

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Právní režim a účel daňové kontroly

Autor: Bc. Alena Rybková

© 2011 ČZU v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva

Akademický rok 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Alena Rybková

obor Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Most

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Právní režim a účel daňové kontroly**

Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Přehled právní úpravy
4. Rozbor právní úpravy
5. Aplikace právní úpravy v praxi
6. Závěr
7. Seznam použitých zdrojů
8. Přílohy

Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

Doporučené zdroje:

Legislativa:

Usnesení č. 2/1992, Listina základních práv a svobod

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,

Literatura:

Zatloukal T, Daňová kontrola v širších souvislostech

C.H. Beck, Praha ISBN 978-80-7400-057-7

Kobík, J. Daňová kontrola, ASPI a.s. Praha 2006, ISBN 80-7357-170-6

Pitner L., Benta V. Daň z přidané hodnoty s(komentářem podle právního stavu k 1.4.2009)

ANAG Olomouc 2006, ISBN. . .

Procházková D., Fitříková D., Daň z přidané hodnoty v účetních souvislostech, Sagit, Ostrava

2007, ISBN 978-80-7208-599-6

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Eva Kadlecová**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011


Vedoucí katedry

L.S.




Děkan

V Praze dne: 3. 2. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Právní režim a účel daňové kontroly" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28.11.2011

Poděkování

Velmi děkuji vedoucímu diplomové práce JUDr. Evě Kadlecové. za odborné, profesionální vedení a za cenné rady, které mi při zpracování diplomové práce velmi pomohly.

Právní úprava a účel daňové kontroly

Legal regime and the purpose of tax audit

Souhrn:

Daně a jejich výběr není vynálezem moderní doby. Oblast daní je životně důležitá pro fungování každého státu a je určována množstvím nařízení a pravidel. Mezi jedno z těchto pravidel můžeme právem zařadit novou právní normu, která byla dlouho očekávána a její zrod nebyl jednoduchý a tval bezmála deset let, kterou je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který s účinností od 1.1.2011 nahradil starý procesní zákon č. 280/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Než došlo k přijetí daňového řádu byl daňový proces razantně podrobován judikatuře jak Ústavního soudu, tak i Nejvyššímu správnímu soudu, jejichž závěry vedly taktéž dotvoření přelohy tohoto zákona. Tato nově procesněprávní norma upravuje daňové řízení, jehož součástí je i daňová kontrola.

Diplomová práce je zaměřena na objasnění problematiky daňové kontroly v kontextu nové platné právní úpravy, která je definována ustanoveními § 85 až § 88 daňového řádu, nastínit provedené změny v této oblasti s porovnáním zákona o správě daní a poplatků a provedení daňové kontroly z pohledu platné právní úpravy, souvisejících judikatur a znalostí a zkušeností získaných dlouholetou praxí na kontrolním oddělení finančního úřadu.

Klíčová slova:

daň, daňová soustava, daňová kontrola, daňové řízení, daňový řád, daň z přidané hodnoty.

Summary:

Taxes and its selection is not an invention of modern times. Taxation is vital to the functioning of any state and is determined by a number of regulations and rules. Among one of these rules, we can rightly include a new legal norm that has been long awaited, its birth was not easy and took almost ten years, it is Act No. 280/2009 Coll. Tax Code, as amended, which with effect from 1st January 2011 replaced the old process by Act No. 280/1992 Coll. on taxes and fees administration, as amended. Before the adoption of the Tax Code was the process radically subjected to the jurisprudence of the Constitutional Court and Supreme Administrative Court, whose findings also led to the completion of this Act's draft. This new procedural norm regulates tax procedure, which includes also the tax audit.

Diploma Thesis is focused on clarification of a tax audit issues in the context of new current legislation which is defined by the provisions of § 85 to § 88 of the Tax Code, it outlines the changes in this area comparing with the Law on taxes and fees administration and execution of a tax control from the perspective of current legislation, case law and relevant knowledge and experience gained from many years of experience in the financial control department office.

Keywords:

tax, tax system, tax audit, tax procedure, Tax Code, value added tax.

<u>1. ÚVOD</u>	<u>11</u>
<u>2. CÍL PRÁCE A METODIKA</u>	<u>15</u>
<u>3. PŘEHLED PRÁVNÍ ÚPRAVY</u>	<u>16</u>
3.1. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.	16
3.2. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů	17
3.3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů	17
3.3.1. Základní zásady správy daní	20
3.4. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů	24
3.5. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů	26
<u>4. ROZBOR PRÁVNÍ ÚPRAVY</u>	<u>30</u>
4.1. Organizační struktura finančních úřadů	30
4.2. Obecná část o správě daní	30
4.3. Dokumentace v rámci správy daní	36
4.3.1. Protokol o ústním jednání	36
4.3.2. Úřední záznam	37
4.3.3. Předvolání a předvedení	37
4.4. Průběh řízení při správě daní	37
4.4.1. Rozhodnutí	37
4.4.2. Svědci	39
4.5. Postupy při správě daní	40
4.5.1. Vyhledávací činnost	40
4.5.2. Místní šetření	41
4.5.3. Daňová kontrola	42
4.6. Daňová kontrola a její průběh v rámci správy daní	44

4.6.1. Příprava správce daně na daňovou kontrolu a kritéria výběru subjektů pro kontrolu	44
4.6.2. Předmět a rozsah daňové kontroly	46
4.6.3. Zahájení daňové kontroly	48
4.6.4. Práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně při daňové kontrole	51
4.6.5. Povinnosti daňového subjektu alias práva správce daně:	54
4.6.6. Dokazování v rámci daňové kontroly	57
4.6.7. Důkazní prostředky neboli důkazy	61
4.6.8. Důkazní břemeno	63
4.6.9. Ukončení daňové kontroly	66
4.7. Výsledky činnosti Finančních úřadů v České republice v roce 2010	68

5. APLIKACE PRÁVNÍ ÚPRAVY V PRAXI **70**

5.1. Důvod pro provedení daňové kontroly	70
5.2. Vyhledávací činnost	71
5.3. Zahájení daňové kontroly	72
5.4. Průběh daňové kontroly	72
5.4.1. Zajištění důkazních prostředků správce daně	72
5.4.2. Vydání výzvy k prokázání skutečností a reakce daňového subjektu	73
5.5. Hodnocení aplikace právní úpravy v praxi	75

6. ZÁVĚR **77**

7. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ **81**

8. PŘÍLOHY **83**

Příloha č. 1 - Protokol o místním šetření	83
Příloha č. 2 - Předvolání ke svědecké výpovědi	87
Příloha č. 3 - Oznámení o konání svědecké výpovědi	89

Příloha č. 4 - Dožádání	90
Příloha č. 5 - Předvolání k zahájení daňové kontroly	92
Příloha č. 6 - Protokol o zahájení daňové kontroly	94
Příloha č. 7 - Protokol o ústním jednání ve věci provedení svědecké výpovědi	98
Příloha č. 8 - Odpověď na dožádání	102
Příloha č. 9 - Výzva k prokázání skutečností	104
Příloha č. 10 - Úřední záznam	107
Příloha č. 11 - Protokol o ústním jednání o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění	108
Příloha č. 12 - Zpráva o daňové kontrole	115
Příloha č. 13 - Protokol o ústním jednání projednání zprávy o daňové kontrole	122
Příloha č. 14 - Úřední záznam - rekapitulace kontrolního zjištění	125

1. Úvod

Daně a jejich výběr není pouze vynálezem moderní doby. Různé povinné platby a dávky člověka provázejí od vzniku prvních organizovaných společenských útvarů, kde docházelo k utváření různých sociálních rolí členů těchto útvarů. Právě oblast daní je životně důležitá pro fungování každého státu a je určována množstvím nařízení a pravidel.

V oblasti daňové problematiky je to řada právních norem upravujících jednotlivé daně, ale jen jediná právní norma upravuje postup, práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní při správě všech daní v rámci daňové soustavy České republiky, kterou je od 3. září 2009, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) - nový procesní předpis, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků) upravující správu daní do 31. 12. 2010. O důležitosti daňového řádu, jakožto zásadního procesně daňového zákona, prostřednictvím nějž jsou uplatňovány hmotné daňové zákony, svědčí skutečnost, že jeho zrod nebyl zrovna jednoduchý a trval bezmála deset let.

K tomuto zrodu vedla poměrně složitá a dlouhá cesta, což bezesporu prospělo právě k jeho vyváženosti. Jeho text od počátku procházel několikrát změnami, opakovaně procházel širokým připomínkovým řízením, byl podrobován kritice se stany daňové veřejnosti a též podléhal politickým vlivům.

Než došlo k přijetí daňového řádu, byl v mezidobí daňový proces poměrně razantně podroben judikatuře jak Ústavního soudu, tak zejména Nejvyššího správního soudu, přičemž závěry vyplývající z jednotlivých judikátů přispěly jak ke změně praxe správců daní, tak především k dotvoření předlohy tohoto zákona, kterým byl nový daňový proces přijat. Dalo by se říci, že judikatura určitým způsobem suplovala teorii daňového práva, zejména daňového procesu, neboť speciální teorie tohoto oboru práva nebyla do té doby uceleně samostatně rozvíjena. Proto v neposlední řadě na konečné znění daňového řádu měla vliv rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu vztahující se k zákonu o správě daní a poplatků a dále připomínky, které byly vzneseny v průběhu jeho projednávání zástupci Legislativní rady vlády.

Lze říci, že inspiraci daňový řád čerpal i z legislativních oprav daňového řízení ostatních států Evropské unie. V posledním roce před jeho předložením vládě na jeho finálním znění pracovala expertní skupina zřízená ministerstvem financí. V této skupině

měli zastoupení kromě hlavních tvůrců daňového řádu - legislativců Ministerstva financí, rovněž zástupci z praxe, a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňové veřejnosti (daňoví poradci, zástupci podnikatelských svazů) a rovněž zástupci Nejvyššího správního soudu. K výsledku tohoto počínu lze říci, že daňový řád je tedy jakýmsi kompromisem.

Proto je přijímán daňový řád s velkými očekáváními, a to z toho důvodu, že ustálí poměrně rozbouřené vody, zapříčiněné působením zákona o správě daní a poplatků, který byl v platnosti do 31. 12. 2010 a který od svého vzniku prošel desítkami novel. Z valné části se nejednalo o novelty navrhované Ministerstvem financí, ale byly reakcí na změny jiných právních předpisů, které bylo zapotřebí do zákona promítnout. Právě některé z těchto nemálo novel byly reakcí na praktické problémy s aplikací zákona, kdy byla zejména poslaneckou iniciativou vyslyšena volání podnikatelské veřejnosti. Z těchto důvodů se zákon o správě daní a poplatků stal poněkud nesourodým, s nejednotnou terminologií a s mnoha ustanoveními, z kterých je možno odvodit dvojí výklad. Za této situace se právě výrazně posílil vliv judikatury.

Od roku 2003 docházelo k vydávání stovek rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k zákonu o správě daní a poplatků. Rovněž Ústavní soud k tomuto zákonu vydával judikáty opakovaně. Soudy svůj výklad neomezily pouze na ustanovení, která nebyla do té doby vykládána daňovou správou případně samotnými soudy jednoznačně. Právě naopak jsme se zejména v předešlých letech dočkali revolučních judikátů, kterými soudy vyložily určitá ustanovení zákona o správě daní a poplatků zcela odlišně od léta vžité praxe daňové správy. Tuto nesourodost právě daňový řád jako komplexní nová úprava odstraňuje a zároveň ze zákona o správě daní a poplatků přejímá základní principy včetně zachování práv daňových subjektů. V praxi by tak měla být aplikace tohoto zákona jak pro pracovníky daňové správy, tak pro daňové subjekty jednodušší a jednoznačnější - přinášející právní jistotu. V důvodové zprávě k daňovému řádu se pro oblast správy daní uvádí, že platí, že soudní rozhodování nepřineslo jen konkretizaci obecných pravidel stanovených zákonem, ale i změny výkladu mnohých ustanovení, anebo dokonce uplatňování nových principů, a to v takové míře, že jednotlivá ustanovení zákona není prakticky možné bez znalosti rozhodovací praxe soudů vykládat a aplikovat.

Daňový řád jako nová procesně-právní norma upravuje daňové řízení, jehož součástí je i daňová kontrola. Daňové řízení je jedním druhem z právních předpisů upravujících řízení a můžeme ho definovat jako např. právními předpisy stanovený postup zúčastněných

subjektů k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících z daňových vztahů. Obecná právní úprava daňového řízení je obsažena a upřesněna v novém právně procesním zákoně, daňovém řádu.

Hmotným předmětem daňového řízení je daň. V daňovém řádu je pojem daň používán jako legislativní zkratka a rozumí se jím: daň, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy, daňový odpočet, daňová ztráta, příslušenství daně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů nebo Národního fondu.

V daňovém řízení lze rozpoznat různé fáze řízení, které nám charakterizují dynamiku daňového procesu a vypovídají o jeho charakteru. Jsou to řízení přípravná, vyměřovací, řízení o opravných prostředcích, inkasní a vymáhací. Mezi tato řízení můžeme právě zařadit důležitou fázi daňového řízení, kterou je daňová kontrola. Daňová kontrola není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale učiněným úkonem správce daně. Zpravidla daňová kontrola probíhá v řízení doměřovacím, a to především vzhledem k hledisku účelnosti takového postupu. Z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového tvrzení. Tímto je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a tím je myšleno řízení přípravné, v němž nemůže být daňová kontrola zahájena. Daňová kontrola je tak jedním z nástrojů, které správce daně má k dispozici v rámci správy daní. Pojem daňová kontrola nelze ztotožnit s pojmem daňové řízení. Účel daňové kontroly je upraven v ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu, cituji: „Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“ (7, § 85)

Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a ukončena je projednáním výsledků, sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly plynoucí.

Nejdůležitější základní zásadou daňového řízení je zásada zákonnosti, neboť nikdy nemůže být potlačena ve prospěch zásady jiné. Znamená povinnost správce daně postupovat v daňovém řízení a nepochybně i v průběhu daňové kontroly v souladu nejen se zákony daňovými, ale se všemi obecně závaznými právními předpisy. To znamená v prvé řadě postupovat v souladu s ústavou a s dalšími normami, které společně tvoří ústavní pořádek České republiky. Pro daňovou kontrolu jsou podstatné zejména zásady

spravedlivého procesu obsažené v usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., Listině základních práv a svobod, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. v čl. 11 odst. 5, podle kterého je možné ukládat daně pouze na základě zákona.

2. Cíl práce a metodika

Cílem této diplomové práce na téma „Právní režim a účel daňové kontroly“ je právě objasnění problematiky daňové kontroly v kontextu nově platné právní úpravy, která je v současné době již definována ustanoveními § 85 až 88 daňového řádu a nastínit samotné provedení daňové kontroly jak z hlediska obecného tak i profesního, tzn. objasnit jednotlivé fáze daňové kontroly tj. přípravu na daňovou kontrolu, její zahájení, průběh daňové kontroly včetně pojmu dokazování, popisující jeho průběh, zabýváním se rozložením důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně a dále problematikou související s přechodem důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a to vše právě z pohledu platné právní úpravy, souvisejících judikatur a poznatků pracovníka správce daně získaných v rámci své praxe konané na finančním úřadě.

Pro zpracování a získání údajů k této diplomové práci na téma „Právní režim a účel daňové kontroly“ byla zvolena deskriptivní metoda a technika analýzy dostupných dokumentů.

3. Přehled právní úpravy

3.1. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

Nedílnou součástí ústavního pořádku České republiky je usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. (dále jen listina základních práv a svobod), která není formálně označena jako ústavní zákon, ale jako k takové se k ní přistupuje. O této listině základních práv a svobod lze říci, že je prvním uceleným ústavním dokumentem, který zakotvil tradiční demokratická práva a svobody a která je srovnatelná z hlediska právní síly s ústavními zákony, ačkoliv není jako ústavní zákon v současnosti formálně označen.

Pro obyvatele České republiky tato listina základních práv a svobod představuje jeden ze tří nejdůležitějších dokumentů o lidských právech. Navíc je dokumentem téměř celosvětově uznávaným. Listina základních práv a svobod je nadřazená ostatním právním aktům, které se jí musí přizpůsobit. Představuje ústavní právo hmotné, ostatní normy ústavního práva mají povahu institucionální, organizační, procedurální.

Jejím hlavním rysem je přímá aplikace a vynutitelnost ustanovení. Má-li být ústavní předpis aplikovatelný, musí být splněny dva požadavky a to hmotně-právní a procesní. První spočívá v koncipování předpisu tak koncesně, aby na jeho základě šlo přezkoumat, zda určitý zákon odpovídá Listině, neboť ta musí být v každém případě zachována, pokud sama nepřipouští výjimku, která nesmí být překročena či samovolně interpretována. Procesně-právní předpoklad je dán přítomností nezávislého nadstranického orgánu, nadaného pravomocí přezkoumávat soulad právních norem s přijatými závazky.

Od Listiny a Ústavy se odvíjí všechny ostatní zákony v České republice, proto se Listina promítá do všech zákonů, vyhlášek, tedy do celého českého práva. Listinu základních lidských práv a svobod jsou povinny dodržovat a vymáhat všechny veřejné úřady. Orgánem na ochranu ústavnosti je v České republice Ústavní soud v Brně. Významný je § 2 listiny základních práv a svobod zakotvující prioritu mezinárodních smluv o lidských právech před stávajícím zákonem v případě jejich ratifikace. Listina základních práv a svobod má 44 článků členěných do šesti hlav.

3.2. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků) byl do 31. 2. 2010 procesním předpisem, který upravoval správu daní, poplatků, odvodů a dalších příjmů státního rozpočtu, rozpočtů obcí, okresních úřadů a státních fondů. Vymezoval základní zásady daňového řízení a dále práva a povinnosti správců daně a daňových subjektů v průběhu daňového řízení. V tomto procesním předpise byla daňová kontrola, jakožto soubor procesních úkonů v daňovém řízení, upravena ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků. Samozřejmostí bylo, že průběh daňové kontroly byl ovlivněn k dalším ustanovením procesního předpisu, která se používala dle podmínek konkrétního případu.

3.3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) byl přijat dne 22. 7. 2009 a nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. Tento daňový řád nahradil do 31. 12. 2010 používanou úpravu daňového řízení zakotvenou v zákoně o správě daní a poplatků. V novém obecném procesním předpise daňového práva, daňovém řádu, je soustředěna procesní materie společná pro všechny daňové zákony. Pokud dojde k některým odchýlným procesním ustanovením, jsou pak právě tyto odchýlná ustanovení obsažena v jiných hmotně-právních předpisech daňového práva, např. zákon o dani z přidané hodnoty. Pak se v těchto případech použijí tyto procesní odchylky přednostně. Toto pravidlo je zakotveno v ustanovení § 4 daňového řádu, cituji: „Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.“ (2, s. 1)

Správa daní představuje v obecném pojetí jednu z částí veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve stát obecně rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě. Správu daní od jiných dílů veřejné správy odlišuje zejména její předmět, kterým je především „daň“. Z tohoto důvodu se použijí na správu daní všechny obecné principy platné pro veřejnou správu a její právní regulaci a zvláštní principy vycházející ze specifika jejího předmětu a právních předpisů ji upravujících. (5, s. 41)

Daňový řád, jako nová procesní norma ve svém ustanovení § 1 odst. 2 definuje správu daní takto, cituji: „Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení

daní a zabezpečení jejich úhrady.“ (7, § 1) Z tohoto definování správy daní se zdá, že nová právní úprava je oproti předchozímu vymezení obsahu správy daní poněkud strohá, což jak se dočítáme v důvodové zprávě k daňovému řádu, odpovídá modernímu trendu psaní krátkých paragrafů. Předchozí právní úprava, zákon o správě daní a poplatků definoval správu daní ve svém ustanovení § 1 odst. 2 takto, cituji: „Správou daní se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností daňových subjektů, zejména právo daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, v případě, kdy daň není uhrazena dobrovolně, daň vymáhat, a kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době.“ (10, § 1) V daňovém řádu současné pojetí správy daní se omezuje na vytyčení cíle, jímž je správné zjištění, stanovení a zajištění úhrady daně. To však neznamena, že by správce daně dle daňového řádu nedisponoval výše uvedenými oprávněními. Právě naopak přísluší správci daně činit veškeré úkony, a to ve kterékoliv fázi daňového řízení, prostřednictvím kterých bude naplňovat cíl daňového řízení. Při správě daní správce daně vede daňová řízení a jiná řízení např. vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, zabezpečuje úhradu daně atd. (2, s. 2)

Na samotnou existenci daní navazuje právě cíl samotné správy daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Jedná se tedy o zajištění účasti jednotlivce na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. Důvodová zpráva k daňovému řádu a jeho ustanovení § 1 dosažení tohoto cíle uvádí: „Dosažení tohoto cíle musí být však vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení.“ (12, § 1)

Ze zákonů upravujících hmotné daňové právo plynou konkrétní daňové povinnosti, přičemž daňový řád upravuje postup správce daně a jeho rozhodování, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Zejména do pravomocí správce daně patří vést jednotlivá řízení při správě daní, z nichž nejdůležitějším je především řízení daňové, a dále uplatňovat postupy společné pro všechna řízení, jako jsou např. místní šetření či daňová kontrola. Na činnosti správce daně nezávisí pouze a výhradně efektivita výběru daní, ale jeho činnost je také odvislá od plnění povinností ze strany daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na správě daní. (2, s. 3)

Tedy lze říci, že správa daní je postavená na principu toho, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Daňový řád ve svém ustanovení § 1

odst. 3 uvádí, co je základem pro správné zjištění a stanovení daně, cituji: „Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dále dodatečné daňové přiznání následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“). (7, § 1) Správnost zjištění a stanovení daně však nemůže být výlučně vázáno na splnění povinnosti daňového subjektu podat daňová tvrzení. V případě, že daňový subjekt svou povinnost podat daňová tvrzení nesplní, případně skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení neprokáže, budou základem pro zjištění a stanovení daně informace a důkazy opatřené správcem daně z moci úřední, např. v rámci vyhledávací činnosti. Skutečností uvedené daňovým subjektem v daňových tvrzeních je taktéž správce daně oprávněn prověřovat. Dochází k tomu v průběhu dokazování, jež oproti principům dokazování v jiných procesních předpisech (např. v trestním řízení) vykazuje některá specifika. Tedy správce daně v daňovém řízení nenese důkazní aktivitu. Správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Naopak daňový subjekt musí vyvíjet důkazní aktivitu. Tedy zejména na něm bude, aby za účelem prokázání jím tvrzených skutečností navrhoval důkazy způsobilé tyto skutečnosti osvědčit. (2, s. 3)

Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu, pro které daňový řád zavádí legislativní zkratku „vratka“ např. nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. (2, s. 4)

Daňový řád si pojem „daň“ definuje pro své účely samostatně. Ve svém ustanovení § 2 odst. 3 daní pro účely daňového řádu rozumí, cituji:

- a) „peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“ (7, § 2)

Dále daňový řád v tomto uvedeném ustanovení v odst. 4 stanoví, co daň také zahrnuje, cituji: „Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňová odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“ (7, § 2)

Daňovému řádu je v nutno podřadit, všechny daně, jež jsou upravené zvláštními zákony, a které tvoří daňovou soustavu České republiky.

Základní agendu daňové správy daní tvoří - daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací.

3.3.1. Základní zásady správy daní

Zásady uvedené v daňovém řádu a jejich výčet uvedených v ustanovení § 5 až 9 daňového řádu není vyčerpávající. V daňovém řízení je správce daně vázán nejen základními zásadami, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen. Textu daňového řádu jsou některé zásady integrovány, např. zásady upravující písemnost, ústnost, veřejnost a neveřejnost řízení atd. Mezi zásady daňového řízení dle daňového řádu patří:

- Zásada zákonnosti

Tato zásada, zakotvená v ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, je nejdůležitější základní zásadou daňového řízení, neboť nikdy nemůže být potlačena ve prospěch zásady jiné. Znamená povinnost správce daně postupovat v daňovém řízení, ale i v průběhu daňové kontroly v souladu nejen s daňovými zákony, ale se všemi obecně závaznými právními předpisy v souladu s čl. 2 odst. 2 Základní listiny práv a svobod. V čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je pro oblast daní a poplatků toto ústavní pravidlo konkretizováno, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Což znamená v první řadě postupovat v souladu s Ústavou a s dalšími normami, které společně tvoří ústavní pořádek České republiky. (2, s. 8)

- Zásada zákazu zneužití pravomoci

Daňový řád ve svém ustanovení § 5 odst. 2 konstatuje k této zásadě, cituji: „Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu v jakém mu byla svěřena.“ (7, § 5) Jde o zásadu, vycházející z pilířů právního státu týkající se zákazu zneužití správního uvážení.

- Zásada přiměřenosti (proporcionality) a zásada šetření práv zúčastněných osob

Tato zásada je upravena ustanovením § 5 odst. 3 daňového řádu, ve kterém se uvádí, cituji: „Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinnosti jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“

(10, § 5) S touto zásadou souvisí i zásada přiměřenosti při ukládání a vyžadování povinností správcem daně, která ovšem nemůže jít proti základnímu cíli správy daní. (2, s. 11)

- **Zásada rovnosti**

Tato zásada, zakotvená v ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu, vyjadřuje, že před správcem daně jsou si ve smyslu čl. 1 a čl. 37 odst. 3 základní listina práv a svobod všechny daňové subjekty rovny. Z této zásady vyplývá, že všechny daňové subjekty mají, ať jde o drobné podnikatele, či právnické osoby, rovnocenná práva a povinnosti, pokud se nacházejí ve stejném procesní situaci. Tedy nejedná se o rovné postavení daňového subjektu a správce daně. V daňově-právních vztazích správce daně vždy vystupuje v pozici mocensky nadřazeného subjektu. (2, s. 13)

- **Zásada spolupráce**

Na základě této zásady, upravené v ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu, dochází ke vzájemné spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně. Tato zásada na jedné straně daňové subjekty zavazuje, na druhé straně jim však současně dává v daňovém řízení i významná oprávnění. V průběhu daňového řízení má tedy daňový subjekt nejen procesní povinnost spolupracovat se správcem daně, ale má i procesní právo na tuto spolupráci, pokud jde o zjišťování podkladů pro rozhodnutí o daňové povinnosti. Na základě této zásady dává tato spolupráce jednak procesní možnost daňovým subjektům ovlivnit výsledek daňového řízení a hájit v něm svá práva a právem chráněné zájmy a jednak umožňuje správci daně, aby tuto součinnost v potřebném rozsahu vyžádal a případně i vynutil. (2, s. 15)

- **Zásada spolupráce**

Tato zásada je zakotvená v ustanovení § 6 odst. 3 daňového řádu, ve které se uvádí, cituji: „Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.“ (7, § 6) Tato zásada odpovídá ústavnímu právu na právní pomoc v řízení před orgánem veřejné moci. Účelem této zásady je poskytnout poučení zejména o procesních právech a povinnostech nikoliv zajistit výklad textu zákona. (7, § 6)

- **Zásada vstřícnosti a slušnosti**

V daňovém řádu je této zásadě věnováno ustanovení § 6 odst. 4, které k této zásadě uvádí, cituji: „Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí. (7, § 6) Uvedené principy je třeba respektovat, jak při ústím kontaktu, tak ve styku písemném.

- **Zásada rychlosti**

V ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu se k této zásadě uvádí, cituji: „Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.“ (7, § 7) Pokud v průběhu daňového řízení správce daně tak nečiní, např. neprovede úkon ve lhůtě stanovené zákonem, je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna brojít proti průtahům prostřednictvím tzv. ochrany před nečinností upravené v ustanovení § 38 daňového řádu.

- **Zásada hospodárnosti**

Daňový řád tuto zásadu upravuje ve svém ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu, cituji: „Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.“ (7, § 7)

- **Zásada volného hodnocení důkazů**

Tato zásada je upravená v ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, ve kterém se uvádí, cituji: „Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“ (7, § 8) „Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažností (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnoty zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti),“ jak se uvádí v jednom z rozsudků Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 104/2006-73. (13)

- **Zásada rovného zacházení**

Daňový řád k této zásadě ve svém ustanovení § 8 odst. 2 uvádí, cituji: „Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“ (7, § 8) Zásada rovného zacházení úzce souvisí s již výše zmiňovaným principem právní jistoty a předvídatelnosti práva.

- **Zásada skutečného obsahu právního úkonu**

Tato zásada je upravena v ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu, cituji: „Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“ (7, § 8) Jedná se o situaci, kdy se daňový subjekt snaží skrýt daňový relevantní právní úkon za jiný, aby dosáhl vyměření daně v jiné výši či aby se daňové povinnosti vyhnul.

- **Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti**

Daňový řád tuto zásadu upravuje ve svém ustanovení § 9 odst. 1, cituji: „Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.“ (7, § 9) Důvodem proč je daňové řízení neveřejné oproti např. občanskému soudnímu řízení nebo řízení trestnímu, je to, že daňový subjekt je povinen správci daně sdělovat jednak své osobní údaje, jednak údaje o příjmech a výdajích, vlastnictví nemovitostí, o motorových vozidlech, dědictví, darech atd.

- **Zásada oficiality a zásada vyhledávací**

V ustanovení § 9 odst. 2 daňového řádu se k této zásadě uvádí, cituji: „Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.“ (7, § 9) V rámci vyhledávací činnosti dochází ke konkretizování této zásady, jelikož nesplní-li daňový subjekt svou povinnost učinit podání zahajující řízení, správce daně zahájí toto řízení z moci úřední, jakmile v rámci vyhledávací činnosti zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost.

- **Zásada shromažďování údajů**

Tato zásada je upravena ustanovením § 9 odst. 3 daňového řádu, ve které se uvádí, cituji: „Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.“ (7, § 9)

- **Zásada zákazu přenosu daňové povinnosti**

V daňovém řádu je tato zásada upravena ustanovením § 241, cituji: „Dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná; to neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona.“ (7, § 241)

3.4. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

Činnost, správu daní, vykonávají zvláštní orgány - správci daně. Správcem daně je orgán, který je podle právních předpisů věcně a místně příslušný k výkonu této správy daní. Správcem daně většiny daní, odvodů jsou územní finanční orgány.

V České republice je daňová správa tvořena třístupňovou soustavou územních finančních orgánů, které jsou podřízeny Ministerstvu financí České republiky. (15)

Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 199/2010 Sb., kterým se novelizoval zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o územních finančních orgánech). Tímto dnem se upravila jedna ze základních právních norem, která upravuje působnost a činnost územních finančních orgánů. Došlo v rámci soustavy územních finančních orgánů vedle finančních ředitelství a finančních úřadů, ke zřízení Generálního finančního ředitelství. Tyto úřady jsou správními úřady vykonávajícími svoji působnost ve vymezených územních obvodech. Dle ustanovení § 1 zákona o územních finančních orgánech je tato soustava územních finančních orgánů zřízena jako soustava správních úřadů pro výkon správy daní a pro výkon dalších působností. (11, § 1)

Dle ustanovení § 3 zákona o územních finančních orgánech je Generální finanční ředitelství podřízeno Ministerstvu financí. Podle ustanovení § 10 zákona o územních finančních orgánech jsou finanční ředitelství podřízena Generálnímu finančnímu ředitelství a finanční úřady jsou podřízeny finančním ředitelstvím. Územní finanční orgány jsou organizačními složkami státu. (11, § 10)

Pro účely hospodaření s majetkem státu, včetně prostředků státního rozpočtu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají finanční ředitelství a finanční úřady postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství. Příjmy a výdaje Generálního finančního ředitelství jsou obsaženy v rozpočtu kapitoly ministerstva.

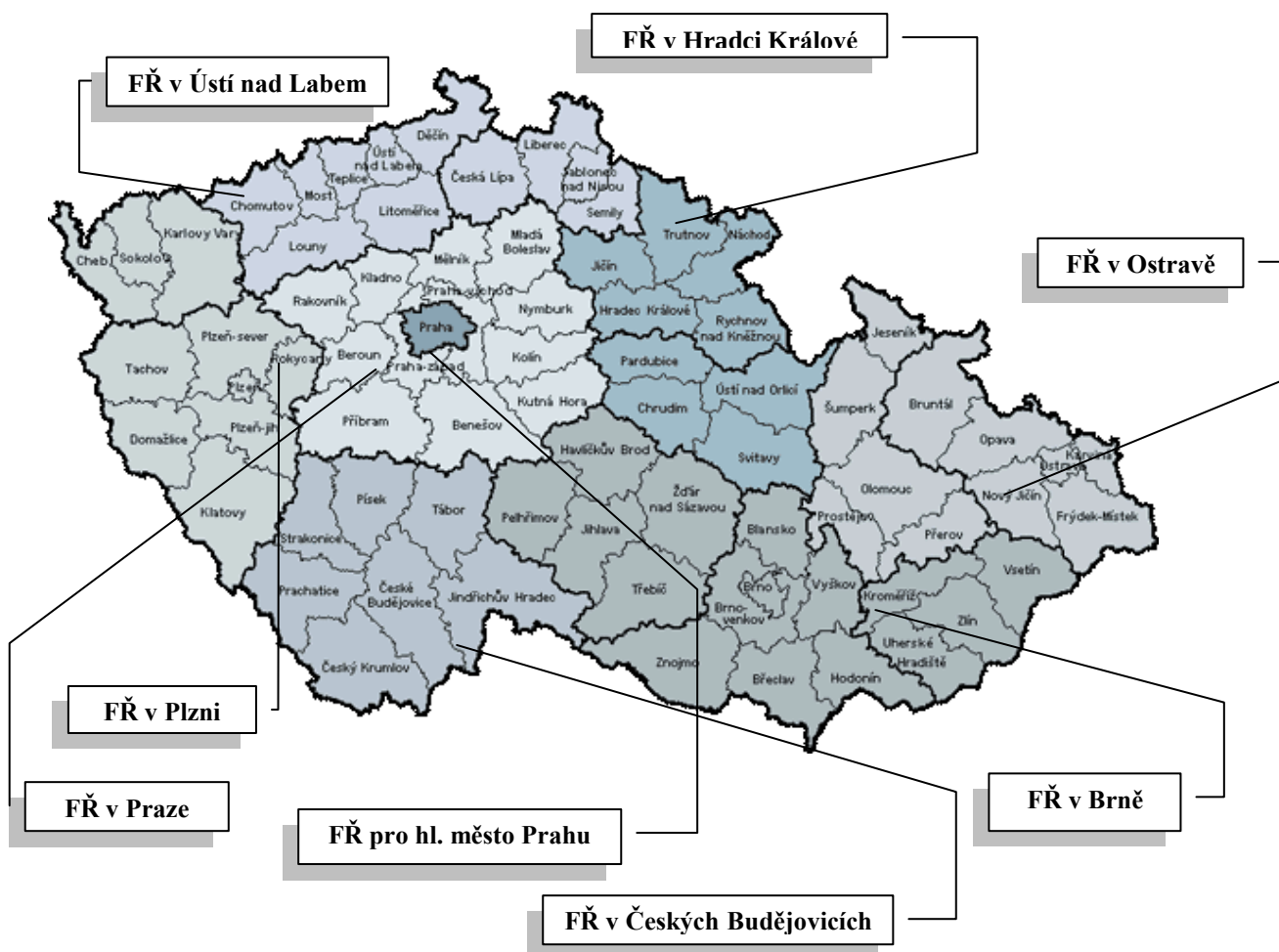
Ustanovení § 2 zákona o územních finančních orgánech upravuje výkon územních finančních orgánů takto, cituji: „Územní finanční orgány

- a) vykonávají správu daní, včetně vyhledávací činnosti,
- b) vykonávají finanční kontrolu,
- c) provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti,

- d) vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty a povinnost odstranit protiprávní stav,
- e) vykonávají cenovou kontrolu a ukládají pokuty,
- f) z pověření ministerstva poskytují mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,
- g) převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu,
- h) vykonávají dozor nad loterieri a jinými podobnými hrami,
- i) vykonávají kontrolu
 - dodržování povinností a zákazů při značkování a barvení vybraných minerálních olejů a při značkování některých dalších minerálních olejů,
 - značení tabákových výrobků,
 - dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků,
- j) vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně,
- k) vykonávají kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány,
- l) vybírají a vymáhají peněžitá plnění, která podle tohoto zákona nebo jiného právního předpisu uložily,
- m) přijímají a evidují splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství v letech 1991 až 1995 včetně a případné úroky z nich vyplývající,
- n) z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy,
- o) vykonávají další činnosti, stanoví-li tak jiný právní předpis.“ (11, § 2)

V příloze číslo 3 zákona o územních finančních orgánech je vypsán podle názvu, sídla a územní působnosti finančních ředitelství výčet podřízených finančních úřadů. Toto rozdělení dobře ilustruje obrázek č. 2.

Obrázek č. 2 - Výběr finančních úřadů podle působnosti k finančním ředitelstvím (14)



3.5. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Daň z přidané hodnoty upravuje hmotný zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty) a patří v daňové soustavě České republiky mezi nepřímé daně. Daň z přidané hodnoty řadíme mezi nejdůležitější nepřímou daň daňového systému České republiky a zároveň mezi nejsložitější v daňové oblasti. Jedná se o daň, kterou platí poplatníci (spotřebitelé, odběratelé) z nakoupeného zboží od prodejců (plátců daně z přidané hodnoty). Principem daně z přidané hodnoty je odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něho zvýší. Odběratel zaplatí dodavateli cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží rovněž včetně této daně. Do státního rozpočtu pak odvede prodejce (dodavatel) rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může být daň vrácena. Ustanovení § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, kdo je osoba

povinná k dani, cituji: „Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“ (8, § 5)

Ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje, co je myšleno ekonomickou činností uvedenou v předešlém odstavci tohoto ustanovení, cituji: „Ekonomickou činností uvedenou v ustanovení § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpis.“ (8, § 5)

Právnická nebo fyzická osoba se stane dle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty osobou povinnou k dani v tom případě, že má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku a její obrat přesáhne částku 1 000 000,- Kč. U daně z přidané hodnoty je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí nebo kalendářní měsíc. Pokud osoba povinná k dani za předcházející kalendářní rok nedosáhla obratu 10 000 000,- Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí, pokud ale osoba povinná k dani za předcházející kalendářní rok dosáhla obratu 10 000 000,- Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. (8, § 6) Ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty uvádí, co je předmětem daně z přidané hodnoty, cituji: „Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci

uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen "členský stát") za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“ (8, § 2) Dále toto ustanovení v odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje, co není předmětem daně tohoto zákona, cituji: „Předmětem daně z přidané hodnoty však není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně:

- jestliže dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10 zákona o dani z přidané hodnoty,
- pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně podle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani, nejedná se o pořízení zboží podle písmene a), a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč a tato částka nebyla ani překročena v předcházejícím kalendářním roce; do stanovené částky se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, při pořízení z jiného členského státu nebo
- jestliže se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží, obdobně jako v § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.“ (8, § 2)

Plnění, která jsou předmětem daně, jsou dle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. (8, § 2) U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty uplatňuje základní sazba daně ve výši 20% nebo snížená sazba daně ve výši 10%. (8, § 47)

Osoba, která je povinná k dani z přidané hodnoty (plátce), a uskuteční zdanitelné plnění, má povinnost podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo kde dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce daně tuto daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. (8, § 21) Zákon o dani z přidané hodnoty ve svém ustanovení § 21 určuje, kdy se považuje plnění za uskutečněné při dodání zboží či poskytnutí služby. Dále tento zákon určuje, kdy má povinnost osoba povinná k dani (plátce) přiznat daň při dodání zboží do jiného členského státu, při dovozu zboží, při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční osobou, při pořízení zboží z jiného členského státu. Tento zákon také plátcí stanoví povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko a přiznat uskutečnění plnění, která jsou osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Plátce daně je oprávněn podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (dodání zboží, poskytnutí služby), plnění osvobozených o daně s nárokem na odpočet daně, plněních s místem plnění v tuzemsku. (8, § 72) Podmínkami pro uplatnění nároku na odpočet daně uvedených v ustanovení § 73 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty je mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad a uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. (8, § 73)

4. Rozbor právní úpravy

4.1. Organizační struktura finančních úřadů

Od poloviny roku 1995 došlo na finančních úřadech ke změně organizační struktury. Nová struktura přinesla jiné požadavky na tyto pracovníky. Ti byli rozděleni do oddělení, která nebyla navazována na jednotlivé daně, ale podle určitých fází daňového řízení. Tedy v současnosti na finančních úřadech jsou oddělení vyměřovací a oddělení kontrolní. Kromě některých výhod, jako je komplexnější pohled na daňové subjekty, znamenala tato přestavba i změnu v požadavcích kladených na dosavadní i nově nabírané pracovníky. Pokud jsou pracovníci zařazeni do vyměřovacích oddělení, v zásadě nepotřebují opravdu důkladnou znalost daňových zákonů. Pro ně je důležitá právě znalost procesního zákona, daňového řádu, a zejména pak dobrá komunikace s výpočetní technikou a s neustále se obměňujícím daňovým softwarem.

Naproti tomu pracovníci zařazení do kontrolních oddělení by měli perfektně ovládat veškeré hmotně-právní daňové předpisy a z procesního zákona (daňového řádu) vše, co má vztah k daňové kontrole a též k opravným prostředkům. Přestože jde převážně o velmi zkušené odborníky, přece jenom je i pro ně daňová soustava příliš širokou materií. Proto bývají kontrolní oddělení finančních úřadů (převážně větších finančních úřadů) dále rozdělena na referáty těchto oddělení. Každému referátu přísluší vykonávání kontroly nikoliv komplexní, ale kontroly pouze specifické daně, popřípadě daní. Tedy i po prodělané organizační struktuře se dá říci, že pracovníci si zachovávají i nadále svou původní specializaci a převážně kontrolují pouze tu „svou daň“. (4, s. 11)

4.2. Obecná část o správě daní

4.2.1. Správce daně

Jak již jsem výše uvedla, správcem daně jsou územní finanční orgány vymezené v zákoně o územních finančních orgánech, ale též jiné státní orgány, např. Ministerstvo financí (zejména pro oblast mimořádných opravných prostředků), celní orgány (zejména pro oblast spotřební daně) a jiné orgány, jakož i orgány obcí věcně příslušných ke správě daní, které provádějí daňové řízení a řídí se přitom daňovým řádem (např. výběrem

poplatků). Daňový řád ve svém ustanovení § 11 odst. 1 vymezuje pravomoci správce daně v souladu s Ústavou České republiky, cituji: „Správce daně

- p) vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- q) provádí vyhledávací činnost,
- r) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- s) vyzývá ke splnění povinností,
- t) zabezpečuje placení daní.“ (7, § 11)

Správce daně může taktéž pro účely správy daní podle ustanovení § 11 odst. 2 daňového řádu zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. (7, § 11)

4.2.2. Úřední osoby

V daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků došlo ke změně terminologie využívané např. v trestním zákoně a ve správním řádu a to k nahrazení dosud používaného pojmu pracovník správce daně pojmem úřední osoba. Tedy dle ustanovení § 12 odst. 1 daňového řádu prostřednictvím úředních osob vykonává správce daně svou pravomoc. (7, § 12) Jedná se tedy o osoby, jež jsou ke správci daně v pracovněprávním poměru a pro něž se obecně užívá pojem zaměstnanec. (3, s. 65)

4.2.3. Místní příslušnost

Při určení místní příslušnosti se postupuje podle pravidel zakotvených v ustanovení § 13 odst. 1 daňového řádu. Za situace kdy je správcem daně některý z územních finančních orgánů, uplatňuje se při určení příslušného správce daně zákon o územních finančních orgánech. Jak již bylo výše vysvětleno, tento zákon určuje hierarchickou strukturu územních finančních orgánů založenou na základě služební podřízenosti. Základním kritériem pro určení místní příslušnosti uvedené v tomto ustanovení je, cituji: „Místní příslušnost správce daně, není-li dále stanoveno jinak, se řídí:

- a) u fyzické osoby jejím místem pobytu; pro účely správy daní se místem pobytu fyzické osoby rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje,

- b) u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.“ (7, § 13)

V případě, že je předmětem daně nemovitost, je dle ustanovení § 13 odst. 2 daňového řádu ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitost nachází. (7, § 13)

Pakliže je předmětem daně zpoplatnění některého úkonu, je dle ustanovení § 13 odst. 3 daňového řádu místně příslušným správcem daně orgán veřejné moci, který je příslušný k provedení tohoto úkonu. (7, § 13) Ustanovení § 14 odst. 1 daňového řádu upravuje postup, pokud je místně příslušných v téže věci hned několik správců daně. Pak v takovémhle případě povede řízení ten z nich, u kterého bylo řízení zahájeno jako první, pokud se místně příslušní správci daně nedohodnou jinak. Na základě tohoto pak ostatní správci daně řízení nezahájí, popřípadě zahájené řízení zastaví. (7, § 14)

Pakliže dojde ke sporu mezi těmito místně příslušnými správci daně, pak podle ustanovení § 14 odst. 2 daňového řádu rozhoduje o určení místní příslušnosti správce daně, který jim je nejbližší společně nadřízen. Není-li takový správce daně, určí místní příslušnost ministerstvo financí nebo jiný ústřední správní orgán, do jehož působnosti daná věc náleží. (7, § 14)

V ustanovení § 15 daňového řádu je správci daně dána nová možnost, která nebyla přípustná za platnosti zákona o správě daní a poplatků, a to taková, že pokud to vyžaduje daňové řízení, může správce daně provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, a to pouze v případě, týká-li se to daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný. (7, § 15)

4.2.4. Dožádání

V daňovém řízení může místně příslušný správce daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení, pokud některý z úkonů v daňovém řízení nelze z jeho strany provést nebo jeho provedení je jeho prostředky obtížné nebo nákladné, je pak tento správce daně v návaznosti na zásadu rychlosti a hospodárnosti řízení oprávněn provést úkon prostřednictvím dožádání.

Správce daně, který byl dožádán k provedení úkonu, úkon provede, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.

V daňovém řízení je institutu dožádání hojně využíván zejména v těch případech, kdy je nutné provést výslech svědka (např. obchodního partnera) daňového subjektu, u něhož probíhá daňová kontrola. Tento svědek není místně příslušný správci daně, jenž daňové řízení vede. Dále se setkáváme v praxi s tím, že správce daně bývá dožádán k provedení místního šetření. (2, s. 28)

4.2.5. Daňový subjekt

Daňovým subjektem je osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Daňovými subjekty jsou i právní nástupci zaniklých právnických osob a zemřelých fyzických osob.

Za daňový subjekt je tedy považována osoba, kterou některý z daňových zákonů označuje jako poplatníka (osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeni dani) nebo plátce daně (osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou nebo sraženou od poplatníků). Podmínky, za nichž se konkrétní fyzická nebo právnická osoba stává poplatníkem či plátcem daně, tedy daňovým subjektem, jsou vymezeny v hmotně-právních předpisech.

4.2.6. Osoby zúčastněné na řízení

Správy daní se vedle správce daně účastní též osoby zúčastněné na správě daní (správce daně, daňový subjekt, zástupce, třetí osoby), jež vzájemně se správcem daně spolupracují. Správce daně vychází osobám zúčastněných na řízení při správě daní vstříc a ve smyslu poučovací zásady je povinen těmto osobám poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech.

Třetími osobami se podle ustanovení § 22 daňového řádu rozumí, cituji: „Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“ (7, § 22) Mezi třetí osoby lze zahrnout svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní. Na rozdíl od původní úpravy uvedené v ustanovení § 7 odst. 2 správy daní a poplatků, ve které jsou třetí osoby vymezeny takto, cituji: „Svědci a osoby přezvědné, osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém

řízení, znalci, auditoři a tlumočníci, ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení, státní orgány a orgány obcí, případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným zákonem o správě daní a poplatků,“ daňový řád vymezuje třetí osoby co nejobecněji. (2, s. 32)

4.2.7. Doručování

K řádnému průběhu daňového řízení je nezbytná důležitá administrativní činnost, kterou zajišťuje správce daně a tou je doručování. Z pohledu správce daně je součástí významnou, neboť správce daně nese důkazní břemeno ohledně řádného doručení. Oproti předchozí procesní právní úpravě doznala pravidla pro doručování značných změn. Principy pro doručování, upravené daňovým řádem, více reflektují zásadu rychlosti a hospodárnosti řízení. Toto se právě projevuje v určení priorit doručování uvedených v ustanovení § 39 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně bude prioritně doručovat při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo elektronicky. Správci daně tak je dána možnost výběru mezi těmito dvěma způsoby. Je tedy na správci daně, kterou variantu zvolí a která bude v dané chvíli vhodnější. (7, § 39) Elektronickým doručováním se dle ustanovení § 42 daňového řádu rozumí doručování prostřednictvím datové schránky. V tomto ustanovení se uvádí, cituji: „Osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu.“ (7, § 42) Tímto zvláštním zákonem se rozumí zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen o datových schránkách). Pokud má daňový subjekt zpřístupněnu datovou schránku (naprostá většina právnických osob a fyzické osoby dle vlastní volby) a správci daně se nepodaří daňovému subjektu písemnost doručit při ústním jednání nebo při jiném úkonu, má správce daně povinnost doručit tuto písemnost do datové schránky, přestože by daňový subjekt požádal o doručení prostřednictvím poštovní zásilky.

Nelze-li doručit písemnost výše uvedenými způsoby, doručuje správce daně prostřednictvím zásilky doručované:

- a) provozovatelem poštovních služeb,
- b) úřední osobou pověřenou doručováním, nebo
- c) jiným orgánem, o němž to stanoví zákon.

Písemnosti doručované do vlastních rukou se doručují převážně z tohoto důvodu, že den doručení je rozhodný pro počátek běhu lhůty stanovené právním předpisem nebo rozhodnutím správce daně, např. doručení platebního výměru. Pokud má osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to pouze v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.

Daňovým řádem je rozlišeno doručování fyzickým osobám a právnickým osobám. Právnické osobě se doručuje dle ustanovení § 45 odst. 1 daňového řádu na adresu jejího sídla. (7, § 45)

Fyzické osobě se písemnosti dle ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu doručují na adresu jejího místa pobytu. V ustanovení § 44 odst. 2 se k doručování fyzickým osobám uvádí, cituji: „Pro doručování písemnosti, která souvisí s podnikatelskou činností fyzické osoby, se obdobně použije ustanovení o doručování právnickým osobám s tím, že se jim doručuje na adresu jejich místa podnikání nebo sídla.“ (7, § 44) Pokud je správce daně požádán fyzickou osobou o doručování na jinou adresu v České republice, pak se v takovémhle případě dle ustanovení § 44 odst. 3 daňového řádu doručuje písemnost na tuto adresu. (7, § 44)

Při nedoručení písemností se dle ustanovení § 46 odst. 1 daňového řádu písemnost ukládá u správce daně, jehož písemnost se doručuje, nebo u správce daně, který byl o doručení dožádán nebo u provozovatele poštovních služeb, jestliže se doručuje jeho prostřednictvím. (7, § 46) Daňový řád ve svém ustanovení § 47 odst. 1 řeší okamžik převzetí zásilky neboli doručenky, cituji: „Písemnost, která se doručuje do vlastních rukou nebo jejíž převzetí má být potvrzeno adresátem, je doručena okamžikem převzetí zásilky, která obsahuje doručovanou písemnost, adresátem nebo jinou osobou oprávněnou k převzetí písemnosti podle zákona“ (7, § 47) a v odst. 2 tohoto ustanovení je řešen postup doručení zásilky, která nebyla adresátem převzata, cituji: „Nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl.“ (7, § 47)

Dále se v tomto ustanovení a v odst. 5 daňového řádu řeší postup vhození písemnosti do domovní schránky, cituji: „Písemnosti, u nichž marně uplynula lhůta pro jejich vyzvednutí, vhodí osoba provádějící doručení do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky, ledaže to správce daně předem vyloučí. Není-li takové schránky, nebo je-li tento

způsob seznámení adresáta s obsahem písemnosti správcem daně vyloučen, písemnost se vrátí odesílajícímu správci daně.“ (7, § 47)

4.3. Dokumentace v rámci správy daní

4.3.1. Protokol o ústním jednání

Správce daně při správě daní o ústních podáních a jednáních sepíše protokol, což vychází z daňového řádu z ustanovení § 60 odst. 1. Protokol, jehož právní úprava je zařazena do obecné části daňového řádu, má využití v kterékoliv fázi daňového řízení. K jeho sepisování dochází při zahájení daňové kontroly, při projednání zprávy o ní, při jiných podání nežli jsou ta, která se správci daně podávají na předepsaných tiskopisech, při výsledku svědka či osoby přezvědné. Protokol sepisuje správce daně i o průběhu místního šetření, pokud je toto spojeno s ústním jednáním. Protokol je důkazním prostředkem. Do protokolu lze podat odvolání proti rozhodnutí správce daně a do protokolu se lze též odvolání vzdát či je vzít zpět.

Právní úprava protokolu, je zaznamenaná v ustanovení § 60 až 62 daňového řádu poměrně podrobně. Je v něm zaznamenáno, co musí protokol obsahovat, jak se sepisuje, kdo ho podepisuje a jaké jsou jeho další základní náležitosti.

O úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, může správce daně pořídit obrazový nebo zvukový záznam, který je nedílnou přílohou protokolu. O této skutečnosti správce daně předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní. Mimo obecných náležitostí jsou součástí protokolu též výhrady směřující proti obsahu protokolu a vyjádření správce daně k těmto výhradám. Součástí protokolu o ústním jednání mohou být i rozhodnutí vyhlášená při jednání.

Daňový řád v ustanovení § 62 odst. 3 stanoví, cituji: „Po vyznačení všech návrhů, výhrad, vyjádření k nim, oprav či změn v protokolu, které musí být hlasitě přečteny, pokud nebyl protokol hlasitě diktován, podepíše protokol osoby zúčastněné na protokolovaném jednání a úřední osoba“. (7, § 62)

Pokud dojde dle ustanovení § 62 odst. 1 daňového řádu při ústním jednání, z kterého je správcem daně sepsán protokol o ústním jednání, k odepření podpisu nebo vzdálení se před tímto podpisem bez dostatečného důvodu, nemá toto vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. Správce daně musí osoby zúčastněné na protokolovaném jednání na toto předem upozornit. (7, § 62) Podle ustanovení § 62 odst. 5

daňového řádu předá správce daně po podpisu protokolu stejnopis protokolu daňovému subjektu, pokud se jednání zúčastnil, popřípadě též další osobě na jednání zúčastněné, pokud o to požádá. (7, § 62)

4.3.2. Úřední záznam

Správce daně může při správě daní dle ustanovení § 63 odst. 1 daňového řádu sepsat o důležitých úkonech, které nejsou součástí protokolu, úřední záznam. V tomto úředním záznamu správce daně zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů. Po vyhotovení úředního záznamu ho podepíše úřední osoba, která ho vyhotovila. Do tohoto úředního záznamu uvede časový údaj, kdy došlo k jeho vyhotovení. (7, § 63)

4.3.3. Předvolání a předvedení

Správce daně má k řádnému zajištění průběhu řízení k dispozici řadu procesních oprávnění, mezi které patří i institut předvolání a předvedení. Správce daně dle ustanovení § 100 odst. 1 daňového řádu může předvolat osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž osobní účast v řízení je nutná. V předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit a současně musí správce daně upozornit na právní důsledky nedostavení se předvolané osoby, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.

Pokud se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně dle ustanovení § 100 odst. 2 daňového řádu vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu. (7, § 100)

4.4. Průběh řízení při správě daní

4.4.1. Rozhodnutí

Rozhodnutí a jeho ustanovení daňového řádu, která ho upravují, patří k nejdůležitějším ustanovením v celém daňovém řádu. Z ustanovení § 101 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že správce daně může ukládat povinnosti nebo přiznávat práva anebo prohlašovat práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím, z čehož vyplývá

důležitost rozhodnutí v daňovém řízení. Z dikce citovaného ustanovení, vyplývá, že daňový řád rozlišuje mezi uložením a prohlášením práva a povinnosti. Z čehož je zřejmé, že daňový řád rozlišuje mezi rozhodnutími s konstitutivními a deklaratorními účinky.

Vydanými rozhodnutími, které mají povahu konstitutivní, se zakládají, mění nebo ruší práva a povinnosti daňových subjektů a působí zásadně až od dne právní moci. Jedná se např. o platební výměry. Vydanými rozhodnutími, které mají povahu deklaratorní, se autoritativně potvrzují již existující vztahy, tedy deklarují, zda tu nějaký vztah je nebo není. Jedná se např. o rozhodnutí o prohlášení nicotnosti.

Výsledkem činnosti správního orgánu, je vydání rozhodnutí, které má povahu obecně individuálního správního aktu. Jedná se tedy o jednostranný správní úkon, kterým správní úřad v konkrétním případě upravuje právní poměry jmenovitě určených osob. (2, s. 73)

Rozhodnutí musí obsahovat patřičné náležitosti, které jsou stanoveny v ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu.

V daňovém řádu a v jeho ustanovení § 102 odst. 2 je nově zakotvena povinnost správce daně rozhodnutí odůvodnit. (7, § 102) V zákoně o správě daní a poplatků se rozhodnutí odůvodňovalo konkrétně v případech, kdy to bylo zákonem výslovně stanoveno. Oproti tomu koncepce daňového řádu je odlišná a zakotvuje zásadu, podle které je odůvodnění náležitostí rozhodnutí pokud nestanoví zákon jinak. Správce daně v odůvodnění dle ustanovení § 102 odst. 3 daňového řádu uvádí, citují: „V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.“ Dále daňový řád ve svém ustanovení § 102 odst. 4 uvádí, co všechno musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí při dokazování uvést, citují: „V odůvodnění rozhodnutí a jeho odůvodnění, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel o svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“ (7, § 102) Podle ustanovení § 103 odst. 1 daňového řádu je v právní moci rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat. Rozhodnutí, které je dle ustanovení § 103 odst. 2 daňového řádu účinné, je vykonatelné, pokud se proti němu nelze odvolat nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena. (7, § 103)

4.4.2. Svědci

V daňovém řízení je svědecká výpověď důležitým důkazním prostředkem, i když ne tím nejspolehlivějším. Přesnost vnímání a schopnost vnímané udržet v paměti a po nějaké době je interpretovat je součástí osobnostních rysů a bývá u jednotlivých lidí značně rozdílná. Vzhledem k tomu, že správce daně má k možné délce prekluzivní lhůty možnost vyměřit či doměřit daň, platí, že čím vzdálenější období je předmětem dokazování, tím nespolehlivějším důkazním prostředkem výpověď svědka je. Mezi třetí osoby řadíme právě svědka, který vypovídá o důležitých skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci. Požadované skutečnosti zpravidla svědek vnímal vlastními smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem (např. od jiných osob). Jakákoliv fyzická osoba může být svědkem, pokud není zbavená způsobilosti k právním úkonům, popř. jí tato způsobilost není omezena, nebo pokud vzhledem ke svému věku není způsobilá podat svědectví. (4, s. 29)

Dle ustanovení § 96 daňového řádu je každý povinen vypovídat jako svědek o okolnostech, které jsou při správě daní důležité a které se týkají jiných osob, jsou-li mu známy. Každý musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. (7, § 96)

Samozřejmě ani v daňovém řízení neplatí povinnost vypovídat jako svědek absolutně. Odepřít výpověď může dle ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu pouze ten, pokud by způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě, nebo osobám blízkým. (7, § 96) Další situací, ve které může svědek výpověď odepřít, je zákonem uložená povinnost mlčenlivosti nebo zachování státního tajemství, která je zakotvena v ustanovení § 96 odst. 3 daňového řádu. (7, § 96)

Podle ustanovení § 96 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen svědka před jeho výsledkem, poučit o možnosti odepřít výpověď o jeho povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Svědecká výpověď by se měla konat zásadně v nepřítomnosti jiných svědků a daňový subjekt, o jehož daňové povinnosti se řízení vede, má právo být výsledku přítomen a svědkovi klást otázky. (7, § 96)

4.5. Postupy při správě daní

4.5.1. Vyhledávací činnost

Pro započetí vyhledávací činnosti je důležitý vznik daňové povinnosti. Co jsou to daně, a daňová povinnost definuje ustanovení § 3 daňového řádu, cituji: „Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.“ (7, § 3) Tedy okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které vznik daňové povinnosti zakládají (správce daně je oprávněn sledovat vývoj daňové povinnosti ještě před započtím daňového řízení), a to zejména z procesního hlediska, neboť správce daně je oprávněn v rámci vyhledávací činnosti sledovat vývoj daňové povinnosti ještě v časovém úseku před započtím daňového řízení a ve vyhledávací činnosti pokračuje i v průběhu daňového řízení.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává zejména důkazní prostředky, ale i daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Získané důkazní prostředky lze využít v probíhajícím daňovém řízení nebo v daňovém řízení, které bude následně zahájeno. Vyhledávací činnost správce daně provádí i bez součinnosti s daňovým subjektem, neboť správce daně při správě daní nemůže být odkázán pouze na informace a skutečnosti sdělené mu daňovým subjektem. V rámci vyhledávací činnosti je jejím cílem získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Jde o pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu.“ Tohoto termínu bylo využito v rozsudku NSS čj. 1 Afs 60/2005-130 ze dne 26. 4. 2006. (13) Správce daně prostřednictvím vyhledávací činnosti ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádku, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření.

Správce daně může vyhledávací činnost vykonávat jak vně probíhajícího řízení, tak i mimo něj. Získané informace a důkazní prostředky v rámci této činnosti je tak správce daně oprávněn využít i v následně konaném daňovém řízení. (2, s. 83)

4.5.2. Místní šetření

Místní šetření je definováno daňovým řádem v ustanovení § 80 až 84 jako postup správce daně, při němž správce daně vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. (7, § 80-84) Místní šetření slouží jako jeden z nástrojů k zajištění podkladů pro vydání rozhodnutí v daňovém řízení. Místní šetření je svou povahou blízké daňové kontrole, v rámci které se často uskutečňuje.

Taktéž v judikatuře lze nalézt definici místního šetření, příkladem by chtěla uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 1 Afs 70/2004/-80, cituji: „Cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací či mapování terénu.“ (13)

K provedení místního šetření může správce daně přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná. O průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Protokol či úřední záznam, který je jeho výsledkem, představuje důležitý důkazní prostředek, který vznikl na základě vlastní činnosti správce daně, a porovnáním s údaji vykazovanými daňovým subjektem mu umožňuje posoudit hodnověrnost těchto údajů z hlediska materiální pravdy.

Daňový subjekt a osoby, u nichž je prováděno místní šetření mají tyto povinnosti:

1. Povinnost poskytnout přiměřené prostředky a potřebnou součinnost úřední osobě, provádějící místní šetření.
2. Povinnost zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně může tyto věci zajistit postupem uvedeným v ustanovení § 83 daňového řádu
3. Povinnost na vyžádání správce daně poskytnout vzorky věcí, a to pro účely bližšího posouzení nebo expertizy. (2, s. 85)

V zájmu daňového subjektu, ale i správce daně je nepochybně pořízení přesného soupisu zapůjčených dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků buď do protokolu o místním šetření, anebo v samostatném potvrzení o jejich převzetí. Převzaté doklady a další věci nebo odebrané vzorky vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30

dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně.

Z prováděného místního šetření vyplývají pro správce daně určitá práva:

1. Právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro podnikání, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem.
2. Právo provést nebo si vyžádat výpis nebo kopie z účetních záznamů nebo jiných informací, a to i na technických nosičích dat.
3. Právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.
4. Právo pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu účastníků. Tento zvukový záznam musí být nedílnou součástí protokolu o místním šetření.
5. Právo zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi. (2, s. 85)

4.5.3. Daňová kontrola

Slovo kontrola samostatně vzniklo spojením latinských slov „contra“ (proti) a „rotulus“ (svitek). Původní význam znamenal „protisvitek“, tedy kontrolní zápis, podle něhož se ověřovala správnost nějakého písemného dokumentu, zpravidla takového, který byl dán do oběhu a kde tedy vznikla možnost jeho pozměnění. Pozdějším vývojem nabylo tohoto významu v jakém je chápáno dnes, i když ani v současné době není tento název neboli termín vykládán zcela jednotně.

Definice daňové kontroly je mnoho, neboť při vymezení tohoto pojmu lze vycházet z celé řady kritérií. Podstatou kontrolní činnosti skutečně je:

- zjišťování skutečného stavu u kontrolovaného subjektu,

- porovnávání stavu zamýšleného (předpokládaného, optimálního přikázaného, stanoveného právními předpisy či jinak s tímto stavem skutečným /faktickým, reálně existujícím/),
- určení (vymezení, stanovení) odchylek a jejich kvalifikace,
- činnost směřující k odstranění odchylek a zejména jejich zdrojů (ovlivňování kontrolovaných subjektů),
- využívání zobecněných výsledků kontroly k dalším opatřením širšího systémového rozsahu (např. Návrh změny právního předpisu),
- preventivní činnosti zaměřené všeobecně i na konkrétní adresáty (např. osvěta).

Ne každé pojetí kontroly (nebo její stanovení právními předpisy) přijímá všechny výše uvedené funkce. Záleží to na účelu, jehož má být dosaženo. Nicméně až kontrola v tomto komplexním pojetí je plně účinná, využívá všech získaných informací a její působení je všestranné, čímž dochází k efektivnímu využití vynaložených prostředků, takže kontrola plní v systému ty funkce, které plnit má.

Tedy o daňové kontrole lze obecně říci, že je to činnost, při které pracovníci správce daně nejen, že zjišťují a prověřují daňový základ, ale i jiné okolnosti, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Při daňové kontrole správce daně jedná v souladu se zákony České republiky, chrání zájmy státu. Cílem celého jeho jednání by mělo být správné stanovení a vybrání daní tak, aby nebyly zkráceny příjmy státního rozpočtu. Rovněž správce daně při daňové kontrole dbá na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, ovšem nemá povinnost tato práva daňového subjektu vyhledávat a chránit je.

Daňová kontrola je tak jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daní ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Dle tohoto ustanovení je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Právě takové „správné zjišťování“ výše daňové povinnosti v sobě mimo jiné zahrnuje i právo správce daně kontrolovat plnění daňových povinností daňových subjektů. K daňové kontrole a její problematice se úzce vážou i některá další ustanovení zákona, jako např. ustanovení zastupování, sepisování protokolu o ústním jednání, provádění místních šetření, lhůtách, doručování, nahlížení do spisu a hlavně pak ustanovení o dokazování.

Právě na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, ale také povinnost toto své tvrzení doložit - tedy nést důkazní břemeno, je postaveno daňové řízení. V ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je tato zásada vyjádřena a podle tohoto ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. (3, s. 316)

Daňová kontrola do 31. 12. 2010 byla upravena zákonem o správě daní a poplatků a od 1. 1. 2011 je již upravena daňovým řádem. K daňové kontrole jako takové a k jejímu pojmu a zařazení v rámci daňového řízení bylo judikováno hodně rozsudků Nejvyšším správním soudem. Příkladem mohu uvést usnesení Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 144/2004-110, ve kterém je vymezena daňová kontrola jako dílčí procesní postup, odehrávající se v rámci daňového řízení. (13)

Z čehož lze usoudit závěr s tím, že daňová kontrola probíhá v rámci daňového řízení a vzhledem k tomu, že výsledkem tohoto řízení je zpravidla doměření daňové povinnosti, jedná se tedy o řízení doměřovací. Samotné daňové kontrole a jejímu průběhu je věnována samostatná následující kapitola „4.6. Daňová kontrola a její průběh v rámci správy daní.“

4.6. Daňová kontrola a její průběh v rámci správy daní

4.6.1. Příprava správce daně na daňovou kontrolu a kritéria výběru subjektů pro kontrolu

Před zahájením daňové kontroly by si pracovník správce daně, který bude daňovou kontrolu provádět, měl učinit ucelený obraz o daňovém subjektu. Pod tímto si můžeme představit zjištění charakteru činnosti daňového subjektu, vývoji jeho daňové povinnosti u jednotlivých druhů daní, placení daní, úrovni spolupráce se správcem daně, výsledcích předchozích daňových řízení, o místě sídla společnosti u právnických osob nebo o místě pobytu u fyzické osoby a o dalších a dalších skutečnostech. Především by se měl seznámit se spisem daňového subjektu, v němž jsou shromažďovány veškeré informace o jeho daňových povinnostech vč. výsledků vyhledávací činnosti správce daně jako např. protokoly z místních šetření, protokoly o ústní jednání o výsledch osoby přezvědné nebo svědka, odpovědi na dožádání, informace získané v rámci mezinárodní výměny informací atd.). (2, s. 86)

Samotný výběr daňového subjekt ke kontrole, učiněný správcem daně, není jednoduchým úkonem, který by byl nějakým právním předpisem nebo interním pokynem

ministerstva financí stanoven. Proto samotná kritéria, podle kterých finanční úřady vybírají daňové subjekty pro kontrolu, nejsou, jak již je výše uvedeno, centrálně stanovena, proto se mohou v jednotlivých regionech lišit. Intervaly, v jakých by měly být kontroly prováděny, nejsou taktéž žádným předpisem stanoveny způsoby výběru daňových subjektů k provedení daňové kontroly. Z toho jde vyvodit, že nikde není stanoveno, že by např. u subjektu, jehož roční daňová povinnost přesahovala 2 mil. Kč, musela být kontrola příslušné daně provedena 1x ročně či 1x za dva roky. Samo vedení finančních úřadů si stanoví periodicitu kontrol podle místních podmínek, tj. zejména podle množství daňových subjektů příslušných k té které dani, podle obsazení kontrolních oddělení atd. Převážně samo vedení finančních úřadů většinou na základě vlastních zkušeností a znalostí posoudí, u kterého daňového subjektu je vhodné provádět kontrolu pravidelně ve lhůtách pro vyměření daně daných ustanovením § 148 daňového řádu, kdy provádět kontrolu ojediněle a kdy kontrola provedena nebude, nemá-li finanční úřad pro její provedení podnět. U jednotlivých daní jsou počty daňových subjektů značně rozdílné. Závisí jen na rozhodnutí finančního úřadu, zda subjekt zařadí do svého plánu kontrol či nikoliv, tzn., provede výběr s cílem zjistit, u kterého subjektu bude provedena kontrola v daném kalendářním roce a u kterého bude provedena až příští rok atd. Finanční úřady do svého plánu kontrol vybírají subjekty ke kontrole jednak na základě vlastních poznatků, např. podle rozsahu daňové povinnosti, výše nadměrných odpočtů, dalších znalostí o daném subjektu, informací od jiných finančních úřadů či dalších státních orgánů, dále podle poznatků z vlastních vyhledávací činnosti, tj. z informací získaných při kontrolách jiných subjektů, jiných daní atd. a jednak využívají i způsob nahodilého výběru. Jedná se o vytipování daňových subjektů ke kontrole na základě zpracovaného počítačového programu z databáze plátců té které daně. Výše uvedené metody výběru subjektů, jsou-li finančními úřady praktikovány, bývají v poměru 1:1.

Příkladem mohu uvést výběr daňového subjektu ke kontrole v případě daně z příjmů a to zejména tehdy pokud:

1. vykazuje opakovaně ztrátu,
2. je napojen na vedení různých podnikatelských subjektů a finanční úřad se rozhodne ověřit vzájemné vazby mezi nimi,
3. žádá o souhlas s ukončením činnosti,

4. měl uloženou záznamní povinnost,
5. byl napojen na podnikatelskou aktivitu se zjištěnými daňovými úniky,
6. vykazuje nižší příjmy, než kolik vyplývá tzv. „udáních“, tedy ze splněné oznamovací povinnosti třetích osob,
7. měl zpracované účetnictví firmou, u které byly zjištěny závažné nedostatky apod. (4, s. 12)

Dalším příkladem můžeme uvést výběr daňového subjektu ke kontrole v případě daně z přidané hodnoty a to tehdy pokud:

8. se k této dani zaregistroval a uplatňuje pouze odpočet daně na vstupu ve vztahu k jeho činnosti,
9. vykazuje neobvykle vysoký nadměrný odpočet v časové řadě,
10. vykazuje vysoký obrát na vstupu i výstupu s výslednou nízkou částkou daňové povinnosti,
11. vykazuje neobvykle vysokou vlastní daňovou povinnost, která nebyla uhrazena,
12. vykazuje neobvykle vysoký vývoz zboží nebo dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani s uplatněním vysokého nadměrného odpočtu,
13. je napojen na vedení různých podnikatelských subjektů a finanční úřad se rozhodne ověřit vzájemné vazby mezi nimi,
14. obchoduje s komoditami (pohonné hmoty, odpad, stavební práce), u kterých dochází k daňovým únikům atd. (4, s. 13)

4.6.2. Předmět a rozsah daňové kontroly

Předmět daňové kontroly je stanoven v ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu, který říká, cituji: Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“ (7, § 85)

Na provedení celkového auditu daňových povinností u každé daňové povinnosti a každého daňového subjektu nejsou finanční úřady dimenzovány. Proto musí správce daně nejprve zvolit předmět daňové kontroly výběrem z nejrozličnějších daňových řízení vedených s konkrétním subjektem či daňových povinností, o nichž ještě řízení nebylo zahájeno. V průběhu daňové kontroly lze její rozsah upřesnit a to stejným způsobem, který je shodný jako při zahájení daňové kontroly. Nejčastěji tedy sepsáním protokolu kontrolující úřední osobou s daňovým subjektem. Správce daně může v souladu se zásadou upravenou v ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu konat úkony pro různá řízení společně, tak aby byly dodrženy zásady hospodárnosti a povinnosti co nejméně zatěžovat daňový subjekt.

Je tedy na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém ji provede rozsahu. Daňová kontrola může být buď komplexní, což znamená, že správce daně podrobí kontrole v úvahu přicházející všechny daně, k nimž je daňový subjekt zaregistrován, anebo bude daňová kontrola zaměřena pouze na jednu daň. Zároveň kontrola může být provedena buď za určitá zdaňovací období, nebo za všechna dosud neprekludovaná zdaňovací období. Správce daně by proto měl ve smyslu základních zásad správy daní vyjádřených v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu (zásada přiměřenosti a šetření práv zúčastněných osob) a v ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu (zásada hospodárnosti) přistupovat k provádění těchto dílčích kontrol uvážlivě. (3, s. 318)

Uvedené zásady správy daní upřesňuje ustanovení § 85 odst. 4 daňového řádu tak, že daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových období týkající se jednoho daňového subjektu. (7, § 85)

V daňovém řádu v jeho ustanovení § 85 odst. 5 oproti zákonu o správě daní a poplatků je nově vymezena situace, kdy je možné daňovou kontrolu opakovat. Proto v rámci prováděné daňové kontroly je důležité určení rozsahu. Skutečnosti, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné v rámci daňové kontroly opakovat a to pouze tehdy jak je uvedeno v tomto ustanovení daňového řádu, cituji: „...pokud

- by-li zjištěny správcem daně nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu

opakovat, ale pouze v rozsahu odpovídajícího nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo

- dojde daňovým subjektem k učinění, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat, ale pouze v rozsahu odpovídajícího změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“ (7, § 85)

Při zahájení opakované daňové kontroly je povinností správce daně dle ustanovení § 85 odst. 6 daňového řádu sdělit daňovému subjektu důvody pro opakování této kontroly. (7, § 85)

4.6.3. Zahájení daňové kontroly

Jednou z nesporných vad dosavadní právní úpravy daňové kontroly obsažené v ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků byla ta skutečnost, že tento procesní zákon nestanovil přesnou formu zahájení daňové kontroly. V minulosti se s tímto nedostatkem musela vypořádávat judikatura, jelikož zejména zahájení daňové kontroly má závažné právní důsledky. Právě daňový řád tuto problematiku odstranil ve svém ustanovení § 87 odst. 1. Z tohoto ustanovení vyplývá, že daňová kontrola je zahájena okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Podle textu komentovaného ustanovení, který vznikl na základě ustálených judikatur Nejvyššího správního soudu, příkladem uvádím rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 36/2003-87, č.j. 2 Afs 69/2004-52 a č.j. 8Afs 7/2005-96, podle kterých musí zároveň dojít k započetí samotné kontrolní činnosti. Z tohoto důvodu souběžně se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly by tak mělo dojít správcem daně také k začátku faktického prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro stanovení daně.

Samozřejmě může dojít k situaci, kdy bude efektivnější provést faktické prověřování později a to z toho důvodu, k němuž dojde ze strany kontrolovaného subjektu (např. daňový subjekt přislíbí připravit příslušné podklady apod.). Toto bude asi nejčastěji věcí vzájemné dohody obou stran. Aby následně nedošlo z tohoto důvodu ke sporu o datu, kdy byla daňová kontrola zahájena, měl by správce daně do protokolu o zahájení daňové

kontroly pečlivě zaprotokolovat důvody, proč prověřování jednotlivých dokladů nezapočalo bezprostředně po vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. (3, s. 329)

V ustanovení § 87 odst. 1 je uveden případ, kdy v průběhu daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti daňového subjektu, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. (7, § 87) V důvodové zprávě k tomuto ustanovení daňového řádu se uvádí, citují: „Pokud po zahájení daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti, je v zájmu hospodárného a efektivního dokončení tohoto postupu umožněno, aby daňovou kontrolu dokončil správce daně, který ji zahájil.“ (11, § 87) Ale již se neuvádí, ve vztahu ke komu se má ona hospodárnost a efektivita posuzovat. Zda ve vztahu ke správci daně, anebo ve vztahu k daňovému subjektu. K zásadám správního řízení by se dalo usoudit, že se musí jednat o hospodárnost a efektivitu ze strany kontrolovaného daňového subjektu. Ale z hlediska výsledku kontroly při dodržení zákonnosti by mělo být úplně jedno, kdo kontrolu dokončí. Z praxe ale je známo, že někdy ke změně kritérií pro určení místní příslušnosti dochází ze strany daňového subjektu záměrně. Pokud již proběhla v rámci kontroly část dokazování, bude snazší však, když postup dokončí správce daně, který tuto kontrolu zahájil. V rámci hodnocení důkazních prostředků nejde totiž pouze o hodnocení zaprotokolovaných provedených důkazů, ale i o mnoho dalších informací, které vedly k výběru těchto důkazů a které by tedy zřejmě musel nový místně příslušný správce daně, na kterého by přešla povinnost kontrolu dokončit, znovu shromažďovat a posuzovat, čímž by také došlo k jistému zatížení daňového subjektu. Proto je zřejmé, že zákonodárce tedy jako základní reakci na změnu místní příslušnosti určil setrvání u původně místně příslušného správce daně. (3, s. 329) Doposud ani v novém procesním zákoně, kterým je daňový řád, není uspokojivě vyřešena otázka, která pořad zůstává nezodpovězená, zda má správce daně povinnost při zahajování daňové kontroly sdělit kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti, které má ohledně jeho daňové povinnosti. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/7 vyplývá, že toto sdělení pochybností je podmínkou pro zahájení a provedení daňové kontroly. Ale na straně druhé vztyčuje se tu skutečnost, která říká, že ani rozhodující senát Ústavního soudu neměl v tomto směru jednotný názor. (14) Což vyplývá s právního názoru předsedkyně senátu JUDr. Janů a též z následných rozsudků vydaných Nejvyšším správním soudem, příkladem uvádím rozsudek NSS č.j. 7 Afs 15/2010-89. Ministerstvo financí České republiky k tomuto nálezu vydalo stanovisko, ve kterém uvedlo, že neshledává racionální důvod k odchýlení se od

dosavadní zákonné praxe, podle které jsou a musí být obecně daňové kontroly zahajovány i bez předchozího konkrétního podezření, proto bude dosavadní aplikační praxe i nadále zachována.

Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků je v daňovém řízení vedeném podle daňového řádu povinností správce daně, pokud zjistí nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, dle nichž lze předpokládat, že bude daň doměřena, vyzvat daňový dle subjektu ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu pro toto podání. (7, § 143) Pak lze uvést, že uvedený právní názor Ústavního soudu tedy není kompatibilní s citovaným zákonným ustanovením. Tedy patrně bude záležet na následné judikatuře Ústavního soudu, aby rozhodla o tom, zda jsou správci daně povinni dále uvedený nálezný Ústavního soudu respektovat, anebo zda jde o právní názor překonaný. (3, s. 330) Před vlastním zahájením daňové kontroly může finanční úřad upozornit daňový subjekt na to, že u něj bude provedena daňová kontrola. Tento úkon správce daně není povinný. Správce daně může toto učinit:

- buď telefonickým oznámením termínu a místa zahájení kontroly s dohodou na přípravu resp. předložení účetních a daňových dokladů, což toto zaznamená do úředního záznamu anebo
- formálním dopisem, který sice neukládá žádné povinnosti, ale upozorňuje na svůj úmysl provést u daňového subjektu daňovou kontrolu a žádá zároveň o součinnost při zahájení daňové kontroly.

Daňovou kontrolu lze zahájit i bez předchozího upozornění přímo u daňového subjektu. Ovšem platí v každém případě, že bez součinnosti daňového subjektu daňovou kontrolu zahájit a provést nelze. V případě, že daňový subjekt neumožňuje správci daně potřebnou součinnost k zahájení daňové kontroly, má správce daně v daňovém řádu nově upravenou možnost zakotvenou v ustanovení § 87 odst. 2, vyzvat daňový subjekt k zahájení daňové kontroly. (7, § 87) Správce daně ve výzvě vydané dle ustanovení § 87 odst. 2 daňového řádu určí podle téhož ustanovení odst. 3 základní předpoklady pro uskutečnění faktického zahájení daňové kontroly a to místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen sdělit správci daně den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Stanovenou lhůtu nelze prodloužit. Jde tedy o určení okamžiku připravenosti daňového subjektu k zahájení kontroly s tolerancí na hodiny, nikoliv o určení počátku běhu

lhůty, ve které bude subjekt připraven a ve které může být kontrola správcem daně zahájena. Podle odst. 4 téhož ustanovení musí tento den nastat do 15 dnů od uplynutí stanovené lhůty pro odpověď na výzvu správce daně, přičemž tento termín musí být sdělen nejméně tři pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly. Pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě ve stanovené lhůtě, aniž by správci daně sdělil závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo správci daně na výzvu odpoví, ale správci daně neumožní přesto zahájit či provést daňovou kontrolu, může správce daně dle ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu stanovit daňovou povinnost za daně a zdaňovací období, která měla být předmětem daňové kontroly podle pomůcek, nebo nemá-li je za dostatečně spolehlivé, tak daň s daňovým subjektem sjedná za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu. Pokud uplyne marně lhůta, kterou správce daně stanovil ve výzvě zaslané daňovému subjektu podle ustanovení § 87 odst. 3 daňového řádu, má za následek dle ustanovení § 87 odst. 6 daňového řádu nastartování obnovení běhu nové lhůty pro vyměření daně podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu. (7, § 87, § 148) Toto ustanovení však nezakazuje podat daňovému subjektu dodatečné daňové tvrzení za období, které mělo být předmětem daňové kontroly, ke které byl daňový subjekt vyzván.

4.6.4. Práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně při daňové kontrole

Při zahájení daňové kontroly je daňovému subjektu přiznána řada procesních práv, ale též povinností. Tedy lze říci, že daňovou kontrolu je potřeba chápat jako prostor, ve kterém je daňovému subjektu umožněno prokázat či doložit svá tvrzení. Až v případě prvních pochybností o tom, že důkazní prostředky daňového subjektu nejsou zcela v pořádku, dostává daňová kontrola výlučně vrchnostenský charakter. Při tomto charakteru daňové kontroly musí být však daňová kontrola prováděna tak, že musí být zohledněny všechny základní zásady, včetně zásady součinnosti.

Dle daňového řádu a jeho ustanovení § 85 je správce daně oprávněn provést daňovou kontrolu a daňový subjekt je dle ustanovení § 86 odst. 1 daňového řádu povinen správci daně umožnit zahájení a provedení daňové kontroly. (7, § 86) O daňové kontrole lze vlastně říci, že se jedná v podstatě o proces dokazování, který probíhá podle ustanovení § 92 daňového řádu souběžně s další zákonnou úpravou podmínek, za kterých toto dokazování probíhá a to pokud jde o práva kontrolovaného subjektu, ale i o jeho povinnosti.

Daňový řád ve svých interpretačních zásadách vyžaduje od kontrolovaného daňového subjektu na straně jedné a na straně druhé od správce daně součinnost nezbytnou pro naplnění cíle daňové kontroly, jejímž cílem je zpravidla prověření daňového základu. Z tohoto důvodu jsou stanoveny subjektu jak povinnosti uvedené v ustanovení § 86 odst. 3 a § 82 daňového řádu, které zároveň odpovídají právům správce daně, tak i práva uvedená v ustanovení § 86 odst. 2, které ovšem zase odpovídají povinnostem správce daně.

Práva daňového subjektu alias povinnosti správce daně:

- **Být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost**

Toto právo zakotvené v ustanovení § 86 odst. 2 písm. a) daňového řádu neukládá povinnosti všem zaměstnancům kontrolovaného daňového subjektu ani v případě ostatních osob, např. externí účetní, tzv. třetí osoby v daňovém řízení definované v ustanovení § 22 daňového řádu. Nejsou jim totiž ukládány žádné povinnosti a žádná práva v daňovém řízení nepřiznána. Proto je správce daně nemůže nijak postihovat za nepravdivou či neúplnou výpověď. Toto platí však pouze do doby, než jsou správcem daně označeny za svědky. Pak jsou jako svědci správcem daně poučeny o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet. (7, § 86)

Při existenci tohoto práva, musí tedy zcela logicky na druhé straně existovat povinnost správce daně upozornit daňový subjekt (popř. zástupce) na to, že bude s jeho pracovníky jednat. Kdyby tak správce daně neučinil, nemohl by daňový subjekt tohoto práva využít a mít tak možnost si vyhradit právo být tomuto jednání přítomen. (3, s. 321)

- **Předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, příp. navrhopat předložení těch důkazních prostředků, které sám nemá k dispozici**

Uvedené právo zakotvené v ustanovení § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu náleží daňovému subjektu od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení. Jedná se o jedno z nejvýznamnějších práv daňového subjektu, které opět úzce souvisí s procesem dokazování. Daňový subjekt však musí mít na zřeteli, že jeho primární snahou má být důkazní břemeno unést. Tedy daňový subjekt má právo navrhnout a předložit prakticky cokoliv, co by prokázalo jeho tvrzení (samozřejmě pokud to není získáno v rozporu s právními předpisy).

Při existenci tohoto práva, tedy musí zcela logicky na druhé straně existovat povinnost správce daně, který kontrolu provádí, zabývat se přeloženými či navrženými důkazními prostředky. Navrhne-li nebo předloží daňový subjekt určité důkazní prostředky, měl by vysvětlit, jaký vztah a význam k příslušnému daňovému řízení mají. Správce daně na základě těchto důkazních prostředků sám uváží, zda důkazy provede či nikoliv, případně může daňový subjekt vyzvat k dalšímu upřesnění. V případě, že správce daně nevezme v potaz navrhovaný nebo předložený důkazní prostředek, musí se s ním ve zprávě o daňové kontrole přesto vypořádat a uvést důvod, proč tak konal. V případě důkazních prostředků navrhovaných daňovým subjektem, je kontrolovaný daňový subjekt, který není na rozdíl od správce daně nadán pravomocemi veřejnoprávního charakteru, ohledně důkazních prostředků, které nemá k dispozici, odkázán na činnost správce daně. Proto v případě návrhu důkazních prostředků postačí, když daňový subjekt pouze označí osobu svědka a správci daně sdělí, co chce jeho výpovědí prokázat a proč, nebo označí obchodního partnera, u kterého jsou potřebné důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu, a tento obchodní partner je odmítá kontrolovanému subjektu poskytnout. Pak ostatní záleží na správci daně, který by měl zajištění těchto navrhovaných důkazních prostředků provést. (3, s. 322)

- Vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně

Pro využití uvedeného práva zakotveného v ustanovení § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu a účinného předkládání či navrhování důkazních prostředků daňovým subjektem, je nezbytné, aby správce daně splnil svoji povinnost, kterou mu ukládá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu v rámci dokazování. (7, § 86, § 92)

Během daňové kontroly je úřední osoba, která daňovou kontrolu provádí, povinna seznámit kontrolovaný daňový subjekt se svými pochybnostmi náležitě doloženými tak, aby je mohl daňový subjekt předkládáním či navrhováním důkazních prostředků vyvracet. Úřední osoba své pochybnosti sdělí daňovému subjektu pomocí výzvy, vydané v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu. Pak je pouze takový postup správce daně nejen v souladu s ustanovením § 6 odst. 2 daňového řádu, tedy se zásadou součinnosti, podle které osoby zúčastněné na správě daní a správce daně spolupracují, ale zejména se zásadou zákonnosti dle ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový řád v ustanovení § 92 daňového řádu takto důkazní břemeno rozdělil. (3, s. 323)

4.6.5. Povinnosti daňového subjektu alias práva správce daně:

- **Povinnosti stanovené daňovému subjektu v průběhu místního šetření uvedené v ustanovení § 82 daňového řádu stíhají daňový subjekt i při daňové kontrole**

Jde o speciální vyjádření zásady součinnosti, neboť v ustanovení § 82 odst. 1 daňového řádu je daňovému subjektu ukládána povinnost poskytnout úřední osobě, která daňovou kontrolu provádí, všechny přiměřené prostředky a umožnit této úřední osobě provedení daňové kontroly, popř. provedení místního šetření v rámci daňové kontroly. Daňový subjekt má dále dle ustanovení § 82 odst. 2 a 3 daňového řádu povinnost zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daně a povinnost strpět odebrání vzorků věcí pro účely bližšího posouzení nebo expertizy. Kontrolovaný daňový subjekt má v rámci takto stanovené povinnosti nepochybně i povinnost umožnit úřední osobě vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt buď užívá také k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů. Též má daňový subjekt povinnost umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem. (7, § 82)

- **Zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly**

Touto povinností zakotvenou v ustanovení § 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu je daňovému subjektu, u něhož je daňová kontrola prováděna, uloženo zajistit k provedení daňové kontroly vhodné místo. Je to logické, jelikož u daňového subjektu bývají k dispozici potřebné doklady i osoby, které mohou podat potřebná vysvětlení. Místo, které by mělo sloužit k provedení daňové kontroly, by mělo být běžným kancelářským prostorem se standardním vybavením a se sociálním zázemím. Samozřejmě, že úřední osoba pověřená provedení daňové kontroly má právo ovšem dospět k závěru, že je vhodnější provést daňovou kontrolu v prostorách správce daně. Tedy zda se bude daňová kontrola konat u daňového subjektu nebo na finančním úřadě, popř. i jinde (např. v místě, které kontrolovaný subjekt nevlastní ani zde nemá sídlo, ale užívá je), je samozřejmě v kompetenci správce daně. Z čehož vyplývá, zda místo nabízené k provedení kontroly kontrolovaným daňovým subjektem je vhodné, posuzuje pouze správce daně, ale přičemž by měl respektovat interpretační zásady (v souladu s ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu) a volit takové místo, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. V ustanovení § 85 odst. 2

daňového řádu, je uvedeno, cituji: „Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.“ (7, § 85, § 86) S čímž vyslovil svůj souhlas také Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku čj. 1 Afs 11/2004-190.

- **Poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací, což neplatí pro nepodnikající fyzické osoby**

Touto povinností zakotvenou v ustanovení § 86 odst. 3 písm. b) daňový řád vlastně umožňuje správci daně orientaci ve vnitřní struktuře podnikajícího daňového subjektu, ze které je schopen dovodit, s kterou pracovníky a o jakých skutečnostech potřebuje hovořit, kdo ho může požádat o předložení jakých důkazů a kde se skrývá případný svědek. (7, § 86)

- **Předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení**

V ustanovení § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je zakotvena tato povinnost, která je speciální k obecné povinnosti daňového subjektu unést důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Daňový subjekt má povinnost na požádání předložit záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné. Pokud dojde k absenci důkazních prostředků, může si tyto prostředky obstarávat správce daně i sám, jelikož sám dbá ve smyslu ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. (3, s. 326)

- **Umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti**

U této povinnosti zakotvené v ustanovení § 86 odst. 3 písm. d) daňového řádu dochází k úzkému přiblížení se k povinnosti daňového subjektu - poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací, což neplatí pro nepodnikající fyzické

osoby a taktéž k právu kontrolovaného daňového subjektu - být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost. Jak již bylo dříve uvedeno, je třeba zdůraznit, že se v případě těchto osob nejedná o tzv. „třetí osoby“, neboť jim zákon neukládá žádné povinnosti a nepřiznává žádná práva. Tyto osoby tedy nestíhá v daňovém řízení povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, neboť tato povinnost je ukládána svědkům, ale lze upozornit v tomto případě na případnou možnost spolupachatelství při daňovém deliktu. (3, s. 326)

- Nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí

Tuto zásadu zakotvenou v ustanovení § 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu lze přirovnat k zásadě součinnosti. Tato povinnost má vést k dosažení cíle správy daní, tedy ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Plnění této povinnosti se týká zejména situace, kdy bude mít daňový subjekt určité obavy, že jistý důkazní prostředek nebude příliš pozitivně hodnocen v jeho prospěch a nebude směřovat k doložení jeho tvrzení. Pak i v takovém případě má kontrolovaný daňový subjekt povinnost nezatajovat důkazní prostředky, jelikož správce daně by měl mít možnost posoudit a zohlednit vše, co může se stanovením daňové povinnosti souviset. (3, s. 327)

Samozřejmě, že správce daně má v průběhu daňové kontroly stejné pravomoci jako při místním šetření, jako má daňový subjekt v průběhu daňové kontroly povinnosti při místním šetření. Tyto povinnosti daňového subjektu a pravomoci správce daně upravuje ustanovení § 80 až § 84 daňového řádu. (7, § 80 - § 84) Daňový řád oproti zákonu o správě daní a poplatků ve svém ustanovení § 80 odst. 4 umožňuje správci daně při místním šetření i daňové kontrole pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh daňové kontroly, o čemž musí předem uvědomit osoby, které se tohoto úkonu účastní. Správce daně má zejména právo v přiměřené době předmětu činnosti kontrolovaného daňového subjektu, na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiný informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Správce daně má též právo na přístup do obydlí, které daňový subjekt užívá současně i k podnikání, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem. Správce daně má dále právo pořídit nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpisy nebo kopie, a to i na technických nosičích. Správce

daně má v rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat na informace o používaných programech výpočetní techniky, může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny, a může si od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat vzorky věcí pro účely bližšího posouzení, nebo provedení expertizy; takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha. V neposlední řadě může správce daně zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředky, pokud je zde důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi. (3, s. 327)

4.6.6. Dokazování v rámci daňové kontroly

Mezi hlavní úkol správce daně patří správně zjištění a stanovení daně. Aby správce daně mohl správně zjistit a stanovit daň je základem mít řádné daňové tvrzení anebo dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Správce daně je oprávněn skutečnosti uvedené daňovým subjektem v daňových tvrzeních zákonným postupem prověřit. Procesu doměření daně správcem daně pak právě musí předcházet dokazování, tj. každému rozhodnutí ve věci (např. rozhodnutí o výši základu daně a daně odchylně od tvrzení podaného daňovým subjektem). Z tohoto důvodu hraje dokazování jednu z klíčových rolí v celém daňovém řízení, tedy i při probíhající daňové kontrole.

Dokazování je proces vytváření přesvědčení o tom, jaký je či byl stav věcí. Je to opatřování a vyhodnocování informací, z nichž se nakonec vytvoří určitý model skutečnosti. Tento model více či méně věrně zobrazuje skutečnosti. Důkazní řízení je proces, který definuje to, co má být dokázáno a to buď v pozitivním, nebo negativním slova smyslu. Tedy zda se něco stalo či nestalo či jak věci vypadaly. Taktéž je procesem vyhledávání a sběru důkazních prostředků, získávání informací (důkazů) z těchto důkazních prostředků, ale i procesem hodnocení důkazů, přiřazováním váhy jednotlivých důkazů, výběrem mezi navzájem se vylučujícími důkazy a vyřazením odmítnutých důkazů. Důkazní řízení je též proces, na základě něhož se z přijatých shodných důkazů vytvoří model reality a proces vytvoření přesvědčení o správnosti vytvořeného modelu reality tak, aby tento model reality byl přenosný na všechny další, kteří ve věci budou případně dále rozhodovat (odvolací orgán, soud).

Při dokazování je správce daně povinen se řídit základními zásadami uvedenými v ustanovení § 5 až § 9 daňového řádu. Při dokazování je kromě všude přítomné zásady

zákonnosti dominantní i zásada materiální pravdy podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu a zásada volného hodnocení důkazů podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu.

Jak již jsem uvedla tak v rámci daňové kontroly předchází samotnému doměření daně dokazování. Daňový řád dokazování upravuje svým ustanoveními § 8 odst. 1, § 92 a § 93. Provedeme-li porovnání ustanovení týkající se dokazování v zákoně o správě daní a poplatků oproti daňovému řádu, je z tohoto porovnání zřejmé, že zákonodárce při tvorbě daňového řádu vycházel převážně z vydané judikatury, která řešila proces dokazování.

Správce daně vede dokazování a důkazy hodnotí. Při dokazování je povinností správce daně zjistit skutkový stav dostatečně, za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem. Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. Jak již bylo řečeno, v daňovém řízení platí zásada „každý nechť chrání svá práva“ a proto předkládat či navrhopvat důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu. Proto primární iniciativa přísluší daňovému subjektu. Ve skutečnosti není správce daně v důkazním řízení vázán pouze jen návrhy daňových subjektů, ale může si sám důkazní prostředky opatřovat nezávisle na daňovém subjektu. Vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu není povinností správce daně. Jak již bylo řečeno, daňový subjekt musí důkazní aktivitu vyvíjet sám. Na daňovém subjektu je tedy zejména to, aby za účelem prokázání jím tvrzených skutečností navrhoval důkazy způsobilé tyto skutečnosti osvědčit. Pokud navrhuje daňový subjekt výslech svědka, je povinen nově podle daňového řádu současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o tomto svědkovi a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí tohoto svědka prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Tato nová povinnost daňového subjektu se závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu čj. 8Afs 70/2007-102 nebo čj. 8Afs 65/2005-79 zcela ztotožňuje. Dle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu není správce daně povinen každý navržený důkazní prostředek daňovým subjektem provést. (7, § 92) Správce daně by měl v každé konkrétní situaci posoudit, zda je pro správné zjištění skutkového stavu provedení navrženého důkazu nezbytné, zda a jakou vypovídací sílu má navržený důkazní prostředek ve vztahu k prokazovaným skutečnostem apod. Pokud se však správce daně rozhodne v situaci, kdy má za to, že skutkový stav je zjištěn dostatečně, důkaz neprovést, je povinen tento svůj postup odůvodnit a daňový subjekt uvědomit o důvodech neprovedení navrhovaného

důkazu. Bez potřebného odůvodnění neprovedení důkazů je podstatnou vadou řízení způsobitou ovlivnit zákonnost následně vydaného rozhodnutí. Což Ústavní soud judikoval ve svém nálezu ze dne 7.1.2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, cituji: „Okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovateli možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces.“ (14)

V dokazování hraje důležitou roli výzva k prokázání skutečností. Správce daně může podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat daňový subjekt prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. (7, § 92) Správce daně musí při tom šetřit práva dotčeného daňového subjektu a zatěžovat ho v nejnižší možné míře. Výzva k prokázání skutečností je úkonem umožňujícím správci daně při plnění jeho povinností dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Z judikatury ohledně charakteru výzev k prokázání skutečností lze dovodit, že daňový subjekt nelze vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání těch skutečností, která sám tvrdí. Pokud má v rámci daňové kontroly správce daně pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, potom tyto pochybnosti správce daně vyjádří zákonným způsobem. Prostřednictvím výzvy vydané správcem daně je dána možnost daňovému subjektu svá tvrzení v přiměřeně stanovené lhůtě správci daně dokázat. Daňový řád upravuje pouze, jaké má mít výzva k prokázání skutečností zákonné náležitosti, ale dále již neuvádí ostatní požadavky na výzvu jako např. určitost, srozumitelnost a splnitelnost výzvy. Proto při sepsání výzvy k prokázání skutečností musí správce daně přihlížet k vydané judikatuře. Příkladem uvádím rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7Afs 155/2004-90, cituji: „Lze tedy dovodit, že má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti k výzvě správce daně, musí jít o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou. ...Vzhledem k závažnosti důsledků, které má neunesení důkazního břemene, je třeba trvat na požadavku, aby výzva správce daně byla naprosto bezchybná“ (13) nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7Afs 58/2005–94, cituji: „Aby správce daně mohl pro stěžovatele s nesplněním výzvy spojit nepříznivé právní důsledky a stanovit daň kontumačním způsobem podle pomůcek, tj. bez součinnosti s daňovým subjektem, musí být vydaná výzva správce daně zcela nezbytně určitou, srozumitelnou a splnitelnou. Ve výzvě pak uložená důkazní

povinnost musí být vyjádřena jasně a nepochybně tak, aby ji daňový subjekt byl objektivně schopen vyhovět (splnit).“ (13)

Aby nedocházelo k napadení výzvy pro nezákonnost, pak musí správce daně vycházet při psaní výzvy k prokázání skutečností nejenom z daňového řádu, ale i z dosavadní judikatury. Aby v rámci daňové kontroly nedocházelo ze strany daňových subjektů k napadání výzvy k prokázání skutečností pro nezákonnost, musí výzvy dle mého obsahovat kromě zákonem stanovených náležitostí následující uvedené podmínky. Těmi jsou:

- zjištění správce daně,
- pochybnosti správce daně o tvrzení daňového subjektu,
- konkrétní uvedení toho, co má daňový subjekt prokázat vč. odvolání na příslušná ustanovení hmotných souvisejících zákonů.

Správce daně touto výzvou k prokázání skutečností nemůže ale daňovému subjektu striktně uložit, jaký konkrétní důkazní prostředek má předložit. Může pouze daňovému subjektu navrhnout, aby prokázal oprávněnost nákladu či nároku na odpočet daně z pohonných hmot předložením evidence jízd, ale zároveň musí daňovému subjektu dát možnost prokázat tento nárok na odpočet daně i jinými důkazními prostředky. Daňovému subjektu daňový řád neurčuje, jakými důkazními prostředky má splnit svou důkazní povinnost. Závěrem lze říci, že základem k vydáním výzvy k prokázání skutečností je její určitost, srozumitelnost a splnitelnost. (3, s. 363-366)

Dokazování a jeho procesní postup upravuje jen velmi obecně, jak daňový řád, tak i do své platnosti zákon o správě daní a poplatků. Tento postup byl podrobněji řešen judikaturou, které správce daně při hodnocení důkazů v rámci dokazování přihlíží.

Důležitou částí procesu dokazování, je ukončení tohoto procesu závěrečným hodnocením důkazů. V této závěrečné části procesu dokazování správce daně určí, které provedené důkazní prostředky, resp. důkazy z nich získané, jsou použitelné pro vydání rozhodnutí ve věci, které nikoli a které osvědčí je jako důkazy. Toto je povinností správce daně. Taktéž povinností správce daně je seznámit daňový subjekt s tím, jak zhodnotil veškeré důkazy, které byly předloženy daňovým subjektem nebo získané na návrh daňového subjektu nebo bez jeho součinnosti a které se týkají skutečností, předmětných v rámci prováděné daňové kontroly. Tato povinnost je nově zakomponovaná v ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků, který tuto povinnost

výslovně správci daně neukládal. Přesto správce daně tuto povinnost při platnosti zákona o správě daní a poplatků plnil a to na základě rozhodnutí soudů. Proto v daňovém řádu zákonodárce již tuto povinnost na základě judikatur zakotvil.

Z vydaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že úvaha správce daně musí vyplývat z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Nelze tedy jen hole konstatovat, že tento důkazní prostředek neprokazuje, ale musí být právě zřetelné, z jakého důvodu k tomuto závěru správce daně došel. Daňovému subjektu musí být správcem daně dána možnost, aby se mohl k výsledku kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, sám vyjádřit. Daňový subjekt má možnost požádat o lhůtu pro vyjádření. Správce daně je povinen mu tuto lhůtu v přiměřené míře poskytnout. S hodnocením důkazů se daňový subjekt nemusí seznámit až v závěrečné fázi daňové kontroly, ale k hodnocení důkazů může dojít v jednotlivých částech dokazování. K tomuto dochází převážně v případech, kdy dochází k přelévání důkazního břemene. Samotným procesem přelévání důkazního břemene se zabývá podkapitola pod názvem „4.6.7. Důkazní břemeno“

4.6.7. Důkazní prostředky neboli důkazy

Stejně jako předchozí zákon o správě daní a poplatků tak i daňový řád neurčuje váhu jednotlivých důkazů. Daňový řád důkazní prostředky vymezuje ve svém ustanovení § 93. Podle vysvětlení uvedeného v důvodové zprávě k návrhu zákonce oproti původní úpravě v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků pojem důkaz používán jako relevantní informace či poznatek, který byl učiněn v průběhu dokazování, aniž by se jednalo o prokázání konkrétní skutečnosti, a pojem důkazní prostředek je vymezen pouze pro nosič informace - pramen důkazu, což je např. svědek, listina, znalecký posudek. (3, s. 387) Právě ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu ponechává správci daně oprávnění postupovat při hodnocení důkazů dle vlastní úvahy za určitých podmínek, jak již je výše uvedlo. (7, § 8) Jako důkazní prostředky lze užít všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věcí a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a nebyly získány v rozporu s právními předpisy, a též i ty, které byly získány před zahájením daňové kontroly. Důkazními prostředky mohou být:

- tvrzení daňového subjektu,
- listiny,

- znalecké posudky,
- svědecké výpovědi,
- ohledání věcí. (2, s. 62)

Je zřejmé, že v daňovém řízení může být důkazem cokoliv, co má vypovídací hodnotu a může přispět ke zjištění skutkového stavu. V daňovém řízení, ale nelze použít jako důkazu čestné prohlášení, oproti řízení správnímu. Což vysvětluje i rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 77/2005-43, cituji: „Čestné prohlášení (§ 39 správního řádu) se v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazní prostředek; zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, naproti tomu čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije (§ 99 zákon o správě daní a poplatků)“. (13)

Jako důkazní prostředky umožňuje daňový řád správci daně použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly jimi získány pro jejich vedená řízení. Dále lze použít jako důkazní prostředky i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. V těchto případech bude-li např. použit jako důkaz protokol o výpovědi svědka v rámci ústního jednání, který byl správcem daně pořízen v průběhu jiného daňového řízení, pak je správce daně povinen na návrh daňového subjektu výslech svědka zopakovat. Samozřejmostí je, že získané důkazní prostředky, které byly správcem daně převzaty z jiných řízení, musí být daňovému subjektu zpřístupněny. Tímto zpřístupněním musí být daňovému subjektu dána možnost se s takovými důkazy seznámit a vyjádřit se k jejich obsahu, případně navrhnout jejich doplnění.

Správce daně není vázán pouze důkazními prostředky, které mu v průběhu daňové kontroly předloží daňový subjekt, ale může si je opatřit taktéž v součinnosti s orgány veřejné moci a i osobami, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní k dispozici, pokud se tyto získané věci v rámci součinnosti mohou stát důkazním prostředkem při správě daní. Uvedené osoby jsou povinny na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit správci daně k ohledání. Pokud to vyžaduje účel řízení, má správce daně možnost si vyžádat úřední ověření předložených kopií. (2, s. 64)

Listiny rozlišuje daňový řád na listiny soukromé a veřejné. Definuje tzv. veřejnou listinou, u níž se uplatňuje presumpce správnosti toho, co je v ní uvedeno. Je to listina

vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. (2, s. 64)

Veřejnou listinou je dle důvodové zprávy k daňovému řádu považován jak protokol pořádaný při ústním jednání, tak i zpráva o daňové kontrole, na kterou se odkazuje v odůvodnění vydaného rozhodnutí správce daně, tj. dodatečném platebním výměru.

Závěrem bych chtěla říci, že nezbytnou podmínkou pro užití jakýchkoliv důkazních prostředků při dokazování v daňovém řízení je to, aby tyto důkazní prostředky nebyly opatřeny v rozporu se zákonem.

4.6.8. Důkazní břemeno

Jak je již zmíněno v podkapitole „Dokazování“ při daňovém řízení v jeho fázi dokazování může docházet přelévání důkazního břemene. Správa daní v České republice je postavena na zásadě, že každý daňový subjekt má dvě základní povinnosti. Povinnost sám daň přiznat - tj. břemeno tvrzení, a dále má povinnost toto své tvrzení správci daně prokázat nebo doložit - tj. břemeno důkazní. Z ustanovení § 92 odst. 3 je zřejmé, že při správě daní vždy prvotně stíhá důkazní břemeno daňový subjekt. Což je zřejmé z toho, že daňový subjekt podává daňové tvrzení, v němž něco tvrdí a právě důkazní břemeno jej stíhá v rozsahu tohoto tvrzení.

Povinnost přiznat daň daňový subjekt prakticky realizuje formou podání daňového tvrzení, ve kterém je povinen si daň sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši. Jak již jsem zmínila, v této fázi leží na daňovém subjektu „břemeno tvrzení“, to znamená, že daňový subjekt se ke své daňové povinnosti státu, což realizuje formou daňového tvrzení, které podává v zákonem určených lhůtách správci daně. Poté si musí být daňový subjekt vědom toho, že na něm spočívá také „důkazní břemeno“, z čehož logicky vyplývá, že má povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v přiznání a k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Z tohoto důvodu mohou nastat dvě varianty, a to varianta, kdy daňový subjekt neprokáže své tvrzení, tj. neunesse důkazní břemeno, anebo varianta, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno unese a svoje tvrzení prokáže věrohodnými důkazy, ale správci daně přesto stále přetrvávají pochybnosti a důkazy

nepřijme. V tomto případě pak přechází důkazní břemeno na správce daně, jelikož správce daně tvrdí, že předložené či navržené důkazní prostředky nejsou věrohodné a že základ daně a daň mají být v jiné výši, než jak daňový subjekt prokázal. V takovémto případě nemůže již logicky stíhat důkazní břemeno daňový subjekt, neboť ten je unesl, ale nyní stíhá správce daně, což je zakotveno v daňovém řádu v ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) podle kterého správci daně vyplývá povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud jde o rozsah důkazního břemene správce daně, stejně jako je daňový subjekt povinen prokázat v daňovém řízení svá tvrzení zcela jednoznačně a nezvratně, je povinen správce daně způsobem vylučujícím jakoukoliv pochybnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví, údajů v něm uváděných a daňovým subjektem poskytnutých vysvětlení. Jinak řečeno, pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či úplnosti se musí cestou dokazování proměnit v jistotu o tom, že účetnictví věrohodné není. Přičemž povinností správce daně je pouze vyvrátit tvrzení kontrolovaného daňového subjektu, nikoliv zjišťovat a prokazovat skutkový stav. (3, s. 50)

Daňový řád se ve svých ustanoveních týkajících se důkazního břemene a jeho přelévání jako zákon o správě daní a poplatků nezabývá. Proto je nutné, aby správce daně v průběhu dokazování v rámci probíhajícího daňového řízení (např. daňové kontroly) vycházel a respektoval v této oblasti příslušnou dosavadní judikaturu.

Aby nedošlo k napadení soudy procesního řízení pro nezákonnost, měl by správce daně vycházet v oblasti přelévání důkazního břemene z níže popsanych jednotlivých fází řízení, vycházejí z rozsudků Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9Afs 30/2008-97 a čj. 3Afs 12/2003-277. V průběhu daňového řízení a jeho dokazování může dojít k těmto fázím:

- a) Správcem daně je vydána výzva k prokázání skutečností a daňový subjekt ve stanovené lhůtě správcem daně nepředloží žádný důkazní prostředek anebo nereaguje na tuto výzvu správce daně.**

Fáze přelévání důkazního břemene:

- Správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností - důkazní břemeno stíhá daňový subjekt,

- na výzvu daňový subjekt nereagoval anebo nepředložil žádné důkazní prostředky - důkazní břemeno zůstalo na daňovém subjektu,
- správce daně učiní závěr v rámci dokazování.

b) Správcem daně je vydána výzva k prokázání skutečností a daňový subjekt ve stanovené lhůtě správcem daně předložil důkazní prostředky dostatečně prokazující požadované skutečnosti.

Fáze přelévání důkazního břemene:

- Správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností - důkazní břemeno stíhá daňový subjekt,
- na výzvu daňový subjekt reagoval a předložil důkazní prostředky (dle správce daně dostačující) - důkazní břemeno zůstalo na daňovém subjektu,
- správce daně učiní závěr v rámci dokazování.

c) Správcem daně je vydána výzva k prokázání skutečností a daňový subjekt ve stanovené lhůtě správcem daně předložil důkazní prostředky nedostatečně prokazující požadované skutečnosti.

Fáze přelévání důkazního břemene:

- Správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností - důkazní břemeno stíhá daňový subjekt,
- na výzvu daňový subjekt reagoval a předložil důkazní prostředky (dle správce daně nedostačující) - důkazní břemeno se přeneslo na správce daně,
- předložené důkazní prostředky daňovým subjektem správce daně zhodnotí a vydá novou výzvu k prokázání skutečností, ve které daňovému subjektu sdělí své pochybnosti a zároveň dá daňovému subjektu možnost prokázat jeho tvrzené skutečnosti jiným způsobem - důkazní břemeno se přeneslo na daňový subjekt,
- na základě tohoto postupu mohou nastat tyto následující varianty:
 - situace a) - na výzvu daňový subjekt předloží nové důkazní prostředky (dle správce daně dostačující) - důkazní břemeno se již nepřelévá na správce daně,
 - situace b) - na výzvu daňový subjekt předloží nové důkazní prostředky (dle správce daně nedostačující) - důkazní břemeno se přelévá na správce daně a

opět dochází k opakování cyklu až do vyčerpání možností dokazování u daňového subjektu),

- situace c) - na výzvu daňový subjekt nepředloží žádné nové důkazní prostředky - důkazní břemeno se již nepřelévá na správce daně.
- správce daně učiní závěr v rámci dokazování.

4.6.9. Ukončení daňové kontroly

Poslední fází daňové kontroly je její ukončení. Tato fáze patří mezi nejsložitější fázi daňové kontroly. V zákoně o správě daní a poplatků nebyl podrobně stanoven postup, kterým bude daňová kontrola ukončena, přestože přesné určení ukončení daňové kontroly je důležité, jelikož daňový subjekt má některá práva pouze v rámci daňové kontroly. Z tohoto důvodu se za působnosti tohoto procesního zákona o správě daní a poplatků muselo vycházet z dostupné judikatury. Příkladem mohu uvést konstatování k daňové kontrole z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1Aps 3/2004, cituji: „Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vplynuvších.“ (13)

Na základě judikatury upravující ukončení daňové kontroly je v novém procesním zákoně, daňovém řádu, zahrnut úkon, který specifikuje, kdy je ukončena daňová kontrola, a to v ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu, cituji: „Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“ (7, § 88) Z čehož je tedy zřejmé, že daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Než dojde k tomuto poslednímu úkonu v rámci daňové kontroly, musí správce daně nejdříve seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, což mu ukládá ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu, cituji: „Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“ (7, § 88) Z tohoto správcí daně vyplývá, jak má daňový subjekt seznámit s výsledkem kontrolního zjištění a to jak má postupovat v případě, nedojde-li na základě vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění. Daňovému

subjektu je dána možnost se k tomuto výsledku vyjádřit, případně doložit nové důkazní prostředky a to v přiměřeně stanovené lhůtě správcem daně. Oproti zákonu o správě daní a poplatků došlo k významnému posunu a v daňovém řádu byl zaveden nový prvek koncentrace, tj. pokud na základě prvního vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, další vyjádření daňového subjektu se již nepřipouští. Jde o zásadu nazývanou „jednou a dost“. Tato nová zásada má daňovým subjektům zamezit bezdůvodnému a účelovému oddalování ukončení daňové kontroly. Zároveň se tato zásada stala terčem kritiky daňových poradců, kteří tvrdí, že tato zásada není v souladu s ustanovením § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu, ve kterém je uvedeno, že daňový subjekt má právo předkládat a navrhopvat důkazní prostředky v průběhu daňové kontroly. (7, § 86) Do budoucnosti lze na základě této neshody říci, že tato otázka bude předmětem soudních sporů. Než dojde k vyjádření se této otázce soudy, měl by správce daně postupovat podle tohoto ustanovení, tj. § 88 odst. 3 daňového řádu, tzn., nedojde-li ke změně výsledku kontrolního zjištění na základě vyjádření daňového subjektu, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění nebo předkládat další nové důkazní prostředky. (7, § 88)

K dalšímu významnému posun a upřesnění dle dostupné judikatury došlo v daňovém řádu v ustanovení § 88 odst. 1, kde je uvedeno, co musí přesně zpráva o daňové kontrole obsahovat, citují: „O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, o jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, o skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, o vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění a také o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.“ (7, § 88)

Právě to, že zpráva o daňové kontrole musí obsahovat nejen kontrolní zjištění, ale i hodnocení důkazů, lze podle mého názoru z tohoto usoudit, že se jedná o nejdůležitější náležitosti zprávy o daňové kontrole. Samotným projednání zprávy je pouze ukončena daňová kontrola, ale není ukončeno doměřovací řízení, které bylo zahájeno správcem daně v rámci ústního jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly. Zpráva o daňové

kontrola není rozhodnutím vydaným správcem daně v rámci správy daní, ale slouží jako podklad pro odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování. Proto správce daně do zprávy o daňové kontrole musí uvést dle ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. (7, § 102)

Dle ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu správce daně a kontrolovaný daňový subjekt při ústním jednání, jehož předmětem je projednání zprávy o daňové kontrole, podepisují zprávu o daňové kontrole. Daňovému subjektu je předán správcem daně po podpisu stejnopis zprávy o daňové kontrole. Nejenom podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, ale taktéž zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a je i současně ukončena daňová kontrola. (7, § 88)

V případě, že se kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo projednat ji anebo se jejímu projednání bude vyhýbat, pak mu ji správce daně dle ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu doručí do vlastních rukou. Pak se v takovémhle případě za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly považuje ten den, ve kterém je zpráva o daňové kontrole daňovému subjektu doručena. (7, § 88)

Taktéž odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu uvedeného daňovým subjektem nemá dle ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku, o čemž musí být daňový subjekt ve zprávě prokazatelně poučen. V okamžiku bezdůvodného odepření podpisu nastávají účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a také ukončení daňové kontroly. (7, § 88)

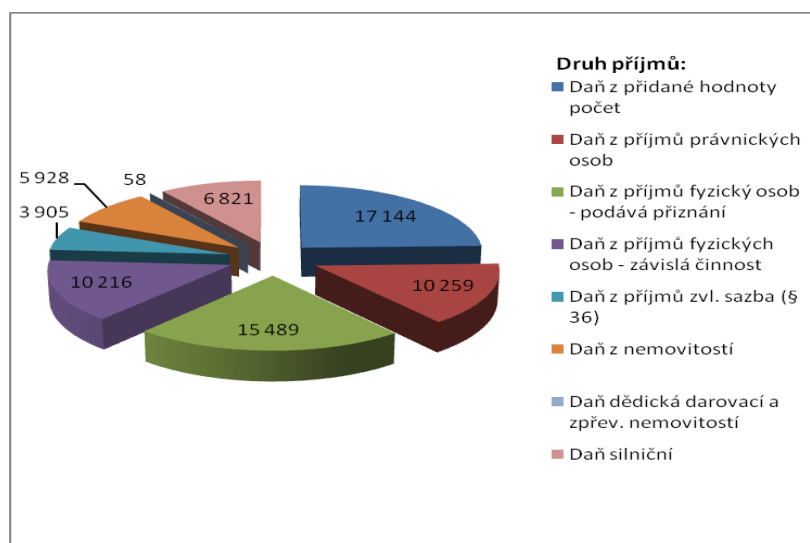
Na základě zprávy o daňové kontrole je správcem daně vydán dodatečný platební výměr, který je rozhodnutím a kterým jsou daňovému subjektu již ukládány povinnosti a přiznána práva.

4.7. Výsledky činnosti Finančních úřadů v České republice v roce 2010

Závěrem této kapitoly uvádím výsledky činnosti Finančních úřadů v roce 2010. V roce 2010 bylo Finančními úřady ukončeno **69 820 daňových kontrol**. (16, s. 38) V tomto údaji se za jednu kontrolu považuje kontrola jedné daně za jeden rok. Na daních bylo na základě provedených daňových kontrol doměřeno celkem **8,3 mld. Kč**. (16, s. 38)

Oproti roku 2009 došlo v roce 2010 ke zvýšení celkové částky doměřených daní o **3,6 mld. Kč.** (16, s. 38) Dále je třeba přiřadit k výsledkům kontrolní činnosti snížení ztráty vykázané u daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob, a to v celkové výši **2,1 mld. Kč.** (16, s. 38) Přehled počtu kontrol u jednotlivých daní provedených finančními úřady za rok 2010 znázorňuje graf č. 1.

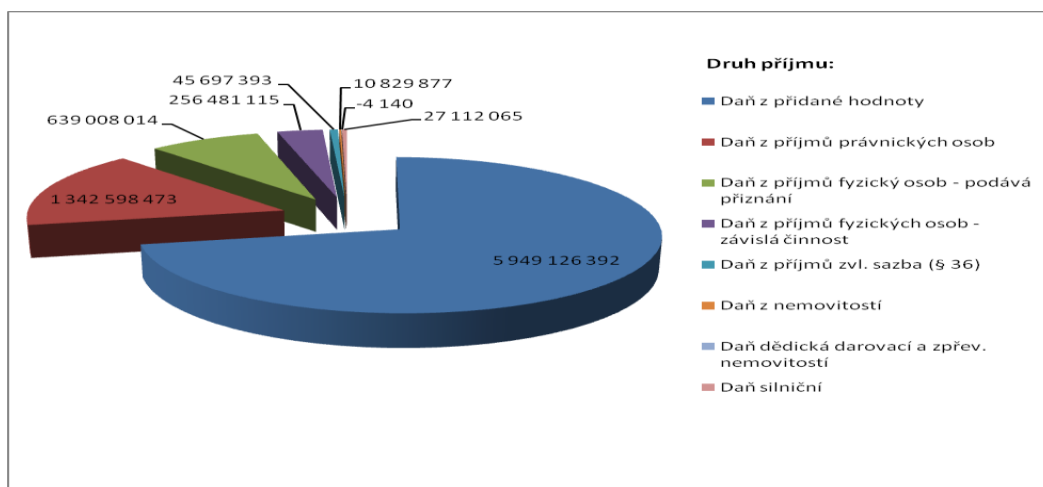
Graf č. 1: Přehled počtu kontrol u jednotlivých daní provedených finančními úřady za rok 2010 (16, s. 38)



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/GFR_2010_Informace_o_cinnosti_DS_rok_2010.pdf

Graf č. 2 znázorňuje, kolik bylo finančními úřady za rok 2010 na základě výše uvedených kontrol doměřeno v Kč u jednotlivých daní.

Graf č. 2: Přehled doměrků u jednotlivých daní za rok 2010 (16, s. 38)



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/GFR_2010_Informace_o_cinnosti_DS_rok_2010.pdf

5. Aplikace právní úpravy v praxi

V této kapitole bych chtěla ukázat na reálném příkladu celý průběh daňové kontroly v rámci aplikace právní úpravy popsané v předešlé kapitole a to z pohledu správce daně. Při této aplikaci právní úpravy bych chtěla využít své získané dosavadní zkušenosti na finančním úřadu jako referenta kontrolního oddělení se zaměřením na daň z přidané hodnoty. V předešlé kapitole byla mnou popsána teorie, která se zabývá anebo upravuje procesní postup jak správce daně, tak i daňového subjektu v rámci daňového řízení, kterým je daňová kontrola. Právě provedením daňové kontroly, která bude zaměřena na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009, bych chtěla z pohledu správce daně ukázat použití této rozpracované teoretické části procesního zákona v praxi. Před popsáním tohoto příkladu bych chtěla upozornit na to, že v uvedeném příkladu figurují finanční úřady a podnikatelské subjekty, které jsou pro tento příklad smyšlené, a uvedené informace v tomto příkladě se neslučují s realitou.

5.1. Důvod pro provedení daňové kontroly

V rámci výběru daňových subjektů k provedení daňové kontroly na Finančním úřadu v Lomu byl vybrán pracovníky vyhledávacího oddělení daňový subjekt, společnost P.E.S s.r.o., DIČ: CZ1234567, která byla založena dne 1. 1. 2008 se sídlem v Lomu, ul. Jaroslava Proška 2121 a k dani z přidané hodnoty byla registrována dobrovolně dne 1. 2. 2008 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Ekonomickou činností této společnosti byla reklamní činnost. Pracovníky vyhledávacího oddělení byl tento daňový subjekt vybrán z důvodu, že u něj nebyla doposud provedena žádná daňová kontrola a taktéž z důvodu, že daňový subjekt za 1. a 2. čtvrtletí 2009 nesplnil svou zákonnou povinnost danou zákonem o dani z přidané hodnoty, tzn., nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za tato zdaňovací období. Proto byly správcem daně vydány výzvy k podání daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009. Na tyto výzvy daňový subjekt nereagoval a tato daňová přiznání ve stanovené lhůtě nepodal. Z tohoto důvodu správce daně předpokládal, že daňový subjekt za tato zdanitelná období neuskutečnil žádná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku a proto stanovil dle ustanovení § 44 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků daňovou povinnost daňového subjektu za tato předmětná zdaňovací období ve výši 0,- Kč.

5.2. Vyhledávací činnost

Na základě zjištění pracovníků vyhledávací oddělení bylo v sídle daňového subjektu provedeno místní šetření v rámci vyhledávací činnosti v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, které bylo zaměřeno na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009. V rámci tohoto místního šetření byl pracovníky kontrolního oddělení s daňovým subjektem sepsán protokol o místním šetření podle ustanovení § 85 odst. 3 daňového řádu, do kterého byly zaznamenány otázky správce daně a odpovědi daňového subjektu. Tento protokol o místním šetření je součástí přílohy č. 1 této diplomové práce.

V rámci tohoto místního šetření bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt svou ekonomickou činnost vykonával v roce 2009 a docházelo jím k uskutečnění zdanitelných plnění pro společnosti UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pro Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021. Na základě těchto uskutečněných zdanitelných plnění byly daňovým subjektem vystaveny daňové doklady, které ale daňový subjekt správci daně v průběhu tohoto místního šetření nepředložil z důvodu toho, že byly týden před provedením místního šetření z vozu jednatele společnosti odcizeny. Daňový subjekt správci daně pouze předložil knihu pohledávek, které byly daňovým subjektem v průběhu roku 2009 vydány.

Z tohoto důvodu správce daně učinil, následují níže popsané kroky k zajištění důkazních prostředků, tzn. získání vystavených daňových dokladů daňovým subjektem a ověření těchto uskutečněných zdanitelných plnění.

U odběratele daňového subjektu, pana Drahomíra Rybky, provedl správce daně svědeckou výpověď, jelikož tento daňový subjekt byl místně příslušný tomuto správci daně. Z tohoto důvodu bylo panu Drahomíru Rybkovi zasláno předvolání ke svědecké výpovědi v souladu s ustanovením § 100 odst. 1 daňového řádu a zároveň bylo správcem daně odesláno daňovému subjektu oznámení o konání svědecké výpovědi, jelikož dle ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt možnost při tomto ústním jednání klást svědkovi otázky. Příloha č. 2 této diplomové práce znázorňuje předvolání ke svědecké výpovědi a příloha č. 3 této diplomové práce znázorňuje oznámení o konání svědecké výpovědi.

U odběratele společnosti UNGA spol. s r.o. bylo správcem daně zasláno dožádání místně příslušnému správci daně této společnosti, aby místně příslušný správce daně provedl požadované úkony uvedené v tomto dožádání za správce daně daňového subjektu, jelikož z důvodu zásad řízení daňového řádu, je toto ekonomicky hospodárné a odběratel

nebude zatěžován ze strany správce daně, který mu není příslušný, tzn., nevzniknou mu zbytečné náklady. Toto dožádání je součástí přílohy č. 4 této diplomové práce.

Souběžně s těmito úkony bylo daňovému subjektu zasláno předvolání k zahájení daňové kontroly, které je uvedeno v příloze č. 5 této diplomové práce.

5.3. Zahájení daňové kontroly

Na základě předvolání zaslání společnosti P.E.S s.r.o. se dne 12. 10. 2011 na Finanční úřad v Lomu k zahájení daňové kontroly dostavil pan Jaroslav Kašpar, jednatel této společnosti, jako oprávněná osoba jednat za tuto společnost. S daňovým subjektem bylo pracovníky správce daně zahájeno protokolované ústní jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009. Z tohoto ústního jednání byl sepsán dle ustanovení § 80 až 82 daňového řádu protokol o zahájení daňové kontroly podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, který byl podepsán pracovníky správce daně a jednatelem společnosti P.E.S s.r.o., panem Jaroslavem Kašparem a který je součástí přílohy č. 6 této diplomové práce. Při tomto ústním jednání daňový subjekt předložil pracovníkům správce daně knihu vydaných faktur za rok 2009 a jím dodatečně vyhotovené evidence pro daňové účely v souladu s ustanovením § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které měly být podkladem pro sestavení daňových přiznání za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009. Správcem daně byly z těchto dokladů pořízeny kopie a originály byly daňovému subjektu při tomto ústním jednání vráceny zpět.

5.4. Průběh daňové kontroly

5.4.1. Zajištění důkazních prostředků správce daně

Dne 20. 10. 2011 v 9.55 hod. se na Finanční úřad v Lomu na základě obdrženého předvolání ke svědecké výpovědi dostavil pan Drahomír Rybka. Ke svědecké výpovědi se ve stanoveném termínu daňový subjekt, tzn. oprávněná osoba za tento daňový subjekt jednat, nedostavil. V 10.00 hod. bylo správcem daně zahájeno ústní jednání, jehož předmětem bylo dle ustanovení § 96 daňového řádu provedení svědecké výpovědi odběratele daňového subjektu, pana Drahomíra Rybky. Správcem daně byly v rámci tohoto ústního jednání svědkovi podkládány otázky týkající se jeho obchodní spolupráce

s daňovým subjektem a uskutečněných plnění, které byly předmětem tohoto obchodního vztahu. Z odpovědi svědka bylo správcem daně zjištěno, že svědek, pan Drahomír Rybka, s daňovým subjektem v roce 2009 spolupracoval. Předmětem této obchodní spolupráce bylo poskytnutí reklamních služeb, vč. dodání reklamní předmětů. Na základě těchto uskutečněných zdanitelných plnění obdržel pan Drahomír Rybka od daňového subjektu daňové doklady, které svědek správci daně bez jeho vyzvání předložil v rámci této svědecké výpovědi. Z tohoto ústního jednání, jehož předmětem byla svědecká výpověď odběratele daňového subjektu, pana Drahomíra Rybky, byl správcem daně sepsán protokol o ústním jednání podle ustanovení § 80 až 82 daňového řádu, který je součástí přílohy č. 7 této diplomové práce.

Dne 25. 10. 2011 obdržel správce daně odpověď na dožádání od místně příslušného správce daně společnosti UNGA spol. s r.o., která je uvedena v příloze č. 8 této diplomové práce. Z této odpovědi bylo správcem daně zjištěno, že mezi společností UNGA spol. s r.o. a daňovým subjektem v roce 2009 probíhala obchodní spolupráce a došlo ze strany daňového subjektu k uskutečnění zdanitelných plnění, jejichž předmětem bylo provedení reklamní akce a zajištění potřebných reklamních předmětů. Na základě těchto uskutečněných plnění byly daňovým subjektem vystaveny daňové doklady, které byly správci daně zaslány společně s touto odpovědí na dožádání.

5.4.2. Vydání výzvy k prokázání skutečností a reakce daňového subjektu

Dne 10. 11. 2011 byla správcem daně vydána výzva k prokázání skutečností v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, kterou byly daňovému subjektu sděleny skutečnosti zjištěné správcem daně během daňové kontroly, jaké pochybnosti z těchto skutečností správci daně vznikly, a zároveň bylo daňovému subjektu sděleno, co má prokázat. Tato výzva byla daňovému subjektu odeslána správcem daně dne 11. 11. 2011 do jeho datové schránky, z které si ji daňový subjekt vyzvedl hned následující den, tzn. 12. 11. 2011. Výzva je součástí přílohy č. 9 této diplomové práce. Od tohoto dne daňovému subjektu běžela 15 denní lhůta k prokázání skutečností uvedených v této výzvě potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009.

Touto výzvou došlo k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt, jelikož daňová povinnost za tato předmětná zdaňovací období byla stanovena nesprávně, neboť

správcem daně na základě provedeného místního šetření v rámci vyhledávací činnosti, z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání byly získány důkazní prostředky, které říkají, že základ daně a daň mají být v jiné výši, než je doposud stanoveno.

Na uvedenou výzvu k prokázání skutečností daňový subjekt ve stanovené lhůtě správci daně nereagoval, proto správce daně přistoupil k samotnému hodnocení získaných důkazních prostředků, jelikož daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností, zůstalo důkazní břemeno na daňovém subjektu. V rámci tohoto hodnocení si správce daně počínal tak, že posuzoval každý důkaz jednotlivě a zároveň všechny důkazy posuzoval v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně určil, že získané daňové doklady (důkazní prostředky) z odpovědi na dožádání a v rámci provedené svědecké výpovědi se staly důkazy, kterými bylo osvědčeno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období 1. a 2. čtvrtletí 2009 uskutečnil zdanitelná plnění, na základě, kterých mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Poté správce daně kontaktoval telefonicky daňový subjekt, aby se s ním dohodl na ústním jednání, jehož předmětem mělo být seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění podle ustanovení § 88 daňového řádu. Termín byl stanoven na 30. 11. 2011. Z tohoto telefonického rozhovoru byl správcem daně sepsán úřední záznam podle ustanovení § 63 daňového řádu, který je součástí přílohy č. 10 této diplomové práce.

V dohodnutý termín se ke správci daně k ústnímu jednání dostavil jednatel společnosti P.E.S s.r.o., jako oprávněná osoba jednat za tuto společnost, z kterého byl sepsán podle ustanovení § 80 až 82 daňového řádu protokol o seznámení daňového subjektu s hodnocením kontrolního zjištění. Při tomto ústním jednání správce daně předložil daňovému subjektu jeden výtisk hodnocení důkazních prostředků provedených správcem daně a přistoupil k samotnému hodnocení. Daňový subjekt byl správcem daně seznámen s důkazními prostředky získanými správcem daně v rámci daňové kontroly, které správce daně vyhodnotil jako důkazy, kterými bylo správcem daně osvědčeno, že daňový subjekt uskutečnil předmětná zdanitelná plnění, ze kterých nepřiznal daň na výstupu. Daňový subjekt se v rámci tohoto ústního jednání seznámil s tímto hodnocením a

vyslovil při tomto ústním jednání souhlas s hodnocením správce daně bez možnosti vzetí si lhůty pro vyjádření. Na základě tohoto souhlasu správce daně dohodl s daňovým subjektem termín projednání zprávy o daňové kontrole. V příloze č. 11 této diplomové práce je uveden tento protokol o ústním jednání.

Po tomto ústním jednání byla správcem daně vypracována zpráva o daňové kontrole podle ustanovení § 88 daňového řádu, která je součástí přílohy č. 12 této diplomové práce. Tato zpráva o daňové kontrole byla s daňovým subjektem dle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu projednána dne 5. 12. 2011 v rámci ústního jednání, z kterého byl správcem daně podle ustanovení § 60 až 62 daňového řádu sepsán protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, při kterém bylo daňovému subjektu zároveň sděleno, že s ním správce daně na základě ukončení daňové kontroly zahajuje doměřovací řízení u této daně a těchto zdaňovacích období. Tento protokol je součástí přílohy č. 13 této diplomové práce. V rámci tohoto ústního jednání byl daňový subjekt správcem daně seznámen se zprávou o daňové kontrole a došlo k jejímu podpisu obou zúčastněných stran. Tímto bylo ukončeno nejenom její projednání, ale taktéž byla ukončena k tomuto dni samotná daňová kontrola.

Pracovníky kontrolního oddělení na základě tohoto ukončení daňové kontroly byl sepsán úřední záznam, jehož předmětem byla rekapitulace daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009 podle výsledků zjištěných v rámci daňové kontroly uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Tento úřední záznam je součástí přílohy č. 14 této diplomové práce. Úřední záznam spolu se zprávou o daňové kontrole byl těmito pracovníky předán na vyměřovací oddělení Finančního úřadu v Lomu, k vydání rozhodnutí, tj. k vydání dodatečných platebních výměrů u doměřené daně za předmětná zdaňovací období. Předmětná zpráva o daňové kontrole sloužila jako podklad pro odůvodnění výše zmíněného rozhodnutí správce daně. Doručením rozhodnutí, tj. doručením dodatečných platebních výměrů, došlo zároveň k ukončení doměřovacího řízení, které bylo pracovníky kontrolního oddělení zahájeno při ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009.

5.5. Hodnocení aplikace právní úpravy v praxi

V této kapitole jsem se snažila vytvořit model postupu, jak by měl z pohledu správce daně vypadat výběr daňového subjektu pro kontrolu, příprava správce daně na tuto

kontrolu a následně znázornit postup správce daně v rámci daňové kontroly od jejího zahájení, postupu vedeného k získání důkazních prostředků, přes způsob přenesení důkazního břemene v rámci této daňové kontroly až po projednání s daňovým subjektem vyhodnocení získaných důkazních prostředků a následném ukončení daňové kontroly projednání zprávou.

Své získané zkušenosti v rámci praxe pracovníka správce daně na kontrolním oddělení finančního úřadu jsem využila z pohledu správce daně k ukázce průběhu jedné daňové kontroly jedné daně v souladu s postupem nového procesního zákona, daňového řádu. Taktéž jsem chtěla ukázat podobu písemností, které jsou správci daně sestavovány v rámci daňového řádu a tím seznámit veřejnost s těmito písemnostmi, jelikož ne každý ve svém jak soukromém, tak profesním životě s těmito písemnostmi setká. Tímto zároveň dát možnost veřejnosti si spojit jednotlivá ustanovení daňového řádu, která se zabývají jak daňovou kontrolou, tak jednotlivými písemnostmi, o představu, jak dochází k uplatňování jednotlivých ustanovení daňového řádu v praxi a při jednání se správcem daně.

6. Závěr

Postavení daňového práva procesního je v obecném právu chápáno jako odvětví práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob, které se zúčastní správy daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně pak tvoří jednotný celek daňového práva. Tento celek daňového práva vykazuje znaky samostatného subsystému.

Prostřednictvím daňového práva procesního se uplatňuje daňové právo hmotné. V tomto jednotném celku je však třeba vždy rozlišovat část hmotně-právní upravenou v jednotlivých právních předpisech odpovídající jednotlivým druhům daní, např. daň z přidané hodnoty, daň z příjmů a dalším peněžitým plněním mající povahu daně jako např. místní poplatky, cla a částí procesní, které jsou upraveny v obecné rovině v právním předpise společném pro všechny druhy daní.

V případě daňových zákonů je běžné, že materie daňového práva procesního je obsažena i v jednotlivých hmotně-právních daňových zákonech, které vymezují předmět jednotlivých daní, daňové povinnosti s nimi související, jakožto i nezbytné odchylky procesní, které vyplývají ze specifík předmětu daně, okruhů daňových subjektů.

Daňové právo je tedy tvořeno daňovými zákony, na jejichž tvorbě se odráží mimo jiné i skutečnost, že daňové právo podléhá ekonomickému vývoji a nemalým politickým vlivům. Těmito vlivy dochází velmi častým změnám daňových zákonů.

Do 31. 12. 2010 byly pravidla správy daní upravovány procesním zákonem, kterým byl zákon o správě daní a poplatků. Důležitou úlohou procesního zákona je usilování o efektivní výběr daní a zároveň o ochranu práv daňových subjektů. Za efektivní výběr daní lze považovat to, že dochází ke zvyšování podílu skutečně vybraných daní, tím dochází ke snižování objemu nedobytných daňových nedoplatků, ale zároveň na druhé straně dochází ze strany správce daně také ke snižování administrativní náročnosti, kterou lze rozumět snížení výdajů ze státního rozpočtu na správu daní, ale také snížení zátěže pro daňové subjekty v rámci správy daní. Právě, že zákon o správě daní a poplatků tyto efektivní cíle v žádoucí míře nenaplnoval. V tomto zákoně existovala rovněž celá řada nejednoznačných ustanovení, vedoucích k vícero výkladů. Což vedlo k tomu, že text tohoto zákona, tedy daňový proces byl poměrně razantně podroben judikatuře jak Ústavního soudu, tak zejména Nejvyššího správního soudu, přičemž závěry vyplývající z jednotlivých judikátů

přispěly ke změně praxe správců daně, změně výkladů mnohých ustanovení a dokonce i uplatňování nových principů a to v takové míře že jednotlivá ustanovení zákona o správě daní a poplatků nešlo prakticky bez znalosti rozhodovací činnosti soudů vykládat a aplikovat. Proto takto neustálená daňová terminologie přispívá bezesporu k obtížným a proměnlivým interpelacím daňového práva, které je již svou podstatou, jak již jsem výše uvedla, nestabilním právním odvětví, podléhající politickým změnám. Tyto důvody vedly k vytvoření zcela nového procesního zákona, daňového řádu, který byl přijat dne 22. 7. 2009 a nabyl svou účinnost 1. 1. 2011. K jeho přijetí vedla poměrně složitá a dlouhá cesta, která ale bezesporu přispěla k jeho vyváženosti. Jak již jsem uvedla v úvodu své diplomové práce o důležitosti daňového řádu, jakožto zásadního procesně daňového zákona, prostřednictvím nějž jsou uplatňovány hmotné daňové zákony, svědčí skutečnost, že jeho zrod nebyl zrovna jednoduchý a trval bezmála deset let. Jeho text od počátku procházel několikrát změnami, opakovně procházel širokým připomínkovým řízením, byl podrobován kritice se stany daňové veřejnosti a též podléhal politickým vlivů. Proto byl v mezidobí, tedy v době příprav daňového řádu, jak již jsem uvedla daňový proces poměrně razantně podroben judikatuře jak Ústavního soudu, tak zejména Nejvyššího správního soudu, přičemž závěry vyplývající z jednotlivých judikátů přispěly jak ke změně praxe správců daní, tak především k dotvoření předlohy tohoto zákona, kterým byl nový daňový proces přijat. V úvodu jsem již uvedla, že v posledním roce před jeho předložením vládě na jeho finálním znění pracovala expertní skupina zřízená ministerstvem financí. V této skupině měli zastoupení kromě hlavních tvůrců daňového řádu - legislativců Ministerstva financí, rovněž zástupci z praxe, a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňové veřejnosti (daňoví poradci, zástupci podnikatelských svazů) a rovněž zástupce Nejvyššího správního soudu. K výsledku tohoto počínu lze říci, že daňový řád je tedy jakýmsi kompromisem.

Daňový řád se snaží o jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu při správě daní, tedy o transparentnější a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty, ale nikoliv o neodůvodněný zásah do vývoje uplynulých let. Právě že přijetí nové procesní normy by mělo, především zajistit větší právní jistotu daňových subjektů tak i správců daně, jelikož daňový řád reaguje na dlouholetou zkušenost s problémy interpretace původního zákona, která se projevovala jak

rozdílnými rozhodováním v obdobných případech krajskými soudy, tak i jednotlivými správci daně. Ale dle mého názoru toto můžeme zhodnotit až za několik let působnosti daňového řádu a ne v tuto dobu, kdy jeho působnost není ještě ani rok.

Daňový řád, jako nová procesně-právní norma upravuje daňové řízení, jehož součástí je i daňová kontrola, které jsou v této procesní normě věnovány samostatně pouze čtyři paragrafy, ale ve skutečnosti je daňová kontrola postup správce daně, do kterého se prolíná většina ustanovení daňového řádu. Daňová kontrola patří mezi nejdůležitější nástroje, které má správce daně k zajištění správy daní k dispozici. Protože daňová kontrola je velice obsáhlé téma, které nelze v rámci jedné diplomové práce zpracovat a řádně vystihnout, vybrala jsem pouze takové části daňové kontroly, které jsou nejpodstatnějšími a zároveň nejzákladnějšími částmi daňové kontroly. Na těchto jednotlivých částech daňové kontroly jsem se snažila popsat danou problematiku v rámci procesního zákona a ve svých částech diplomové práce stanovit takový postup procesního řízení podle daňového řádu, aby nebylo možné daňovou kontrolu pro nezákonnost napadnout.

Právě že, z jednotlivých kapitol týkající se postupu v rámci daňové kontroly podle procesního zákona, daňového řádu, je zřejmé, že při platnosti zákona o správě daní a poplatků vedlo provedení daňové kontroly pouze podle hmotně právních a procesně právních zákonů bez respektování daňových judikatur v jednotlivých případech k nezákonnosti tohoto daňového řízení. Dle daňového řádu a jeho výkladů zákonodárce reagoval na připomínky a poptávku pro jasné terminologicky jednotné a systematické právní normě. Za působnosti zákona o správě daní a poplatků se daňové řízení a průběh daňové kontroly dostaly do fáze, kdy nešlo již vycházet pouze z ustanovení tohoto zákona, ale bylo nutné využití rozsáhlé judikatury a metodických pokynů, jelikož právě praxe se rozcházela s textem tohoto zákona. Z těchto důvodů byly zákonodárcem zapracovány do daňového řádu zkušenosti daňové správy a příslušné judikatury vydané k problematice daňového řízení. V případech, kde dochází ke změnám od současné praxe, používá právě daňový řád mnohem přesnější právní úpravu, jejíž snahou je zabránit následným sporům.

Přestože daňový řád by měl posílit právní jistotu, je již po jeho necelém roce působnosti jasné, že správce daně přesto bude při daňové kontrole vycházet z dosavadní judikatury, což vychází i z kapitol mé diplomové práce. Cílem mé práce bylo objasnění problematiky daňové kontroly v kontextu nově platné právní úpravy, která je v současné době již definována ustanoveními § 85 až 88 daňového řádu a nastínit samotné provedení

daňové kontroly jak z hlediska obecného tak i profesního, tzn. objasnit jednotlivé fáze daňové kontroly z pohledu platné právní úpravy, souvisejících judikatur a poznatků pracovníka správce daně získaných v rámci mé praxe konané na finančním úřadě. Domnívám se, že cíle mé práce bylo dosaženo.

Závěrem bych chtěla podotknout, že přijetím nového procesního zákona, došlo k posunu k lepšímu v rámci správy daní, ale s ohledem na několikaletou praxi na finančním úřadě si myslím, že nebylo úplně dosaženo cíle zákonodárce vydáním nového procesního zákona, daňového řádu, jak se zákonodárce domnívá. Osobně se domnívám, že nás přes toto úsilí zákonodárce čeká nová vlna soudních rozhodnutí. Tento můj názor lze podpořit tím, že jenom po dvou měsících platnosti daňového řádu, prošel již daňový řád první novelou a následná jeho novela se chystá. Také bych chtěla upozornit na to, že již nyní ze stran daňových poradců jsou uváděny jiné výklady některých ustanovení, než jak jsou tato ustanovení vykládána státní správou. Z tohoto lze usoudit, že bude opět docházet k napadení provedených daňových kontrol správce daně ze stran daňových poradců pro nezákonnost a tato nesourodost bude řešena soudy, což povede k vydávání nových soudních rozhodnutí, která budou mít za následek opět nový výklad a pohled na ustanovení daňového řádu oproti výkladu správce daně.

7. Seznam použitých zdrojů

- [1] BENDA, Václav, Ing.; PITNER, Vladislav, Ing. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 6. aktualizované vydání. Olomouc : Anag, spol. s r.o., 2011. 479 s. ISBN 978-80-7263-676-1.
- [2] HORTOVÁ, Zuzana, JUDr. *Správa daní*. vydání první. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-578-6.
- [3] KOBÍK, Jaroslav, JUDr.; KOHOUTKOVÁ, Alena, JUDr. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc : Anag, spol. s r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
- [4] KOBÍK, Jaroslav, JUDr.; ŠPERL, Jiří, Ing. *Daňová kontrola*. 1. vydání. Ostrava : Nakladatelství Jiří Motloch - Sagit, 1998. 197 s. ISBN 80-7208-063-6.
- [5] RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno : MU, 2008. 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8.
- [6] Česko. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna.
- [7] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna.
- [8] Česko. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna.
- [9] Česko. Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna.
- [10] Česko. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna.
- [11] Česko. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Česká národní rada.
- [12] Česko. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna. Sněmovní tisk 685/0.
- [13] *Nejvyšší správní soud* [online]. 2011 [cit. 2011-11-20]. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dostupné z WWW: <<http://www.nssoud.cz/>>.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.4.2004, čj.: 3Afs 12/2003-277
 - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2005, čj.: 2Afs 69/2004-52

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2005, čj.: 5Afs 36/2003-87
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2005, čj.: 1Afs 70/2004-80
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj.: 2Afs 144/2004-110
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.9.2005, čj.: 1Aps 3/2004
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2006, čj.: 7Afs 155/2004-90
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2006, čj.: 8Afs 7/2005-96
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2006, čj.: 1Afs 11/2004-190
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.4.2006, čj.: 1Afs 60/2005-130
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2006, čj.: 1Afs 77/2005-43
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2006, čj.: 7Afs 58/2005-94

[14] *Ústavní soud České republiky* [online]. 2006 [cit. 2011-11-20]. NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz>>.

- Nález Ústavního soudu ze dne 7.1.2004, sp. zn. II. ÚS 173/01

[15] *Česká daňová správa* [online]. 2006-2011 [cit. 2011-11-20]. Výběr FÚ podle působnosti k FŘ . Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-A367E1F5/cds/xsl/342.html>>.

[16] Daňová kontrola. In *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2010* [online]. Praha : [s.n.], 2011 [cit. 2011-11-20]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/GFR_2010_Informace_o_cinnosti_DS_rok_2010.pdf>.

8. Přílohy

Příloha č. 1 - Protokol o místním šetření

Finanční úřad v Lomu
1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1
436 01 Lom

Č.j.: 01/11/20693335007336

PROTOKOL

o místním šetření podle § 80 až § 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), sepsaný podle ustanovení § 60 až § 62 DŘ

Místo jednání (adresa): Lom, ul. Jaroslava Proška 2121

Datum a čas zahájení: 8.9.2011 v 10:00 hodin

Daňový subjekt

Název právnické osoby:
P.E.S s.r.o.

DIČ: CZ1234567

Sídlo: Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu:

Jméno, příjmení, titul:
Jaroslav Kašpar

Průkaz totožnosti: / Datum narození:
OP: 0001201 / 12. 10. 1981

Funkce: jednatel společnosti (oprávněn jednat jménem společnosti samostatně)

Úřední osoba

Jméno, příjmení, titul:
Jiřina Šlezinger, Ing., osobní číslo: 5000057 – referent kontrolního oddělení,
Alena Rybková, Bc., osobní číslo: 5007336 – referent kontrolního oddělení

Předmět jednání:

Místní šetření ve věci ověření podkladů správného a úplného vyměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období roku 2009 v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu.

Poučení udělená v souladu s DŘ:

- osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svou totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ),
- osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ),
- porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost se fyzická osoba dopustí přestupku, za který lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 1 a 2 DŘ),
- tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy stanovené zákonem nebo správcem daně, může správce daně opakovaně uložit pokutu do 50 000 Kč, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 247 a § 248 DŘ),
- pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby, která řízení vede, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ),
- osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ),
- správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu (§ 60 odst. 2 DŘ),
- osoby zúčastněné na úkonu mají právo podávat návrhy nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu (§ 60 odst. 3 DŘ),
- odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdálení se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 DŘ),
- daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění (§ 52 odst. 2 DŘ).

Vyjádření poučených osob:

(udělenému poučení rozumí)

.....

Průběh jednání:

Dnešního dne provedl správce daně v sídle daňového subjektu, společnosti P.E.S s.r.o. místní šetření, které je zaměřeno na ověření podkladů správného a úplného vyměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období roku 2009 v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu.

Správce daně v rámci tohoto místního šetření položil jednateři společnosti P.E.S s.r.o. následující otázky:

1) Otázka správce daně: „*Můžete správci daně sdělit, jakou ekonomickou činnost společnost P.E.S s.r.o. vykonával v roce 2009?*“

Odpověď daňového subjektu: „Reklamní činností, výroba reklamních poutačů, reklamních předmětů a provádění reklamních návrhů a spotů“

2) Otázka správce daně: „*Můžete správci daně sdělit, v jakých prostorách společnost P.E.S s.r.o. vykonával svou ekonomickou činnost a upřesnit je?*“

Odpověď daňového subjektu: „Svoji ekonomickou činnost společnost vykonával ve své provozovně, která je totožná se sídlem společnosti. Dokončovací práce, jako např. upevnění reklamních poutačů byly prováděny v sídlech nebo v provozovnách odběratelů.“

3) Otázka správce daně: „*Můžete správci daně sdělit, zda společnost P.E.S s.r.o. uzavřela v roce 2009 smlouvy o nájmu, podnájmu, výpůjčce či jiné obchodní smlouvy?*“

Odpověď daňového subjektu: „V roce 2009 společnost uzavřela pouze smlouvy o dílo, na základě nichž docházelo k uskutečňování ekonomické činnosti společnosti. V případě malých zakázek docházelo pouze k uskutečnění těchto zakázek na základě objednávek.“

4) Otázka správce daně: „*Jakým způsobem společnost P.E.S s.r.o. získávala zakázky? Stručně popište.*“

Odpověď daňového subjektu: „Na základě uveřejněného inzerátu na internetu a přes kontakty (známé).“

5) Otázka správce daně: „*Můžete správci daně sdělit, kdo patřil v roce 2009 mezi obchodní partnery společnost P.E.S s.r.o.? Můžete specifikovat, kdo byl z uvedených obchodních partnerů v postavení dodavatele a kdo odběratele?*“

Odpověď daňového subjektu: „V roce 2009 jsme měli pouze dva odběratele a těmi byly společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pro Drahomíra Rybku.“

6) Otázka správce daně: „*Můžete uvést, zda společnost P.E.S s.r.o. vykonávala předmět své činnosti vlastními prostředky nebo formou subdodávek? Můžete popsat stručně průběh?*“

Odpověď daňového subjektu: „Svou ekonomickou činnost společnost P.E.S s.r.o. vykonávala sama.“

7) Otázka správce daně: „*Můžete sdělit z jaké hlavní (převažující) činnosti plynuly společnost P.E.S s.r.o. letech 2009 nejvyšší příjmy a z kterých uskutečněných zdanitelných plnění společnost P.E.S s.r.o. měla přiznávat daň na výstupu za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období roku 2009?*“

Odpověď daňového subjektu: „Byla to hlavně ekonomická činnost, jak jsem již uvedl na otázku výše a k uskutečnění zdanitelných plnění došlo pouze pro výše uvedené dva odběratele.“

8) Otázka správce daně: „*Můžete správci daně předložit vystavené daňové doklady na základě těchto uskutečněných zdanitelných plnění?*“

Odpověď daňového subjektu: „bohužel nemohu, jelikož mi byly před týdnem odcizeny z mého vozu. Předkládám Vám pouze knihu vystavených faktur za rok 2009.“

Správce daně požádal daňový subjekt o vyhotovení kopie knihy vystavených faktur za rok 2009. Tato kopie byla správci daně předána a bude přílohou tohoto protokolu.

V průběhu jednání se nikdo nevzdálil.

Návrhy, vyjádření, nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu:

Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám:

Provedené opravy či změny v protokolu:

Protokol byl v průběhu jednání před podepsáním hlasitě přečten a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny.

Počet stran protokolu: 4

Počet stran příloh: 1

Protokol byl schválen, podepsán všemi přítomnými osobami a jednání bylo ukončeno dne 8.9.2011 v 13:00 hodin.

Podpisy osob zúčastněných na jednání

.....
daňový subjekt

.....
úřední osoba

Důvod odepření podpisu:

Stejnopis protokolu byl předán daňovému subjektu, s nímž bylo ústně jednáno. podpis stvrzující převzetí stejnopisu protokolu:

Příloha č. 2 - Předvolání ke svědecké výpovědi

Finanční úřad v Lomu	
1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1	
436 01 Lom	
Čj.:	02/11/20693335007336
	Ing. Jiřina Šlezinger
Vyřizuje:	Bc. Alena Rybková
Telefon:444233	linka : 416, 423
Fax.:444232444	číslo dveří: 2.70
Pracoviště:	kontrolní oddělení

V Lomu
dne 30. 9. 2011

DIČ: CZ7401010021
Drahomír Rybka
Radniční 1
436 01 Lom

**PŘEDVOLÁNÍ
osoby zúčastněné na správě daní**

Shora uvedený správce daně Vás podle ustanovení § 100 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád),

v y z ý v á,

abyste se dostavil jako svědek dne **20. 10. 2011 v 10:00** hodin na Finanční úřad v Lomu do kanceláře č. 2.70 ke svědecké výpovědi ve věci daňového řízení vedeného správcem daně u společnosti P.E.S s.r.o., DIČ: CZ1234567.

Odůvodnění:

Každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy.

Protože bylo zjištěno, že společnost P.E.S. s.r.o. pro Vás v roce 2009 uskutečnila zdanitelná plnění, jejichž předmětem bylo poskytnutí reklamních služeb vč. dodání reklamních předmětů, předvolává Vás správce daně jako svědka ve věci ověření uskutečnění těchto zdanitelných plnění v roce 2009.

Vzhledem k tomu, že je Vaše účast ve shora uvedeném daňovém řízení nutná, předvolává Vás správce daně, abyste se dostavila na Finanční úřad v Lomu tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

Poučení:

Nemůžete-li se ze závažných důvodů dostavit včas na uvedené místo, jste povinen se bezodkladně omluvit s uvedením důvodu. Nedostavíte-li se bez náležité omluvy, a to ani po opakovaném

Právní režim a účel daňové kontroly

včasném, řádném předvolání, může Vám být uložena pokuta až do výše 50.000,- Kč dle ustanovení § 247 a násl. daňového řádu nebo můžete být podle ustanovení § 100 odst. 2 a 3 daňového řádu předveden.

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

Ing. Lada Ladová
vedoucí II. referátu
kontrolní oddělení
Finanční úřad v Lomu

Příloha č. 3 - Oznámení o konání svědecké výpovědi

Finanční úřad v Lomu

1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1

436 01 Lom

Čj.: 03/11/20693335007336

Ing. Jiřina Šlezinger

Vyřizuje: Bc. Alena Rybková

Telefon: 444233 linka : 416, 423

Fax.: 444232444 číslo dveří: 2.70

Pracoviště: kontrolní oddělení

V Lomu

dne 30. 9. 2011

DIČ: CZ1234567

P.E.S s.r.o.

Jaroslava Proška 2121

436 01 Lom

OZNÁMENÍ
o konání svědecké výpovědi

Oznamujeme Vám, že na Finančním úřadě v Lomu, 1. náměstí 20, ve druhém patře, číslo dveří 2.70 bude dne 20.10.2011 v 10:00 hod. probíhat výpověď svědka pana Drahomíra Rybky ve věci Vámi uskutečněných zdanitelných plnění, jejichž bylo poskytnutí reklamních služeb vč. dodání reklamních předmětů v roce 2009.

Dle ustanovení § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009, daňový řád máte právo při tomto ústním jednání klást svědkovi otázky.

Ing. Lada Ladová
vedoucí II. referátu
kontrolní oddělení
Finanční úřad v Lomu

Příloha č. 4 - Dožádání

Finanční úřad v Lomu	
1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1	
436 01 Lom	
Čj.:	04/11/20693335007336
	Ing. Jiřina Šlezinger
Vyřizuje:	Bc. Alena Rybková
Telefon:444233	linka : 416, 423
Fax.:444232444	číslo dveří: 2.70
Pracoviště:	kontrolní oddělení

V Lomu
dne 1.10.2011

Finanční úřad v Kacěřově
Vrchlického 741
254 01 Kacěřov

D o ž á d á n í

dle § 17 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád)

Daňový subjekt místně příslušný našemu FÚ P.E.S s.r.o.
Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom
DIČ: CZ1234567

Daňový subjekt místně příslušný Vašemu FÚ: UNGA spol. s r.o.
Vrbatá 231, 254 01 Kacěřov
DIČ: CZ5656456

V rámci probíhající daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2009 bylo na základě předložené knihy faktur vydaných za období roku 2009 zjištěno, že náš daňový subjekt uskutečnil pro Váš daňový subjekt zdanitelná plnění za poskytnutí reklamních služeb.

K těmto zdanitelnému plněním nám nebyly naším daňovým subjektem předloženy žádné daňové doklady, dokumenty (objednávky, smlouvy atd.) ani žádné jiné důkazní prostředky, které by nám osvědčily průběh uskutečnění zdanitelného plnění.

Na základě výše uvedených skutečností Vás žádáme o zjištění:

- zda Váš daňový subjekt skutečně daňové doklady uvedené v knize vydaných faktur za rok 2009 našeho daňového subjektu přijal,
- zda si Váš daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně z těchto předmětných přijatých zdanitelných plnění a to na základě vystavených daňových dokladů naším daňovým subjektem,

Právní režim a účel daňové kontroly

- zajištění vystavených daňových dokladů naším daňovým subjektem pro Váš daňový subjekt, které jsou uvedeny v knize vydaných faktur za rok 2009,
- na základě jakých dokumentů (objednávky, smlouvy atd.) došlo k uskutečnění těchto zdanitelných plnění,
- zda náš daňový subjekt v jednotlivých čtvrtletních zdaňovacích obdobích roku 2009 pro Váš daňový subjekt vykonal ještě nějaké jiné služby nebo dodal zboží a na základě těchto plnění vystavil daňové doklady, které nám nebyly naším daňovým subjektem uvedeny, a tudíž nám nejsou známy. Pokud ano, žádáme jejich fotokopie.

Zároveň Vás žádáme o provedení výslechu svědka, ve smyslu ustanovení § 96 daňového řádu.

V souladu s ustanovením § 96 odst. 5 daňového řádu oznamte konání svědecké výpovědi našemu daňovému subjektu, jednateři společnosti P.E.S s.r.o., panu Jaroslavu Kašparovi.

Žádáme Vás o položení následujících otázek, další otázky ponecháváme na Vašem uvážení. Otázky je možné upravit podle odpovědí svědka.

V případě potřeby vysvětlení kontaktujte vyřizujícího pracovníka a odpověď na naše dožádání nám zašlete v co nejkratším termínu.

Děkuji

Ing. Lada Ladová
vedoucí II. referátu
kontrolní oddělení
Finanční úřad v Lomu

Přílohy:

- kniha pohledávek za období 2009.

Příloha č. 5 - Předvolání k zahájení daňové kontroly

Finanční úřad v Lomu	
1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1	
436 01 Lom	
Čj.:	05/11/20693335007336
	Ing. Jiřina Šlezinger
Vyřizuje:	Bc. Alena Rybková
Telefon:444233	linka : 416, 423
Fax.:444232444	číslo dveří: 2.70
Pracoviště:	kontrolní oddělení

V Lomu
dne 25. 9. 2011

DIČ: CZ1234567

P.E.S s.r.o.
Jaroslava Proška 2121
436 01 Lom

PŘEDVOLÁNÍ
osoby zúčastněné na správě daní

Shora uvedený správce daně Vás podle ust. § 100 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

v y z ý v á,

abyste se dostavila osoba oprávněná jednat za společnost P.E.S s.r.o dne **12. 10. 2011 v 10.00** hodin osobně k jednání na Finančním úřadě v Lomu, 1. náměstí 20, 2. patro, číslo dveří 2.70 a s sebou si vzal daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění, evidence pro daňové účely za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009 a občanský průkaz. Tato osoba je předvolána jako osoba oprávněná jednat za daňový subjekt ve věci zahájení daňové kontroly v souladu s ustanovením § 85 a následných ustanovení daňového řádu týkajících se daňové kontroly u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009 dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Odůvodnění:

Vzhledem k tomu, že je účast osoby oprávněné jednat za daňový subjekt v řízení ve věci zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009 nutná, předvolává správce daně tuto osoby k osobní účasti v daňovém řízení a aby se dostavila na Finanční úřad v Lomu.

Poučení:

Nemůžete-li se tato osoba ze závažných důvodů dostavit včas na uvedené místo, je tato osoba povina se bezodkladně omluvit s uvedením důvodu. Nedostavíte-li se bez náležité omluvy, a to ani po opakovaném včasném, řádném předvolání, může jí být uložena pokuta až do výše 50.000,- Kč dle ustanovení § 247 a následně daňového řádu. Nedostaví-li se tato osoba bez dostatečného důvodu ani po opakovaném předvolání, může být tato osoba podle ustanovení § 100 odst. 2 a 3 daňového řádu předveden.

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

Ing. Lada Ladová
vedoucí II. referátu
kontrolní oddělení
Finanční úřad v Lomu

Příloha č. 6 - Protokol o zahájení daňové kontroly

Finanční úřad v Lomu

1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1
436 01 Lom

Č.j.: 06/11/20693335007336

PROTOKOL

o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění
pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), sepsaný podle ustanovení § 60 až § 62 DŘ

Místo jednání (adresa): Finanční úřad v Lomu, 1. náměstí 20, Lom

Datum a čas zahájení: 12.10.2011 v 10:00 hodin

Daňový subjekt

Název právnické osoby:
P.E.S s.r.o.

DÍČ: CZ1234567

Sídlo: Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu:

Jméno, příjmení, titul:

Jaroslav Kašpar

OP: 0001201 / 12. 10. 1981

Průkaz totožnosti: / Datum narození:

Funkce: jednatel společnosti (oprávněn jednat jménem společnosti samostatně)

Úřední osoba

Jméno, příjmení, titul:

Jiřina Šlezinger, Ing., osobní číslo: 5000057 – referent kontrolního oddělení,

Alena Rybková, Bc., osobní číslo: 5007336 – referent kontrolního oddělení

Předmět jednání:

Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2009 v rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění pro odběratele společnost UNGA spol. s r.o. a Drahomíra Rybku v období roku 2009.

Poučení udělená v souladu s DŘ:

- osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svou totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ),
- osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ),
- porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost se fyzická osoba dopustí přestupku, za který lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 1 a 2 DŘ),
- daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění (§ 52 odst. 2 DŘ),
- tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy stanovené zákonem nebo správcem daně, může správce daně opakovaně uložit pokutu do 50 000 Kč, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 247 a § 248 DŘ),
- pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokyny úřední osoby, která řízení vede, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ),
- osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ)
- daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo
- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhoprovedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 DŘ), - daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen
- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 DŘ),
- správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu (§ 60 odst. 2 DŘ),
- osoby zúčastněné na úkonu mají právo podávat návrhy nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu (§ 60 odst. 3 DŘ),
- odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 DŘ),
- dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném oprávněném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném oprávněném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně (§ 141 odst. 6 DŘ).

Vyjádření poučených osob:
(udělenému poučení rozumí)

.....

podpisy zúčastněných osob

2

Právní režim a účel daňové kontroly

Protokol o zahájení daňové kontroly č.j.: 06/11/20693335007336

Průběh jednání:

Dnešního dne zahajuje Finanční úřad v Lomu u společnosti P.E.S s.r.o. daňovou kontrolu podle ustanovení § 87 odst. 1 DŘ, kdy předmětem daňové kontroly je:

- **Daň z přidané hodnoty zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009**, prováděné dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

v rozsahu:

Uskutečněných zdanitelných plnění, která byla daňovým subjektem uskutečněna pro odběratele společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 za výše uvedená zdaňovací období.

Místem provedení daňové kontroly je: Finanční úřad v Lomu

V průběhu daňové kontroly bude doklady předkládat a vysvětlení poskytovat: jednatel společnosti, pan Jaroslav Kašpar.

V průběhu tohoto ústního jednání daňový subjekt správci daně předložil knihu vydaných faktur za období roku 2009 a evidence pro daňové účely za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období roku 2009.

Z těchto evidencí správce daně pořídil kopie a originály vrátil daňovému subjektu při tomto ústním jednání nazpátek.

Návrhy, vyjádření nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu: žádné

Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám: nejsou

Provedené opravy či změny v protokolu: nejsou

Protokol byl před podepsáním hlasitě přečten a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny.

Počet stran protokolu: 4

Počet stran příloh: 2

Protokol byl schválen, podepsán všemi přítomnými osobami a jednání bylo ukončeno dne 12.10.2011 v 10,30 hodin.

podpisy zúčastněných osob

3

Právní režim a účel daňové kontroly

Protokol o zahájení daňové kontroly č.j.: 06/11/20693335007336

Podpisy zúčastněných osob

.....
daňový subjekt

.....
úřední osoba

Důvod odepření podpisu:

Stejnopis protokolu byl předán daňovému subjektu, s nímž bylo ústně jednáno.
podpis stvrzující převzetí stejnopisu protokolu:

podpisy zúčastněných osob

4

Příloha č. 7 - Protokol o ústním jednání ve věci provedení svědecké výpovědi

Finanční úřad v Lomu

1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1
436 01 Lom

Č.j.: 07/11/20693335007336

PROTOKOL

o výsledku svědka podle ustanovení § 96/§ 95 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění
pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), sepsaný podle ustanovení § 60 až § 62 DŘ

Místo jednání (adresa): Finanční úřad v Lomu, 1. náměstí 20, Lom

Datum a čas zahájení: 20.10.2011 v 10:00 hodin

Svědék:

Jméno, příjmení, titul:
Drahomír Rybka

Průkaz totožnosti:/Datum narození:
OP: 123546 / 12.10.1981

Adresa:
Radniční 1, Lom

Daňový subjekt

Název právnické osoby:
P.E.S s.r.o.

DIC: CZ1234567

Sídlo: Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu:

Jméno, příjmení, titul:
nedostavil se

Průkaz totožnosti: / Datum narození:

Funkce:

Úřední osoba

Jméno, příjmení, titul:
Jiřina Šlezinger, Ing., osobní číslo: 5000057 – referent kontrolního oddělení,
Alena Rybková, Bc., osobní číslo: 5007336 – referent kontrolního oddělení

Předmět jednání:

Výslech svědka podle § 96 DŘ.

Poučení udělená v souladu s DŘ:

- osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svou totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ),
- osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ),
- porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost se fyzická osoba dopustí přestupku, za který lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 1 a 2 DŘ),
- pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby, která řízení vede, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ),
- osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ),
- správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu (§ 60 odst. 2 DŘ),
- každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat (§ 96 odst. 1 DŘ),
- výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým (§ 96 odst. 2 DŘ),
- jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu, nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má (§ 96 odst. 3 DŘ),
- nepravdivá výpověď je přestupkem ve smyslu § 21 odst. 1 písm. g) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů. Přestupku se dopustí ten, kdo úmyslně podá nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď anebo úmyslně uvede nepravdivý údaj v čestném prohlášení u správního orgánu; Za přestupek podle odst. 1 písm. b), c), a g) lze uložit pokutu do 10 000 Kč (§ 21 odst. 2 výše uvedeného zákona),
- daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností (§ 96 odst. 5 DŘ)/ daňový subjekt má právo být přítomen výsledku znalce a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku (§ 95 odst. 4 DŘ),
- osoby zúčastněné na úkonu mají právo podávat návrhy nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu (§ 60 odst. 3 DŘ),
- odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 DŘ),
- pokud se na výzvu správce daně zúčastní řízení třetí osoba, náleží jí náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku, nestanoví-li jiný právní předpis jinak; to platí i pro náklady vzniklé při vyhledávací činnosti. Jde-li o právnickou osobu, náleží jí úhrada účelně vynaložených nákladů, zejména hotových výdajů a mzdových prostředků (§ 107 odst. 2 DŘ),
- nárok na náhradu může třetí osoba uplatnit u správce daně, na jehož výzvu se řízení zúčastnila, spolu s doklady prokazujícími uplatňované nároky do 8 dnů ode dne účasti, jinak tento nárok zaniká (§ 107 odst. 3 DŘ),
- daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění (§ 52 odst. 2 DŘ).

Vyjádření poučených osob :
(udělenému poučení rozumí)

.....

podpisy zúčastněných osob

2

Průběh jednání:

Na základě předvolání osoby zúčastněné správy daní č.j.: 02/11/20693335007336 se ke správci daně dostavil pan Drahomír Rybka, aby vypovídal o obchodní spolupráci a skutečnostech týkajících zdanitelných plnění uskutečněných společností P.E.S s.r.o., CZ1234567 (dále jen P.E.S s.r.o.) pro pana Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 (dále jen pan Drahomír Rybka) v roce 2009.

Jednání vedené správcem daně bude probíhat tak, že správce daně položí otázky svědkovi a ten na ně odpoví.

Správce daně upozornil svědka na to, aby se při jednání vyjadřoval přesně a srozumitelně, tak aby bylo možné jeho vyjádření zaprotokolovat.

Konání svědecké výpovědi bylo daňovému subjektu oznámeno písemností č.j.: 03/11/20693335007336, která mu byla doručena dne 12.10.2011. Daňový subjekt se ke svědecké výpovědi nedostavil.

Svědka žádá o předání jednoho výtisku protokolu.

1) Otázka správce daně: „Znáte společnost P.E.S s.r.o.?”

Odpověď svědka: „Ano znám.“

2) Otázka správce daně: „Obchodoval jste v roce 2009 s touto společností?”

Odpověď svědka: „Ano obchodoval, tato společnost pro mě provedla reklamní službu a na konci roku 2009 dodala reklamní předměty mnou objednané. Obchodní spolupráce probíhala na základě objednávek, popř. ústní dohody.“

3) Otázka správce daně: „Obdržel jste na základě této obchodní spolupráce od společnosti P.E.S s.r.o. na základě uskutečněných zdanitelných plnění daňové doklady? Pokud ano, máte je doposud v držení?”

Odpověď svědka: „Ano, společnost pro mě v každém čtvrtletí vystavila jeden daňový doklad za uskutečněné práce a v prosinci jsem dostal doklad za reklamní předměty. Tyto doklady jsem donesl sebou a předkládám Vám je. Byly mnou společností hned po obdržení zaplacený bankovním převodem.“

Správce daně v rámci této svědecké výpovědi převzal od svědka a pořídil z nich fotokopie, které budou přílohou tohoto protokolu.

Pracovnice Alena Rybková opustila místnost, z důvodu pořízení fotokopíí dokladů v 10.20 hod. a následně v 10:30 hod. se vrátila nazpět z kopiemi předložených dokladů. Originály dokladů byly svědkovi při tomto ústním jednání vráceny zpět.

4) Otázka správce daně: „Máte ještě nějaké doplňující informace pro správce daně k této obchodní spolupráci?”

Odpověď svědka: „Jen bych chtěl doplnit, že s touto společností spolupracuji již od jejího založení a spolupráce trvá dodnes. Poskytnuté služby nejsou fiktivní, jsou skutečně touto společností pro mě prováděny. Spolupráce je výborná.“

Právní režim a účel daňové kontroly

Protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336

V průběhu jednání se nikdo nevzdálil.

Návrhy, vyjádření, nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu:

Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám: žádné

Provedené opravy či změny v protokolu: nejsou

Protokol byl v průběhu jednání před podepsáním hlasitě přečten a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny.

Počet stran protokolu: 4

Počet stran příloh: 3

Protokol byl schválen, podepsán všemi přítomnými osobami a jednání bylo ukončeno dne 20.10.2011 v 11.15 hodin.

Podpisy osob zúčastněných na jednání

.....
daňový subjekt

.....
úřední osoba

.....
svědek

Důvody odepření podpisu:

Stejnopis protokolu byl na vyžádání předán svědkovi:
podpis stvrzující převzetí stejnopisu protokolu:

podpisy zúčastněných osob

4

Příloha č. 8 - Odpověď na dožádání

Finanční úřad v Kacérově
1 Vrchlického 741
254 01 Kacéřov
Čj.: 051/11/20393345004555
Ing. Kateřina Melta
Vyřizuje: Bc. Robert Cihla
Telefon: 555233 linka : 116, 123
Fax: 555232444 číslo dveří: 3.70
Pracoviště: kontrolní oddělení

V Kacérově
dne 24. 10. 2011

Finanční úřad v Lomu
1. náměstí 20, P.O.Box č.1
436 01 Lom

Odpověď na dožádání č.j. 04/11/20693335007336

dle § 17 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Daňový subjekt místně příslušný Vašemu FÚ

P.E.S s.r.o.

Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom

DIČ: CZ1234567

Daňový subjekt místně příslušný Našemu FÚ:

UNGA spol. s r.o.

Vrbatá 231, 254 01 Kacéřov

DIČ: CZ5656456

Na základě Vašeho dožádání bylo provedeno místní šetření v sídle daňového subjektu tj. v ul. Vrbatá 231, Kacérově, za účelem získání informací a dokumentů, které se týkaly obchodní spolupráce mezi naším daňovým subjektem, společností UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 (dále jen UNGA spol. s r.o. nebo náš daňový subjekt) a Vaším daňovým subjektem, společností P.E.S s.r.o., DIČ: CZ1234567 (dále jen P.E.S s.r.o. nebo Váš daňový subjekt), ve zdaňovacím období 2009.

V průběhu místního šetření byla daňovým subjektem předložena veškerá dokumentace týkající se obchodní spolupráce mezi naším daňovým subjektem a Vaším daňovým subjektem v roce 2009, jejímž předmětem bylo dle předložených smluv o reklamě zajištění komplexních služeb v rámci reklamní akce a zajištění potřebných reklamních předmětů. Ze všech předložených dokumentů správce daně pořídil fotokopie, které jsou shodné s originálem a které jsou přílohou této odpovědi na dožádání.

Na základě této uzavřené smlouvy došlo k realizaci předmětu plnění (správcem daně ověřeno předloženou dokumentací), který byl dodavatelem vyfakturován daňovými doklady

Právní režim a účel daňové kontroly

č. 2009/002 ze dne 27.2.2009 a 2009/004 ze dne 30.6.2009. Na základě těchto dokladů uplatnil daňový subjekt ve zdaňovacím období měsíc únor a červen 2009 nárok na odpočet daně.

S pozdravem

Ing. Alois Fryb
vedoucí kontrolního oddělení
Finanční úřad v Kacéřově

Příloha č. 9 - Výzva k prokázání skutečností

Finanční úřad v Lomu	
1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1	
436 01 Lom	
Čj.:	09/11/20693335007336
	Ing. Jiřina Šlezinger
Vyřizuje:	Bc. Alena Rybková
Telefon:444233	linka : 416, 423
Fax.:444232444	číslo dveří: 2.70
Pracoviště:	kontrolní oddělení

V Lomu
dne 10. 11. 2011

DIČ: CZ1234567

P.E.S s.r.o.

Jaroslava Proška 2121

436 01 Lom

V Ý Z V A
k prokázání skutečností

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) shora uvedený daňový subjekt

v y z ý v á

k prokázání níže uvedených skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009

V rámci vyhledávací činnosti prováděné správcem daně v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, správce daně zjistil, že jste v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 uskutečnit pro společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pana Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 služby spočívající v poskytnutí reklamních služeb. Poskytnutí těchto služeb správce daně ověřil formou provedením svědecké výpovědi u pana Drahomíra Rybky, z které byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336 a prostřednictvím dožádání č.j.: 04/11/20693335007336 zasláního místně příslušnému správci daně společnosti UNGA spol. s r.o. Z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání č.j.: 08/11/20693335007336 doručeného na Finanční úřad v Lomu dne 25.10.2011 Finančním úřadem v Kacěřově, bylo správcem daně zjištěno, že jste pro tyto odběratele v kontrolovaném zdaňovacím období uskutečnil služby, na základě kterých jste vystavil níže uvedené daňové doklady:

FAV	Evidenční číslo : 2009/001	ze dne : 31.1.2009	DUZP : 30.1.2009
Odběratel :	Drahomír Rybka		DIČ : CZ7401010021
Předmět :	Vyhotovení a instalace reklamního poutače		
Základ daně :	100 000,- Kč		

Právní režim a účel daňové kontroly

Daň 19 %	19 000,- Kč
----------	-------------

Částka celkem : 119 000,- Kč

FAV Evidenční číslo : 2009/002 ze dne : 27.2.2009 DUZP : 30.1.2009

Odběratel : UNGA spol. s r.o.

DIČ : CZ5656456

Předmět : Příprava, uskutečnění a zajištění promo akce

Základ daně : 500 000,- Kč

Daň 19 %	95 000,- Kč
----------	-------------

Částka celkem : 595 000,- Kč

Vzhledem k tomu, že jste za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty nepodal, a to ani po výzvě správce daně, byla správcem daně v souladu s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen zákona o správě daní a poplatků) stanovena daňová povinnost u této daně, za toto zdaňovací období ve výši nula.

Z výše uvedených dokladů, z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání u odběratelů plnění uvedených na těchto dokladech ale vyplývá, že jste v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 pro tyto osoby plnění vyfakturovaná daňovými doklady č. 2009/001 a 2009/002 uskutečnil. Poskytnutím těchto služeb jste uskutečnil služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 600 000,- Kč a daně v základní sazbě daně 114 000,- Kč.

Na základě shora uvedených skutečností a toho, že poskytnutí služby je dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty, vznikla správci daně pochybnost o tom, zda jste ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2009 přiznal daň za uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.

Proto prokažte, že jste daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/001 a 2009/002 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém Vám vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009

V rámci vyhledávací činnosti prováděné správcem daně v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, správce daně zjistil, že jste v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 uskutečnit pro společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pana Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 služby spočívající v poskytnutí reklamních služeb. Poskytnutí těchto služeb správce daně ověřil formou provedením svědecké výpovědi u pana Drahomíra Rybky, z které byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336 a prostřednictvím dožádání č.j.: 04/11/20693335007336 zasláního místně příslušnému správci daně společnosti UNGA spol. s r.o. Z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání č.j.: 08/11/20693335007336 doručeného na Finanční úřad v Lomu dne 25.10.2011 Finančním úřadem v Kacěřově, bylo správcem daně zjištěno, že jste pro tyto odběratele v kontrolovaném zdaňovacím období uskutečnil služby, na základě kterých jste vystavil níže uvedené daňové doklady:

FAV Evidenční číslo : 2009/003 ze dne : 30.4.2009 DUZP : 30.4.2009

Odběratel : Drahomír Rybka

DIČ : CZ7401010021

Předmět : Vyhotovení a instalace světelné reklamy

Základ daně : 120 000,- Kč

Daň 19 %	22 800,- Kč
----------	-------------

Právní režim a účel daňové kontroly

Částka celkem : 142 800,- Kč

FAV	Evidenční číslo : 2009/004	ze dne : 30.6.2009	DUZP : 30.6.2009
Odběratel :	UNGA spol. s r.o.		DIČ : CZ5656456
Předmět :	Příprava, uskutečnění a zajištění promo akce		
Základ daně :	700 000,- Kč		
Daň 19 %	133 000,- Kč		
Částka celkem :	633 000,- Kč		

Vzhledem k tomu, že jste za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty nepodal, a to ani po výzvě správce daně, byla správcem daně v souladu s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovena daňová povinnost u této daně, za toto zdaňovací období ve výši nula.

Z výše uvedených dokladů, z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání u odběratelů plnění uvedených na těchto dokladech ale vyplývá, že jste v průběhu zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2009 pro tyto osoby plnění vyfakturovaná daňovými doklady č. 2009/003 a 2009/004 uskutečnil. Poskytnutím těchto služeb jste uskutečnil služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 820 000,- Kč a daně v základní sazbě daně 155 800,- Kč.

Na základě shora uvedených skutečností a toho, že poskytnutí služby je dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty, vznikla správci daně pochybnost o tom, zda jste ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2009 přiznal daň za uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.

Proto prokažte, že jste daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/003 a 2009/004 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém Vám vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Odůvodnění:

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti, které specifikoval ve výroku této výzvy, vyzval Vás, abyste se k nim vyjádřil tak, jak je uvedeno ve výroku této výzvy.

Poučení:

Nebude-li splněna při dokazování uváděných skutečností některá ze zákonných povinností, a v důsledku toho nebude možné daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

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

Ing. Lada Ladová
vedoucí II. referátu
kontrolní oddělení
Finanční úřad v Lomu

Příloha č. 10 - Úřední záznam

Finanční úřad v Lomu

1. náměstí 20, 436 01 Lom , PO BOX č. 1, tel. 444 233 416, fax. 444 232 444

Č.j.: 010/11/20693335007336

ÚŘEDNÍ ZÁZNAM

o důležitých úkonech při správě daní podle ustanovení § 63 zákona č. 280/2009 Sb.,
daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)

Místo sepsání úředního záznamu: Finanční úřad v Lomu

Datum: 20. listopadu 2011

Daňový subjekt, kterého se úřední záznam týká :

P.E.S s.r.o.

Jaroslava Proška 2121, Lom

DIČ: CZ1234567

Předmět:

Telefonický rozhovor - domluvení termínu hodnocení důkazních prostředků

Dnešního dne správce daně telefonicky kontaktoval jednatele společnosti P.E.S s.r.o., pana Jaroslava Proška, z důvodu toho, že správci daně nereagoval na výzvu k prokázání skutečností. Jednatel společnosti správci daně sdělil, že na výzvu reagovat již nebude, jelikož se zjištěním správce daně souhlasí.

Z tohoto důvodu byl s jednatelem společnosti dohodnut termín ústního jednání na den 30.11.2011 v 10.00 hod., jehož předmětem bude hodnocení důkazních prostředků.

Podpis úřední osoby, která úřední záznam vyhotovila:

Bc. Alena Rybková – referent kontrolního oddělení

Čas vyhotovení úředního záznamu: 13:00 hod.

Příloha č. 11 - Protokol o ústním jednání o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění

Finanční úřad v Lomu

1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1
436 01 Lom

Č.j.: 011/11/20693335007336

PROTOKOL

o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), sepsaný podle ustanovení § 60 až § 62 DŘ

Místo jednání (adresa): Finanční úřad v Lomu, 1. náměstí 20, Lom

Datum a čas zahájení: 30.11.2011 v 10:00 hodin

Daňový subjekt

Název právnické osoby:
P.E.S s.r.o.

DIČ: CZ1234567

Sídlo: Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu:

Jméno, příjmení, titul:
Jaroslav Kašpar

Průkaz totožnosti: / Datum narození:
OP: 0001201 / 12. 10. 1981

Funkce: jednatel společnosti (oprávněn jednat jménem společnosti samostatně)

Úřední osoba

Jméno, příjmení, titul:

Jiřina Šlezinger, Ing., osobní číslo: 5000057 – referent kontrolního oddělení,

Alena Rybková, Bc., osobní číslo: 5007336 – referent kontrolního oddělení

Předmět jednání:

Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009.

Poučení udělená v souladu s DŘ:

- osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svou totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ),
- osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ),
- porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost se fyzická osoba dopustí přestupku, za který lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 1 a 2 DŘ),
- tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy stanovené zákonem nebo správcem daně, může správce daně opakovaně uložit pokutu do 50 000 Kč, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 247 a § 248 DŘ),
- daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění (§ 52 odst. 2 DŘ),
- pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby, která řízení vede, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ),
- osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ),
- správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu (§ 60 odst. 2 DŘ),
- práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně při daňové kontrole jsou obsahem ustanovením § 86 DŘ,
- na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 DŘ),
- zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 DŘ),
- odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 5 DŘ),
- odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 DŘ),
- osoby zúčastněné na úkonu mají právo podávat návrhy nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu (§ 60 odst. 3 DŘ),
- odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdálení se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 DŘ).

Vyjádření poučených osob:
(udělenému poučení rozumí)

.....

podpisy zúčastněných osob

2

Průběh jednání:

Dnešního dne se ke správci daně dostavil pan Jaroslav Kašpar, jednatel společnosti P.E.S s.r.o., za účelem seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009.

Správce daně předložil zástupci daňového subjektu jeden výtisk hodnocení důkazních prostředků provedených správcem daně a přistupuje k hodnocení. Výzvou č.j.: 09/11/20693335007336 byl daňový subjekt správcem daně vyzván k prokázání níže uvedených skutečností:

Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009

V rámci vyhledávací činnosti prováděné správcem daně v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, správce daně zjistil, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 uskutečnit pro společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pana Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 služby spočívající v poskytnutí reklamních služeb. Poskytnutí těchto služeb správce daně ověřil formou provedením svědecké výpovědi u pana Drahomíra Rybky, z které byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336 a prostřednictvím dožádání č.j.: 04/11/20693335007336 zasláno místně příslušnému správci daně společnosti UNGA spol. s r.o. Z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání č.j.: 08/11/20693335007336 doručeného na Finanční úřad v Lomu dne 25.10.2011 Finančním úřadem v Kacéřově, bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt pro tyto odběratele v kontrolovaném zdaňovacím období uskutečnil služby, na základě kterých vystavil níže uvedené daňové doklady:

FAV	Evidenční číslo : 2009/001	ze dne : 31.1.2009	DUZP : 30.1.2009
Odběratel :	Drahomír Rybka		DIČ : CZ7401010021
Předmět :	Vyhotovení a instalace reklamního poutače		
Základ daně :	100 000,- Kč		
Daň 19 %	19 000,- Kč		
Částka celkem :	119 000,- Kč		

FAV	Evidenční číslo : 2009/002	ze dne : 27.2.2009	DUZP : 30.1.2009
Odběratel :	UNGA spol. s r.o.		DIČ : CZ5656456
Předmět :	Příprava, uskutečnění a zajištění promo akce		
Základ daně :	500 000,- Kč		
Daň 19 %	95 000,- Kč		
Částka celkem :	595 000,- Kč		

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty nepodal, a to ani po výzvě správce daně, byla správcem daně v souladu s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen zákona o správě daní a poplatků) stanovena daňová povinnost u této daně, za toto zdaňovací období ve výši nula.

Z výše uvedených dokladů, z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání u odběratelů plnění uvedených na těchto dokladech ale vyplývá, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 pro tyto osoby plnění vyfakturovaná daňovými doklady č. 2009/001 a 2009/002 uskutečnil. Poskytnutím těchto služeb daňový subjekt uskutečnil služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 600 000,- Kč a daně v základní sazbě daně 114 000,- Kč.

Na základě shora uvedených skutečností a toho, že poskytnutí služby je dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty, vznikla správci daně pochybnost o tom, zda daňový subjekt ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2009 přiznal daň za uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.

Proto byl daňový subjekt správcem daně vyzván výzvou č.j.: 09/11/20693335007336 k prokázání, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/001 a 2009/002 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Předložené důkazní prostředky daňového subjektu a důkazní prostředky získané správcem daně:

Daňový subjekt na výzvu správce daně nereagoval, ani nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě č.j.: 09/11/20693335007336. Pouze dne 12.10.2011 při ústním jednání, ze kterého byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 06/11/20693335007336, předložil správci daně knihu vydaných faktur za období roku 2009 a evidence pro daňové účely za zdaňovací obdob 1. a 2. čtvrtletí 2009.

Správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou dožádání č.j.: 05/11/20693335007336, zasláno Finančnímu úřadu v Kacéřově, jako místně příslušnému správci odběratele těchto služeb společnosti UNGA spol. s r.o., DIČ: 5656456. Z odpovědi na toto dožádání doručené dne 25.10.2011, evidované u správce daně pod č.j.: 008/11/9333 vyplývá, že daňový subjekt pro společnost UNGA spol. s r.o. v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/002.

Dále správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou provedením svědecké výpovědi u odběratele pana Drahomíra Rybky, DIČ: CZ7401010021. Z provedené svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 byl správcem daně sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyplývá, že daňový subjekt pro tohoto odběratele v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/001.

Výsledek kontrolního zjištění a vyhodnocení důkazních prostředků správcem daně:

Daňový subjekt během daňové kontroly na tento bod výzvy k prokázání skutečností nereagoval, ani k němu správci daně nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, že přiznal daň na výstupu z výše uvedených uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku ve správné výši a ve správném zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Daňový doklad č. 2009/002 získané správcem daně z odpovědi na dožádání č.j.: 008/11/9333, doručené dne 25.10.2011 a daňový č. 2009/001 získaný správcem daně v rámci svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 a zaznamenané do protokolu o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyhodnotil správce daně jako důkazy, kterými bylo osvědčeno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období 1. a 2. čtvrtletí 2009 uskutečnil pro odběratele společnost UNGA spol. s r.o. a pana Drahomíra Rybku za úplatu služby v celkové výši základu daně 600 000,-- Kč a daň v základní sazbě daně 114 000,-- Kč, které jsou dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem této daně, v důsledku čehož vznikla daňovému subjektu, jako plátcí daně, dle

ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost přiznat daň na výstupu a to ke dni uskutečnění výše uvedených zdanitelných plnění, neboť k přijetí plateb u těchto plnění došlo až po jejich uskutečnění.

Na základě výše uvedených skutečností daňový subjekt neprokázal, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/001 a 2009/002 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

V důsledku toho správce daně navýší uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku se základní sazbou daně o částku základu daně ve výši 600 000,-- Kč a daň o částku ve výši 114 000,-- Kč.

Vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění:

„Souhlasím se zjištěním správce daně.“

Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009

V rámci vyhledávací činnosti prováděné správcem daně v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, správce daně zjistil, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 uskutečnit pro společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pana Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 služby spočívající v poskytnutí reklamních služeb. Poskytnutí těchto služeb správce daně ověřil formou provedením svědecké výpovědi u pana Drahomíra Rybky, z které byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336 a prostřednictvím dožádání č.j.: 04/11/20693335007336 zaslánoho místně příslušnému správci daně společnosti UNGA spol. s r.o. Z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání č.j.: 08/11/20693335007336 doručeného na Finanční úřad v Lomu dne 25.10.2011 Finančním úřadem v Kacéřově, bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt pro tyto odběratele v kontrolovaném zdaňovacím období uskutečnil služby, na základě kterých vystavil níže uvedené daňové doklady:

FAV	Evidenční číslo : 2009/003	ze dne : 30.4.2009	DUZP : 30.4.2009
Odběratel :	Drahomír Rybka		DIČ : CZ7401010021
Předmět :	Vyhotovení a instalace světelné reklamy		
Základ daně :	120 000,- Kč		
Daň 19 %	22 800,- Kč		
Částka celkem :	142 800,- Kč		

FAV	Evidenční číslo : 2009/004	ze dne : 30.6.2009	DUZP : 30.6.2009
Odběratel :	UNGA spol. s r.o.		DIČ : CZ5656456
Předmět :	Příprava, uskutečnění a zajištění promo akce		
Základ daně :	700 000,- Kč		
Daň 19 %	133 000,- Kč		
Částka celkem :	633 000,- Kč		

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty nepodal, a to ani po výzvě správce daně, byla správcem daně v souladu

s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen zákona o správě daní a poplatků) stanovena daňová povinnost u této daně, za toto zdaňovací období ve výši nula.

Z výše uvedených dokladů, z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání u odběratelů plnění uvedených na těchto dokladech ale vyplývá, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2009 pro tyto osoby plnění vyfakturovaná daňovými doklady č. 2009/003 a 2009/004 uskutečnil. Poskytnutím těchto služeb daňový subjekt uskutečnil služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 820 000,- Kč a daně v základní sazbě daně 155 800,- Kč.

Na základě shora uvedených skutečností a toho, že poskytnutí služby je dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty, vznikla správci daně pochybnost o tom, zda daňový subjekt ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2009 přiznal daň za uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.

Proto byl daňový subjekt správcem daně vyzván výzvou č.j.: 09/11/20693335007336 k prokázání, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/003 a 2009/004 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém Vám vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Předložené důkazní prostředky daňového subjektu a důkazní prostředky získané správcem daně:

Daňový subjekt na výzvu správce daně nereagoval, ani nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě č.j.: 09/11/20693335007336. Pouze dne 12.10.2011 při ústním jednání, ze kterého byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 06/11/20693335007336, předložil správci daně knihu vydaných faktur za období roku 2009 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009.

Správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou dožádání č.j.: 05/11/20693335007336, zaslání Finančnímu úřadu v Kacéřově, jako místně příslušnému správci odběratele těchto služeb společnosti UNGA spol. s r.o., DIČ: 5656456. Z odpovědi na toto dožádání doručené dne 25.10.2011, evidované u správce daně pod č.j.: 008/11/9333 vyplývá, že daňový subjekt pro společnost UNGA spol. s r.o. v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/004.

Dále správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou provedení svědecké výpovědi u odběratele pana Drahomíra Rybky, DIČ: CZ7401010021. Z provedené svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 byl správcem daně sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyplývá, že daňový subjekt pro tohoto odběratele v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/003.

Výsledek kontrolního zjištění a vyhodnocení důkazních prostředků správcem daně:

Daňový subjekt během daňové kontroly na tento bod výzvy k prokázání skutečností nereagoval, ani k němu správci daně nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, že přiznal daň na výstupu z výše uvedených uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku ve správné výši a ve správném zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Daňový doklad č. 2009/004 získané správcem daně z odpovědi na dožádání č.j.: 008/11/9333, doručené dne 25.10.2011 a daňový č. 2009/003 získaný správcem daně v rámci svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 a zaznamenané do protokolu o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyhodnotil správce daně jako důkazy, kterými bylo osvědčeno, že daňový subjekt ve zdaňovacím

období 1. a 2. čtvrtletí 2009 uskutečnil pro odběratele společnost UNGA spol. s r.o. a pana Drahomíra Rybku za úplaty služby v celkové výši základu daně 820 000,-- Kč a daně v základní sazbě daně 155 800,-- Kč, které jsou dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem této daně, v důsledku čehož vznikla daňovému subjektu, jako plátcí daně, dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost přiznat daň na výstupu a to ke dni uskutečnění výše uvedených zdanitelných plnění, neboť k přijetí plateb u těchto plnění došlo až po jejich uskutečnění.

Na základě výše uvedených skutečností daňový subjekt neprokázal, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/003 a 2009/004 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

V důsledku toho správce daně navýší uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku se základní sazbou daně o částku základu daně ve výši 820 000,-- Kč a daně o částku ve výši 155 800,-- Kč.

Vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění:

„Souhlasím se zjištěním správce daně.“

Návrhy, vyjádření nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu: žádné

Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám: nejsou

Provedené opravy či změny v protokolu: nejsou

Protokol byl před podepsáním hlasitě přečten a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny.

Počet stran protokolu: 4

Počet stran příloh: 2

Protokol byl schválen, podepsán všemi přítomnými osobami a jednání bylo ukončeno dne 12.10.2011 v 10,30 hodin.

Podpisy zúčastněných osob

.....
daňový subjekt

.....
úřední osoba

Důvod odepření podpisu:

Stejnopis protokolu byl předán daňovému subjektu, s nímž bylo ústně jednáno.
podpis stvrzující převzetí stejnopisu protokolu:

Příloha č. 12 - Zpráva o daňové kontrole

Finanční úřad v Lomu

1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1

436 01 Lom

Č.j.: 012/11/20693335007336

**Z P R Á V A
O D A Ň O V É K O N T R O L E**

podle ustanovení § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

Kontrolovaný daňový subjekt:

Jméno a příjmení právnické osoby:

P.E.S s.r.o.

DIČ: CZ1234567

Sídlo: Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu:

Jméno, příjmení, titul:

Jaroslav Kašpar

Průkaz totožnosti: / Datum narození:

OP: 0001201 / 12. 10. 1981

Funkce: jednatel společnosti (oprávněn jednat jménem společnosti samostatně)

Daňovou kontrolu provedla úřední osoba:

Jméno, příjmení, titul:

Jiřina Šlezinger, Ing., osobní číslo: 5000057 – referent kontrolního oddělení,

Alena Rybková, Bc., osobní číslo: 5007336 – referent kontrolního oddělení

Předmět a rozsah daňové kontroly:

Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1.- 2. čtvrtletí 2009 dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) v rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění, která byla daňovým subjektem uskutečněna pro odběratele společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 za výše uvedená zdaňovací období.

Daňová kontrola byla zahájena:

Protokolem č.j.: 06/11/20693335007336 ze dne 12.10.2011.

Charakteristika daňového subjektu:

Daňový subjekt zahájil svou činnost dne 1.1.2008 a za kontrolované zdaňovací období vedl účetnictví. Daňový subjekt v kontrolovaném zdaňovacím období vykonával reklamní činnost. Daňový subjekt je registrován jako plátce daně z přidané hodnoty od 1.2.2008 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím.

Výsledek kontrolního zjištění:**Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009**

V rámci vyhledávací činnosti prováděné správcem daně v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, správce daně zjistil, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 uskutečnit pro společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pana Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 služby spočívající v poskytnutí reklamních služeb. Poskytnutí těchto služeb správce daně ověřil formou provedení svědecké výpovědi u pana Drahomíra Rybky, z které byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336 a prostřednictvím dožádání č.j.: 04/11/20693335007336 zasláno místně příslušnému správci daně společnosti UNGA spol. s r.o. Z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání č.j.: 08/11/20693335007336 doručeného na Finanční úřad v Lomu dne 25.10.2011 Finančním úřadem v Kacéřově, bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt pro tyto odběratele v kontrolovaném zdaňovacím období uskutečnil služby, na základě kterých vystavil níže uvedené daňové doklady:

FAV	Evidenční číslo : 2009/001	ze dne : 31.1.2009	DUZP : 30.1.2009
Odběratel :	Drahomír Rybka		DIČ : CZ7401010021
Předmět :	Vyhotovení a instalace reklamního poutače		
Základ daně :	100 000,- Kč		
Daň 19 %	19 000,- Kč		
Částka celkem :	119 000,- Kč		

FAV	Evidenční číslo : 2009/002	ze dne : 27.2.2009	DUZP : 30.1.2009
Odběratel :	UNGA spol. s r.o.		DIČ : CZ5656456
Předmět :	Příprava, uskutečnění a zajištění promo akce		
Základ daně :	500 000,- Kč		
Daň 19 %	95 000,- Kč		
Částka celkem :	595 000,- Kč		

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty nepodal, a to ani po výzvě správce daně, byla správcem daně v souladu s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen zákona o správě daní a poplatků) stanovena daňová povinnost u této daně, za toto zdaňovací období ve výši nula.

Z výše uvedených dokladů, z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání u odběratelů plnění uvedených na těchto dokladech ale vyplývá, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 pro tyto osoby plnění vyfakturovaná daňovými doklady č. 2009/001 a

2009/002 uskutečnil. Poskytnutím těchto služeb daňový subjekt uskutečnil služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 600 000,- Kč a daně v základní sazbě daně 114 000,- Kč.

Na základě shora uvedených skutečností a toho, že poskytnutí služby je dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty, vznikla správci daně pochybnost o tom, zda daňový subjekt ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2009 přiznal daň za uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.

Správce daně byla vydána výzva č.j.: 09/11/20693335007336 k prokázání, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/001 a 2009/002 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Daňový subjekt na výzvu správce daně nereagoval, ani nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě č.j.: 09/11/20693335007336. Pouze dne 12.10.2011 při ústním jednání, ze kterého byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 06/11/20693335007336, předložil správci daně knihu vydaných faktur za období roku 2009 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009.

Správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou dožádání č.j.: 05/11/20693335007336, zasláno Finančnímu úřadu v Kacéřově, jako místně příslušnému správci odběratele těchto služeb společnosti UNGA spol. s r.o., DIČ: 5656456. Z odpovědi na toto dožádání doručené dne 25.10.2011, evidované u správce daně pod č.j.: 008/11/9333 vyplývá, že daňový subjekt pro společnost UNGA spol. s r.o. v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/002.

Dále správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou provedením svědecké výpovědi u odběratele pana Drahomíra Rybky, DIČ: CZ7401010021. Z provedené svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 byl správcem daně sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyplývá, že daňový subjekt pro tohoto odběratele v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/001.

Správce daně byly vyhodnoceny předložené a získané důkazní prostředky v protokole o ústním jednání č.j.: 011/11/20693335007336, ve kterém uvedl následující:

Daňový subjekt během daňové kontroly na tento bod výzvy k prokázání skutečností nereagoval, ani k němu správci daně nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, že přiznal daň na výstupu z výše uvedených uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku ve správné výši a ve správném zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Daňový doklad č. 2009/002 získané správcem daně z odpovědi na dožádání č.j.: 008/11/9333, doručené dne 25.10.2011 a daňový č. 2009/001 získaný správcem daně v rámci svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 a zaznamenané do protokolu o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyhodnotil správce daně jako důkazy, kterými bylo osvědčeno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období 1. a 2. čtvrtletí 2009 uskutečnil pro odběratele společnost UNGA spol. s r.o. a pana Drahomíra Rybku za úplaty služby v celkové výši základu daně 600 000,- Kč a daně v základní sazbě daně 114 000,- Kč, které jsou dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané

hodnoty předmětem této daně, v důsledku čehož vznikla daňovému subjektu, jako plátcí daně, dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost přiznat daň na výstupu a to ke dni uskutečnění výše uvedených zdanitelných plnění, neboť k přijetí plateb u těchto plnění došlo až po jejich uskutečnění.

Na základě výše uvedených skutečností daňový subjekt neprokázal, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/001 a 2009/002 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dne 30.11.2011 by daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, při ústním jednání zaznamenaném do protokolu o ústním jednání č.j.: 011/11/20693335007336, se kterým vyjádřil svůj souhlas.

V důsledku uvedeného kontrolního zjištění správce daně navýší uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku se základní sazbou daně o částku základu daně ve výši 600 000,-- Kč a daně o částku ve výši 114 000,-- Kč.

Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009

V rámci vyhledávací činnosti prováděné správcem daně v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu, správce daně zjistil, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2009 uskutečnit pro společnost UNGA spol. s r.o., DIČ: CZ5656456 a pana Drahomíra Rybku, DIČ: CZ7401010021 služby spočívající v poskytnutí reklamních služeb. Poskytnutí těchto služeb správce daně ověřil formou provedení svědecké výpovědi u pana Drahomíra Rybky, z které byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336 a prostřednictvím dožádání č.j.: 04/11/20693335007336 zasláno místně příslušnému správci daně společnosti UNGA spol. s r.o. Z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání č.j.: 08/11/20693335007336 doručeného na Finanční úřad v Lomu dne 25.10.2011 Finančním úřadem v Kacéřově, bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt pro tyto odběratele v kontrolovaném zdaňovacím období uskutečnil služby, na základě kterých vystavil níže uvedené daňové doklady:

FAV	Evidenční číslo : 2009/003	ze dne : 30.4.2009	DUZP : 30.4.2009
Odběratel :	Drahomír Rybka		DIČ : CZ7401010021
Předmět :	Vyhotovení a instalace světelné reklamy		
Základ daně :	120 000,- Kč		
Daň 19 %	22 800,- Kč		
Částka celkem :	142 800,- Kč		
FAV	Evidenční číslo : 2009/004	ze dne : 30.6.2009	DUZP : 30.6.2009
Odběratel :	UNGA spol. s r.o.		DIČ : CZ5656456
Předmět :	Příprava, uskutečnění a zajištění promo akce		
Základ daně :	700 000,- Kč		
Daň 19 %	133 000,- Kč		
Částka celkem :	633 000,- Kč		

Vzhledem k tomu, že daňový subjekt za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty nepodal, a to ani po výzvě správce daně, byla správcem daně v souladu

s ustanovením § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (dále jen zákona o správě daní a poplatků) stanovena daňová povinnost u této daně, za toto zdaňovací období ve výši nula.

Z výše uvedených dokladů, z provedené svědecké výpovědi a z odpovědi na dožádání u odběratelů plnění uvedených na těchto dokladech ale vyplývá, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2009 pro tyto osoby plnění vyfakturovaná daňovými doklady č. 2009/003 a 2009/004 uskutečnil. Poskytnutím těchto služeb daňový subjekt uskutečnil služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 820 000,- Kč a daně v základní sazbě daně 155 800,- Kč.

Na základě shora uvedených skutečností a toho, že poskytnutí služby je dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty, vznikla správci daně pochybnost o tom, zda daňový subjekt ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2009 přiznal daň za uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši.

Správcem daně byla vydána výzva č.j.: 09/11/20693335007336 k prokázání, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/003 a 2009/004 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Daňový subjekt na výzvu správce daně nereagoval, ani nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě č.j.: 09/11/20693335007336. Pouze dne 12.10.2011 při ústním jednání, ze kterého byl sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 06/11/20693335007336, předložil správci daně knihu vydaných faktur za období roku 2009 a evidence pro daňové účely za zdaňovací obdob 1. a 2. čtvrtletí 2009.

Správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou dožádání č.j.: 05/11/20693335007336, zasláno Finančnímu úřadu v Kacěrově, jako místně příslušnému správci odběratele těchto služeb společnosti UNGA spol. s r.o., DIČ: 5656456. Z odpovědi na toto dožádání doručené dne 25.10.2011, evidované u správce daně pod č.j.: 008/11/9333 vyplývá, že daňový subjekt pro společnost UNGA spol. s r.o. v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/004.

Dále správce daně skutečnosti týkající se uskutečněných plnění daňovým subjektem ověřoval formou provedení svědecké výpovědi u odběratele pana Drahomíra Rybky, DIČ: CZ7401010021. Z provedené svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 byl správcem daně sepsán protokol o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyplývá, že daňový subjekt pro tohoto odběratele v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění, na základě něhož vystavil daňový doklad č. 2009/003.

Správcem daně byly vyhodnoceny předložené a získané důkazní prostředky v protokole o ústním jednání č.j.: 011/11/20693335007336, ve kterém uvedl následující:

Daňový subjekt během daňové kontroly na tento bod výzvy k prokázání skutečností nereagoval, ani k němu správci daně nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, že přiznal daň na

výstupu z výše uvedených uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku ve správné výši a ve správném zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Daňový doklad č. 2009/004 získané správcem daně z odpovědi na dožádání č.j.: 008/11/9333, doručené dne 25.10.2011 a daňový č. 2009/003 získaný správcem daně v rámci svědecké výpovědi konané dne 20.10.2011 a zaznamenané do protokolu o ústním jednání č.j.: 07/11/20693335007336, vyhodnotil správce daně jako důkazy, kterými bylo osvědčeno, že daňový subjekt ve zdaňovacím období 1. a 2. čtvrtletí 2009 uskutečnil pro odběratele společnost UNGA spol. s r.o. a pana Drahomíra Rybku za úplatu služby v celkové výši základu daně 820 000,-- Kč a daně v základní sazbě daně 155 800,-- Kč, které jsou dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem této daně, v důsledku čehož vznikla daňovému subjektu, jako plátcí daně, dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost přiznat daň na výstupu a to ke dni uskutečnění výše uvedených zdanitelných plnění, neboť k přijetí plateb u těchto plnění došlo až po jejich uskutečnění.

Na základě výše uvedených skutečností daňový subjekt neprokázal, že daň z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených na daňových dokladech evidovaných pod č. 2009/003 a 2009/004 přiznal ve správné výši a ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dne 30.11.2011 by daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, při ústním jednání zaznamenaném do protokolu o ústním jednání č.j.: 011/11/20693335007336, se kterým vyjádřil svůj souhlas.

V důsledku uvedeného kontrolního zjištění správce daně navýší uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku se základní sazbou daně o částku základu daně ve výši 820 000,-- Kč a daně o částku ve výši 155 800,-- Kč.

Závěr:

Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole (§ 147 odst. 4 daňového řádu).

Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 daňového řádu).

Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 daňového řádu).

Zpráva má 7 listů

Zpráva byla projednána s kontrolovaným daňovým subjektem dne 5. 12. 2011

Právní režim a účel daňové kontroly

zpráva o daň. kontrole č.j.: 012/11/20693335007336

daňový subjekt:

úřední osoba:

.....

.....

Rozdělovník:

1 x daňový subjekt

1 x správce daně

Příloha č. 13 - Protokol o ústním jednání projednání zprávy o daňové kontrole

Finanční úřad v Lomu

1. náměstí 20, P.O. BOX č. 1
436 01 Lom

Č.j.: 013/11/20693335007336

PROTOKOL

k projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění
pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), sepsaný podle ustanovení § 60 až § 62 DŘ

Místo jednání (adresa): Finanční úřad v Lomu, 1. náměstí 20, Lom

Datum a čas zahájení: 5. 12. 2011 v 10:00 hodin

Daňový subjekt

Název právnické osoby:
P.E.S s.r.o.

DIČ: CZ1234567

Sídlo: Jaroslava Proška 2121, 436 01 Lom

Osoba oprávněná jednat jménem daňového subjektu:

Jméno, příjmení, titul:
Jaroslav Kašpar

Průkaz totožnosti: / Datum narození:
OP: 0001201 / 12. 10. 1981

Funkce: jednatel společnosti (oprávněn jednat jménem společnosti samostatně)

Úřední osoba

Jméno, příjmení, titul:
Jiřina Šlezinger, Ing., osobní číslo: 5000057 – referent kontrolního oddělení,
Alena Rybková, Bc., osobní číslo: 5007336 – referent kontrolního oddělení

Předmět jednání:

Projednání zprávy o daňové kontrole č.j.: 012/11/20693335007336 týkající se daně z přidané
hodnoty za zdaňovací 1. – 2. čtvrtletí 2009.

Poučení udělená v souladu s DŘ:

- osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svou totožnost (§ 23 odst. 1 DŘ),
- osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (§ 9 odst. 1 a § 52 odst. 1 DŘ),
- porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost se fyzická osoba dopustí přestupku, za který lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 1 a 2 DŘ),
- tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy stanovené zákonem nebo správcem daně, může správce daně opakovaně uložit pokutu do 50 000 Kč, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 247 a § 248 DŘ),
- daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění (§ 52 odst. 2 DŘ),
- pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby, která řízení vede, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 DŘ),
- osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ),
- správce daně může pořídit o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu (§ 60 odst. 2 DŘ),
- práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně při daňové kontrole jsou obsahem ustanovením § 86 DŘ,
- zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 DŘ),
- odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 5 DŘ),
- odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 DŘ),
- osoby zúčastněné na úkonu mají právo podávat návrhy nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu (§ 60 odst. 3 DŘ),
- odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 DŘ).

Vyjádření poučených osob:
(udělenému poučení rozumí)

.....

podpisy zúčastněných osob

2

Právní režim a účel daňové kontroly

Protokol o ústním jednání č.j.: 013/11/20693335007336

Průběh jednání:

Pan Jaroslav Kašpar, jednatel společností P.E.S s.r.o., se dnes dostavil na Finanční úřad v Lomu z důvodu, aby s ním správce daně projednal zprávu o daňové kontrole č.j.: 012/11/20693335007336 týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 2. čtvrtletí 2009.

Správce daně seznámil daňový subjekt s výsledky kontrolních zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů při ústním jednání č.j.: 011/11/20693335007336 a dnes předložil daňovému subjektu k vyjádření zprávu o daňové kontrole č.j.: 012/11/20693335007336 v souladu s ustanovením § 88 odst. 2 DŘ.

Ke dni projednání daňové kontroly byly daňovému subjektu v pořádku vráceny všechny předložené nebo zapůjčené doklady.

Zároveň tímto Finanční úřad v Lomu zahajuje u daňového subjektu, společnosti P.E.S s.r.o., podle ustanovení § 91 odst. 1 DŘ doměřovací řízení ve věci daně z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období roku 2009.

V průběhu jednání se nikdo nevzdálil.

Návrhy, vyjádření, nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu: žádné

Vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám: nejsou

Provedené opravy či změny v protokolu: nejsou

Protokol byl v průběhu jednání před podepsáním hlasitě přečten a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy či změny.

Počet stran protokolu: 3

Počet stran příloh: 0

Protokol byl schválen, podepsán všemi přítomnými osobami a jednání bylo ukončeno dne 5.12.2011 v 11.00 hodin.

Podpisy osob zúčastněných na jednání

.....
daňový subjekt

.....
úřední osoba

Důvod odepření podpisu:

Stejnopis protokolu byl předán daňovému subjektu, s nímž bylo ústně jednáno.

podpis stvrzující převzetí stejnopisu protokolu:

podpisy zúčastněných osob

3

Příloha č. 14 - Úřední záznam - rekapitulace kontrolního zjištění

Finanční úřad v Lomu

**1. náměstí 20, 436 01 Lom , PO BOX č. 1
tel. 444 233 416, fax. 444 232 444**

Č.j.: 014/11/20693335007336

ÚŘEDNÍ ZÁZNAM

o důležitých úkonech při správě daní podle ustanovení § 63 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)

Místo sepsání úředního záznamu: Finanční úřad v Lomu

Datum: 5. prosince 2011

Daňový subjekt, kterého se úřední záznam týká :

P.E.S s.r.o.
Jaroslava Proška 2121, Lom
DIČ: CZ1234567

Předmět:

Rekapitulace daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 2. čtvrtletí 2009 podle výsledků zjištěných v rámci daňové kontroly uvedených ve zprávě o daňové kontrole č.j.: 012/11/20693335007336

Právní režim a účel daňové kontroly

Rekapitulace za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009:

	Dle daňového subjektu (v Kč)		Dle správce daně (v Kč)		Rozdíl (v Kč)	
	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
Povinnost přiznat daň za						
uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku						
ř. 210 – se základní sazbou daně:	0	0	600 000	114 000	600 000	114 000
	Částka za plnění:		Částka za plnění:		Částka za plnění:	
Uskutečněná plnění celkem						
ř. 510 — celková částka uskuteč. plnění s nárokem na odpočet daně	0		600 000		600 000	
	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
Výpočet daňové povinnosti						
ř. 730 – daň na výstupu		0		114 000		114 000
ř. 753 – vlastní daňová povinnost		0		114 000		114 000

Závěr:

Vlastní daňová povinnost za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 se zvyšuje o částku 114 000,- Kč.

Rekapitulace za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009:

	Dle daňového subjektu (v Kč)		Dle správce daně (v Kč)		Rozdíl (v Kč)	
	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
Povinnost přiznat daň za						
uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku						
ř. 210 – se základní sazbou daně:	0	0	820 000	155 800	820 000	155 800
	Částka za plnění:		Částka za plnění:		Částka za plnění:	
Uskutečněná plnění celkem						
ř. 510 — celková částka uskuteč. plnění s nárokem na odpočet daně	0		820 000		820 000	
	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
Výpočet daňové povinnosti						
ř. 730 – daň na výstupu		0		155 800		155 800
ř. 753 – vlastní daňová povinnost		0		155 800		155 800

Závěr:

Vlastní daňová povinnost za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 se zvyšuje o částku 155 800,- Kč.

Podpis úřední osoby, která úřední záznam vyhotovila:

Bc. Alena Rybková – referent kontrolního oddělení

Čas vyhotovení úředního záznamu: 13:00 hod.