

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

Postup k odstranění pochybností z pohledu správce daně

Ilona Henclová

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ilona Henclová

Hospodářská politika a správa
Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Postup k odstranění pochybností z pohledu správce daně

Název anglicky

The procedure to remove the doubts from the viewpoint of the tax administrator

Cíle práce

Bakalářská práce je tematicky zaměřena na seznámení s procesem postupu k odstranění pochybností z pohledu správce daně, v návaznosti na podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Cílem této práce je poukázat na úskalí, se kterými se správce daně setkává v rámci procesu postupu k odstranění pochybností. Na základě syntézy teoretických a praktických poznatků budou formulovány vlastní závěry a návrhy na odstranění zjištěných nedostatků.

Metodika

V teoretické části bude na základě příslušné legislativy a její analýzy popsán postup správce daně v procesu postupu k odstranění pochybností se zaměřením na daň z přidané hodnoty. Budou vymezeny základní pojmy, uvedena související legislativa, práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně. Praktická část bude věnována modelovému případu, kdy po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty bude správcem daně zahájen postup k odstranění pochybností. V závěru bakalářské práce bude provedena analýza zjištěných poznatků, jejich vyhodnocení a v případě zjištěných nedostatků budou navržena opatření k jejich eliminaci.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Postup k odstranění pochybností, daňové přiznání, daň z přidané hodnoty, důkazní prostředky, daňový subjekt správce daně.

Doporučené zdroje informací

BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel; ŽIŠKOVÁ, Marie. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád změny do 1.6.2018. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2018. ISBN 978-80-7554-146-8.

KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 20. 8. 2019

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 14. 10. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 30. 01. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci “Postup k odstranění pochybností z pohledu správce daně” jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské 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 bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 10. března 2020

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala v první řadě vedoucí práce JUDr. Daniele Světlíkové za účinnou pomoc, ochotu, vstřícnost, a za věcné a konstruktivní připomínky v průběhu a při dokončování bakalářské práce. Poděkovat bych chtěla také Ing. Dagmar Novákové za její podporu.

Postup k odstranění pochybností z pohledu správce daně

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na seznámení s postupem k odstranění pochybností z pohledu správce daně a okolnostmi, které mají na průběh postupu k odstranění pochybností negativní vliv, a tím ztěžují správci daně splnění cíle správy daní. Teoretická část obsahuje ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterými je povinen se správce daně, nejen v procesu postupu k odstranění pochybností, řídit, včetně definic základních pojmů.

Vlastní práce obsahuje konkrétní případy, které zachycují průběh procesu postupu k odstranění pochybností, od jeho zahájení výzvou k odstranění pochybností, vydanou po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, až k možnému způsobu jeho ukončení, v důsledku vzniklých situací.

V závěru práce jsou uvedeny okolnosti mající vliv na průběh a délku prováděného postupu k odstranění pochybností, včetně uvedení konkrétních problémů, které vycházejí z praktických zkušeností správce daně a návrhy změn, které by bylo vhodné promítnout do aktuální legislativy.

Klíčová slova: postup k odstranění pochybností, daňové přiznání, daň z přidané hodnoty, důkazní prostředky, daňový subjekt, správce daně.

The procedure to remove the doubts from the viewpoint of the tax administrator

Abstract

The bachelor thesis is focused on getting acquainted with the procedure to remove doubts from the viewpoint of the tax administrator and the circumstances that have a negative impact on the progress of the procedure to remove doubts, and thus make it difficult for the tax administrator to meet the tax administration objective. The theoretical part contains provision of Act No. 280/2009 Call., The Tax Code, which the tax administrator is obliged to follow, not only in the process of the procedure to remove doubts, including definitions of basic terms.

The practice part contains the specific cases that capture the process of the procedure to remove doubts, from its initiation by the call for doubt, issued after the filing of the value added tax return to the possible way of the termination, due to the situations that arose.

In the conclusion are mentioned circumstances affecting the progress and length of the procedure to remove doubts, including the identification of specific problems, which are based on the practical experiences of the tax administrator and proposals for changes that would be appropriate to include in the current legislation.

Keywords: procedure to remove the doubts, tax return, value added tax, means of proof, tax subject, tax administrator

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	14
3.1 Předmět daně.....	14
3.2 Organizace správce daně.....	14
3.3 Činnost správce daně.....	15
3.4 Postup k odstranění pochybností.....	18
3.4.1 Systematické zařazení postupu k odstranění pochybností v DŘ	18
3.4.2 Využití institutu postupu k odstranění pochybností	19
3.4.3 Charakteristické rysy postupu k odstranění pochybností	19
3.4.4 Postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola.....	20
3.4.5 Zahájení postupu k odstranění pochybností.....	21
3.4.6 Lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností.....	22
3.4.7 Výzva k odstranění pochybností.....	22
3.4.8 Opakované vydání výzvy k odstranění pochybností	23
3.4.9 Odvolání proti výzvě k odstranění pochybností	24
3.5 Průběh postupu k odstranění pochybností.....	24
3.5.1 Reakce na výzvu k odstranění pochybností	24
3.5.2 Přetrvávající pochybnosti správce daně.....	25
3.5.3 Odstranění pochybností správce daně.....	25
3.5.4 Hodnocení důkazních prostředků	27
3.5.5 Podání návrhu na pokračování dokazování daňovým subjektem.....	28
3.5.6 Ukončení postupu k odstranění pochybností	28
3.5.7 Přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.....	29
3.5.8 Lhůta pro ukončení postupu k odstranění pochybností	32
3.5.9 Úrok z daňového odpočtu	33
4 Vlastní práce	34
4.1 Vývoj a výsledky ukončených postupů k odstranění pochybností	34
4.2 Analýza výsledků a vývoje ukončených postupů k odstranění pochybností ...	35
4.3 Modelové případy průběhu postupu k odstranění pochybností	36
4.4 Postup k odstranění pochybností související s nekontaktním daňovým subjektem	36
4.5 Přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.....	44

4.6	Okolnosti ovlivňující průběh a délku provádění postupu k odstranění pochybností	47
4.6.1	Legislativa.....	47
4.6.2	Lidský faktor.....	48
4.7	Efektivita postupu k odstranění pochybností	48
5	Zhodnocení a doporučení	49
5.1	Návrh na zlepšení stávající situace.....	49
5.2	Rizika a výhody navržených změn	50
6	Závěr.....	50
7	Seznam použitých zdrojů	52
8	Přílohy	55

Seznam diagramů

Diagram 1	Organizační schéma Finanční správy České republiky	14
Diagram 2	Organizační schéma územního pracoviště finančního úřadu na úrovni sekce ..	15
Diagram 3	Schéma postupu k odstranění pochybností.....	27

Seznam grafů

Graf 1	Počet ukončených POP v letech 2014 - 2018.....	34
Graf 2	Počet ukončených POP s rozdílem na DPH.....	35

Seznam tabulek

Tabulka 1 a)	„opravné faktury“	39
Tabulka 2 b)	„opravované faktury“	40
Tabulka 3	Rekapitulace	43

Seznam použitých zkratk

ADIS – automatizovaný daňový informační systém

CZK – česká koruna

ČR – Česká republika

č. – číslo

č. j. – číslo jednací

DAP DPH – daňové priznání k dani z přidané hodnoty
DPH – daň z přidané hodnoty
DŘ – daňový řád
DS – daňový subjekt
EPO – elektronické podání
ES – Evropské společenství
EU – Evropská unie
EUR – euro
FS – Finanční správa
Kč – koruna česká
MFCR – Ministerstvo financí České republiky
POP – postup k odstranění pochybností
SD – správce daně
Sb. – sbírky
SH – souhrnné hlášení
Sp. z o. o. – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
s. r. o. – společnost s ručením omezeným
VAT – value added tax

1 Úvod

Základní, tedy správní, funkci státu naplňuje vláda České republiky. Správu určených veřejných sfér vykonávají ministerstva, jejichž činnost je právně vymezena. Aby mohla být veřejná správa řádně vykonávána, je nezbytné zajistit činnost jednotlivých správních orgánů potřebnými finančními prostředky, a to je úkolem Ministerstva financí, kde jsou prostředky pro správu státu rozdělovány především na základě sestavení plánu finančního hospodaření státu ve formě státního rozpočtu. Stěžejní příjem státního rozpočtu je tvořen daněmi.

Daňová politika na území České republiky je z převážné části uplatňována soustavou správních orgánů stanovených zákonem o Finanční správě České republiky, kde je jasně určeno, jaké finanční instituce jsou pro správu daní zřízeny, jejich hierarchie, kde sídlí a jakou mají působnost. Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní.

Práva a povinnosti správců daně jsou z podstatné části určena Daňovým řádem upravujícím především postup správců daní. Tímto zákonem je správcům daně stanovena pravomoc konat opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době.

Pro správný výběr daní je především důležitý jejich odvod na základě podaných daňových přiznání a hlášení. Činnost správce daně směřující k prověření správné výše deklarované daně je nezbytná pro naplnění jeho základního poslání, tj. vybrat daně v zákonem stanovené výši. Jedním z nástrojů v této oblasti je postup k odstranění pochybností. Tímto postupem pracovníci správce daně v intencích zákona ověřují, zda údaje na podaných daňových přiznáních odpovídají skutečnosti, a zda byla daňovými subjekty splněna zákonná povinnost. Lze tedy právem dovést, že uvedený postup je velmi důležitým nástrojem našeho daňového systému a jako takovému je nutné věnovat mu odpovídající pozornost.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Bakalářská práce je tematicky zaměřena na seznámení s procesem postupu k odstranění pochybností z pohledu správce daně, v návaznosti na podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Cílem této práce je charakterizovat jeden konkrétní postup správce daně, zachytit jeho legislativní rámec, problematiku jeho náplně jak z teoretického, tak z praktického hlediska, upozornit na problematiku samotného průběhu a poukázat na úskalí, se kterými se správce daně setkává v rámci procesu postupu k odstranění pochybností. Ze shrnutí teoretických a praktických zjištění vyvodit vlastní závěry, navrhnout řešení vedoucí k odstranění zjištěných nedostatků a následně zhodnotit jejich dopad v praktickém životě.

2.2 Metodika

V teoretické části budou z odborné literatury a na základě praktických zkušeností shromážděny teoretické požadavky na postup správce daně v samotném procesu postupu k odstranění pochybností z pohledu legislativního, technického a personálního zabezpečení. Pro potřeby rozborů, návrhů a zhodnocení budou z vybraných zdrojů soustředěny důležité informace o předmětném procesu tak, aby mohly být vymezeny základní pojmy, práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně, charakterizována činnost a organizace správce daně. Důležité pro ucelené zachycení předmětného postupu bude jasné stanovení podmínek, za kterých je správce daně oprávněn postup k odstranění pochybností zahájit, zejména specifikace podmínek nutných pro zákonnost výzvy k odstranění pochybností, na základě příslušných ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V další části budou teoreticky rozlišeny rozdílné postupy správce daně podle charakteru reakce daňového subjektu na zaslou výzvu k odstranění pochybností, následně pak uveden způsob, jakým dochází k ukončení postupu k odstranění pochybností v důsledku hodnocení důkazních prostředků. Pro objasnění problematiky předmětu práce budou shromážděny názory odborné veřejnosti, rozsudky a usnesení Nejvyššího správního soudu vztahující se k procesu průběhu k odstranění pochybností.

V úvodu praktické části budou z informačních zdrojů Finanční správy sebrána data o počtu a výsledcích ukončených postupů k odstranění pochybností v letech 2014 – 2018, a to oddělené pro daně, u kterých je předmětný postup zejména aplikován. Tato data budou následně přenesena do grafů, kde bude zachycen vývoj počtu provedených postupů k odstranění pochybností a zároveň vývoj finančního dopadu v průběhu uvedených let u postupů k odstranění pochybností provedených na dani z přidané hodnoty. Výsledné grafické zachycení bude interpretováno.

V praktické části budou vybrány dva konkrétní daňové subjekty, na jejichž chování v rámci postupu k odstranění pochybností bude možné zdokumentovat konkrétní modelové případy. U prvního subjektu bude zachycen pro lepší orientaci průběh celého procesu od podání daňového přiznání, dále budou shromážděná data soustředěna do tabulek, následně bude provedena analýza důkazních prostředků, na jejichž základě bude učiněno zhodnocení podle příslušných ustanovení zákona. Analyzovány budou konkrétně prováděné úkony správce daně upravené zákonem, v návaznosti na aktuálně vzniklé situace. Ve druhém praktickém případě budou shromážděny důkazní prostředky, provedena jejich analýza a následné ukončení zvoleného postupu, vzhledem k tomu, že provedené hodnocení vyústí v nutnost použití jiného postupu správce daně. Analyzovány a vyhodnoceny v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu budou reakce daňových subjektů, se kterými se správce daně obvykle setkává. Z uvedených příkladů budou vyvozeny negativní dopady na provádění postupu k odstranění pochybností. Porovnání teoretických a výzkumem získaných poznatků bude východiskem pro navržení řešení, na základě nichž by mohlo dojít ke zlepšení stávající situace.

V závěru bakalářské práce budou na základě syntézy poznatků správce daně jak z teorie, tak z praxe, navržena řešení na zlepšení stávajícího stavu, včetně zhodnocení výhod i rizik uplatnění návrhů.

3 Teoretická východiska

3.1 Předmět daně

Předmětem správy daní jsou v širším smyslu slova daně, které představují příjem veřejného rozpočtu nebo jeho snížení. Skutečnosti zakládající vznik daňové povinnosti jsou taxativně určeny zákonem. Příslušenstvím daně jsou pak úroky, penále, pokuty a náklady řízení přímo vázané na daň vznikající dle daňového zákona, ustanovení § 2 daňového řádu.

3.2 Organizace správce daně

Finanční správa České republiky je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, s účinností od 1. 1. 2013.¹ Tvořena je soustavou správních orgánů podřízených Ministerstvu financí České republiky a tvoří ji:

- Generální finanční ředitelství (se sídlem v Praze)
- Odvolací finanční ředitelství (se sídlem v Brně)
- finanční úřady (14 finančních úřadů s působností a sídlem dle vyšších územních samosprávných celků - krajů) a specializovaný finanční úřad (se sídlem v Praze).

Diagram 1 Organizační schéma Finanční správy České republiky

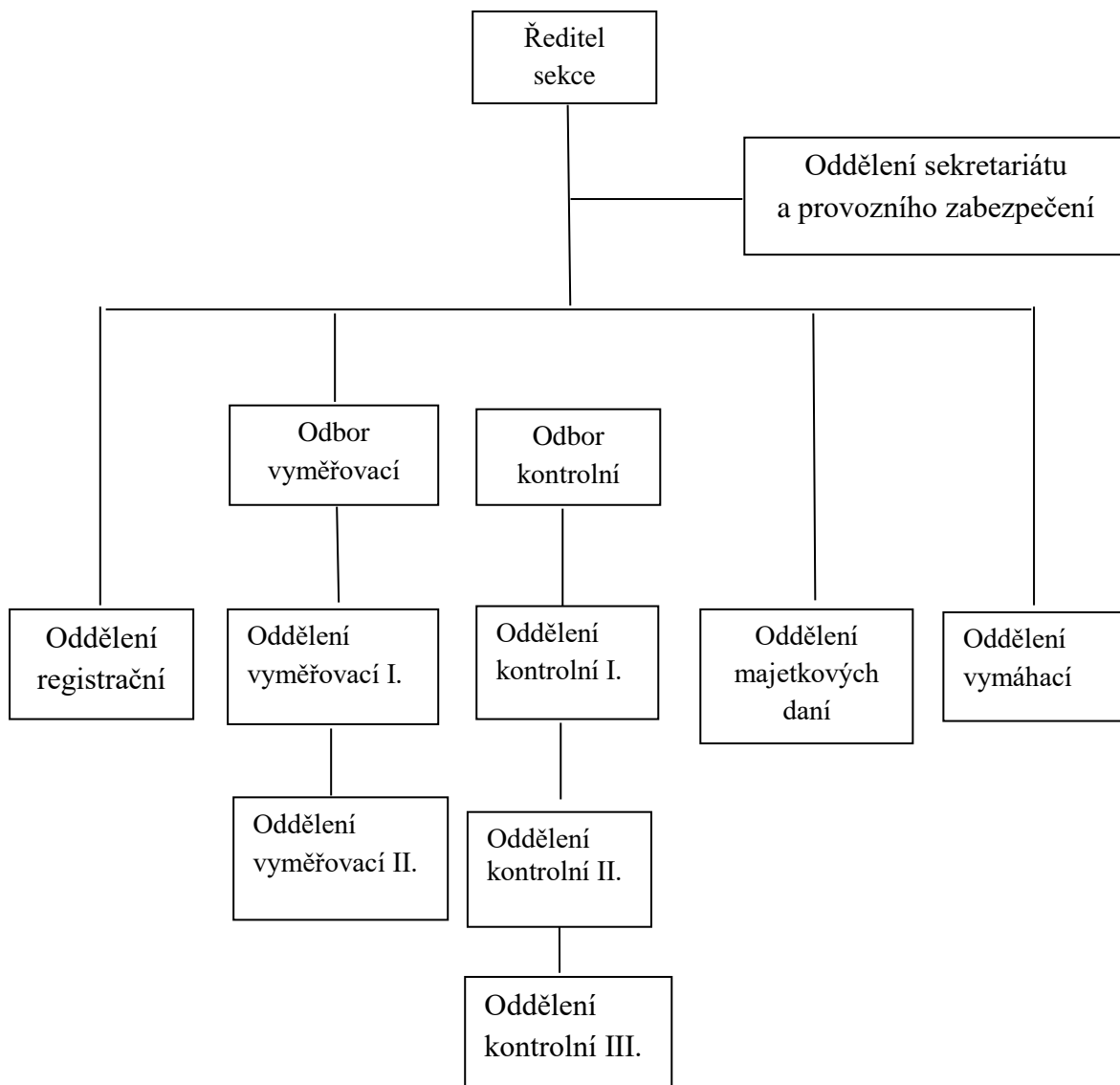


Zdroj: <https://www.financnisprava.cz/>, vlastní zpracování

¹ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 23. 12. 2011. Částka 157. ISSN 1211-1244.

Organizačními útvary finančních úřadů jsou územní pracoviště.

Diagram 2 Organizační schéma územního pracoviště finančního úřadu na úrovni sekce



Zdroj: <https://www.financnisprava.cz/>, vlastní zpracování

3.3 Činnost správce daně

Na činnosti správce daně, jak je patrné z výše uvedeného diagramu, se podílí celá řada odborných pracovníků, jejichž konkrétní náplň práce je jen vymezená část správy daní. Zaměření jednotlivých odborů a oddělení je specifické, přičemž však je zcela nezbytná jejich vzájemná spolupráce, tak aby bylo možné dosáhnout naplnění cíle správy daní.

Hlavní a určující zákon pro správce daně je při správě daní zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterým jsou pracovníci správce daně povinni se řídit při současném respektování vyšších právních norem. Uvedený princip lze charakterizovat skutečností, že daňový řád zavazuje správce daně jednat podle základních zásad daňového řízení, upravených v daňovém řádu v ustanoveních §§ 5 – 9, zejména zásadou přiměřenosti, procesní rovnosti, rychlosti a hospodárnosti, ale zároveň i podle ústavně zakotvených základních principů svobodného a demokratického státu.

Ve svých jednotlivých ustanoveních upravuje daňový řád nejen postup správce daně při správě daní, ale zároveň práva a povinnosti daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní. Správu daní je nutno chápat jako postup, jehož cílem je správné zjištění daně, její správné stanovení a v neposlední řadě zabezpečení její úhrady². Ustanovení daňového řádu je správce povinen použít, není-li správa daní upravena jinak. Složitý a velmi náročný proces správy daní se uplatňuje prostřednictvím dvou základních nástrojů, jimiž jsou řízení a postup. Mezi těmito dvěma instituty panuje rozdíl spočívající v jejich postavení a účelu.

ŘÍZENÍ

Řízení zahrnující i dílčí řízení je nesporně komplexním procesem, jehož výsledkem je ucelený výstup v podobě správného zjištění a stanovení daně. „*Obecně je nutno pojmu řízení rozumět jako právními normami upravenému postupu orgánu veřejné moci, který směřuje k vydání správních aktů, jež se dotýkají práv či povinností jejich příjemců (fyzických a právnických osob), kontrole jejich plnění, jakož i postupů směřujících k vymožení jejich splnění.*“³. Ustanovení daňového řádu definuje pojem daňové řízení, jehož účelem je správné zjištění a stanovení daně, následné zabezpečení její úhrady, prostřednictvím dílčích řízení a postupů, jež lze chápat jako užší pojem správy daní. Konkrétním předmětem daňového řízení je daň, jež je v rámci řízení posuzována ve vztahu ke zdaňovacímu období nebo k jednotlivým právním skutečnostem. Daňové řízení je dále členěno do jednotlivých dílčích řízení, kdy výstupem dle charakteru dílčího řízení

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 1. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. 7. 2009. Částka 87. ISSN 1211-1244.

³ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M., *Daňový řád, Komentář II. díl*. 2011, s. 805.

je rozhodnutí vydané správcem daně⁴. V dílčích řízeních se nacházíme ve dvou základních rovinách, a to:

- nalézací,
- platební

Dále mohou být vedena ještě jednotlivá řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti rozhodnutím vydaným správcem daně v rámci daňového řízení.

V rovině řízení nalézacího jsou vydávána rozhodnutí vztahující se ke stanovení daně, dále jsou vydávána rozhodnutí v řízení v souvislosti s placením daní a rozhodnutí o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím⁵.

POSTUP

Postup může podle potřeb a povahy požadovaných skutečností probíhat buď v rámci řízení, nebo mimo něj, zpravidla před řízením. Postup směřuje k získání poznatků, a to především důkazních prostředků, které mohou být následně využity v rámci řízení. „...jednotlivé postupy, pomocí nichž správce daně získává zejména důkazní prostředky, jsou v zákoně upraveny tak, aby byla zajištěna efektivita správní činnosti na jedné straně a ochrana práv daňového subjektu na straně druhé. Systematické uspořádání je voleno tak, aby byla zajištěna vzájemná propojenost jednotlivých postupů...“⁶. Správci daně je umožněno zvolit v rámci jednoho řízení i několik postupů vedoucích k dosažení cíle správy daní.

Mezi postupy při správě daní patří:

- vyhledávací činnost
- vysvětlení
- místní šetření
- daňová kontrola

⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 101. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. 7. 2009. Částka 87. ISSN 1211-1244.

⁵ Tamtéž, § 134.

⁶ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M., *Daňový řád, Komentář II. díl*. 2011, s. 418

- postup k odstranění pochybností

3.4 Postup k odstranění pochybností

3.4.1 Systematické zařazení postupu k odstranění pochybností v DŘ

Postup k odstranění pochybností lze zařadit mezi kontrolní postup, který je správcem daně využíván k dosažení cíle správy daní, kterým je správné zjištění, stanovení a vybrání daně. Postup k odstranění pochybností je v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jež nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2011, zahrnut pod ustanovení § 89 a § 90. V členění daňového řádu je zahrnut do druhé části, týkající se obecné části o správě daní, Hlavy VI, Řízení a postupy, Díl 2, Postupy při správě daní, které jsou upraveny v ustanovení § 78 až 90.

Postup k odstranění pochybností je úzce svázán s podáním daňového subjektu, má hmotný charakter. Podáním daňového subjektu je rozuměn úkon osoby zúčastněné na správě daní směřující vůči správci daně. Obecná ustanovení vztahující se k podání jsou uvedena v § 70 daňového řádu.

V § 89 jsou uvedeny podmínky, za kterých je správce daně oprávněn zahájit postup k odstranění pochybností, a to v situaci, kdy má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.

Správce daně vychází při stanovení daňové povinnosti z podání daňového subjektu. Podáním daňového subjektu, jak již bylo výše uvedeno, je rozuměn úkon osoby zúčastněné na správě daní vůči správci daně, § 70 odst. 1 daňového řádu, kterým může být řádné daňové tvrzení, tj. daňové přiznání, vyúčtování, hlášení nebo dodatečné daňové tvrzení, tj. dodatečné daňové přiznání, dodatečné vyúčtování, následné hlášení, § 135 a násl. daňového řádu. Jednotlivými uvedenými podáními daňového subjektu je zahájeno daňové řízení, a to v rovině nalézací. Okamžik, ve kterém dochází k zahájení řízení, upravuje ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu.

3.4.2 Využití institutu postupu k odstranění pochybností

V praxi je správcem daně postup k odstranění pochybností využíván především v souvislosti se stanovením daně z přidané hodnoty⁷, kdy daňový subjekt v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty vykazuje nadměrný odpočet a správce daně má konkrétní pochybnosti o jeho výši, respektive o údajích nebo údajích, jež daňový subjekt ve svém podání vykázal a v jehož důsledku nadměrný odpočet vznikl. Zde je nutno uvést, že postup k odstranění pochybností je správce daně oprávněn zahájit před vyměřením či doměřením daně, to znamená, že tento postup nelze zahájit poté, co správce daně vydal rozhodnutí o stanovení daně, v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení, to znamená, na již vyměřenou či doměřenou daň.

Postup k odstranění pochybností, jak již bylo uvedeno výše, může být realizován v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, po podání daňového tvrzení, lze ho však využít i za účelem odstranění pochybností, které má správce daně u dalších písemností, které daňový subjekt předloží jako přílohy k daňovému přiznání. Při postupu k odstranění pochybností je správce daně povinen činit v duchu zásad správy daní, i když v rámci tohoto postupu nemá taková oprávnění jako při daňové kontrole⁸.

Pro potřeby správce daně byla vydána Generálním finančním ředitelstvím, Sekcí metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností⁹, jejíž cílem je sjednocení postupů správců daně a pomoc při orientaci a aplikaci postupu k odstranění pochybností v každodenní praxi, včetně odkazů na související metodické pomůcky. Správce daně při své práci musí sledovat, k jakým změnám a vývoji dochází v souvislosti s judikaturou správních soudů.

3.4.3 Charakteristické rysy postupu k odstranění pochybností

Správce daně zahajuje tento postup v případě, že má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového přiznání případně dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, to znamená po podání daňového

⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1. 4. 2004. Částka 78. ISSN 1211-1244.

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 86. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. 7. 2009. Částka 87. ISSN 1211-1244.

⁹ Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností ze dne 8. 1. 2015, čj. 65447/14/7100-40124-011654.

tvrzení daňovým subjektem a za podmínky, že ještě nedošlo k vyměření nebo doměření daně. Postup k odstranění pochybností, by měl splňovat podmínku, že jeho realizace je rychlá, krátká a jednoduchá. Tyto podmínky jsou vázány na spolupráci správce daně a daňového subjektu, s tím, že správce daně zašle daňovému subjektu výzvu k odstranění pochybností, v níž je uvedena konkrétní dílčí pochybnost. Avšak správce daně není oprávněn vyzvat k odstranění skutečností kohokoliv, mělo by se jednat o výzvu spojenou s podáním daňového subjektu, jež vykazuje definované vlastnosti pochybnosti, tj. o správnosti, průkaznosti, úplnosti a pravdivosti údajů.

3.4.4 Postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola

Správce daně by měl zhodnotit, na základě rozsahu svých pochybností, zda přistoupit k zahájení postupu k odstranění pochybností nebo k zahájení daňové kontroly. Lze-li očekávat, že proces dokazování, kdy budou zjišťovány skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, bude rozsáhlejší, je vhodnější zahájit daňovou kontrolu. Je tedy na správci daně, aby vyhodnotil, jaký z uvedených postupů zvolit.

Daňovou kontrolu lze chápat jako komplexnější postup, v němž má správce daně více oprávnění, není limitován konkrétní pochybností.

Nejvyšší správní soud se k využití jednotlivých postupů vyjádřil v 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 umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.*“¹⁰

Vnímaný rozdíl mezi uvedenými instituty vychází z jejich zásadních charakteristických vlastností. Od postupu k odstranění pochybností se očekává, že bude především méně časově náročný, a to v návaznosti na skutečnost, že je vázán na konkrétní

¹⁰ KOBÍK, J. *Daňový proces judikatura k problémovým situacím*. 2016, s. 218.

pochybnost správce daně a cíl je tedy konkrétně určen. U daňové kontroly, s ohledem na její komplexnější zaměření, lze předpokládat větší časovou náročnost. Na její průběh má vliv i samotný kontrolovaný daňový subjekt. Správci daně je dále umožněno v důsledku zjištěných skutečností, v návaznosti na řešenou situaci, rozsah daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit. Upraven může být i předmět daňové kontroly a za určitých, přesně stanovených podmínek, lze daňovou kontrolu opakovat (§ 85 odst. 5 daňového řádu). Naopak postup k odstranění pochybností je jasně omezen výzvou obsahující konkrétní pochybnosti, které v jeho průběhu nelze upravovat.

3.4.5 Zahájení postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností je zahájen vydáním, respektive oznámením výzvy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, daňovému subjektu. Ve výzvě správce daně musí být uvedeny konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení a písemností daňovým subjektem doložených nebo pochybnosti o pravdivosti uvedených údajů, tak, aby daňový subjekt mohl doložit důkazní prostředky, které by tyto pochybnosti správce daně odstranily.

Tím, že správce daně zašle daňovému subjektu výzvu dle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu, neříká, že údaje, respektive konkrétní údaj daňovým subjektem vykázaný není správný, průkazný, úplný nebo pravdivý. Předmětem postupu k odstranění pochybností je ověření deklarovaného údaje, kdy je daňový subjekt správcem daně vyzván k odstranění pochybnosti. Správce daně v momentě vystavení výzvy nemusí mít k dispozici konkrétní důkazní prostředky, na základě nichž, vyjadřuje pochybnosti.

K zahájení postupu k odstranění pochybností by však mělo dojít za podmínky, kdy mají pochybnosti správce daně reálné opodstatnění¹¹. Při absenci skutkové podstaty není správce daně oprávněn zahájit postup k odstranění pochybností, jeho postup vůči daňovému subjektu, u kterého nejsou splněny zákonné podmínky, by zahájení postupu k odstranění pochybností mohlo být vyhodnoceno jako nezákonný zásah do jeho práv.

Správce daně tak může využít informace získané například z vyhledávací činnosti, z analýz a porovnávání vývoje daňových povinností, z jiných daňových řízení, dalších

¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2018, čj. 8 Afs 76/2015 – 58, www.nssoud.cz

podání daňového subjektu, místních šetření u daňového subjektu nebo dalších daňových subjektů, s nimiž je prověřovaný v nějakém obchodním vztahu a jež se vztahují k prověřovanému daňovému subjektu, jež zakládají v návaznosti na údaje daňovým subjektem vykázané jeho pochybnosti. Správce daně tedy na základě vlastních zjištění může mít důvodné podezření o tvrzení daňového subjektu.

3.4.6 Lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností

Lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností v případě, že daňový subjekt ve svém podání, řádném daňové tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, vykázal daňový odpočet, je 30 denní a běží ode dne, kdy došlo k předmětnému podání, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení viz ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu. Správce daně by měl být daňový odpočet v situaci, kdy je zahájen postup k odstranění pochybností daňovému subjektu vrácen, v co nejkratší lhůtě. Daňový odpočet je v této souvislosti definován jako nadměrný odpočet, jež vzniká u daně z přidané hodnoty. Nadměrný odpočet je užším pojmem než pojem daňový odpočet¹².

Je-li daňovým subjektem vykázána daňová povinnost, zákon lhůtu pro vydání výzvy neupravuje, správce daně by však měl stále postupovat ve smyslu zásad správy daní. I zde by měl činit bez zbytečného odkladu a v duchu zásady rychlosti a s vydáním výzvy neotálet.

3.4.7 Výzva k odstranění pochybností

Výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím dle ustanovení § 101 daňového řádu, a jako taková musí splňovat náležitosti podle § 102 daňového řádu (Příloha 1). Ve věci konkrétnosti pochybností správce daně ve výzvě uvedených se projevují v judikatuře Nejvyššího správního soudu dva protikladné názory.

Oba názory uvádí ve své publikaci „Daňový proces“, JUDr. Jaroslav Kobík. Na jedné straně je pro zákonnost vydané výzvy požadováno, aby byl její obsah patřičně konkrétní, jasný, určitý, srozumitelný a splnitelný. Na základě takového obsahu lze výzvu považovat za dostatečně kvalitní, pro zahájení důkazní komunikace mezi správcem daně a

¹² Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností ze dne 8. 1. 2015, čj. 65447/14/7100-40124-011654.

daňovým subjektem o meritu věci, tj. zda daň deklarovaná daňovým subjektem, je správná či nikoliv. “ ... Z povahy důkazního dialogu, byť i zde se jedná z povahy věci o důkazní dialog podstatně užší (koncentrovaný na rozsah pochybností správce daně), než tomu je v rámci daňové kontroly, pak plyne požadavek na obsahovou kvalitu výzvy k odstranění pochybností správce daně, jelikož touto výzvou je daňovému subjektu určen směr, kterým má směřovat svou důkazní aktivitu, aby správcem daně ve výzvě vyjádřené pochybnosti odstranil, vysvětlil a rozptýlil. Pokud však správce daně není schopen vyjádřit své pochybnosti v takové kvalitě, pak mu nic nebrání v tom, aby své mlhavé pochybnosti prověřil u daňového subjektu v rámci místního šetření a takto je buď odstranil sám, nebo je naopak zkonkretizoval do podoby dosahující zákonné kvality výzvy k odstranění pochybností¹³. Z některých jiných rozsudků Nejvyššího správního soudu vyplývá druhý právní názor, pro správce daně přívětivější, že v situacích, kdy daňový subjekt výzvě k odstranění pochybností, kterou lze považovat v určitých případech za vadnou, vyhoví, neboť obsahu zasláné výzvy správně porozumí a reaguje doložením důkazních prostředků, je pohlíženo, jako kdyby došlo ke zhojení vadnosti předmětné výzvy. Avšak v situaci, kdy daňový subjekt obsahu výzvy k odstranění pochybností pro její vadnost neporozumí, a z tohoto důvodu na ni nereaguje, by nebylo možné stanovit daň podle pomůcek. Jako další možnost správce daně je vydání výzvy (druhé), která následuje po vydání výzvy k odstranění pochybností (první), která nebyla dostatečně konkrétní, ale daňový subjekt na ni adekvátně reagoval. Druhá výzva správce daně obsahuje bližší specifikaci v návaznosti na reakci daňového subjektu na zaslánou první výzvu. Z uvedeného právního názoru lze dovodit, že ne všechny nedostatečně konkrétní výzvy k odstranění pochybností musí být shledány jako nezákonné¹⁴.

Vydáním výzvy, respektive jejím doručením je přeneseno na daňový subjekt důkazní břemeno, a je tedy na daňovém subjektu jaké důkazní prostředky správci daně předloží nebo navrhne, aby došlo k odstranění pochybností správce daně.

3.4.8 Opakované vydání výzvy k odstranění pochybností

Výzvu k odstranění pochybností, vydávanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu není možné vydávat ve stejné věci opakovaně. A to z důvodu, aby v důsledku toho,

¹³ KOBÍK, J. *Daňový proces judikatura k problémovým situacím*. 2016, s. 207.

¹⁴ KOBÍK, J. *Daňový proces judikatura k problémovým situacím*. 2016, s. 212.

nedocházelo k prodlužování postupu k odstranění pochybností a k prodlužování termínu vyměření, popř. doměření daně. Správci daně je však umožněno zaslat v rámci postupu k odstranění pochybností druhou výzvu, popř. další výzvy dle § 92 odst. 4. v situaci, kdy k tomu správce daně shledá opodstatněné důvody, ale i to jen ve výjimečných případech¹⁵. Jedná se o situaci, kdy např. po odpovědi na „první“ výzvu, poté, kdy sice nedošlo k odstranění pochybností, ale správce daně vyhodnotí situaci a skutečnosti tak, že nepřistoupí k přechodu do daňové kontroly, neboť k odstranění pochybností může chybět např. jeden konkrétní doklad či pouhá „drobnost“.

3.4.9 Odvolání proti výzvě k odstranění pochybností

Proti výzvě k odstranění pochybností vydávanou dle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu se v návaznosti na ustanovení § 109 odst. 2 daňového řádu nelze samostatně odvolat. V souladu s ustanovením § 6 odst. 3 daňového řádu je daňovému subjektu tato skutečnost sdělena ve výzvě v rámci poučení.

3.5 Průběh postupu k odstranění pochybností

3.5.1 Reakce na výzvu k odstranění pochybností

Daňový subjekt může na zaslou výzvu reagovat podáním v písemné formě, ústně do protokolu nebo datovou schránkou viz ustanovení § 71 daňového řádu. V této své reakci se může k pochybnostem správce daně vyjádřit, doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, prokázat pravdivost jím vykázaných údajů, opravit nepravdivé údaje, předložit nebo navrhnout důkazní prostředky, které by pochybnosti správce daně odstranily. V této fázi se dá říci, že komunikace daňového subjektu se správcem daně má vliv na rychlost průběhu postupu k odstranění pochybností a v neposlední řadě i na jeho výsledek.

V případě, že daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, na výzvu správce daně vydanou dle ustanovení § 89 daňového řádu nereaguje, a tím pochybnosti správce daně neodstraní, postupuje správce daně dle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu. Daňovému subjektu zašle sdělení, ve kterém ho seznámí s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Ve lhůtě 15 dnů, od dne, kdy se daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámil, je daňový subjekt oprávněn se k výsledku postupu

¹⁵ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2013, s. 285

k odstranění pochybností vyjádřit, podat návrh na pokračování v dokazování. V případě, že daňový subjekt žádným způsobem na zasláný výsledek postupu k odstranění pochybností nereaguje, správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně. Odvolání proti tomuto rozhodnutí je přípustné.

Dle ustanovení § 90 odst. 4 může správce daně, v případě, že daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje a nesoučinní, i stanovit daň podle pomůcek. Správce daně je povinen seznámit daňový subjekt s konstrukcí výpočtu daně. Důvod přechodu stanovení daně podle pomůcek, způsob výpočtu a další skutečnosti pak budou obsahem odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání.

3.5.2 Přetrvávající pochybnosti správce daně

Přetrvávají-li pochybnosti správce daně, i poté, kdy daňový subjekt na zaslanou výzvu k odstranění pochybností doložil důkazní prostředky, na základě kterých, nedošlo k odstranění pochybností správce daně, seznámí správce daně daňový subjekt s průběhem „dosavadním“ výsledkem postupu k odstranění pochybností. V tuto chvíli má správce daně možnost sdělit daňovému subjektu, jaké pochybnosti správce daně byly odstraněny a jaké přetrvávají. Daňový subjekt má možnost se ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s „dosavadním“ výsledkem postupu k odstranění pochybností vyjádřit, podat návrh na pokračování v dokazování s možností provedení dalších důkazních prostředků, které navrhne.

Nedojde-li k odstranění pochybností ani po vyjádření daňového subjektu k výsledku postupu k odstranění pochybností a jsou shledány důvody v pokračování dokazování, které navíc signalizují, že proces dokazování bude časově náročnější, správce daně postup k odstranění pochybností ukončí a zahájí daňovou kontrolu v rozsahu neodstraněných pochybností.

3.5.3 Odstranění pochybností správce daně

Za situace, kdy daňový subjekt doloží takové důkazní prostředky, které správce daně zhodnotí s tím, že došlo k odstranění pochybností správce daně a výši daně tvrzenou daňovým subjektem považuje správce daně za prokázanou – ve správné výši, postupuje správce daně dle ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu. Sepíše úřední záznam, ve kterém uvede výsledek postupu k odstranění pochybností, včetně hodnocení

předložených důkazních prostředků. V tomto případě nemusí být daňový subjekt s obsahem úředního záznamu seznámen, v návaznosti na zásadu rychlosti řízení a hospodárnosti. V této situaci, kdy došlo k odstranění pochybností, správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně, vyměří, popř. doměří daň ve výši, jak byla uvedena daňovým subjektem v jeho podání, daňovém tvrzení. V případě, že daňový subjekt požádá, aby byl s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámen, správce daně tomuto požadavku vyhová.

Dojde-li správce daně k závěru, že daňovým subjektem uvedené údaje byly vykázány správně, pravdivě, úplně a průkazně, není proti platebnímu výměru, kterým je daň stanovena přípustné odvolání, § 140 odst. 4 daňového řádu. Správce daně by měl vždy své rozhodnutí dostatečně řádně odůvodnit.

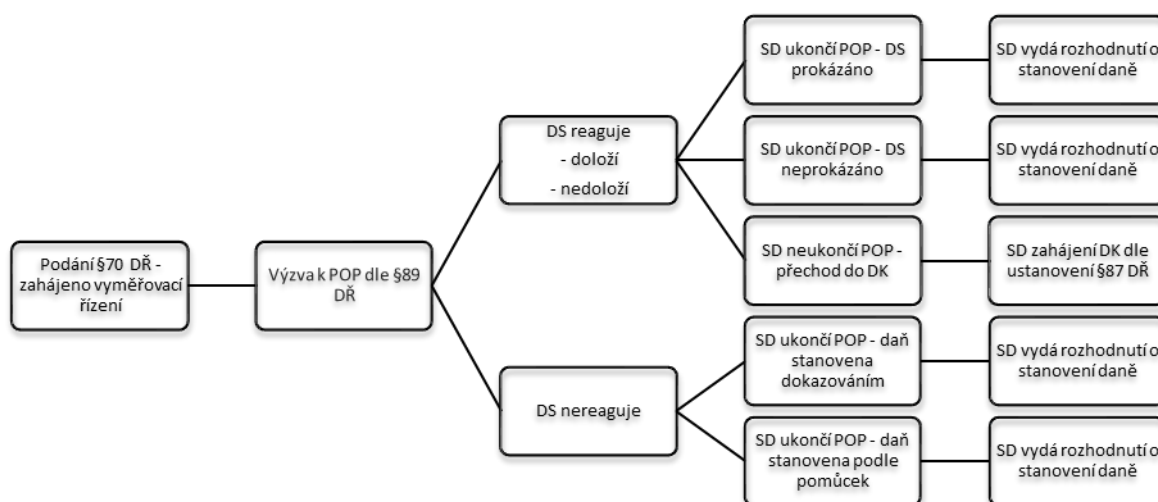
S výsledkem postupu k odstranění pochybností může být daňový subjekt seznámen rovněž prostřednictvím ústního jednání zachyceného do protokolu. K takovému způsobu seznámení přistupuje správce daně s ohledem na celkový průběh postupu k odstranění pochybností, a to zejména při větším objemu doložených důkazních prostředků, složitosti dokazování, zaslání mezinárodní žádosti o výměnu informací dle článku 7, 15, 16 a 25 – 27 Nařízení 904/2010/EU atp. Požaduje-li se s výsledkem postupu k odstranění pochybností daňový subjekt seznámit, správce daně vyhová jeho požadavku vždy.

Dojde-li daňovým subjektem pouze k částečnému odstranění pochybností správce daně, tj. daňový subjekt v rámci dokazování neodstraní veškeré pochybnosti uvedené ve výzvě, je nutné daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámit. V případě ústního jednání dojde k sepsání protokolu. Další možností správce daně je zaslání výsledku postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu, nejběžněji se tak stává prostřednictvím „Sdělení správce daně“, jehož přílohou je úřední záznam obsahující právě seznámení s předmětným výsledkem postupu k odstranění pochybností, jež mimo jiné obsahuje hodnocení důkazních prostředků. V této fázi je daňový subjekt poučen, že ve lhůtě 15 dnů může podat návrh na pokračování v dokazování a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, § 90 odst. 2. Tato lhůta není správce daně stanovena rozhodnutím, je přímo určena zákonem a nelze ji prodloužit. Vyplyne-li z průběhu postupu k odstranění pochybností, respektive z jeho výsledku, že dojde

k přechodu do daňové kontroly, 15 denní lhůta se v praxi nevyužívá, a to v návaznosti na zásady rychlosti a hospodárnosti.

V případě, že daňový subjekt akceptuje, respektive souhlasí s výsledkem postupu k odstranění pochybností, a to, že dojde k vyměření či doměření daně odlišně, tj. v rozdílné výši, než byla daňovým subjektem deklarována, správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně - platební výměr, v souladu s ustanovením § 147 odst. 2 daňového řádu.

Diagram 3 Schéma postupu k odstranění pochybností



Zdroj: Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností, vlastní zpracování

3.5.4 Hodnocení důkazních prostředků

Výsledek postupu k odstranění pochybností by měl obsahovat hodnocení všech důkazních prostředků v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, kdy správce daně posuzuje důkazní prostředky jednotlivě, ve vzájemné souvislosti, dbá, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní¹⁶. Zdůvodnění by mělo obsahovat, jaké pochybnosti byly daňovým subjektem odstraněny,

¹⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 8. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. 7. 2009. Částka 87. ISSN 1211-1244.

jaké nikoli. V případě, že se správce daně rozhodne, že některý z navržených důkazních prostředků neprovede, musí toto své rozhodnutí dostatečně zdůvodnit. Daňový subjekt by měl být seznámen se všemi důkazními prostředky, i těmi, které správce daně získal sám, z vlastních zjištění, v rámci vyhledávací činnosti apod., a to před vydáním konečného rozhodnutí o stanovení daně. Celkové hodnocení důkazních prostředků bude součástí odůvodnění předmětného rozhodnutí. Správce daně se ve výsledku postupu k odstranění pochybností vypořádává s důkazními prostředky, jež mají souvislost s konkrétními pochybnostmi správce daně, jež byly předmětem zaslané výzvy.

3.5.5 Podání návrhu na pokračování dokazování daňovým subjektem

Další postup správce daně pak závisí na reakci daňového subjektu v uvedené 15 denní lhůtě. V případě, že daňový subjekt podá návrh na pokračování dokazování, to znamená, že předloží další důkazní prostředky, popřípadě navrhne provedení dalších důkazních prostředků, správce daně tyto skutečnosti posoudí a vyhodnotí následující postup.

Jestliže nejsou správcem daně shledány důvody v pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Tato situace, kdy správce daně neshledá důvody v pokračování v dokazování, mohou nastat, např. poté, co daňovým subjektem předložené důkazní prostředky zhodnotí správce daně s tím, že k odstranění pochybností došlo nebo se správce daně nerozhodne pro zahájení daňové kontroly, z důvodu, že daňovým subjektem předložené důkazní prostředky neosvědčí, jako důkazy, jež by předmětné pochybnosti odstranily. Shledá-li správce daně důvody v pokračování dokazování, zahájí daňovou kontrolu. Postup správce daně za výše uvedených skutečností je upraven v § 90 odst. 3 daňového řádu¹⁷.

3.5.6 Ukončení postupu k odstranění pochybností

Vydáním rozhodnutí o stanovení daně nedochází k ukončení postupu k odstranění pochybností. Rozhodnutím o stanovení daně (platebním výměrem) je ukončeno vyměřovací nebo doměřovací řízení.

¹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 90 odst. 3. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. 7. 2009. Částka 87. ISSN 1211-1244.

Ukončení a způsob sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu, který byl vnímán odbornou veřejností jako problém, se věnoval i uzavřený příspěvek z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR. Obsahem bylo rovněž stanovisko Generálního finančního ředitelství, návrh a doporučený závěr, jak by mělo probíhat ukončení postupu k odstranění pochybností a sdělení jeho výsledku daňovému subjektu¹⁸.

Postup k odstranění pochybností musí být správcem daně vždy ukončen s možností vyjádření se k jeho výsledku ve lhůtě dle § 90 odst. 2 daňového řádu. K ukončení postupu k odstranění pochybností dochází různými způsoby, a to na základě reakce daňového subjektu a zhodnocení důkazních prostředků správcem daně, § 90 odst. 1 daňového řádu. Sepsáním úředního záznamu, sepsáním protokolu, při ústním jednání s daňovým subjektem, kdy je daňový subjekt seznamován s výsledkem postupu k odstranění pochybností nebo v rámci protokolu, kdy se správce daně rozhodne pro přechod do daňové kontroly. Daňová kontrola je zahajována v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu. Správce daně sepíše protokol o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. V praxi správce daně postupuje tak, že v rámci protokolu o zahájení daňové kontroly, ukončí postup k odstranění pochybností, tj. daňový subjekt seznámí s „dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností a s důvodem přechodu do daňové kontroly.

3.5.7 Přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly

V rámci postupu k odstranění pochybností mohou nastat situace, kdy se správce daně na základě zjištěných skutečností rozhodne k přechodu do daňové kontroly. V tomto případě však musí vždy nejprve dojít k ukončení postupu k odstranění pochybností.

Pro přechod do daňové kontroly se správce daně může rozhodnout v případě, kdy daňový subjekt navrhne pokračování v dokazování a správce daně shledá důvody v pokračování dokazování, ale i za situace, kdy daňový subjekt žádné návrhy nepodá. Správce daně fakticky postup k odstranění pochybností ukončí a v rozsahu těchto důvodů zahájí daňovou kontrolu dle ustanovení § 87 daňového řádu.

¹⁸ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 11. 9. 2013.

Otázkou však zůstává, kdy tento moment přechodu nastává. Jednoznačně jej určit nelze. Při posuzování je třeba přistupovat ke každému jednotlivému případu individuálně. Lze říci, že správce daně by měl přistoupit k přechodu do daňové kontroly v průběhu postupu k odstranění pochybností v případě, že jsou shledány takové důvody a skutečnosti, ze kterých je zřejmé, že jejich ověření bude časově náročné, a tím by nebyl dodržen hlavní smysl postupu k odstranění pochybností, a to, že se jedná o rychlý postup.

Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014: „*Vymezená legislativní koncepce postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností*“¹⁹. V uvedeném rozsudku byla řešena konkrétně situace, kdy postup k odstranění pochybností trval téměř dva roky, a to v důsledku komplikovaného případu, v jehož průběhu byly činěny různé procesní úkony. Mimo jiné správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období bezprostředně navazující na zdaňovací období, ve kterém probíhal postup k odstranění pochybností, z důvodu existence skutkově shodných pochybností. Zahájení daňové kontroly soud shledal jako opodstatněné a v daném případě jako vhodnější, neboť správci daní již bylo známo, že k prověření daňové povinnosti bude zapotřebí delší doba. Již za této situaci, jak uvádí soud, měl správce daně ukončit probíhající postup k odstranění pochybností a přejít do daňové kontroly v dotčeném zdaňovacím období. Na základě dosavadního průběhu bylo zřejmé, že půjde o časově náročný a rozsáhlý postup a nebude tak splněna jedna z hlavních podmínek pro postup k odstranění pochybností, a to podmínka rychlosti.

Další otázka spojená s přechodem do daňové kontroly, která byla řešena Nejvyšším správním soudem, konkrétně v rozsudku č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012, se týkala sporu ohledně aktéra zahájení daňové kontroly při přechodu z postupu k odstranění pochybností, a to, zda daňovou kontrolu může zahájit správce daně dle vlastního uvážení nebo má být zahájena pouze z iniciativy daňového subjektu,

¹⁹ Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností ze dne 8. 1. 2015, čj. 65447/14/7100-40124-011654.

za situace, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování a správce daně shledal důvody v pokračování dokazování. V tomto řešeném případě byla stěžovatelka názoru, že nedojde-li k ukončení postupu k odstranění pochybností vydáním rozhodnutí o stanovení daně, pak je to právě daňový subjekt, který iniciuje zahájení daňové kontroly nikoliv správce daně. Nejvyšší správní soud se však s tímto právním názorem neztotožnil, a to i s ohledem na cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně (zabezpečení její úhrady) a skutečnosti, že je to právě správce daně, který vede daňové řízení a postupy v něm.

Jak bylo v předmětném rozsudku uvedeno, rozhodnutí správce daně, zda zvolit postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu před prověřením a zjištěním zásadních skutečností, by zcela postrádalo procesní logiku. Každý z uvedených institutů je zahajován na zcela odlišných skutkových „základech“. K postupu k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 a násl. správce daně přistupuje za situace, kdy existují konkrétní pochybnosti, a po jejich odstranění správce daně přistoupí k vyměření daňové povinnosti. V rámci zahájené daňové kontroly, po tom, co pochybnosti správce daně nebyly odstraněny a daň nebyla daňovým subjektem prokázána dostatečně věrohodně, pak další dokazování bude probíhat právě v daňové kontrole. Dalším významným rozdílem mezi oběma postupy je i dopad na lhůtu pro stanovení daně. Zatímco zahájení postupu k odstranění pochybností lhůtu pro stanovení daně neprodlužuje, při zahájení daňové kontroly k prodloužení této lhůty dochází, neboť tento úkon je prováděn ve smyslu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu.

Nejen ze závěru Nejvyššího správního soudu, ale i z ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně je ten, který rozhoduje o přechodu do daňové kontroly a daňový subjekt má „pouze“ právo podat návrh na pokračování dokazování. Za situace, kdy správce daně shledá důvody v pokračování dokazování, neboť došel k závěru, že v rámci postupu k odstranění pochybností nelze rozhodnout o dani, rozhodne o přechodu do daňové kontroly, a to bez ohledu na to, zda daňový subjekt návrh na pokračování podal či nepodal²⁰.

K přechodu do daňové kontroly přistupuje správce daně například v situace, kdy daňový subjekt na zaslanoú výzvu dle § 89 odst. 1 daňového řádu zašle důkazní

²⁰ KOBÍK, J. *Daňový proces judikatura k problémovým situacím*. 2016, s. 219.

prostředky, v důsledku nichž, je správcem daně zaslána mezinárodní žádost o výměnu informací. Termín pro odpověď na mezinárodní žádost jsou minimálně 3 měsíce. V praxi se však stává, že dochází k časové prodlevě. Správce daně tedy přistupuje k přechodu do daňové kontroly, jelikož lze předpokládat, že by nebyly splněny základní podmínky postupu k odstranění pochybností, jako postupu rychlého, krátkého a jednoduchého. O zaslání mezinárodní žádosti je daňový subjekt správcem daně informován, neboť tato doba mezi zasláním žádosti a obdržáním odpovědi staví lhůtu pro stanovení daně.

Důvod, z jakého se správce daně rozhodl pro přechod do daňové kontroly, musí být vždy řádně odůvodněn. Z tohoto odůvodnění by mělo být zřejmé, jaké pochybnosti byly daňovým subjektem odstraněny, jaké nikoliv. Daňová kontrola je zahajována dle ustanovení § 87 daňového řádu, a to v rozsahu neodstraněných pochybností, v návaznosti na ustanovení § 90 odst. 3 téhož zákona, přičemž je možné v průběhu daňové kontroly její rozsah rozšířit.

Rovněž spolupráce daňového subjektu se správcem daně v průběhu postupu k odstranění pochybností má vliv při rozhodování přechodu do daňové kontroly. Za situace, kdy daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, lze předpokládat, že se správci daně zahájit s daňovým subjektem daňovou kontrolu nepodaří. V tuto chvíli se správce daně rozhoduje, zda daň stanoví dokazováním nebo přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek, kdy mu tuto možnost dána ustanovením § 90 odst. 4 daňového řádu. Zde je rozhodující síla důkazních prostředků, skutečnosti známé správci daně a další zjištění, které má správce daně v danou chvíli k dispozici. Za takového stavu je nutné zhodnotit, zda je možné za těchto podmínek stanovit daň dostatečně spolehlivě. Pak upřednostní stanovení daně dokazováním. V opačném případě přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek. Podmínky použití pomůcek upravuje § 98 daňového řádu.

3.5.8 Lhůta pro ukončení postupu k odstranění pochybností

Lhůta pro ukončení postupu k odstranění pochybností není zákonem stanovena. Od 1. 1. 2011, doby platnosti daňového řádu, není stanovena ani vnitřním předpisem Finanční správy ČR. Správce daně by však měl činit stále v duchu zásad správy daní, a to postupovat bez zbytečných průtahů, § 7 odst. 1 daňového řádu.

3.5.9 Úrok z daňového odpočtu

Vzhledem ke skutečnosti, že platná právní úprava lhůtu, do kdy by měl být postup k odstranění pochybností ukončen, neobsahuje, bylo navrženo doplnit daňový řád o tzv. úrok z daňového odpočtu, jako kompenzace za zadržení nadměrného odpočtu. S účinností od 1. 1. 2015 byl do daňového řádu doplněn § 254a, který upravuje podmínky, za kterých daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu. Do konce roku 2014 nebyly úroky ze zadržovaných nadměrných odpočtů v zákoně konkrétně uvedeny.

Do doby účinnosti novely daňového řádu, tj. do 1. 7. 2017, náležel daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu ve vztahu k délce trvání postupu k odstranění pochybností. Jestliže doba od zahájení postupu k odstranění pochybností do jejího ukončení trvala více než 5 měsíců, náležel daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu, ve výši repo sazby České národní banky zvýšený o 1 procentní bod. Zahájením postupu bylo rozuměno oznámení výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu, ukončením pak sepsání úředního záznamu nebo protokolu o výsledku postupu k odstranění pochybností nebo protokolu o zahájení daňové kontroly, ve kterém správce daně postup k odstranění pochybností ukončil, a ve kterém uvedl důvody přechodu do daňové kontroly.

Následně s účinností od 1. 7. 2017, došlo ke zkrácení doby pro uplatnění úroku z daňového odpočtu, a to na 4 měsíce a ke změně zvýšení repo sazby stanovené Českou národní bankou, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to o 2 procentní body. Zákon nově stanoví, že úrok z daňového odpočtu náleží daňovému subjektu nejen v rámci postupu k odstranění pochybností, ale i v daňové kontrole.²¹ V návrhu novely daňového řádu schválené 26. srpna 2019 je počítáno se zvýšením repo sazby o 1 procentní bod, tj. ze stávajících 4 procent na 5 procent.

Ustanovení daňového řádu § 254a upřesňuje počátek a konec rozhodné doby pro vznik úroku z daňového odpočtu takto: *„Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě*

²¹ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád změny do 1. 6. 2018*. 2018, s. 251

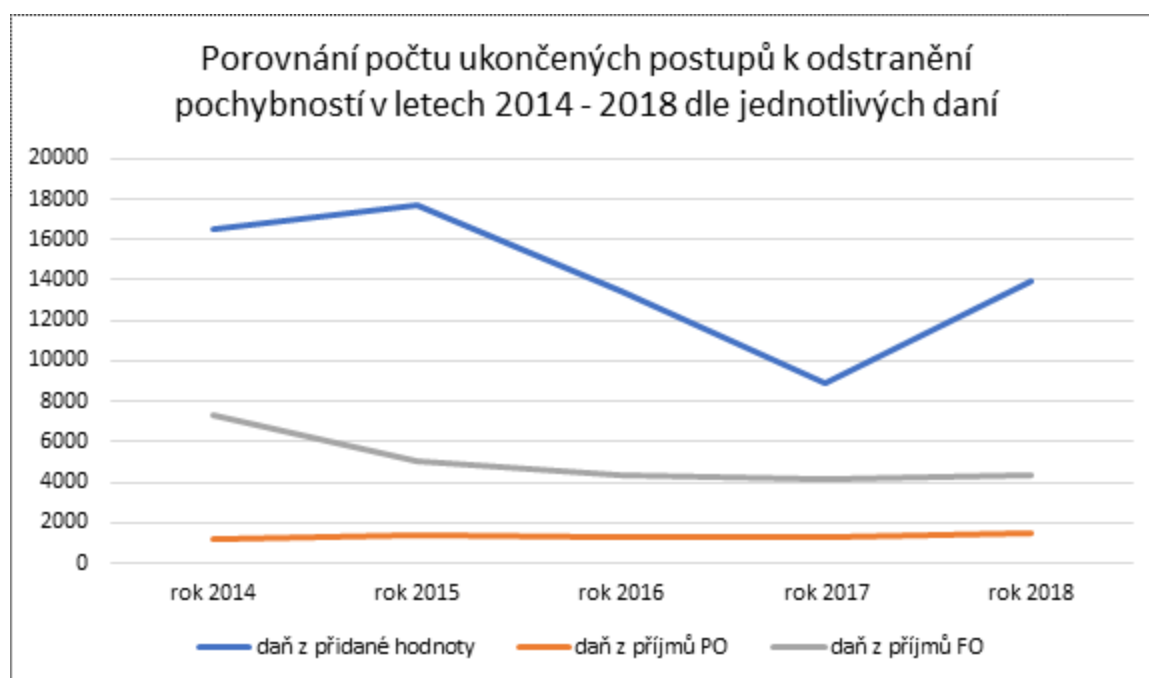
stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však po uplynutí lhůty pro jeho vrácení“²².

4 Vlastní práce

4.1 Vývoj a výsledky ukončených postupů k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností, jak již bylo uvedeno, je využíván správcem daně především v souvislosti s daní z přidané hodnoty, což zachycuje Graf 1, ze kterého je zřejmé, že počet postupů k odstranění pochybností aplikovaný na daň z příjmů právnických osob a na daň z příjmů fyzických osob za období 2014 – 2018 je výrazně nižší.

Graf 1 Počet ukončených POP v letech 2014 - 2018



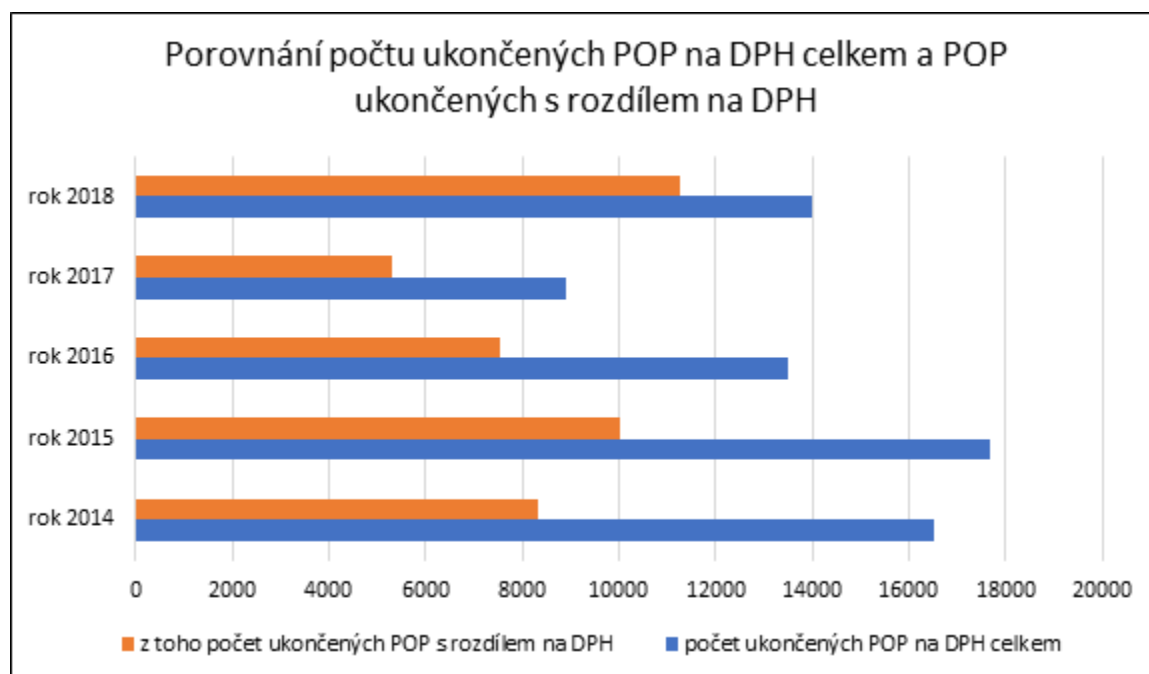
Zdroj: <https://www.financnisprava.cz/>, vlastní zpracování

Z celkového počtu ukončených postupů k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za období 2014 – 2018 byla více než polovina ukončena s rozdílem na dani

²² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. § 254a. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. 7. 2009. Částka 87. ISSN 1211-1244.

z přidané hodnoty, to znamená, že došlo ke změně výše daňové povinnosti nebo výše nadměrného odpočtu - Graf 2.

Graf 2 Počet ukončených POP s rozdílem na DPH



Zdroj: <http://www.financnisprava.cz/>, vlastní zpracování

4.2 Analýza výsledků a vývoje ukončených postupů k odstranění pochybností

Z provedené analýzy za období 2014 – 2018 (Graf 1, Graf 2) vyplynulo, že institut postupu k odstranění pochybností je správcem daně využíván především u daně z přidané hodnoty. V návaznosti na zjištění, že více než polovina ukončených postupů k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty je ukončena s rozdílem, to znamená, s dopadem na výši daňové povinnosti či nadměrného odpočtu, lze konstatovat, že se jedná o významný nástroj při výkonu správy daní.

Počet ukončených postupů k odstranění pochybností dle jednotlivých daní, včetně jejich výsledků, je v oblasti správy daní jeden ze sledovaných ukazatelů činnosti Finanční správy, a to i z důvodu fiskálního dopadu do rozpočtu ČR. Konkrétní údaje jsou každoročně zveřejňovány v dokumentu nazvaném „*Informace o činnosti Finanční správy České republiky ...*“ vždy za příslušný rok, a jsou veřejně dostupné na webových stránkách Finanční správy.

4.3 Modelové případy průběhu postupu k odstranění pochybností

V uvedených modelových případech jsou veškeré údaje identifikační, časové a hodnoty peněžních částek záměrně změněny, aby nemohlo dojít k přesné identifikaci uvedených osob a postupů, a to s ohledem na zachování mlčenlivosti tak, jak to vyžaduje zákon.

4.4 Postup k odstranění pochybností související s nekontaktním daňovým subjektem

Daňovým subjektem byla obchodní korporace AMD2017 s.r.o., CZ2017201720, zapsaná v obchodním rejstříku (1. září 2016). Jednatelkou byla osoba s trvalým pobytem v jiném členském státě, konkrétně Polsku. Dle živnostenského oprávnění bylo předmětem podnikání: Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona (zákon č. 455/1991 Sb., Živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů). Konkrétně daňový subjekt poskytoval služby spojené se specializovanou stavební činností, a to převážně v Polsku.

Daňový subjekt byl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty od 1. 3. 2017. Předmětem ekonomické činnosti ve vztahu k dani z přidané hodnoty byla daňovým subjektem deklarována na daňových přiznáních specializovaná stavební činnost, o jaké konkrétní činnosti se jednalo, nebylo správci daně známo. Daňový subjekt byl na základě udělené generální plné moci zastupován před správcem daně obchodní korporací PM s.r.o., dále jen „zástupce daňového subjektu“. Správce daně měl prostřednictvím zástupce daňového subjektu přístup do datového úložiště, ze kterého měl možnost získat doklady, listiny a písemnosti, na základě kterých, byla zpracovávána daňová přiznání podávána zástupcem daňového subjektu, vše v elektronické podobě.

Finančnímu úřadu, správci daně, jenž byl daňovému subjektu místně příslušný, bylo ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty podáno za zdaňovací období březen 2017 daňové přiznání, respektive dvě přiznání po sobě jdoucí a souhrnné hlášení za měsíc březen 2017.

Daňový subjekt podal dne 21. 4. 2017, prostřednictvím své datové schránky (první podání), daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017, č. j. 1/17, (Příloha 2) ve kterém vykázal údaje na řádku 5 daňového přiznání „*Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě*“

ve výši základ daně 2 000 600,00 Kč a daň v základní sazbě 21% 420 126,00 Kč a v návaznosti na tento údaj v oddílu „*IV. Nárok na odpočet daně*“ řádek 43 – „*Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13*“ základ daně 2 000 600,00 Kč a nárok na odpočet daně v plné výši (v základní sazbě 21%) 420 126,00 Kč. Dále daňový subjekt deklaroval na řádku 21 – „*Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2*“ ve výši 1 800 000,00 Kč. V oddílu „*VI. Výpočet daně*“ na řádku 64 – „*Vlastní daň*“, vykázal daňový subjekt hodnotu ve výši nula. V návaznosti na hodnotu vykázanou na řádku 21 daňového přiznání (poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě, konkrétně do Polska) ve výši 1 800 000,00 Kč podal daňový subjekt v souladu s ustanovením § 102 zákona o DPH za měsíc březen 2017 souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty, č. j. 3/17, (Příloha 4). Po formální stránce nevykazovalo podané přiznání žádné nestandardní případy.

Následně bylo dne 24. 4. 2017 podáno zástupcem daňového subjektu z jeho datové schránky (druhé podání), č. j. 2/17, (Příloha 3) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za totožné zdaňovací období, ve kterém byla vykázána hodnota nadměrného odpočtu ve výši 421 029,00 Kč, část „*VI. Výpočet daně*“ řádek 65 – „*Nadměrný odpočet*“. V tomto daňovém přiznání bylo na řádku číslo 5 daňového přiznání vykázáno snížení „*Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě*“, ve výši základ daně – 2 000 900,00 Kč, daň v základní sazbě 21 % - 420 189,00 Kč. V části „*IV. Nárok na odpočet daně*“ řádek 40 – „*Z přijatých zdanitelných plnění od plátců*“, byl vykázáan základ daně ve výši 4 000,00 Kč a nárok na odpočet daně v plné výši (v základní sazbě 21 %) 840,00 Kč. Správce daně tato podání posoudil v souladu s ustanovením §§ 135 až 138 daňového řádu, kdy dle § 138 odst. 2 posoudil „druhé“ podané daňové přiznání jako opravné daňové přiznání a v dalším řízení tak postupoval podle tohoto „opravného“ podání.

Správce daně nejprve kontaktoval zástupce daňového subjektu za účelem sjednání termínu místního šetření, ve věci objasnění snížení hodnoty přijetí služby od osoby registrované v jiném členském státě, deklarované v podaném opravném daňovém přiznání. Zástupce daňového subjektu uvedl, že mu nejsou známy konkrétní skutečnosti týkající se ekonomické činnosti daňového subjektu, a proto bude kontaktovat daňový subjekt, aby se předmětného místního šetření zúčastnil. Posléze zástupce daňového subjektu

informoval správce daně, že daňový subjekt je pro něj nekontaktní, a z tohoto důvodu vypovídá generální plnou moc, která mu byla udělena.

Doklady, na základě nichž, bylo zpracováno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2017, č. j. 2/17, podané zástupcem daňového subjektu, měl správce daně k dispozici z datového úložiště zástupce daňového subjektu. Na přijatých dokladech byl uveden polský dodavatel – osoba registrovaná v jiném členském státě, ESY Sp. z o. o., VAT: PL7122988472. Dotčené daňové doklady byly vyhotoveny v polském jazyce a nebylo zřejmé, co konkrétně bylo předmětem zdanitelného plnění, respektive z jakého důvodu dochází ke snížení hodnoty přijaté služby z jiného členského státu. Z označení dokladů „*Faktura Korygujaca*“ správce daně odvodil, že se jedná o „opravné daňové doklady“. Tyto doklady dále obsahovaly odkaz na doklady (faktury přijaté), které daňový subjekt přijal od dodavatele ESY Sp. z o. o., VAT: PL7122988472 v předchozích zdaňovacích obdobích za přijaté služby s místem plnění v jiném členském státě dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o DPH. Z těchto přijatých plnění (služeb) byl daňový subjekt, jako identifikovaná osoba od 16. 9. 2016 do 28. 2. 2017 dle zákona o DPH (§ 6h), povinen přiznat daň podle § 108 zákona o DPH, avšak nebyl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně. V těchto zdaňovacích obdobích daňový subjekt vykazoval daňové povinnosti, které však nebyly uhrazeny. Tyto doklady měl správce daně rovněž k dispozici z datového úložiště.

Správcem daně nebyly zjištěny žádné faktury – daňové doklady vydané, z nichž by vyplývalo, že byl daňový subjekt povinen podat souhrnné hlášení za měsíc březen 2017, č. j. 3/17, tak, jak daňový subjekt učinil v souvislosti s „prvním podáním“ daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém deklaroval poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě (řádek 21).

V návaznosti na výše uvedená podání (první a druhé) vztahující se ke zdaňovacímu období březen 2017 a dalších získaných a zjištěných skutečností, vznikly správci daně pochybnosti o údajích vykázaných v podaném opravném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017, a proto se rozhodl dne 24. 5. 2017 vydat výzvu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu a zahájit u daňového subjektu AMD2017 s.r.o. postup k odstranění pochybností.

Ve výzvě k odstranění pochybností bylo správcem daně ke konkrétním pochybnostem uvedeno:

- Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti údajů uvedených v oddílu C. podaného opravného daňového přiznání, č. j. 2/17, konkrétně snížení zdanitelných plnění na řádku 5 daňového přiznání k DPH – přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě, základ daně 2 000 900,00 Kč, daň v zákł. sazbě 420 189,00 Kč a hodnoty poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, řádek 21 daňového přiznání k DPH.
- Pochybnosti správce daně o průkaznosti a správnosti údajů se konkrétně vztahují k vykázanému snížení přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě, od plátce ESY Sp. z o. o., VAT: PL7122988472 a na základě přijatých dokladů označených „Faktura Korygujaca“, které má správce daně k dispozici z datového úložiště zástupce daňového subjektu, a na základě nichž zástupce daňového subjektu zpracoval podané opravné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017.
- Správce daně má rovněž z datového úložiště zástupce daňového subjektu přijaté faktury od dodavatele ESY Sp. z o. o., VAT: PL7122988472, na které se odkazují předmětné přijaté doklady označené „Faktura Korygujaca“, fakturována je „Usługa montazowa na terenie Unii Europejskiej.“

Tabulka 1 a) „opravné faktury“

Faktura Korygujaca „opravná faktura“	Data wystawienia „datum vystavení“	Data wykonania usługi „datum uskutečnění služby“	Wartosc „částka EUR“	Částka CZK	Faktura Korygowana „opravovaná faktura“
1/KOR/17/3	1.3.2017	5.1.2017	1 133,48	30 626,60	CZ/4/1/17
2/KOR/17/3	1.3.2017	8.1.2017	4 000,00	108 080,00	CZ/6/1/17
3/KOR/17/3	1.3.2017	15.1.2017	4 128,00	111 538,60	CZ/8/1/17
4/KOR/17/3	1.3.2017	19.1.2017	7 928,50	214 228,10	CZ/9/1/17
5/KOR/17/3	1.3.2017	4.12.2016	10 202,96	275 684,00	CZ/5/12/16
6/KOR/17/3	1.3.2017	7.12.2016	9 378,00	253 393,60	CZ/7/12/16
7/KOR/17/3	1.3.2017	24.10.2016	37 281,61	1 007 349,10	CZ9/10/16
Celkem (zaokrouhleno)	27,020/EUR		74 052,55	2 000 900,00	

Zdroj: ADIS, vlastní zpracování

Tabulka 2 b) „opravované faktury“

Faktura Korygowana „opravovaná faktura“	Data wystawienia „datum vystavení“	Data wykonania usługi „Datum uskutečnění služby“	Wartosc „částka EUR“	Faktura Korygujaca „opravná faktura“
CZ/4/1/17	5.1.2017	5.1.2017	1 133,48	CZ/4/1/17
CZ/6/1/17	8.1.2017	8.1.2017	4 000,00	CZ/6/1/17
CZ/8/1/17	15.1.2017	15.1.2017	4 128,00	CZ/8/1/17
CZ/9/1/17	19.1.2017	19.1.2017	7 928,50	CZ/9/1/17
CZ/5/12/16	4.12.2016	4.12.2016	10 202,96	CZ/5/12/16
CZ/7/12/16	7.12.2016	7.12.2016	9 378,00	CZ/7/12/16
CZ9/10/16	24.10.2016	24.10.2016	37 281,61	CZ9/10/16
Celkem (zaokrouhleno)	27,020/EUR		74 052,55	

Zdroj: ADIS, vlastní zpracování

- Správce daně má pochybnosti o správnosti údajů vykázaných na řádku 5 daňového přiznání k DPH, neboť z přijatých faktur viz b) „opravované faktury“, není patrné, zda snížení zdanitelných plnění za přijaté služby bylo učiněno oprávněně a ve správném zdaňovacím období s ohledem na uvedená data uskutečnění služeb.
- Pochybnosti o průkaznosti deklarovaných skutečností spočívají v tom, že z předložených dokladů označených „Faktura Korygujaca“ není zřejmé, z jakého důvodu byly vystaveny a jaké skutečnosti uvedené údaje zachycují, a to i v návaznosti na jejich vyhotovení v polském jazyce.
- Pochybnosti o úplnosti údajů vykázaných na podaném opravném daňovém přiznání vyplývají ze skutečnosti, že za zdaňovací období březen 2017 bylo podáno souhrnné hlášení s uvedením celkové hodnoty plnění v jiném členském státě 1 800 000 Kč, avšak hodnota poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, řádek 21 nebyla v podaném přiznání k DPH vykázána.

Správce daně vyzval daňový subjekt, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřil, nejasnosti vysvětlil, prokázal pravdivost a správnost údajů uvedených v oddílu C opravného daňového přiznání předložením nebo navržením důkazních prostředků tak, aby prokázal oprávněnost snížení zdanitelného plnění na řádku 5 daňového přiznání k DPH – přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě, které vykazuje v opravném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty

za březen 2017, podaném dne 24. 4. 2017, ve výši základ daně 2 000 900,00 Kč, daň v zákl. sazbě 420 189,00 Kč a prokázal úplnost údajů v návaznosti na podané souhrnné hlášení za březen 2017. Lhůta k odstranění pochybností byla stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy, v souladu s ustanovením § 89 odst. 3 daňového řádu.

Součástí výzvy k odstranění pochybností pak samozřejmě bylo odůvodnění, ve kterém správce daně uvedl důvod, na základě kterého, byla předmětná výzva vydána. S odkazem na ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu bylo daňovému subjektu sděleno, co lze využít jako důkazní prostředek, za účelem zjištění a ověření skutečností pro správné stanovení daně. V souladu se zásadou poučovací byl daňový subjekt poučen, že proti výzvě k odstranění pochybností se nelze samostatně odvolat, viz § 109 odst. 2 daňového řádu. A dále s možností stanovit daň podle pomůcek, § 90 odst. 4 daňového řádu, za situace, kdy daňový subjekt pochybnosti uvedené ve výzvě neodstraní, neposkytne součinnost nebo nedodrží stanovenou lhůtu ve výzvě uvedenou.

Výzva k odstranění pochybností byla daňovému subjektu zaslána do jeho datové schránky, doručena byla uplynutím lhůty. Daňový subjekt ve stanovené lhůtě 15 dní na předmětnou výzvu nereagoval, správci daně nedoložil žádné důkazní prostředky, tzn. ani ty, které by vedly k odstranění pochybností uvedených ve výzvě k odstranění pochybností. Správce daně po uplynutí lhůty zpracoval Sdělení ve věci seznámení daňového subjektu s průběhem a výsledkem postupu k odstranění pochybností, vztahujícího se k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 (dále jen „Sdělení“).

Sdělení obsahovalo základní informace k výsledku kontrolního zjištění:

- Daňový subjekt podal dne 21. 4. 2017 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017, toto podání bylo učiněno z datové schránky daňového subjektu, evidováno u správce daně pod č. j. 1/17 Dne 24. 4. 2017 bylo zástupcem daňového subjektu PM s.r.o., podáno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 (z datové schránky zástupce daňového subjektu), které správce daně posoudil jako opravné daňové přiznání a je evidováno pod č. j. 2/17.
- Daňový subjekt byl v období od 16. 9. 2016 do 28. 2. 2017 osobou identifikovanou. Registrován k dani z přidané hodnoty jako plátce daně byl od 1. 3. 2017.

- Správce daně má k dispozici z datového úložiště zástupce daňového subjektu přijaté doklady od dodavatele ESY Sp. z o. o., VAT: PL7122988472, na základě nichž zástupce daňového subjektu zpracoval podané opravné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017, č. j. 2/17.
- Zástupce daňového subjektu PM s.r.o., CZ1122334455 oznámil dne 20. 5. 2017 vypovězení plné moci obchodní korporaci AMD2017 s.r.o., CZ2017201720.

Dále byly konkrétně popsány pochybnosti správce daně, které se shodovaly s pochybnostmi uvedenými ve výzvě k odstranění pochybností.

Výsledek postupu k odstranění pochybností:

- Daňový subjekt na zaslanou výzvu žádným způsobem nereagoval, nedoložil správci daně žádné důkazní prostředky, které by vedly k odstranění pochybností uvedených ve výzvě k odstranění pochybností.
- Daňový subjekt neprokázal, že byl oprávněn snížit zdanitelná plnění za přijaté služby ve výši základ daně (mínus) – 2 000 900,00 Kč, daň v zákl. sazbě (mínus) – 420 189,00 Kč a rovněž neprokázal, že snížení zdanitelných plnění za přijaté služby bylo učiněno ve správném zdaňovacím období.
- Daňovým subjektem vykázaný nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od plátce PM s.r.o., CZ1122334455, za outsourcing, základ daně 4 000,00 Kč, daň v zákl. sazbě 840,00 Kč, zůstává beze změny.
- Daňový subjekt vykázaný nadměrný odpočet ve výši 421 029,00 Kč bude na základě výše uvedeného snížen o částku ve výši 420 189,00 Kč.
- Nadměrný odpočet za zdaňovací období březen 2017 bude správcem daně vyměřen ve výši 840,00 Kč.

Rekapitulace – řádky daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za březen 2017, C. oddíl
- daň z přidané hodnoty (Kč)

Tabulka 3 Rekapitulace

	číslo řádku	daňové přiznání - plátce		dle zjištění správce daně		daň - rozdíl v Kč
		základ daně	daň 21 %	základ daně	daň 21 %	
I. Zdanitelné plnění						
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst.1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	ř. 5	- 2 000 900	- 420 189	0	0	420 189
IV. Nárok na odpočet daně						
Přijatá zdanitelná plnění	ř. 40	4 000	840	4 000	840	0
Odpočet daně celkem	ř. 46		840		840	0
VI. Výpočet daňové povinnosti						
Daň na výstupu	ř. 62	420 189		0		420 189
Odpočet daně	ř. 63	840		840		0
Nadměrný odpočet (ř. 63 – ř. 62)	ř. 64	421 029		840		420 189

Zdroj: DAP DPH, vlastní zpracování

Daňový subjekt byl v souladu s ustanovením § 90 odst. 2 poučen, že je oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování, popřípadě provedení dalších důkazních prostředků, a to do 15 dnů ode dne, kdy byl s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámen. V případě, že by chtěl toto své právo uplatnit, měl by tak učinit v souladu s ustanovením § 71 daňového řádu, písemně ve svém podání nebo ústně do protokolu.

Daňový subjekt byl informován, že pokud správce daně shledá důvody v pokračování dokazování, zahájí daňovou kontrolu v rozsahu těchto důvodů. V opačném případě, kdy správce daně, důvody v pokračování dokazování neshledá, vydá do 15 dnů ode dne, kdy bylo učiněno podání návrhu na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Daňový subjekt na Sdělení nereagoval. Postup k odstranění byl zasláním předmětného Sdělení ukončen a daň byla stanovena vydáním rozhodnutí o stanovení daně

za zdaňovací období březen 2017 – platebním výměrem, dle výsledku postupu k odstranění pochybností.

Po ukončení postupu k odstranění pochybností došlo u obchodní korporace ke změně sídla, změně místní příslušnosti správce daně a ke změně v osobě jednatele a společníka. V současné době je obchodní korporace AMD2017 s.r.o. v likvidaci, živnostenské oprávnění zaniklo v roce 2019.

4.5 Přejed z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly

Daňovým subjektem je obchodní korporace PCK s.r.o., CZ1213141516, zapsaná v obchodním rejstříku (1. října 2017). Jednatel je osoba s trvalým pobytem v Polsku. Dle živnostenského oprávnění je předmětem podnikání: Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona (zákon č. 455/1991 Sb., Živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů).

Daňový subjekt je registrován jako plátce daně z přidané hodnoty od 17. 3. 2018. Předmětem ekonomické činnosti ve vztahu k dani z přidané hodnoty je daňovým subjektem deklarováno na daňových přiznáních zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení. Daňový subjekt byl na základě udělené generální plné moci zastupován obchodní korporací PM s.r.o., dále jen „zástupce daňového subjektu“. Správce daně měl prostřednictvím zástupce daňového subjektu přístup do datového úložiště, ze kterého měl možnost získat doklady, listiny a písemnosti v elektronické podobě, na základě kterých, byla zpracovávána daňová přiznání podávána zástupcem daňového subjektu.

Daňový subjekt, respektive zástupce daňového subjektu podal místně příslušnému správci daně dne 22. 6. 2018 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2018, č. j. 10/18 (Příloha 5) a souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty za kalendářní měsíc květen 2018, č. j. 11/18 (Příloha 6).

Za předmětné zdaňovací období vykázal daňový subjekt v podaném daňovém přiznání nadměrný odpočet ve výši 539 306,00 Kč, oddíl „*VI. Výpočet daně*“ řádek 65 – „*Nadměrný odpočet*“. V předmětném daňovém přiznání vykázal daňový subjekt následující hodnoty: část „*I. Zdanitelná plnění*“ řádek 3 – „*Pořízení zboží z jiného členského státu*“ ve výši základ daně 636 261,00 Kč, daň v základní sazbě 21 % 133 615,00 Kč. Řádek 5 „*Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby*

registrované k dani v jiném členském státě“ ve výši základ daně 16 280,00 Kč, daň v základní sazbě 21 % ve výši 3 419,00 Kč. V části „*II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně*“ řádek 20 – „*Dodání zboží do jiného členského státu*“ byla vykázána hodnota ve výši 4 255 316,00 Kč. V části „*IV. Nárok na odpočet daně*“ řádek 40 – „*Z přijatých zdanitelných plnění od plátců*“, byl vykázán základ daně ve výši 2 568 125,00 Kč a nárok na odpočet daně v plné výši (v základní sazbě 21 %) 539 306,00 Kč. V podaném souhrnném hlášení za květen 2018 byla vykázána hodnota dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně Polsko, ve výši 4 255 316,00 Kč, odběrateli FLP Sp. z o. o., VAT: PL9999988888.

Správce daně provedl dne 17. 7. 2018 místní šetření ve věci ověření údajů vykázaných na podaném daňovém přiznání a ověření výše vykázaného nadměrného odpočtu 539 306,00 Kč za předmětné zdaňovací období. Místní šetření se uskutečnilo v sídle firmy, daňový subjekt byl zastupován zástupcem daňového subjektu. Správci daně byla předložena evidence pro účely daně z přidané hodnoty, vedená dle ustanovení § 100 zákona o DPH, doklady, listiny a písemnosti vztahující se k šetřenému období. O průběhu místního šetření byl sepsán protokol o ústním jednání, kde bylo zachyceno vše, o čem správce daně se zástupcem daňového subjektu jednal a co bylo v průběhu jednání správci daně předloženo.

Po provedeném místním šetření, přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za květen 2018, souhrnného hlášení za květen 2018, z předložených dokladů, v návaznosti na analýzy daňových přiznání podaných v předchozích obdobích a v souvislosti s informacemi o ekonomické činnosti daňového subjektu, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních a deklarovaném dodání zboží do jiného členského státu. Bylo zjištěno, že daňovým subjektem deklarovaný dodavatel, obchodní korporace FLP Sp. z o. o., VAT: PL9999988888, je zároveň výhradním odběratelem zdanitelných plnění uskutečněných daňovým subjektem. Na předložených dokladech byla uvedena adresa dodání zboží, specifikovaná jako „*provozovna daňového subjektu*“. V živnostenském rejstříku nebyla nahlášena žádná provozovna daňového subjektu. Adresa místa dodání zboží se nachází na adrese vzdálené cca 290 km od sídla daňového subjektu. Vykazované přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě, bylo vykazováno v souvislosti s přepravou předmětného zboží. Z dokladů,

kteře měl správce daně k dispozici, však nebylo zřejmé, co bylo přepravováno a jaký byl průběh přepravy. Správce daně vydal dne 23. 7. 2018 výzvu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu, která byla zaslána zástupci daňového subjektu a kde uvedl všechny konkrétní pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů uvedených na předmětném daňovém přiznání.

Ve věci doložení důkazních prostředků k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc květen 2018 v návaznosti na zaslanoú výzvu k odstranění pochybností, se daňový subjekt dostavil dne 10. 8. 2018 ke správci daně. Z tohoto jednání byl sepsán protokol, kde správce daně zachytil předložené důkazní prostředky, konkrétně nájemní smlouvu na nebytové prostory v místě dodání zboží, obrázek deklarovaného zboží z internetu a daňový subjekt zároveň blíže specifikoval podstatu svého podnikání a průběh šetřených případů.

Správce daně zhodnotil předložené a získané důkazní prostředky v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, tzn. v duchu zásady volného hodnocení důkazů. Daňovým subjektem předložené důkazní prostředky dostatečně věrohodně neprokázaly výši daně, respektive, neprokázaly, že skutečně došlo k deklarovaným přijetím a uskutečněním zdanitelných plnění v rámci intrakomunitárních plnění, tak jak bylo v podaném daňovém přiznání deklarováno. K odstranění pochybností správce daně, ve výzvě uvedených, nedošlo. V zájmu zjištění správné daňové povinnosti se správce daně rozhodl dne 17. 9. 2018 zaslat Žádost o výměnu informací dle článků 7, 15, 16 a 25 – 27 Nařízení 904/2010/EU do Polska, za účelem ověření vykazovaných intrakomunitárních plnění. Poté, co správce daně obdržel od polské daňové správy informaci, že odpověď na mezinárodní žádost lze očekávat v termínu do 5 měsíců, se správce daně rozhodl, s ohledem na předpokládanou časovou prodlevu, pro přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Tento prostředek se správci daně jevil jako nejvhodnější, především z důvodu, že za těchto podmínek by se již nejednalo o postup krátký, rychlý a jednoduchý, tak jak je „požadováno“ v postupu k odstranění pochybností.

Daňový subjekt se dostavil dne 4. 12. 2018 ke správci daně k jednání ve věci zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2018. Nejprve byl daňový subjekt seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností, čímž došlo k jeho ukončení a byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty

za zdaňovací období květen 2018 v rozsahu přetrvávajících pochybností v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu

Současné poznatky správce daně potvrzují oprávněnost jeho postupu, neboť dosud nemohly být provedeny všechny navržené důkazní prostředky a předpokládané odpovědi z jiného členského státu budou pravděpodobně obdrženy postupně až do konce roku 2020, protože okolnosti deklarovaných intrakomunitárních plnění jsou velmi komplikované a neustále se rozrůstá počet osob na těchto plněních zainteresovaných.

4.6 Okolnosti ovlivňující průběh a délku provádění postupu k odstranění pochybností

Výše uvedené praktické příklady jasně dokumentují, že celý průběh, ač poměrně jasně upravený zákonem a zevrubně propracovaný jednotlivými pokyny nadřízeného správního orgánu, není zdaleka tak jednoduchý a jednoznačný, jak by se mohlo na první pohled zdát. Existuje řada i předvídatelných okolností, které mohou mít na stav postupu k odstranění pochybností podstatný vliv, a přesto nejsou podchyceny žádnou zákonnou úpravou.

4.6.1 Legislativa

V daňové oblasti existuje již v předchozím textu podrobně přiblížená úprava postupu k odstranění pochybností. Je však nutné uvést, že na samotný průběh postupu k odstranění pochybností mohou mít nesporně vliv i jiné než hmotné a procesní daňové zákony. Při své práci musí pracovníci správce daně brát v úvahu a především respektovat ustanovení všech, jak českých, tak i celoevropských právních norem, například v oblasti daně z přidané hodnoty je nutno brát ohled na ustanovení Směrnice rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Správce daně při své činnosti využívá veřejně dostupné zdroje za účelem zjištění aktuálních údajů týkajících se fyzických a právnických osob, které jsou zveřejňovány v souladu s dalšími zákonnými úpravami podnikajících subjektů, např. dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), který upravuje založení, vznik, změny, zrušení nebo zánik obchodních korporací, zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, který upravuje mimo jiné způsob a podmínky zápisu do veřejných rejstříků. V některých

specifických situacích správce daně postupuje např. i dle ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., správní řád.

Nejen průběh postupu k odstranění pochybností, ale i jiná řízení a postupy při správě daní jsou komplikovány změnami, především u právnických osob, týkajícími se osob oprávněných za daňový subjekt jednat. Často se vlastníky nebo statutárními orgány obchodních korporací stávají zahraniční osoby či subjekty, osoby nekompetentní, pro správce daně nekontaktní. Správcem daně je tak znemožněna neformální komunikace s daňovým subjektem, která by mohla daňová řízení a postupy urychlit. Dochází rovněž k účelovému zakládání obchodních korporací, sídlících na virtuálních adresách. Změny zápisů do obchodního rejstříku jsou úmyslně nahlašovány s časovým zpožděním, popřípadě dochází ke změnám na základě „nedůvěryhodných“ podkladů. Nastavené kontrolní mechanismy jsou v těchto případech neúčinné.

4.6.2 Lidský faktor

Další a neméně důležitou roli hraje přístup jednotlivých daňových subjektů k samotnému průběhu postupu k odstranění pochybností správce daně. U pracovníků správce daně je jasně určen rámec jejich činnosti, mohou činit pouze to, co je zákonem výslovně dovoleno nebo umožněno, v duchu zásady zákonnosti.

Správce daně má určité pravomoci, ale za situace, kdy se daňový subjekt rozhodne, že se správcem daně spolupracovat nebude, nemá správce daně nástroj, aby takovému chování daňového subjektu zamezil. Chování daňových subjektů, popřípadě dalších osob zúčastněných na správě daní je otázkou „osobního“ přístupu.

4.7 Efektivita postupu k odstranění pochybností

Je nesporné, že institut postupu k odstranění pochybností má důležitou a lze konstatovat i nezaměnitelnou funkci v kontrolních mechanismech daňové správy. Jeho výsledkem může být nevrácení daně, u daně z přidané hodnoty zvýšení daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu, což je zcela pozitivní a cílený dopad do výše očekávaného výběru daní. Ovšem v případech, kdy bývá výsledkem postupu k odstranění pochybností daňová povinnost, pro daňový subjekt s povinností tuto daň uhradit, se zejména zde projevují překážky a úskalí, které správci daně brání skutečně daň vybrat.

5 Zhodnocení a doporučení

Vykonat postup k odstranění pochybností správně, bez zbytečných průtahů a za spolupráce s daňovým subjektem je žádoucím a pochopitelným záměrem správce daně. Praxe je však velmi často odlišná, a to v důsledku různých objektivních, ale i subjektivních příčin, především na straně daňového subjektu, jak již bylo výše uvedeno. Následně navrhované změny by mohly vést ke zlepšení současné situace.

5.1 Návrh na zlepšení stávající situace

Právním i povinností daňového subjektu v průběhu postupu k odstranění pochybností je, kromě jiného, předložit, případně navrhnout takové důkazní prostředky, které prokážou správnost údajů uvedených v příslušném daňovém přiznání a se správcem daně spolupracovat. Záměrné změny v zápise v obchodním rejstříku, jak bylo výše uvedeno, v jejichž důsledku může docházet a dochází ze strany daňových subjektů k nepřehlednosti, ztěžuje celé daňové řízení, především z procesního hlediska. Bylo by více než žádoucí, aby zákon vyloučil možnost registrace fiktivních či pouze virtuálních identifikačních údajů, jako je sídlo subjektu a jeho činnost. Správce daně sice může činit určitá opatření v rámci prováděného postupu k odstranění pochybností, ale pokud se šetřená osoba rozhodne řízení prodlužovat neustálými změnami, nemá správce v podstatě nástroj k omezení takové iniciativy a vybrání výsledné daně je předurčeno k neúspěchu, protože lze s určitostí konstatovat, že konečná daň bude nedobytná. Na mysli zde nemáme změny způsobené u podnikatelského subjektu objektivními příčinami, ale zmiňujeme se o situaci ve chvíli, kdy okolnosti související s jednotlivými změnami zcela vybočují z reálných možností. V takovémto případě, by měl zákon stanovit, že takto účelově provedené změny nejsou platné, případně, že odpovědnost a povinnost uhradit daň zůstává na osobě, která úmyslně chybné údaje v prověřovaném daňovém přiznání uvedla.

Aby se navrhované změny neminuly účinkem, je nezbytné, aby byly doplněny i o zákonná ustanovení upravující povinnost příslušných orgánů ověřit správnost deklarovaných údajů.

K tomu, aby mohly být realizovány legislativní změny zaměřené na vyšší odpovědnost zúčastněných osob, zejména se zaměřením na vymahatelnost daňových nedoplatků, je však potřebná také politická vůle a takové klima ve společnosti, které nebude neplatiče

daní tolerovat ani chránit. Pokud plnění daňové povinnosti bude ve společnosti vnímáno laickou i odbornou veřejností tak, že placení daní je naprosto samozřejmé, či dokonce, že je věcí cti a výrazem úspěchu podnikatele, lze zcela oprávněně předpokládat, že i změny, které by směřovaly k vyšší odpovědnosti daňových subjektů, by mohly vést k účinnějšímu výběru daní i na základě provedených postupů k odstranění pochybností a že budou mít reálnou možnost stát se součástí příslušných právních předpisů.

5.2 Rizika a výhody navržených změn

Návrhy opatření byly ovlivněny zejména úmyslem omezit účelové prováděné změny ze strany daňových subjektů, a tím umožnit správci daně nejen ověřit, zda byla správně daň stanovena, ale především lépe zajistit její vybrání. Jejich zavedením by mohlo nesporně vést k zodpovědnějšímu přístupu daňových subjektů ke komunikaci se správcem daně. Samotná skutečnost, že by dotčená ustanovení příslušných zákonů zpřesnily povinnost respektive odpovědnost konkrétní osoby, by rovněž byla zaručena právní jistota i pro jiné osoby zúčastněné na hospodářských operacích. Navrhované změny by mohly vést k účinnější vynutitelnosti plnění daňových povinností, což by pravděpodobně mohlo vyústit v lepší daňovou disciplínu. A to je pro stát určitě důležitým kritériem, s ohledem na nutnost zajistit odpovídající příjmy do státního rozpočtu. Jako negativní dopad realizace navrhovaných opatření se jeví obava, že by změny mohly být vnímány jako zásah státní moci do občanských práv či přímo jejich popření. Ovšem zde je třeba připomenout důvod navržených změn. Dlouholetá praxe pracovníků správce daně ukazuje, že tendence zastírat skutečný stav a znemožňovat průběh řízení se ve většině případů vyskytuje u daňových subjektů, jejichž činnost vykazuje „podvodné“ znaky, a tím se může stát až trestným činem.

6 Závěr

V úvodu této práce byla uvedena charakteristika organizace, činnosti a základní funkce správce daně v návaznosti na legislativní úpravy. Následně byl zachycen proces postupu k odstranění pochybností, okolnosti, za kterých je správce daně oprávněn postup k odstranění pochybností zahájit, práva a povinnosti daňového subjektu, podmínky, jež musí splňovat výzva k odstranění pochybností, kterou je postup k odstranění pochybností zahajován, s důrazem na její zákonnost a konkrétnost a možné způsoby

ukončení postupu k odstranění pochybností v důsledku spolupráce daňového subjektu se správcem daně a skutečnosti, zda k odstranění konkrétní pochybnosti správce daně daňovým subjektem dojde či nikoliv.

Byl zachycen vývoj a výsledky počtu ukončených postupů k odstranění pochybností včetně jejich zhodnocení. V další části byly uvedeny okolnosti, jež mají vliv nejen na průběh a délku provádění postupu k odstranění pochybností, ale i na jiná řízení a postupy při správě daní.

Uvedené praktické příklady analyzovaly konkrétní postup správce daně po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a doložily, že přestože správce daně postupuje dle zákonných úprav a postup k odstranění pochybností zvolí v situaci, kdy má konkrétní pochybnost a předpokládá, že jeho provedení bude rychlé, krátké a jednoduché, dojde ke vzniku okolností, jež neumožní postup k odstranění pochybností vykonat s tímto očekávaným požadavkem. V jednotlivých modelových případech byly konkrétní reakce daňových subjektů vyhodnoceny v návaznosti na ustanovení zákona. Zachycena byla situace, kdy daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, dokládá důkazní prostředky, avšak k odstranění pochybností správce daně nedojde. Za účelem správného stanovení daně je třeba důkazní prostředky prověřit rozsáhleji, a z tohoto důvodu přistoupí správce daně k ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájí daňovou kontrolu. Situace, kdy daňový subjekt se správcem daně v rámci postupu k odstranění pochybností nespolupracuje, se může jevit jako „rychlá a krátká“, avšak ve svém důsledku se nezřídka stává, že daňový subjekt provede účelové změny (změna jednatele, sídla, apod.), následně se stává pro správce daně nekontaktní a daňová povinnost stanovená rozhodnutím o stanovení daně zůstane neuhrazena.

Navrhované změny se týkají jednak řešení problému v souvislosti s účelově prováděnými změnami a dále odpovědnosti zúčastněných osob při vymáhání daňových nedoplatků. Aby bylo dosaženo požadovaného efektu navržených změn, měly by být promítnuty do současné legislativy, která konkrétní zákonná ustanovení tohoto charakteru neobsahuje.

7 Seznam použitých zdrojů

BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel; ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád: komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel; ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád: komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím.* Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.

KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád změny do 1. 6. 2018.* Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2018. ISBN 978-80-7554-146-8.

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

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 22. 7. 2009. Částka 87. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1. 4. 2004. Částka 78. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 23. 12. 2011. Částka 157. ISSN 1211-1244.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2018, čj. 8 Afs 76/2015 – 58.

Elektronické zdroje

Adisepo. *Daňový portál. Elektronické formuláře* [online]. [cit. 2019-12-06]. Dostupný z: https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/form/form_uvod.faces?CPodani=wlvdChb0KC6OJb%2BLjVCLnZ5u&nov=1

Adisepo. *Daňový portál. Elektronické formuláře* [online]. [cit. 2019-12-06]. Dostupný z: https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/form/form_uvod.faces?CPodani=XQsO0Zgx1oMPNceW5KWLX2go&nov=1

Finanční správa. *Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností Generálního finančního ředitelství, č. j. 65447/14/7100-40124-011654* [online]. [cit. 2019-07-20] Dostupný z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

Nejvyšší správní soud. *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2018, čj. 8 Afs 76/2015 – 58* [online]. [cit. 2020-02-02] Dostupný z: http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&rok=2015&senat=8&cislo=76&pagesource=0

Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2014* [online]. [cit. 2020-02-02] Dostupný z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2014.pdf

Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015* [online]. [cit. 2020-02-02] Dostupný z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf

Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republika za rok 2016* [online]. [cit. 2020-02-02] Dostupný z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf

Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017* [online]. [cit. 2020-02-02] Dostupný z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf

Finanční správa. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2018* [online]. [cit. 2020-02-02] Dostupný z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf

Finanční správa. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 11. 9. 2013* [online]. [cit. 2019-07-20] Dostupný z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2013>

8 Přílohy

Příloha 1 Výzva k odstranění pochybností	56
Příloha 2 DAP DPH březen 2017 "první", č. j. 1/17	58
Příloha 3 DAP DPH březen 2017 „druhé“, č. j. 2/17.....	60
Příloha 4 SH březen 2017, č. j. 3/17	62
Příloha 5 DAP DPH květen 2018, č. j. 10/18	63
Příloha 6 SH květen 2018, č. j. 11/18	65

Příloha 1 Výzva k odstranění pochybností

Finanční úřad pro XXXX
(ulice, čp., PSČ, město)

Územní pracoviště v XXXX
(ulice, čp., PSČ, město)

Čj.: XXXX/XX/XXXX-XXXXX-XXXXXX
Vyřizuje: (jméno, příjmení, titul)
Oddělení XXXX
Telefon: XXX XXX XXX č. dveří. XXXX

Elektronicky podepsáno
XX.XX.20XX
(titul, jméno, příjmení)
funkce

Daňový subjekt:

Název právnické/fyzické osoby
Sídlo právnické osoby/adresa místa pobytu fyzické osoby

DIČ: CZXXXXXXXX

V Ý Z V A **k odstranění pochybností**

Výrok:

Zde správce daně uvede:

- skutečnosti, které předcházely vydání výzvy, např. po přezkoumání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období XX 20XX/X. čtvrtletí 20XX, Vámi podaného dne XX.XX.20XX

nebo

- po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty provedl správce daně místní šetření za účelem ověření vykázaných údajů na jehož základě vznikly správci daně pochybnosti o údajích (údajích), v něm uvedených – s odkazem na oddíl, řádek daňového přiznání, ...

- konkrétní pochybnosti, které správci daně v souvislosti s podáním daňového přiznání k dani z přidané hodnoty vznikly o správnosti/ průkaznosti/ úplnosti/ pravdivosti ve vztahu ke konkrétnímu vykázanému údaji

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, Vás správce daně

v y z ý v á ,

k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Proto předložte nebo navrhněte důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené např. v oddílu C daňového přiznání tak, abyste prokázali oprávněnost uplatnění nároku

na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od plátců, která jste uvedli na řádku 3 porízení zboží z jiného členského státu základ daně – částka Kč, daň v základní sazbě částka Kč, ...

Pro správné a včasné odstranění pochybností zejména předložte:

- je-li to možné uveďte správce daně jmenovitý výčet důkazních prostředků (např. evidence pro účely DPH, nájemní smlouva, ...), popř. obecný výčet, aby daňový subjekt předložil důkazní prostředky nebo navrhl provedení důkazních prostředků, které by vedly k odstranění pochybností správce daně. Další zvolené důkazní prostředky daňového subjektu (správcem daně neuvedené), za účelem odstranění uvedených pochybností.

Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle § 89 odst. 2 daňového řádu. K uvedeným pochybnostem máte možnost se vyjádřit, nejasnosti vysvětlit, neúplné údaje doplnit, nepravdivé údaje opravit, pravdivost tvrzených údajů prokázat. Podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, a to v souladu s § 71 daňového řádu.

Lhůta pro odstranění uvedených pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Odůvodnění:

Správce daně uveďte konkrétní důvody, které vedly ke konkrétním pochybnostem např.:

- správci daně nebylo umožněno provést místní šetření za účelem ověření údajů uvedených v podaném daňovém přiznání

- při místním šetření nebyly předloženy potřebné doklady, a tak správce daně nemohl ověřit vykázané údaje, a tím vznikly pochybnosti o deklarovaných údajích

Poučení:

Neodstraní-li ve výzvě sdělené pochybnosti nebo nedodržíte-li výzvou stanovenou lhůtu, tedy neposkytnete-li potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

Titul, jméno, příjmení
funkce

A. ODDÍL

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

Vytištěno aplikací **EPO**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

C, Z, 2, 0, 1, 7, 2, 0, 1, 7, 2, 0

Rodné číslo / IČ

rádně dodatečně opravně

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů /

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok
za období od do

Plátce daně § 6 až § 6f	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	<input type="checkbox"/>	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	<input type="checkbox"/>
Skupina § 5a	<input type="checkbox"/>	Neplátce daně § 19 nebo § 108	<input type="checkbox"/>	Kód zdaňovacího období následujícího roku	<input type="text"/>

Právnícká osoba: Název právnické osoby

A, M, D, 2, 0, 1, 7, s, r, o

Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:

a) obec b) PSČ c) telefon
d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační
f) e-mail g) stát

Hlavní ekonomická činnost

OSTATNÍ SPECIALIZOVANÉ STAVEBNÍ ČINNOSTI

B. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Datum Otisk razítka Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Kontaktní osoba Telefon

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	2 000 600	420 126	
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	1 800 000	
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
III. Doplňující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	2 000 600	420 126	
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79d		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		420 126	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		
		51			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daně					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)				60	
Vrácení daně (§ 84)				61	
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)				62	420 126
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63	420 126
Vlastní daň (62 – 63)				64	0
Nadměrný odpočet (63 – 62)				65	0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)				66	0

A. ODDÍL

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

C, Z 2 0 1 7 2 0 1 7 2 0

Rodné číslo / IČ

řádné dodatečné opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů /

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok
za období od do

Plátce daně § 6 až § 6f	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	<input type="checkbox"/>	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	<input type="checkbox"/>
Skupina § 5a	<input type="checkbox"/>	Neplátce daně § 19 nebo § 108	<input type="checkbox"/>	Kód zdaňovacího období následujícího roku	<input type="text"/>

Právnícká osoba: Název právnické osoby

A M D 2 0 1 7 s . r . o .

Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační

f) e-mail g) stát

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby
P M s . r . o .

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
1 1 2 2 3 3 4 4 5 5

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě
M P / " z á s t u p c e d a ň o v é h o s u b j e k t u "

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Datum Otisk razítka Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Kontaktní osoba Telefon

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	-2 000 900	-420 189	
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost priznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně			Hodnota		
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
III. Doplnující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	4 000	840	
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad					
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79d					
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)				840	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)					
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně			50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)			S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet
Část odpočtu daně v krácené výši			52	Koeficient (%)	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)			53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu
VI. Výpočet daně					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62		-420 189
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		840
Vlastní daň (62 – 63)			64		0
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		421 029
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		0

Vytištěno aplikací EPO

KONTROLNÍ OPIS

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran

otisk podacího razítka finančního úřadu

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ**k dani z přidané hodnoty**

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

za kalendářní měsíc za kalendářní čtvrtletí rok **Právnícká osoba:**

Obchodní jméno

Fyzická osoba:

Příjmení

Jméno

Titul

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby:

Obec

PSČ

Ulice, část obce (číslo popisné / číslem orientačním)

Stát

B. ODDÍL

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	PL	9988776655	3	4	1 800 000
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1–20:					1 800 000

Zdroj: https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup_expert.faces/, vlastní zpracování

A. ODDÍL

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

C, Z 1 2 1 3 1 4 1 5 1 6

Rodné číslo / IČ

řádné

dodatečné

opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů

/

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

za období od

do

Plátce daně § 6 až § 6f	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	<input type="checkbox"/>	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	<input type="checkbox"/>
Skupina § 5a	<input type="checkbox"/>	Neplátce daně § 19 nebo § 108	<input type="checkbox"/>	Kód zdaňovacího období následujícího roku	<input type="text"/>

Právnícká osoba: Název právnické osoby

P C K s . r . o .

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

d) ulice (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

f) e-mail

g) stát

Hlavní ekonomická činnost

ZPROSTŘEDKOVÁNÍ VELKOOBCHODU A VELKOOBCHOD V ZASTOUPENÍ

B. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	<input type="text"/>
<input type="text" value="P M s . r . o ."/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	<input type="text"/>
<input type="text" value="1 1 2 2 3 3 4 4 5 5"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	<input type="text"/>
<input ""="" a="" b="" c="" d="" e="" h="" j="" k="" o="" p="" s="" t="" type="text" u="" v="" value="P M / " z="" á="" é="" ň=""/>	
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka
<input type="text" value="2 2 0 6 2 0 1 8"/>	<input type="text"/>

Kontaktní osoba

Telefon

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3	636 261	133 615	
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	16 280	3 419	
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	4 255 316	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
III. Doplnující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Kráčený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	2 568 125	539 306	
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad			42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	652 541	137 034	
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79d			45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)			46	676 340	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)			47		
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně			50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)			S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet
Část odpočtu daně v krácené výši			52	Koeficient (%)	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)			53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu
VI. Výpočet daně					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62		137 034
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		676 340
Vlastní daň (62 – 63)			64		0
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		539 306
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		0

Vytištěno aplikací EPO

KONTROLNÍ OPIS

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran

otisk podacího razítka finančního úřadu

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

za kalendářní měsíc za kalendářní čtvrtletí rok

Právníká osoba:

Obchodní jméno

Fyzická osoba:

Příjmení

Jméno

Titul

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby:

Obec

PSČ

Ulice, část obce (číslo popisné / číslem orientačním)

Stát

B. ODDÍL

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	PL	9999988888	0	3	4 255 316
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1–20:					4 255 316

Zdroj: https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup_expert.faces/, vlastní zpracování