

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Daňová kontrola jako důležitý procesní institut**

**Tax inspection process as an important institution**

**Autor práce: Bc. Zuzana Linevyčová**

**Vedoucí práce: Ing. Marta Šulcová-Seidlová**

**© 2013 ČZU v Praze**

**ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE**

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

## **ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Linevyčová Zuzana

Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Hradec

Název práce

**Daňová kontrola jako důležitý procesní institut**

Anglický název

**Tax inspection process as an important institution**

### **Cíle práce**

Cílem práce je ve vazbě na původní právní úpravu a platný daňový řád identifikovat podstatné změny ve vztahu k základním zásadám správy daní, daňové kontrole a opravným prostředkům. Na základě analýzy průběhu daňové kontroly a navazujícího řízení, s využitím judikatury i příkladů z praxe, vystihnout nejčastěji se vyskytující procesní problémy a možná pochybení. Dílčím cílem práce je provedení deskripce významných daňových úniků i nových trendů v daňových kontrolách.

### **Metodika**

Obsahová analýza odborné literatury, komparace původní právní úpravy a platného daňového řádu, deskripce daňových úniků, vyhodnocení a syntéza získaných poznatků.

### **Harmonogram zpracování**

|                 |                   |
|-----------------|-------------------|
| Úvod            | 01/2012 - 02/2012 |
| Cíl a metodika  | 01/2012 - 03/2012 |
| Teoretická část | 01/2012 - 09/2012 |
| Praktická část  | 07/2012 - 11/2012 |
| Zhodnocení      | 12/2012 - 02/2013 |
| Závěr           | 01/2013 - 02/2013 |

**Rozsah textové části**

60-80 stránek

**Klíčová slova**

daňová kontrola, daňový subjekt, dokazování, odvolání, opravné prostředky, rozhodnutí, správce daně, třetí osoby, zástupce

**Doporučené zdroje informací**

BAXA, Josef, KANIOVÁ, Lenka, SCHILLEROVÁ, Alena, ŽIŠKOVÁ, Marie, Přehled judikatury ve věcech daňového řízení, Praha, ASPI a. s., 2007, 496s., ISBN 978-80-7357-225-9

BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie, Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 1880s., ISBN 987-807357-564-9

DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš, Obrana před daňovou kontrolou, první vydání, Praha ASPI a. s, 2006, 360s., ISBN 80-7357-223-0

KOPŘIVA, Miroslav, NOVOTNÝ, Jaroslav, Manuál k daňovému řádu, 1. vydání, Sagit, a.s., 759s., ISBN 978-80-7208-837-9

KOBÍK, Jaroslav, Daňová kontrola, 1. vydání, Praha, ASPI a. s., 2006, 112s., ISBN 80-7357-170-6

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, Daňový řád s komentářem 2011, první vydání, 2010, 960s., ISBN 978-80-7263-616-7

KOBÍK, Jaroslav, RAMBOUSEK, Jan, ŠPERL, Jiří, Daňové spory – jejich prevence a řešení, 3. vydání, Praha, ASPI a. s., 2006, 208s., ISBN 80-7357-185-4

MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1.1.2012, GRADA Publishing, a.s., 2012, ISBN 978-80-247-4254-0

**Vedoucí práce**

Šulcová-Seidlová Marta, Ing.

**Termín odevzdání**

březen 2013



**Ing. Helena Čermáková, Ph.D.**

Vedoucí katedry



**prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.**

Děkan fakulty

#### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „**Daňová kontrola jako důležitý procesní institut**“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a 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:

6.3.2016 *Krýpa*

### Poděkování

Ráda bych upřímně poděkovala vedoucí práce paní Ing. Martě Šulcové-Seidlové za účinnou metodickou pomoc, cenné rady a vedení v celém průběhu vypracování diplomové práce a za věcné připomínky při jejím dokončování.

Velké poděkování patří mému manželovi a dětem za podporu a trpělivost v rámci celého studia.

# **Daňová kontrola jako důležitý procesní institut**

## **Souhrn**

Záměrem diplomové práce je prezentace daňové kontroly v rovině procesního práva, prostřednictvím analýzy konkrétního příkladu z praxe, včetně uplatněných opravných prostředků. V teoretické části jsou definovány zásadní pojmy daňového řádu, vztahující se k tématu daňové kontroly. V případě podstatných změn je provedena komparace daných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu. V praktické části je kladen důraz na analýzu průběhu daňové kontroly a vybraných institutů daňového řádu, při jejichž aplikaci nejčastěji dochází k nesprávnému postupu. Z praxe jsou vyzdvíženy nové techniky používané při daňové kontrole. Pozornost je věnována institutu dokazování a je zmíněno i stanovení daně podle pomůcek. Nejnovější trendy v detekci daňových podvodů jsou prezentovány v části věnované mezinárodní pomoci při správě daní. V části věnované obraně po ukončení daňové kontroly je provedena deskripce a analýza opravných prostředků. Na příkladu z praxe jsou aplikovány teoretické poznatky, včetně analýzy konkrétních pochybení. Následuje rozbor trestněprávních dopadů daňových úniků. Poslední pasáže jsou věnovány praktickým doporučením, které by daňový subjekt mohl uplatnit při daňové kontrole. V závěru je provedena evaluace zásadních poznatků vzešlých ze zkoumání daňového procesního předpisu ve vztahu k daňové kontrole a navazujícím opravným prostředkům.

# **Tax inspection process as an important institution**

## **Summary**

The aim of this thesis is to present the tax inspection (audit) at the level of procedural law, by analyzing a particular example of practice, including remedies applied. The theoretical part defines the key terms of the Tax Code, relating to the topic of tax inspection (audit). In case of substantial changes, the comparison of the provisions of the Act on Administration of Taxes and Tax Code is made. In the practical part, the emphasis is placed on the analysis of the tax control and selected institutes of the Tax Code, which often leads to incorrect procedure when applied. New techniques from practice are emphasized and used for tax inspection.

Attention is paid to institute of evidence and is also mentioned by the tax assessment tools. Recent trends in the detection of tax fraud are presented in the section of international assistance of tax administration. A description and analysis of remedies are conducted in the section devoted to the defense after the tax inspection (audit). The theoretical knowledge is applied on the example of practice, including an analysis of specific misconduct. The next step is an analysis of the impact of criminal tax evasion. Last passages are devoted to practical recommendations that the subject of taxation (tax payer) could claim in the tax inspection. At the end, the evaluation carried out major findings arising from the examination of the tax procedural regulation in relation to tax audit and follow-up remedies.

**Klíčová slova:** daňová kontrola, daňový subjekt, dokazování, odvolání, opravné prostředky, rozhodnutí, správce daně, třetí osoby, zástupce

**Key words:** tax inspection, subject of taxation, evidence, appeal, remedies, decisions, tax administrator, third persons, proxy

## Obsah

|        |                                                                        |    |
|--------|------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.     | Úvod.....                                                              | 9  |
| 2.     | Cíl práce a metodika .....                                             | 11 |
| 3.     | Teoretická východiska .....                                            | 12 |
| 3.1.   | Správa daní .....                                                      | 12 |
| 3.1.1. | Subsidiarita daňového řádu.....                                        | 13 |
| 3.1.1. | Základní zásady správy daní (daňového řízení) .....                    | 13 |
| 3.1.2. | Dokumentace .....                                                      | 16 |
| 3.2.   | Daňová kontrola.....                                                   | 17 |
| 3.2.1  | Legislativní vymezení daňové kontroly.....                             | 17 |
| 3.2.2. | Daňová kontrola a její místo v daňovém řízení .....                    | 18 |
| 3.2.3. | Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole .....         | 18 |
| 3.2.4. | Proces zahájení daňové kontroly .....                                  | 20 |
| 3.2.5. | Průběh provádění daňové kontroly .....                                 | 21 |
| 3.2.6. | Dokazování .....                                                       | 22 |
| 3.2.7. | Neunesení důkazního břemene .....                                      | 24 |
| 3.2.8. | Pomůcky a sjednání daně.....                                           | 25 |
| 3.2.9. | Ukončení daňové kontroly – Zpráva o daňové kontrole.....               | 26 |
| 3.3.   | Opakování daňové kontroly.....                                         | 27 |
| 3.4.   | Daňová kontrola v mezinárodním kontextu.....                           | 28 |
| 3.5.   | Opravné a dozorčí prostředky .....                                     | 30 |
| 3.5.1. | Řádné opravné prostředky .....                                         | 30 |
| 3.5.2. | Mimořádné opravné a dozorčí prostředky .....                           | 31 |
| 4.     | Analytická část.....                                                   | 33 |
| 4.1.   | Daňová kontrola a její cíle .....                                      | 33 |
| 4.1.1. | Předmět a rozsah daňové kontroly.....                                  | 34 |
| 4.2.   | Lhůty pro stanovení daně.....                                          | 35 |
| 4.3.   | Zastupování.....                                                       | 39 |
| 4.4.   | Proces zahájení daňové kontroly .....                                  | 40 |
| 4.5.   | Vlastní průběh daňové kontroly.....                                    | 42 |
| 4.5.1. | Techniky a trendy v daňových kontrolách.....                           | 43 |
| 4.5.2. | Dokazování .....                                                       | 48 |
| 4.5.3. | Rozložení důkazního břemene.....                                       | 49 |
| 4.5.   | Stanovení daně dokazováním nebo podle pomůcek .....                    | 51 |
| 4.5.   | Ukončení daňové kontroly .....                                         | 54 |
| 4.6.   | Daňová kontrola v mezinárodním kontextu.....                           | 56 |
| 5.     | Obrana po ukončení daňové kontroly v praxi.....                        | 58 |
| 5.1.   | Opravné a dozorčí prostředky .....                                     | 58 |
| 5.1.1. | Odvolání.....                                                          | 58 |
| 5.1.2. | Obnova řízení.....                                                     | 60 |
| 5.1.3. | Přezkumné řízení .....                                                 | 63 |
| 5.1.4. | Vztah ke správnímu soudnictví.....                                     | 65 |
| 5.2.   | Konkrétní příklad průběhu daňové kontroly a opravných prostředků ..... | 66 |
| 6.     | Finanční a trestněprávní dopady daňové kontroly .....                  | 73 |
| 7.     | Zhodnocení výsledků a doporučení .....                                 | 76 |
| 8.     | Závěr .....                                                            | 79 |
| 9.     | Seznam použitých zdrojů.....                                           | 81 |
| 9.1    | Literatura.....                                                        | 81 |

|      |                                 |    |
|------|---------------------------------|----|
| 9.2. | Zahraniční odborný článek ..... | 82 |
| 9.3. | Zákony a judikatura .....       | 82 |
| 9.4. | Elektronické zdroje .....       | 83 |
| 10.  | Přílohy.....                    | 84 |

## Seznam obrázků a grafů

|           |                                           |    |
|-----------|-------------------------------------------|----|
| Obrázek 1 | Výběr daňových subjektů ke kontrole.....  | 45 |
| Graf 1    | Způsob provedení kontrol 1.....           | 53 |
| Graf 2    | Výše doměřené daně .....                  | 53 |
| Graf 3    | Vyhovění žalobám proti rozhodnutí 1 ..... | 66 |
| Graf 4    | Vývoj podaných trestních oznámení .....   | 75 |

## Seznam tabulek

|           |                                   |    |
|-----------|-----------------------------------|----|
| Tabulka 1 | Opravné a dozorčí prostředky..... | 58 |
| Tabulka 2 | Důvody obnovy řízení .....        | 60 |

## Použité zkratky

|          |                                |
|----------|--------------------------------|
| DŘ       | Daňový řád                     |
| ZSDP     | Zákon o správě daní a poplatků |
| DPFO     | Daň z příjmů fyzických osob    |
| DPH      | Daň z přidané hodnoty          |
| s. ř. s. | Soudní řád správní             |



## 1. Úvod

Nalezneme jen málo společenských fenoménů dopadajících v takovém rozměru na mnohé z nás, jako daně. Úlohou procesního daňového práva, prostřednictvím něhož je v obecné rovině realizováno daňové právo hmotné, je zejména vymezení průběhu daňového řízení mezi daňovými subjekty a správci daně.

Správa daní byla dokonce roku 2010 upravena zákonem o správě daní a poplatků<sup>1</sup>. Na jeho vývoj působily jak změny podnikatelského prostředí, jež bylo v době přijetí ZSDP na počátku vývoje tržní ekonomiky, tak i mezinárodní prvky. Tento právní předpis byl v průběhu času mnohokrát novelizován a vykládán. Četná ustanovení zákona byla posléze nesourodá, s nejednotnou terminologií a bez znalosti judikatury správních soudů jen stěží aplikovatelná.

S cílem snazší orientace v textu, a zejména s ambicí zvýšení právní jistoty daňových subjektů, vstoupil dne 1.1.2011 v účinnost daňový řád<sup>2</sup>, který je považován za zásadní uspořádání daňového procesního práva v praxi. O významu daňového řádu svědčí i skutečnost, že jeho příprava trvala téměř deset let. Přestože v některých ustanoveních lze spatřit shodu s předchozím procesním předpisem - zejména v případě zavedených právních institutů, v mnoha případech došlo k implementaci ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Daňový řád však obsahuje i zcela novou úpravu některých institutů a nelze opomenout ani uspořádání postupů při komunikaci a spolupráci mezi státy Evropské unie. Na tento nový procesní předpis však mnozí hledí s obavami, neboť před zainteresovanými osobami stojí nejen nové výklady mnohých ustanovení, ale zejména očekávání první judikatury.

Daňové řízení se ocitá mezi veřejným zájmem na stanovení a výběr daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Daňová kontrola je chápána jako zásadní institut daňového řízení a nepochybně i nejobávanější nástroj správce daně při správě daní. Její dosah umocňuje skutečnost, že podstatou výběru daní v České republice je princip samovyměření. Za platnosti premisy zodpovědnosti daňového subjektu za stanovení daně, je logické, že má stát zájem o zabezpečení natolik efektivních instrumentů kontroly, aby jimi daňový subjekt přiměl k vysoké míře svědomitosti a poctivosti při výpočtu vlastní daňové povinnosti. Důvodem k obavám z daňové kontroly může být

---

<sup>1</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

<sup>2</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

i statistika vykonaných kontrol, podle níž je v posledních letech spíše výjimkou, je-li kontrola bez fiskálního efektu. Nicméně daňová kontrola, jež v rámci daňového řízení představuje zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce, musí mít předem ohrazená pravidla.

Přestože je daňová kontrola v daňovém řádu upravena pouze čtyřmi paragrafy, vychází ze základních principů daňového řízení a zasahuje i do dalších oblastí, jako zastupování, lhůty, doručování, mlčenlivost, dokazování, svědecké výpovědi a zejména do opravných a dozorčích prostředků.

Lze konstatovat, že v průběhu daňové kontroly k procesním vadám nezřídka dochází, o čemž svědčí trend narůstajících odvolání i fakt, že většina soudních sporů se týká procesních pochybení ze strany správce daně, a to jak skutečných, tak domnělých. S novým procesním předpisem nepochybně dojde k nárůstu sporů v souvislosti s daňovou kontrolou. Z tohoto důvodu je pro mnohé osoby, zabývající se touto problematikou, nezbytné věnovat novým pravidlům pro daňovou kontrolu náležitou pozornost.

V případě daňové kontroly lze pak zcela jistě uplatnit klasické pravidlo římského práva *Vigilantibus iura skripta sunt*, tj. zákony jsou psány pro bdělé.

## **2. Cíl práce a metodika**

Cílem práce je ve vazbě na původní právní úpravu a platný daňový řád identifikovat podstatné změny ve vztahu k základním zásadám správy daní, daňové kontrole a opravným prostředkům. Na základě analýzy průběhu daňové kontroly a navazujícího řízení, s využitím judikatury i příkladů z praxe, vystihnout nejčastěji se vyskytující procesní problémy a možná pochybení. Dílčím cílem práce je provedení deskripce významných daňových úniků i nových trendů v daňových kontrolách.

### **Metodika:**

Obsahová analýza odborné literatury, komparace původní právní úpravy a platného daňového řádu, deskripce daňových úniků, vyhodnocení a syntéza získaných poznatků.

### **3. Teoretická východiska**

#### **3.1. Správa daní**

Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady (Důvodová zpráva, 2009).

Původní zákon o správě daní a poplatků charakterizoval správu daní jako „právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době“. Daňový řád od vymezení pojmu správy daní pomocí jejího předmětu upouští a charakterizuje jej výlučně pomocí účelu (Baxa a kol., 2011).

Správa daní zahrnuje jednak postup správců daně, jednak realizaci práv a povinností zúčastněných osob. Správa daně je širší pojem než daňové řízení. Odehrává se v rámci řízení i mimo ně. Lze konstatovat, že uvnitř správy daní se odehrávají určitá řízení a postupy (Matyášová, Grossová, 2011).

Daňový řád nově koncipuje daňové řízení jako určitý kontinuální proces, který je zahájen vznikem daňové povinnosti a ukončen splněním nebo uplynutím lhůty pro stanovení daně. O úroveň níž, než je pojem řízení, je postup. Jde např. o vyhledávací činnost, vysvětlení, ale i místní šetření či daňovou kontrolu (Lichnovský, Ondrýsek, 2011).

Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcům daně se v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé (II. ÚS 703/06).

Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, anebo daně, které jsou snížením příjmu veřejného rozpočtu, neboli vratkou. Daňový řád si pro své účely stanoví, co se rozumí veřejným rozpočtem ([www.danarionline.cz](http://www.danarionline.cz)). Veřejný rozpočet je peněžní fond, který je vytvářen, rozdělován a používán na principu nenávratnosti, neekvivalence a nedobrovolnosti. Povinnost plateb do veřejného rozpočtu je upravena nejružnějšími daňovými a poplatkovými zákony (Kopřiva, Novotný, 2011).

### 3.1.1. Subsidiarita daňového řádu

Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně tvoří jednotný celek - daňové právo, které vykazuje znaky samostatného subsystému (Důvodová zpráva, 2009). Subsidiární vztah Daňového řádu ke zvláštním předpisům je vyjádřen tak, že obsahuje obecnou správu daní s tím, že speciální zákony s ohledem na případná specifika výkonu správy té které daně, mohou a také obsahují potřebnou odchylnou úpravu od úpravy obecné (Kratochvíl, Taranda, 2011).

Daňový řád je obecným univerzálním předpisem daňového práva (*lex generalis*). Podle názvu jde o soubor pravidel procesního charakteru, obsahuje však mimoto řadu ustanovení hmotněprávních či ustanovení vymezující různé pojmy. Při zkoumání vztahu daňového řádu k jiným předpisům je třeba zjišťovat, zda obsahují pravidla upravující daňovou problematiku v širším slova smyslu, tedy normy daňového práva hmotného nebo procesního (Baxa a kol., 2011).

Při použití či při výkladu daňového procesního práva lze podpůrně použít i soukromoprávní úpravu zastoupení, zastoupení na základě plné moci, ručení, zástavní právo, neplatnost právních úkonů, prokura apod. (Kopřiva, Novotný, 2011).

### 3.1.1. Základní zásady správy daní (daňového řízení)

V průběhu správy daní se uplatňují zásady, které platí pro celou správu daní, tedy i pro úkony a postupy konané mimo vlastní řízení. Zásady, jako hlavní interpretační pravidla, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů. Daňový řád vypočítává některé „principy, které je třeba při správě daní dodržovat a které jsou pro danou oblast esenciální“ (Matyášová, Grossová, 2011).

Účelem a smyslem nastavení základních zásad je vytvoření a garance předpokladů a podmínek pro řádný výkon správy daní. Požadavky na kvalitu při aplikační činnosti a rozhodování při správě daní se výrazně zvýšily, zejména s ohledem na dotýkání se práv a svobod osob zúčastněných na správě daní (Lichnovský, Ondříšek, 2011).

Jedná se o katalog zásad, který obsahuje na jednu stranu obecné právní principy vycházející z ústavního pořádku a právní teorie a dále zásady, které jsou svou povahou typické pro oblast správy daní. V souladu s obsahem zásad musí být realizovány i faktické postupy kontrolního pracovníka správce daně (Zatloukal, 2011).

Pokud se při správě daní vyskytne otázka, která není jednoduše odvoditelná z textace příslušné úpravy v daňovém řádu, je nutné při řešení takové otázky neopomenout katalog základních zásad správy daní a nalézt takové řešení, které nebude v rozporu s tímto instrumentáři (Kratochvíl, Taranda, 2011).

Základní zásady daňového řízení určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter (I.ÚS116/1996).

**Zásada zákonnosti, či legality** je vyjádřením ústavní zásady, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona<sup>3</sup>. Práva a povinnosti nejsou daňovým subjektům ukládána jen zákony, ale mohou jim též vyplývat z mezinárodní smlouvy, která se stala součástí právního řádu ČR (Důvodová zpráva, 2009). Zásada legality je však širší, neboť vyjadřuje vázanost veškeré činnosti správce daně právním řádem. Zásada legality samozřejmě zahrnuje též primární a sekundární právo Evropské unie (Baxa a kol., 2011).

**Zásada legální licence (enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí)** ve své podstatě znamená, že správce daně nemůže při své činnosti jednat svévolně, ale svou pravomoc může uplatňovat pouze k těm účelům a v rozsahu, k nimž mu byla zákonem svěřena. Správci daně v daňovém řízení nemohou činit vše, co zákon nezakazuje, ale pouze to, co jim zákon jako oprávnění stanoví (Zatloukal, 2011).

**Zásada přiměřenosti** sleduje minimalizaci zásahů do práv osob zúčastněných na správě daní. Každý subjekt je pak chráněn skrze tuto zásadu tak, že jeho práva budou omezována a povinnosti ukládány toliko v nezbytné míře (Lichnovský, Ondříšek, 2011). Tato zásada ukládá správci daně povinnost při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce (II. ÚS 703/06).

**Zásada procesní rovnosti.** Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti (Marková, 2012). Jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu, lze chápat pojetí rovnosti coby kategorie relativní a nikoliv absolutní. V rovném postavení se však osoby zúčastněné na správě daní nenacházejí ve vztahu ke správci daně. Správce daně, jakožto orgán veřejné moci, vystupuje ve vztahu k těmto osobám při správě daní vždy v postavení vrchnostenském (Matyášová, Grossová, 2011).

---

<sup>3</sup> Viz. čl.11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

**Zásada spolupráce.** Je nutno mít na zřeteli, že součinnost je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní, přičemž tato může být i vynucována<sup>4</sup>. Konkrétní naplnění v DR: zahájení kontroly, práva a povinnosti daňového subjektu při kontrole, projednání daňové kontroly (Kopřiva, Novotný, 2011).

**Zásada poučovací** koresponduje s ústavním právem na právní pomoc v řízení před orgánem veřejné moci. Smyslem této zásady je poskytnout poučení zejména o procesních právech a povinnostech, nikoliv zajistit výklad textu zákona (Macoun, Banzetová, 2010).

**Zásada vstřícnosti a slušnosti** odpovídá tzv. klientskému přístupu. Povinnost vyvarovat se nezdvořilosti však zavazuje obě strany, tedy i osoby zúčastněné na správě daně. V případě nerespektování této zásady může být osobě zúčastněné na dani uložena pokuta, proti excessu úřední osoby lze podat stížnost (Matyášová, Grossová, 2011).

**Zásada rychlosti** správci daně ukládá, aby postupoval bez zbytečných průtahů (Marková, 2012). Není jistě možné požadovat, aby všechna řízení trvala stejnou dobu, to by neodpovídalo jejich konkrétním okolnostem, různé míře skutkové či právní složitosti, potřebě objasnění konkrétních otázek důležitých pro vydání rozhodnutí a možnostem dosáhnout toho dostupnými procesními postupy a také chování účastníků řízení (Baxa a kol., 2011).

**Zásada hospodárnosti neboli procesní ekonomie** stanoví, že při vyžadování plnění povinností ze strany daňového subjektu je správce daně povinen postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tuto zásadu lze vnímat široce jako zabránění neefektivním a nadbytečným postupům správce daně (Zatloukal, 2011).

**Zásada volného hodnocení důkazů** znamená, že správce daně vede důkazní řízení a v jeho rámci hodnotí, jak jednotlivé důkazy, tak i všechny důkazy ve vzájemné souvislosti tak, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav, přičemž přihlíží ke všemu, co při právě daní vyšlo najevo (Kratochvíl, Taranda, 2011).

**Zásada legitimního očekávání** ukládá správci daně povinnost postupovat tak, aby skutkově podobné případy byly rozhodovány stejně. Uvedené však rozhodně nezakládá rigiditu správního rozhodování. Vždy se může stát, že bude existovat rozhodnutí správce daně, od kterého se bude nutné odchýlit. (Lichnovský, Ondrýsek, 2011).

**Zásada materiální pravdy.** Správce daně je zavázán k tomu, aby zhodnotil skutečný obsah právního úkonu bez ohledu na jeho případné formální předstírání jakožto úkonu či

---

<sup>4</sup> Např. pořádková pokuta

skutečnosti jiné (Kratochvíl, Taranda, 2011). O dissimulaci<sup>5</sup> právního úkonu může jít pouze tehdy, pokud účastníci předstírali uzavření určitého právního úkonu, ač takový úkon vůbec uzavřít nechťeli, aby tímto simulovaným úkonem zastřeli právní úkon, který ve skutečnosti odpovídá jejich vůli (1Afs 125/2004-58, 2005).

**Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti** je nezbytným předpokladem pro motivaci k dobrovolnému plnění daňových povinností. Povinností mlčenlivosti jsou vázány úřední osoby a osoby zúčastněné na dani. To však neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní (Matyášová, Grossová, 2011). Na základě uvedené zásady je daňovému subjektu dávána jistota, že co bude vyřčeno v daňovém řízení, „neopustí“ zdi finančního úřadu. Chce-li stát dosáhnout cíle správy daní, je lpění na této zásadě zcela nezbytné (Lichnovský, Ondřísek, 2011). Obdobným způsobem je mlčenlivost upravena i v dalších zemích jak EU, tak členských zemích OECD, a česká berní správa se zavazuje, že zachová mlčenlivost o informacích získaných od zahraniční berní správy na stejné úrovni, jakou jsou chráněny v zemi původu (Důvodová zpráva, 2009).

**Zásada oficiality a zásada vyhledávací.** Podle zásady oficiality je správce daně povinen zahájit řízení z moci úřední, pokud nebyly povinnosti ze strany daňového subjektu splněny vůbec, nebo pokud nebyly splněny řádně (Kopřiva, Novotný, 2011). Podle zásady vyhledávací je primární povinností správce daně ve smyslu této zásady soustavná činnost spočívající v aktivním zjišťování předpokladů pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní (Baxa a kol., 2011).

### 3.1.2. Dokumentace

Daňové řízení a jednotlivé úkony, včetně daňové kontroly v rámci něho prováděné, jsou velice formalizované. Je tomu tak zejména proto, že výběr daní představuje<sup>6</sup> jeden z mála povolených zásahů do jinak nedotknutelného práva vlastnit majetek (Čl. 11 Listiny základních práv a svobod). Ne jenom z tohoto, ale též z řady dalších důvodů (právní jistoty, přezkoumatelnosti postupů správce daně atd.), zákon lpí na tom, aby veškeré údaje o poplatníkovi a jeho daňové povinnosti byly spolehlivě zaznamenány a evidovány v daňovém spise poplatníka (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

---

<sup>5</sup> Právní úkon zastřený, dissimulovaný

<sup>6</sup> Čl. 11 Listiny základních práv a svobod



Jedním z nejdůležitějších dokumentů daňového spisu je protokol o ústním jednání a důležitých úkonech provedených v rámci správy daní. Cílem protokolu je zaznamenat průběh a obsah takového jednání, které proběhlo mezi jeho účastníky „tváří v tvář“ (Baxa a kol., 2011). Tím se protokol odlišuje od tzv. úředního záznamu, ke kterému dochází v případě, kdy daný důležitý úkon neprovází jednání s konkrétní osobou, resp. přesný záznam tohoto jednání není pro naplnění účelu klíčový (Důvodová zpráva, 2009). Daňový řád nedává správci daně žádný prostor pro uvážení, zdali protokol o ústním jednání sepiše, případně zda vyhoví žádosti daňového subjektu o vyhotovení protokolu, nýbrž obligatorně zakotvuje jeho povinnost vždy protokol sepsat (NSS, Afs 36/2005-79). Protokol je považován za veřejnou listinu, což znamená, že se jedná o listinu sepsanou státním orgánem, o níž se má za to, že vše, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno, je pravdivé, pokud není prokázán opak (Boněk a kol., 2001). Oproti ZSDP dává DŘ správci daně možnost o úkonech, o kterých se pořizuje protokol, pořídit zvukový a obrazový záznam (Kopřiva, Novotný, 2011). Správce daně přitom nepotřebuje souhlas dotčené osoby a tato osoba je povinna pořízení záznamu strpět, musí však být na to, že bude pořizován záznam, upozorněna (Matyášová, Grossová, 2011).

### **3.2. Daňová kontrola**

Daňová kontrola v sobě spojuje dva pojmy, a to daně a kontrolu. Daňový subjekt přiznává a platí daně a správce daně kontroluje, zda byly daně přiznány ve správné výši. Daňová kontrola je tak nástrojem státu sloužícím k tomu, aby bylo ověřeno, že ze strany daňových subjektů byly splněny daňové povinnosti (Hrstková Dubšeková, 2011).

Daňovou kontrolu je možné považovat za velmi složitý komplex úkonů, které probíhají v rámci přípravy, zahájení, průběhu i ukončení daňové kontroly (Šretr, 2011). Daňová kontrola se stává stále složitějším a sofistikovanějším procesem, a to jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně, a to zejména kladením stále vyšších požadavků na znalost procesních, tak hmotněprávních předpisů včetně judikatury (Zatloukal, 2011).

#### **3.2.1 Legislativní vymezení daňové kontroly**

Daňovou kontrolu od 1.1.1993 upravoval *Zákon o správě daní a poplatků*. Tento zákon byl od svého vzniku hojně novelizován a vykládán judikaturami Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ČR, které tak poskytovaly výklad sporných ustanovení tohoto zákona. Institut daňové kontroly přebírá daňový řád z dosavadní právní úpravy. V zásadě

se omezuje na upřesnění zákonného textu a odstranění dílčích mezer a nejasností, který musela výkladem řešit judikatura Ústavního soudu a soudů ve správním soudnictví (Baxa a kol., 2011).

K nové právní úpravě je třeba vzít v úvahu také přechodná ustanovení daňového řádu, ze kterých vyplývá, že pokud byla daňová kontrola zahájena do 31. 12. 2010 podle ZSDP a nebyla do této doby ukončena, tak po 1. 1. 2011 bylo možné daňovou kontrolu dokončit již podle příslušných ustanovení daňového řádu (Hrstková Dubšeková, 2011).

Zakotvení daňové kontroly v celém novém systému správy daní obsaženém v DŘ je nutno spatřovat též ve vazbě na jedinou výslovnou možnost doměření daně z moci úřední na základě výsledků daňové kontroly (Kratochvíl, Taranda, 2011).

### **3.2.2. Daňová kontrola a její místo v daňovém řízení**

Daňová kontrola je postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti (Důvodová zpráva, 2009). Nová právní úprava v daňovém řádu tedy s definitivní platností odstraňuje spory odborné veřejnosti o tom, zda je daňová kontrola řízením svého druhu či úkonem.

Svou úlohu bude daňová kontrola plnit zejména v řízení doměřovacím, které je součástí řízení nalézacího. Nelze však vyloučit, že daňová kontrola bude plnit svůj účel také v řízení vyměřovacím (Lichnovský, Ondříšek, 2011).

Daňovou kontrolu je tak možné provádět nejen k již daňovým tvrzením dosud nevyměřeným, zejména za podmínek přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, ale i v případech, kdy je rovnou přikročeno k zahájení daňové kontroly (Šretr, 2011).

### **3.2.3. Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole**

V každé demokratické společnosti mají daňoví poplatníci řadu základních práv, stejně jako povinností, ve vztahu k jejich vládám a jejich agenturám. Finanční orgány nejsou výjimkou a většina zemí má právní předpisy upravující tato práva a povinnosti daňových poplatníků ve vztahu ke zdanění (Tax administration, 2010). Porovnáme-li výčet práv daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, s podobnou úpravou ZSDP, může se na první pohled zdát, že DŘ na právech daňové subjekty výhradně krátil (Kopřiva, Novotný, 2011). Na poli veřejného práva však musí mít jakýkoliv výčet práv daňového subjektu pouze demonstrativní charakter. Daňovému subjektu je třeba přiznat i práva

odvozená ze základních zásad správy daní, stejně jako základních práv a svobod zakotvených zejména v LZPS (Lichnovský, Ondříšek, 2011). Výraznou úlohu na tomto poli sehrála judikatura správních soudů, jež práva daňového subjektu vykládá velmi široce, s ohledem na jejich v podstatě horší postavení oproti postavení správců daně (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

K tomu, aby mohla daňová kontrola efektivně plnit svůj účel, je správce daně při daňové kontrole nadán řadou pravomocí, jimž odpovídají povinnosti daňového subjektu. Naopak práva kontrolovaného subjektu je třeba vnímat tak, že jim na druhé straně korespondují povinnosti správce daně (Zatloukal, 2011). Vymezení katalogu práv a povinností v rámci daňové kontroly, vytváří zákonné předpoklady pro její řádný průběh a eliminaci případných následných sporů ohledně obsahu zjištění správce daně z daňové kontroly (Kratochvíl, Taranda, 2011).

### **Práva daňového subjektu při daňové kontrole**

Nezadatelným právem daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, je právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici a vyvracet pochybnosti správce daně (Marková, 2012).

Správce daně musí dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu, ovšem nemá povinnost tato práva daňového subjektu vyhledávat a poté je chránit a nahrazovat svou činností pasivitu daňových subjektů (Kindl, Telecký, Válková, 2002).

Na rozdíl od ZSDP bylo právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně nahrazeno obecným institutem stížnosti a právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a případně navrhnout jeho doplnění je nově uvedeno v ustanovení o zprávě o daňové kontrole (Baxa a kol., 2011).

### **Povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole**

Daňový řád ukládá daňovému subjektu zcela zásadní novou povinnost, a sice umožnit správci daně provedení daňové kontroly. Tato povinnost nebyla v minulé právní úpravě vůbec řešena (Šretr, 2011). Daňový subjekt je poté povinen poskytnout především potřebnou součinnost, zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory (Matyášová, Grossová, 2011).

Má-li správce daně daňová tvrzení a povinnosti daňového subjektu prověřovat, musí s ním daňový subjekt komunikovat, např. podat mu potřebná vysvětlení, umožnit mu přístup k účetním a dalším dokladům, věcem, označit důkazní prostředky apod. (Důvodová zpráva, 2009). O všech povinnostech daňového subjektu obecně platí, že jejich zaviněné porušení může být ze strany správce daně sankcionováno pokutou, nestanoví-li zákon jiný správní postup (Lichnovský, Ondrýsek, 2011).

Daňový řád nově podrobně řeší situaci, kdy daňový subjekt neumožní zahájit a provést daňovou kontrolu, čímž se konkludentně vzdává svého elementárního práva na stanovení daně dokazováním. Porušení zásady spolupráce tak může vést ke stanovení daně podle pomůcek (Důvodová zpráva, 2009).

### **3.2.4. Proces zahájení daňové kontroly**

Okamžik zahájení daňové kontroly je jedním z klíčových okamžiků daňové kontroly. Nesprávné zahájení daňové kontroly má za následek její nezákonnost a nemožnost dodatečného vyměření rozdílu daňové povinnosti zjištěného na základě této kontroly (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne prověřovat tvrzení daňového subjektu, nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (Šretr, 2011). Rozsah daňové kontroly může být buď neomezený, nebo omezený, kdy je kontrola zaměřena na plnění vybraných povinností. Rozsah kontroly vymezený při jejím zahájení lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení, tzn. rozšířit i zúžit (Matyášová, Grossová, 2011). Již v roce 2004 Nejvyšší správní soud v této věci v rozsudku 2Afs 69/2004 judikoval, že „daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně“. I dle citovaného rozsudku NSS je daňová kontrola zahájena skutečným výkonem kontrolní činnosti, tj. kontrolou a prověřováním dokladů, evidencí, hospodářských a účetních operací, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně. V praxi se nejspíše bude stávat, že se správci daně nepodaří splnit všechny tři podmínky pro zahájení kontroly napoprvé při jednom úkonu. V takovém případě bude platit, že daňová kontrola bude zahájena splněním podmínky časově poslední (Lichnovský, Ondrýsek, 2011).

Se zahájením daňové kontroly jsou spojeny významné účinky. V první řadě zahájení daňové kontroly přerušuje běh lhůty pro stanovení daně. Ode dne, kdy byla kontrola zahájena, běží nová tříletá lhůta, v níž lze daň stanovit (Baxa a kol., 2011). Zahájení daňové kontroly zpravidla předchází neformální postup, kdy správce daně domluví s daňovým subjektem termín zahájení kontroly. Ze strany správce daně se jedná o úkon učiněný na základě součinnosti s daňovým subjektem, neboť zákon správcí daně neukládá povinnost oznámit daňovému subjektu, že u něho bude kontrola zahájena (Zatloukal, 2011). Ačkoliv má daňový subjekt povinnost součinnosti, stává se, že se zahájení daňové kontroly vyhýbá. DŘ proto zavádí nový institut, který by měl sloužit správcí daně pro řešení takových situací (Kopřiva, Novotný, 2011). Tímto postupem je výzva k zahájení kontroly. Ve výzvě v intencích předmětného ustanovení daňového řádu stanoví správce daně místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen správcí sdělit daně den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení kontroly (Marková, 2012). Tento den přitom musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být správcí daně sdělen nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly (Matyášová, Grossová, 2011). Pokud daňový subjekt nevyhoví této výzvě bez závažných důvodů, případně následně neumožní daňovou kontrolu provést, vzdává se tak svého práva na dokazování a správce daně je oprávněn stanovit daň podle pomůcek, případně daň sjednat a dosáhnout tak, i přes nesoučinnost daňového subjektu, cíle správy daní (Kratochvíl, Taranda, 2011).

Správce daně však může zahájit daňovou kontrolu i bez předchozího avíza svého úmyslu. V těchto případech se převážně dostavují pracovníci místně příslušného správce daně přímo do sídla daňového subjektu a sepíší s daňovým subjektem, resp. statutárním zástupcem protokol o zahájení kontroly (Šretr, 2011).

### **3.2.5. Průběh provádění daňové kontroly**

Průběh daňové kontroly není nikterak upraven a ve své podstatě se skládá z jednotlivých úkonů správce daně a z úkonů daňového subjektu. V průběhu kontroly správce daně provádí různé činnosti směřující k prověření základu daně a daně, zejména dochází do sídla daňového subjektu, aby mohl nahlížet do účetních a jiných podkladů sloužících k sestavení jeho daňových přiznání (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu musí správce daně postupovat při kontrole účelně a tak, aby ji ukončil v přiměřené lhůtě, tj. jednotlivé kroky po sobě musí následovat v přiměřených časových intervalech. Provádění kontroly nelze svévolně přerušit nebo odložit její pokračování (NSS, čj. 8 Afs 7/2005-96, 2006).

Jednotlivé kontrolní mechanismy se rovněž budou lišit v závislosti na druhu kontrolované daně, podstatě ekonomické činnosti daňového subjektu a jeho velikosti. Z průběhu samotné daňové kontroly lze potom vysledovat, že se rozpadá do několika fází, a to fáze seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a dokazovací (Zatloukal, 2011).

Postup při daňové kontrole zahrnuje tři základní elementy. Prvním je detekce skutkového stavu a v podstatě vyhledávání problémových oblastí, druhým verifikace předložených či obstaraných důkazních prostředků a třetím estimace zjištěného skutkového stavu, jež v sobě skrývá jeho právní vyhodnocení a výpočet daňové povinnosti (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

V rámci vyhledávací činnosti i v průběhu daňové kontroly má správce daně možnost ve vhodných případech využívat i analytický program IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis, interaktivní výběr a analýza dat). Jedná se o software, do něhož jsou aplikována data poskytnutá daňovým subjektem. Obdobné analytické programy jsou využívány v mnoha zemích Evropské unie. Např. Rakousko v oblasti boje proti daňovým únikům používá kontrolní postupy, které kombinují logické a matematické metody s možnostmi tabulkových procesorů i nový kontrolní software ACL (Huber, 2004).

### 3.2.6. Dokazování

*„Důkazním břemenem obecně se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že jím tvrzené skutečnosti budou v řízení prokázány, a pokud za řízení jeho tvrzení prokázána nebyla, nese odpovědnost za to, že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto v jeho neprospěch“* (NSS, č.j. 5 Afs 5/2005 – 85).

Důkazní řízení je stěžejním místem výkonu správy daní, aby zejména daňová povinnost byla daňovým subjektům stanovena co nejsprávněji, na základě dostatečně spolehlivé a úplně zjištěného skutkového stavu (Kratochvíl, Taranda, 2011). Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost daň sám přiznat, ale též toto své tvrzení doložit – tedy břemeno důkazní. Dle daňového řádu je výslovnou

povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních či jiných podáních.

Dokazování je proces hodnocení důkazních prostředků a z nich vzešlých důkazů, prováděných za účelem skutkového stavu věcí. Jeho prováděním je tak realizována zásada materiální pravdy. Z tohoto důvodu je právě dokazování prioritním způsobem stanovení daňové povinnosti, předcházející pomůckám či sjednání daně (Lichnovský, Ondříšek, 2011). Dokazování je svěřeno správci daně, který při této činnosti musí dbát základních zásad, tzn. zásady materiální pravdy a zásady volného hodnocení důkazů (Důvodová zpráva, 2009). Význam dokazování spočívá v tom, že jde o jediný způsob obstarání skutkového podkladu pro vydání rozhodnutí, nebo jiný procesní postup. Předmětem dokazování obecně jsou události ve vnějším světě, které se odehrály v minulosti a je třeba jejich průběh objasnit (Baxa a kol., 2011). Správce daně by měl při tak závažném úkonu, jakým bezesporu hodnocení důkazů je, respektovat základní právní principy, vycházet z aplikace logických zákonitostí a především by v celkovém hodnocení neměly být zřejmé žádné rozpory (Šretr, 2011). Namísto dosud standardně uplatňované zásady formální pravdy se při dokazování prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především na to, aby daň byla stanovena ve správné výši (Matyášová, Grossová, 2011).

Provedené důkazy samy o sobě ještě netvoří skutková zjištění a každý z nich je třeba prověřit z hlediska závažnosti, zákonnosti, pravdivosti a učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování (Baxa a kol., 2011). Správce daně musí shromáždit důkazní prostředky v takovém množství a kvalitě, aby mohl dokazování provést. Důkazní prostředky získává jednak od daňového subjektu a dále pak svou vlastní činností. Při tom dbá, aby skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji (Kopřiva, Novotný, 2011).

Problémy někdy způsobuje skutečnost, že daňové subjekty ne vždy chápou podstatu a předmět dokazování. Pokud správce daně vydá výzvu k prokázání některých skutečností, je třeba předložit či navrhnou takové důkazní prostředky, kterými lze tyto skutečnosti prokázat a nikoliv „slohové cvičení na dané téma“ (Kobík, 2006).

Jako důkazních prostředků lze využít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutkový stav věci a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem a to i těch, které byly získány před zahájením řízení zejména tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci (Marková, 2012).



Je-li důkazní břemeno na straně správce daně, má možnost zjišťovat skutkový stav a ukládat daňovému subjektu povinnost prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností. Podmínkou je, probíhající řízení vedené s daňovým subjektem a dále skutečnost, že potřebné informace nelze zjistit z úřední evidence správce daně (Lichnovský, Ondrýsek, 2011). Správce daně je vybaven náležitými pravomocemi, včetně vyhledávací činnosti, ke zjišťování důkazních prostředků z vlastní iniciativy, aby nebyl odkázán pouze na důkazní pozici předestřenou daňovým subjektem a mohl v aplikační praxi dojít ke správnému stanovení daně i v situacích, kdy DS k tvrzené dani neunesse důkazní břemeno předpisu (Kratochvíl, Taranda, 2011).

Hodnocení důkazů ovládá zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v DŘ, kdy *„správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Při tom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“*. Ve věci důkazního břemene nejvyšší správní soud již v roce 2003 judikoval, že *„důkazním břemenem se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení a že z toho důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch“* (NSS sp. zn. 29 Odo 813/2001). *„Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene“* (NSS sp. zn. 7 Afs 29/2009). Při hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Jednotlivé komponenty dokazování musí následovat po sobě a nelze je libovolně zaměňovat (Zatloukal, 2011).

Proces dokazování je završen závěrečným hodnocením důkazů, ve kterém správce daně určí, které provedené důkazní prostředky, resp. důkazy z nich získané jsou použitelné pro vydání hodnocení ve věci a které nikoli, a osvědčí je za důkaz (Důvodová zpráva, 2009).

Provedené hodnocení důkazů správce daně shrne ve zprávě o daňové kontrole, případně sepíše o provedeném hodnocení důkazů úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise (Marková, 2012).

### **3.2.7. Neunesení důkazního břemene**

*„Jestliže jsou však skutečnosti, jimiž se DS snaží prokázat svá tvrzení, zpochybněny správcem daně - tzn. správcem daně jim nepřihlíží hodnotu důkazních prostředků, je*



*správce daně oprávněn postupovat tak, že tyto skutečnosti daňovým subjektem neprokázané při stanovení nového daňového základu a daně nezohlední“ (NSS č.j. 9 Afs 34/2007).*

V případě, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možnost stanovit daňovou povinnost dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Nejedná se o žádnou sankci, ale o jeden z možných způsobů stanovení základu daně správcem daně (Kobík, 2006).

### **3.2.8. Pomůcky a sjednání daně**

Jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti nesplní v takové míře, že daň v tomto důsledku již „pro převažující absenci relevantních důkazů“ nelze stanovit dokazováním, má správce daně právo, zvolit pro stanovení daně v pořadí další metodu a tou je užití pomůcek (Baxa a kol., 2011). Takový postup není závislý na součinnosti daňového subjektu, což však nevylučuje, aby správce daně nevyužil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako případné pomůcky (Důvodová zpráva, 2009).

K náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek může zákonně dojít jen tehdy, pokud dojde nejen k selhání daňového subjektu v dokazování, ale současně musí dojít k situaci, kdy není možné v důsledku tohoto selhání daňového subjektu stanovit daň dokazováním (Kratochvíl, Taranda, 2011).

Zcela jiná situace nastává, pokud daňový subjekt nepodal daňové tvrzení. V takovém případě správce daně nezkoumá, zda je možné stanovit daň dokazováním, neboť tato otázka je předem zodpovězena. Jestliže není splněno břemeno důkazní, není co dokazovat (Kopřiva, Novotný, 2011). Další možnost stanovení daně podle pomůcek nastává v případě, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného tvrzení, vyzve subjekt k odstranění těchto pochybností a tento neposkytne potřebnou součinnost k odstranění těchto pochybností (Šretr, 2011).

Pomůcky lze považovat za podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, aj. Ačkoliv bude určení relevantních skutečností podle pomůcek zpravidla méně přesné než jejich zjištění

dokazováním, i tak se nesmí míjet s realitou. Naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (NSS č.j. 2 Afs 207/2005).

Daňový řád ukládá správci daně povinnost přihlédnout i k výhodám pro daňový subjekt, i když je tento neuplatnil. „*Není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody uplatnit či nikoliv*“ (NSS č.j. 5 Afs 162/2006-114). Jak vyplývá z judikatury, komentované ustanovení není pouhou proklamací, leč povinností správce daně, jejíž splnění je přezkoumatelným způsobem vyžadováno (Lichnovský, Ondrýšek, 2011).

Způsob stanovení daně (z pomůcek na dokazování i z dokazování na pomůcky) lze změnit v odvolacím řízení. Odvolací orgán zkoumá dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, ale na rozdíl od ZSDP již i přiměřenost použitých pomůcek (Matyášová, Grossová, 2011).

Nelze-li daň stanovit dokazováním, ani prostřednictvím pomůcek, přichází na řadu poslední způsob, kterým je sjednání daně. V praxi není tento způsob příliš frekventovaný. Dohoda o sjednání daně musí být zachycena vždy protokolárně (Zatloukal, 2011).

### **3.2.9. Ukončení daňové kontroly – Zpráva o daňové kontrole**

Před samotným projednáním zprávy správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění. Účelem tohoto seznámení je poskytnout daňovému subjektu informace o provedeném dokazování, včetně hodnocení důkazů (Kopřiva, Novotný, 2011). Podpisu zprávy o kontrole předchází její vyhotovení příslušným pracovníkem správce daně a její projednání s daňovým subjektem, případně další kroky jako vyřízení námitek týkajících se zprávy, jejího obsahu či způsobu jeho zjištění a vyřízení návrhů na doplnění kontrolních úkonů (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

Zpráva o kontrole musí obsahovat potřebné náležitosti, mj. musí obsahovat i údaj o tom, který správce daně kontrolu prováděl a kteří jeho pracovníci, u kterého subjektu byla kontrola provedena, jaká daň a za jaká zdaňovací období byla kontrolována, jaké konkrétní doklady byly prověřeny a jednotlivá konkrétní kontrolní zjištění, tzn. skutečný stav a stav předpokládány právními předpisy (Boněk a kol., 2001). Základní náležitostí každé zprávy je výsledek kontrolního zjištění. Pod tímto pojmem je nutno si představit

nález správce daně včetně jeho důsledků na daňovou povinnost daňového subjektu. Konkrétně jde o výčet pochybení daňového subjektu spojený s výpočtem vztahujícím se k doměření daně (Lichnovský, Ondrýšek, 2011).

V případě, že má DS za to, že kontrolní zpráva nevychází ze všech rozhodných důkazních prostředků a neumožňuje tak správné stanovení daně, může navrhnout její doplnění o provedení těchto důkazů (Kindl, Telecký, Válková, 2002). Pokud na základě vyjádření se daňového subjektu či v důsledku jím navržených doplnění dojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, pak se proces projednání zprávy o kontrole vrací na počátek a změněný výsledek je opětovně projednáván s daňovým subjektem (Kratochvíl, Taranda, 2011). Daňový subjekt má rovněž možnost, není-li schopen reagovat přímo při projednání zprávy, požádat správce daně o poskytnutí lhůty, ve které se vyjádří. Pokud ale vyjádření a návrhy nebudou způsobilé vést ke změně výsledku kontrolního zjištění, další vyjádření se již nepřipouští (Matyášová, Grossová, 2011).

V situaci, kdy daňový subjekt v této fázi kontroly nespolupracuje, např. odmítne se zprávou o kontrole seznámit, nebo zprávu projednat, anebo se projednání vyhýbá, je správce daně oprávněn zprávu o kontrole daňovému subjektu doručit (Baxa a kol., 2011).

Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole, bezdůvodným odepřením podpisu, nebo jejím doručením (Marková, 2012).

### **3. 3. Opakování daňové kontroly**

Zásadní úpravou, která v daňovém řádu reaguje na předchozí judikaturu, je přesné vymezení podmínek, za kterých lze opakovat daňovou kontrolu, tedy daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány. Problematika opakovaných daňových kontrol byla častým předmětem sporů správců daně s daňovými subjekty (<http://doplnek.com/content/danova-kontrola>).

Vymezení podmínek pro opakování daňové kontroly v textu zákona je vzhledem k absenci tohoto vymezení v předchozí právní úpravě posílením právní jistoty adresátů právní normy (Důvodová zpráva, 2009).

První podmínkou jsou 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. K tomuto musí správce daně touto novou skutečností nebo důkazem disponovat

(Lichnovský, Ondrýsek, 2011). Novými skutečností nebo důkazy jsou podle bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu ČR „*skutková zjištění, která v době rozhodování nemohla být v řízení uplatněna bez zavinění účastníka podávajícího návrh*“ (NSS č.j. 2 Afs 149/2005-54). Nelze připustit, aby opakování daňové kontroly bylo paušálně vyloučeno i za situace, kdy při první kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou a kdy po jejím skončení a z důvodů, které správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod, aby tyto skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání (NSS č.j. 2 Afs 31/2005-57).

Druhá možnost nastane, pokud daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení, přičemž takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu změny tvrzení daňového subjektu. Pro provedení opakované kontroly postačuje naplnění alespoň jedné z uvedených podmínek (Šretr, 2011).

Lze konstatovat, že nové zjištění musí vždy vzbuzovat oprávněný dojem, že poslední známá daň není stanovena ve správné výši. Důvodem pro opakování daňové kontroly tak nemohou být takové skutečnosti, jež by uvedeným podmínkám vyhověly, avšak oprávněné pochybnosti by nevzbudily (Lichnovský, Ondrýsek, 2011).

Správce daně, který chce opakovanou daňovou kontrolu provést, musí při jejím zahájení vymežit a daňovému subjektu sdělit, v jakém rozsahu a z jakých důvodů bude opakovaná kontrola provedena (NSS č.j. 2 Afs 31/2005-57). Smyslem a účelem zákonného omezení opakované kontroly je ochrana daňového subjektu před zbytečným zatěžováním a zasahováním do práv (Baxa a kol., 2011). Pokud by tyto podmínky splněny nebyly, nelze opakovanou kontrolu zahájit a její zahájení by bylo nezákonným zásahem správního orgánu (Kopřiva, Novotný, 2011).

### **3.4. Daňová kontrola v mezinárodním kontextu**

Mezinárodní spolupráce při správě daní je jedním z efektivních prostředků boje proti mezinárodnímu vyhýbání se daním a daňovým únikům (Mrkývka a kol., 2004). Žádost o mezinárodní pomoc při správě daní, je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem, jehož cílem je získat informace, odstranit nejasnosti či pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za součinnosti s daňovým orgánem jiného státu ([www.danovakontrola.cz](http://www.danovakontrola.cz)).

Průlom v mezinárodní spolupráci v oblasti daní způsobila již v roce 1977 směrnice Rady č. 77/799/EHS, jejímž cílem je „*potírat mezinárodní daňové úniky a vyhýbání se*

*daňovým povinnostem a identifikovat umělé přesuny zisků ve skupinách nadnárodních podniků“.*

Zákon o mezinárodní pomoci při správě daní upravuje postup a podmínky, za kterých správci daně poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření mezinárodní pomoc při jejich správě. Formami pomoci jsou výměna informací, přímá spolupráce pracovníků daňových správ a simultánní daňová kontrola. Finanční správa plně využívá všechny uvedené formy.

Podmínky a rozsah výměny informací potřebných pro aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění, ale i vnitrostátních právních předpisů smluvních států upravují tyto smlouvy v člancích označených jako výměna informací (Boněk a kol., 2001).

ČDS je oprávněna ve spolupráci s orgány ostatních smluvních států provádět souběžnou, neboli simultánní kontrolu, což znamená, že např. u českého daňového subjektu, který bude mít stálou provozovnu na Slovensku, bude probíhat daňová kontrola v ČR a souběžně i na Slovensku v této stálé provozovně (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

Spolupráce mezi daňovými správami zemí EU, ale i dalších zemí je rok od roku intenzivnější. MFČR uzavírá tzv. memoranda o porozumění s partnerskými daňovými správami, která upřesňují provádění všech forem spolupráce včetně simultánních daňových kontrol, přítomnosti daňových úředníků jednoho státu na území státu druhého i přímou spolupráci daňových úředníků (Zatloukal, 2011). Pracovníci zahraniční daňové správy mohou být např. pozváni na českou daňovou správu za účelem vysvětlení dožádání nebo při výpovědi daňového subjektu, která se týká předmětu výměny. MFČR ve svém rozhodnutí o povolení vymezí rozsah postavení zahraničních úředníků ([www.pravnik.cz](http://www.pravnik.cz)).

Dle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 byla zřízena, s cílem usnadnit mnohostrannou spolupráci při boji proti podvodům v oblasti DPH, síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy "Eurofisc", v rámci níž členské státy zavádějí mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH a koordinují rychlou mnohostrannou výměnu cílených informací v tematických okruzích.

Boj proti podvodům s DPH je významnou výzvou pro EU, která stojí členské státy miliardy eur ročně v podobě ztracených příjmů. Podvody s DPH jsou často organizovány na přeshraniční bázi, zejména tzv. Carrousel systémů, kdy je zboží obchodováno mezi několika subjekty v různých členských státech bez zaplacení DPH daňovým orgánům

(www.eurofisc.eu). Lze konstatovat, že bez účinné mezinárodní spolupráce nelze vykonávat efektivní správu daní (www.mfcr.cz).

### **3.5. Opravné a dozorčí prostředky**

Daňový řád modifikuje a zdokonaluje možnosti daňového subjektu při ochraně jeho práv, týkajících se správného zjištění a stanovení daně v průběhu daňového řízení a při placení daně (Prudký, Lošťák, 2011).

Rozhodnutí vydaná správcem daně lze přezkoumat na základě opravných a dozorčích prostředků. Jde o procesní instituty, jejichž cílem je zachytit dostatečnou kvalitu rozhodování ať už tím, že je zásadně umožněno dvojí posouzení věci i tím, že se napravují pochybení, nebo se zajišťuje koordinace rozhodnutí (Matyášová, Grossová, 2011). Tyto procesní instituty jsou postaveny na základě dvojinstančnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních, tzn., že řízení a rozhodnutí správce daně prvního stupně podléhá kontrole nadřízeného orgánu (Zatloukal, 2011).

Daňový řád zakotvuje tři druhy prostředků, kterými lze docílit změny vydaného rozhodnutí. Konkrétně rozlišuje řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky a dozorčí prostředky (Lichnovský, Ondříšek, 2011).

#### **3.5.1. Řádné opravné prostředky**

Opravný prostředek je procesní institut sloužící k ochraně práva subjektivního, jenž je plně v rukou příjemce rozhodnutí – jeho uplatnění je ponecháno na jeho aktivitě. Pokud příjemce opravný prostředek neuplatní, řízení o něm nemůže být zahájeno (Kopřiva, Novotný, 2011). Řádné opravné prostředky jsou tedy procesními úkony, kterými se účastník daňového řízení může domáhat přezkoumání takových rozhodnutí, která dosud nejsou v právní moci (Boněk a kol., 2001).

**Odvolání** je nejuniverzálnějším opravným prostředkem při správě daní. Lze předpokládat, že v případě, kdy se daňový subjekt nebude ztotožňovat se závěry správce daně po kontrole, bude proti dodatečnému platebnímu výměru uplatňovat odvolání (Šretr, 2011). Smyslem odvolání je umožnit nápravu pochybení prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolacím orgánem, popř. cestou autoremedury samotným správcem daně. Vyčerpání řádného opravného prostředku je podmínkou k případnému přezkumu rozhodnutí soudem ve správním soudnictví (Baxa a kol., 2011).

Návrh na zahájení odvolacího řízení má taxativně stanovené náležitosti<sup>7</sup> a je nutné splnit formální požadavky na obsah odvolání. Pro vlastní odvolání již zákon nestanoví žádné důvody, které by odvolatel musel respektovat. Lze brojit proti nezákonnostem, nesprávnostem, nesprávnému úřednímu postupu, či způsobu řešení daného případu (Důvodová zpráva, 2009). Předmětem odvolání může být pouze rozhodnutí vydané v řízení, které má povahu individuálního správního aktu, tj. takové, jež práva a povinnosti stanoví, nebo již existující práva a povinnosti prohlašuje (Matyášová, Grossová, 2011). Jako nepřípustné je však označeno odvolání, které by napadlo pouze odůvodnění rozhodnutí, aniž by současně bylo brojeno proti jeho výroku tak, aby odvolání mělo relevantní vlastní obsah směřující ke změně nebo zrušení napadeného rozhodnutí správce daně (Kratochvíl, Taranda, 2011).

V rámci odvolání může odvolací orgán provádět dokazování, doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo odstranění vad prvoinstančního daňového řízení, popřípadě toto uložit správci daně, který platební výměr vydal (Zatloukal, 2011). *Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nelze dále odvolat. Odvolatel pak má ve většině případů možnost podat žalobu ke správnímu soudu*<sup>8</sup>.

**Rozklad** lze podat proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo osoba stojící v jeho čele. O rozkladu pak rozhoduje úřední osoba, stojící v čele ústředního správního orgánu, na základě návrhu jí ustavené komise (Marková, 2012). Svým obsahem i posláním je totožným institutem jako odvolání, avšak rozhodoval-li v prvním stupni ústřední orgán s celostátní působností, neexistuje již nadřízený orgán, který by o tomto opravném prostředku rozhodoval (Baxa a kol., 2011).

### 3.5.2. Mimořádné opravné a dozorčí prostředky

V praxi může nastat situace, kdy na základě určitých skutečností budou ohledně správnosti rozhodnutí existovat velmi významné pochyby. Za tímto účelem existují tzv. mimořádné opravné a dozorčí prostředky, které umožňují dosáhnout změny již pravomocných rozhodnutí (Lichnovský, Ondříšek, 2011).

DŘ zná jako mimořádný opravný prostředek **návrh na povolení obnovy řízení**, jímž může daňový subjekt požádat správce daně o obnovení skončeného daňového řízení a provedení nového (Prudký, Lošťák, 2011). Obnova řízení slouží k odstranění vad

---

<sup>7</sup> §112 odst. 1 DŘ

<sup>8</sup> § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

skutkových. Důvody pro obnovu jsou takové povahy, kdy lze důvodně předpokládat, že by ve věci bylo rozhodnuto jinak, pokud by měl správce daně informace v takovém rozsahu, v jakém je má v době, kdy obnovu řízení povoluje nebo nařizuje (Kopřiva, Novotný, 2011). Do okruhu stanovených důvodů spadá objevení se nových podstatných skutečností, podvodné jednání a rozhodnutí odlišné od posouzení skutečnosti jako předběžné otázky (Kratochvíl, Taranda, 2011). Obnovené řízení provádí správce daně, který ve věci rozhodoval v prvním stupni. Pokud bylo rozhodnutí dosaženo trestným činem, provádí obnovené řízení správce daně, v jehož vedeném řízení tyto důvody nastaly (Marková, 2012). DŘ zajišťuje, aby daňový subjekt nebyl vystaven nepříznivým důsledkům z rozhodnutí, které trpí vadami a proto má povolení obnovy řízení vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek (Důvodová zpráva, 2009). Výsledkem obnoveného řízení je vždy vydání nového rozhodnutí ve věci, kterým se původní rozhodnutí ruší a to i v případě, že výsledek je shodný s původním rozhodnutím (Baxa a kol., 2011). Řízení nelze obnovit v případě, kdy je možné podat dodatečné tvrzení (Macoun, Banzetová, 2010).

Jako dozorčí prostředky stanovuje DŘ dva prostředky a to **nařízení obnovy řízení** a **nařízení přezkoumání rozhodnutí**. V případě nařízení obnovy řízení se správce daně snaží dosáhnout změny již vydaného a pravomocného rozhodnutí. Pro nařízení obnovy platí stejná pravidla, jako je tomu u návrhu na obnovu řízení, podaném daňovým subjektem (Šretr, 2011). Přezkoumání rozhodnutí je pojato výlučně jako dozorčí prostředek, který lze zahájit pouze z moci úřední – ex offio. Důvodem k nařízení přezkumu je existence nezákonnosti, či podstatných vad řízení (Matyášová, Grossová, 2011). Přezkumné řízení je nástrojem k nápravě právních, nikoliv skutkových vad rozhodnutí. Přezkoumat lze jak rozhodnutí pravomocné, i rozhodnutí, jež dosud nenabylo právní moci. Podnět k přezkumu může dát jakýkoliv správce daně, jakmile zjistí, že jsou pro přezkoumání dány zákonné podmínky (Zatloukal, 2011).

Novým institutem je tzv. **uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví**, které může provést správce daně v přezkumném řízení. Podmínkou je žaloba na zrušení rozhodnutí správce daně a dále, že správce daně uzná argumentaci žalobce, např. pokud si je vědom pochybení. ([www.danarionline.cz](http://www.danarionline.cz)).



## 4. Analytická část

Kontrolní činnost pracovníků správce daně se stává rok od roku náročnějším a sofistikovanějším procesem. Je tomu tak ve spojitosti s nároky, jež jsou kladeny na zainteresované osoby z hlediska nejen daňového práva hmotného, ale i s ohledem na znalost norem práva procesního, v němž je soustředěna procesní materie společná pro veškeré hmotné daňové zákony. Nelze opomenout ani možné procesní problémy, které zcela jistě vyvstanou se zavedením daňového řádu do praxe a to jak v souvislosti s některými novými ustanoveními, tak i se zřetelem na chybějící nové výklady správních soudů k této problematice.

### 4.1. Daňová kontrola a její cíle

Daňová kontrola je zásadním a nepostradatelným zákonným nástrojem správce daně, jehož prostřednictvím dochází k zajištění cíle správy daní, tj. ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, neboť vždy existovala část daňových subjektů, která své daňové povinnosti vůči státu neplnila vždy řádně. Daňová kontrola tak zastává zcela nezastupitelnou pozici v koncepci daňového řádu, založené na prioritním břemení tvrzení daňových subjektů ohledně jejich vlastní daňové povinnosti, přičemž k tomuto tvrzení své vlastní daňové povinnosti daňové subjekty nesou také břemeno důkazní. Princip, kdy je daňový subjekt povinen daň vypočítat, přiznat a svá tvrzení doložit, platil již za předchozího procesního předpisu a platí i dnes za platnosti daňového řádu. Cílem daňového řízení podle ZSDP bylo stanovení daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, za současného respektování proporcionality prostřednictvím požadavků kladených na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly. Z komparace obou znění vyplývá zjevné úsilí o vyváženější vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem tak, aby hlavním cílem bylo správné stanovení daně a nikoliv pouze zabránění daňovému úniku.

Přesto lze dovodit, že jednou ze stěžejních úloh daňové kontroly je právě prevence a omezení daňových úniků a dalších nežádoucích praktik s nežádoucím efektem na fiskální funkci daní. Při daňové kontrole bývají zachyceny i systémové chyby, či nesprávně uplatňované postupy, které by po řádném provedení daňové kontroly měly být nalezeny a potažmo pro následující období eliminovány. I z tohoto důvodu je namístě zachovat namátkový charakter daňové kontroly a ponechat na správci daně kdy a kde daňovou

kontrolu zahájí. S uvedením daňového řádu v účinnost byly ukončeny spory odborné veřejnosti o tom, co se daňovou kontrolou rozumí a zda je daňová kontrola řízením svého druhu či úkonem. ZSDP definici daňové kontroly neobsahoval, avšak Nejvyšší správní soud vymezil daňovou kontrolu jako dílčí procesní postup v rámci daňového řízení. Na rozdíl od ZSDP daňový řád charakterizuje daňovou kontrolu jako postup při správě daní, avšak oproti dalším postupům, např. vyhledávací činností, či místnímu šetření, může pouze na základě výsledků daňové kontroly dojít k doměření daně z moci úřední. Jednotlivé postupy mají své vlastní místo při správě daní a nemělo by proto docházet k jejich zaměňování v aplikační praxi správců daní. Daňové subjekty se nezřídka pozastavují nad postupem, kdy je na základě pochybností správce daně o správnosti, průkaznosti či úplnosti podaného přiznání vydána výzva - tzv. postup k odstranění pochybností, a poté za přetrvávajících pochybností zahájí správce daně kontrolu dosud nevyměřené daně. Je tomu tak s ohledem na účel postupu k odstranění pochybností, jenž by měl být výhradně rychlým nástrojem daňového řádu směřovaným výhradně k rozsahu nastalých konkrétních pochybností týkajících se údajů předmětného daňového tvrzení. V případě, že již z počátku bude správce daně důvodně předpokládat rozsáhlé dokazování (například v rámci daně z přidané hodnoty, kdy správce daně pojme podezření na daňový únik v rámci tzv. řetězového obchodu), je namístě zahájit daňovou kontrolu i s ohledem na zachování konzumace práv daňového subjektu, jež jsou v případě daňové kontroly širší, než v rámci postupu k odstranění pochybností.

Daňová kontrola dle daňového řádu je součástí nalézacího řízení, konkrétně řízením doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně. Jde o nový koncept, neboť předchozí procesní předpis používal pojem dodatečné vyměření. Novým pojmem je i daňové tvrzení, jež je souhrnným názvem pro daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Daňovou kontrolou mohou být prověřovány všechny druhy daní a kontrolována může být nejen daňová povinnost, ale i daňová ztráta, daňový bonus nebo uplatněný nárok na odpočet.

#### **4.1.1. Předmět a rozsah daňové kontroly**

Daňový řád na rozdíl od předchozího procesního předpisu správci daně ukládá, aby jasně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly, čímž umožňuje, aby daňová kontrola mohla být zaměřena na předem deklarovanou oblast. Přesné vymezení předmětu a rozsahu

daňové kontroly je podstatné z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně, možnosti opakování daňové kontroly a v neposlední řadě i pro nepřípustnost podat dodatečné tvrzení.

Předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje - tzn. k jednomu druhu daně a konkrétnímu období, či jednotlivé dani podléhající skutečností v případě majetkových daní. Rozsah daňové kontroly potom vymezuje, jaká tvrzení nebo okolnosti bude v rámci vymezeného předmětu správce daně prověřovat. S ohledem reálné možnosti daňové správy může být rozsah zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vážících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období, nebo může být cíleně zaměřen na ověření plnění vybraných povinností. Běžně bývá daňová kontrola definována v rozsahu nejčastějších pochybení. Daňový řád umožňuje správci daně tento rozsah v průběhu kontroly upřesnit. V praxi jde zejména o možnost rozšířit rozsah o ověřování skutečností dosud neproěřovaných, postupem pro její zahájení. V takovém případě je však správce daně povinen ještě před zahájením vlastního prověřování daňovému subjektu rozšíření, rozsahu daňové kontroly oznámit. Nejčastěji k tomu dochází při ústním jednání, kdy je rozšíření kontroly podchyceno v protokolu o jednání. Rozsah kontroly však může být i zúžen, což znamená, že původní daňová kontrola zahájená v širším rozsahu bude omezena pouze na ověření vybraných povinností. Daňovou kontrolu však nelze zúžit na ty skutečnosti, které již byly v rámci této kontroly fakticky ověřeny. Bylo by hrubou chybou správce daně, pokud by napřed prověřil všechny skutečnosti v celém zdaňovacím období a až poté by si vybral jen ty skutečnosti, jež by pravděpodobně vedly k doměření daně, a ve vztahu k ostatním skutečnostem zúžil rozsah daňové kontroly. V tomto případě by mohlo dojít ke snížení právní jistoty kontrolovaného daňového subjektu z hlediska možnosti opakování kontroly.

## **4.2. Lhůty pro stanovení daně**

Stanovení okamžiku, od něhož se začíná počítat prekluzivní lhůta, činilo v daňové praxi posledních let problémy a bylo předmětem mnohých kauz ve správním soudnictví. I to svědčí o nepochybném významu lhůty pro stanovení daně, dříve lhůty pro vyměření daně, jejímž následkem zaniká právo daň vyměřit, či prostřednictvím daňové kontroly doměřit. Marné uplynutí propadné lhůty pro stanovení daně je tak pokládáno za rozhodný okamžik, jenž stanovuje konec daňového řízení v rovině nalézací, jehož součástí je řízení vyměřovací i doměřovací.

Za předchozí právní úpravy, tj. dle ZSDP, nebylo správci daně umožněno daň vyměřit nebo doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Výklad k tomuto ustanovení byl po dlouhá léta ustálený a vycházel z premisy, že povinnost podat daňové přiznání nastane až po uplynutí zdaňovacího období, kdy je již jisté, že daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání vůbec vznikla. Tento výklad, který byl uznáván jak správcem daně, tak správními soudy i mnoha daňovými poradci, bývá označován jako „teorie 3+1“.

V roce 2008 však Ústavní soud prostřednictvím rozsudku změnil na prekluzivní lhůtu pro vyměření daně náhled a dosavadní výklad označil za extenzivní, tj. ve smyslu rozšiřujícím, či prodlužujícím zákonnou tříletou lhůtu na čtyřletou. Základ svého rozhodnutí Ústavní soud pojal v nejasné terminologii ZSDP, kdy zákonodárce v obecném ustanovení, ani ve speciálních ustanoveních dostatečně neurčil, kdy vlastně povinnost podat daňové přiznání vzniká nejdříve, nýbrž definoval pouze okamžik konce prekluzivní lhůty. Ústavní soud v daném případě rozhodl, že předmětná tříletá lhůta pro vyměření nebo doměření daně počíná běžet již od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla a nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Tento výklad bývá označován jako „teorie 3+0“. Za nejsilnější argument je považován ústavně právní princip, dle kterého je v případě více výkladů veřejnoprávní normy nezbytné zvolit takový, jenž do základních práv a svobod nezasahuje, případně zasahuje nejméně. Tento výklad Ústavního soudu však nebyl bezezbytku přijat ani odbornou veřejností a existovaly vážné rozpory i mezi jednotlivými senáty Ústavního soudu. Na uvedenou problematiku navázaly i další výklady správních soudů ve smyslu, že daň musí být vyměřena či doměřena ve lhůtě pravomocně a dále, že správce daně je povinen přihlédnout k prekluzi z moci úřední. Ministerstvo financí na základě nálezu Ústavního soudu deklarovalo změnu správní praxe, v jejímž důsledku správce ukončil veškeré daňové kontroly, u nichž došlo z hlediska „teorie 3+0“ k marnému uplynutí lhůt pro vyměření a doměření daně.

Vážnou právní nejistotu daňových subjektů i správce daně ve věci propadné lhůty ukončil až nový daňový řád, jehož dílčím cílem bylo deklarováno i obnovení právní jistoty ve věci běhu lhůty pro stanovení daně. Základní lhůta pro stanovení daně dle daňového řádu je opět tříletá. Na rozdíl od ZSDP však není propadná lhůta počítána od konce zdaňovacího období, nýbrž začíná běžet konkrétním dnem, v němž uplyne lhůta pro podání

řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně prohlášena povinnost podání daňového tvrzení. Je evidentní, že oproti „teorii 3+1“ došlo u prekluzivní lhůty pro stanovení daně k jejímu zkrácení.

Příklad:

### **Teorie 3+1**

#### Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007

Počátek běhu lhůty: 31. 12. 2008.

Konec běhu lhůty: 31. 12.2011 za předpokladu, že nebyl před koncem lhůty učiněn úkon, na jehož základě by lhůta běžela znovu.

#### Přiznání k dani z přidané hodnoty, zdaňovací období březen

počátek běhu lhůty: 30. 4. 2007

Konec lhůty: 30. 4. 2010

### **Teorie 3+0**

#### Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007

Počátek běhu lhůty: 31. 12. 2007.

Konec běhu lhůty: 31. 12.2010 v případě, že nebyl před koncem lhůty učiněn úkon, na jehož základě by lhůta běžela znovu.

#### Přiznání k dani z přidané hodnoty, zdaňovací období březen

počátek běhu lhůty: 31. 3. 2007

Konec lhůty: 31. 3. 2010

### **Počítání lhůty pro stanovení daně dle DŘ**

Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011

Počátek běhu lhůty: 31.3.2012

Konec běhu „základní“ tříleté lhůty: 31.3.2015.

Za platnosti podmínky, že daňová kontrola může být zákonně zahájena pouze v době, kdy lze daň ještě vyměřit či doměřit, jsou se zřetelem ke správě daní rovněž podstatné úkony, které explicitně do běhu lhůty pro stanovení daně zasahují. Porovnáním ZSDP a daňového řádu je zřejmé, že i zde došlo ke kvalitativnímu posunu. Za účinnosti ZSDP bylo záležitostí výkladu a judikatury, které úkony do běhu lhůty pro vyměření zasahují, což opět neposkytovalo právní jistotu. Pozitivní změnou zakotvenou v daňovém řádu je taxativní výčet úkonů, které lhůtu pro stanovení daně přerušují a nově také prodlužují a staví.

Primárně jde o úkony, které běh tříleté lhůty pro stanovení daně prodlužují o jeden rok, za premisy, že k těmto úkonům došlo v posledních dvanácti měsících před uplynutím stávající prekluzivní lhůty. Mezi takové úkony patří zejména podání dodatečného daňového tvrzení, oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně. Skutečnost, zda výzva vedla k doměření daně, může být neztřídka ověřena až po uplynutí původní lhůty pro stanovení daně. Podmínkou doměření po výzvě však ve svém důsledku daňový řád komplikuje běžnou správu daní. Je již evidentní, že tato podmínka zakládá právní nejistotu zúčastněných osob a v případě, že nebude novelou odstraněna, lze očekávat nové právní spory. Mezi úkony, které prodlužují propadnou lhůtu o jeden rok, lze zařadit i oznámení rozhodnutí o stanovení daně (v praxi např. platebního výměru) a dále řádné či mimořádné opravné a dozorčí prostředky.

Dále daňový řád jasně vymezuje i úkony přerušující běh lhůty pro stanovení daně. Takovým úkonem je například zahájení daňové kontroly, nebo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení, kdy tříletá lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

#### **Příklad:**

Daň z příjmů fyzických osob za rok 2010, lhůta pro podání daňového přiznání 31.3.2011. Správce daně zahájil dne 20.5.2012 kontrolu uvedené daně za zdaňovací období rok 2010.

Počátek běhu lhůty: 31. 3. 2011.

Původní konec běhu lhůty: 31.3.2014

Nová tříletá lhůta běží od: 20.5.2012

Konec běhu lhůty : 20.5.2015

Vyjma prodloužení lhůty pro stanovení daně je v daňovém řádu zakotven i výčet případů, které prekluzivní lhůtu staví. Jedná se např. o dobu, po kterou je vedeno řízení v souvislosti se stanovením daně před správními soudy. V tomto případě jde o zcela nové ustanovení, které nebylo v ZSDP vůbec řešeno.

Lhůta pro stanovení daně končí uplynutím 10 let od lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, nebo ode dne splatnosti daně. V porovnání se ZSDP se počátek této lhůty opět odvíjí ode dne pro podání řádného daňového tvrzení, nebo ode dne, v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. V případě daňové trestné činnosti se však prolamuje i tato desetiletá lhůta.

### 4.3. Zastupování

Při daňové kontrole nepochybně ve zvýšené míře dochází ke komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňový řád přiznává daňovému subjektu právo nechat se v daňovém řízení zastupovat zvoleným zástupcem s výjimkou, kdy má při správě daní něco osobně vykonat. Záměrem institutu zastupování je zachování rovnosti účastníků v jejich procesním postavení a možnostech. Otázka, zda bude daňový subjekt jednat před správcem daně osobně, nebo prostřednictvím zplnomocněného zástupce zakládá možnost řady procesních pochybení.

Daňovou kontrolu není přípustné zahájit a následně ani provádět bez přítomnosti daňového subjektu nebo jeho zplnomocněného zástupce. Úprava zastupování na základě plné moci je obsažena v občanském zákoníku, přičemž daňový řád je vůči této úpravě speciální. Pro účinnost plné moci je nezbytné, aby byla udělena písemně a bez vad doručena správci daně. Plná moc musí nově obsahovat nesporné vymezení rozsahu zmocnění, tzn. k jakým úkonům je plná moc udělena. Zmocnění proto může být uděleno např. ke konkrétnímu úkonu, více úkonům, pro určité řízení, pro určitý postup (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností).

Nepřesné vymezení úkonů, či vymezení umožňující více výkladů, bývá nezřídka příčinou právních sporů. V případě daňové kontroly bývá namítána zejména nezákonně zahájená daňová kontrola, či nezákonný zásah do sféry daňového subjektu způsobený jednáním s nesprávnou osobou. K závažnému pochybení odepření práva na právní pomoc, které je zakotveno v LZPS, by mohlo dojít v případě, pokud by správce daně jednal přímo s daňovým subjektem bez ohledu na skutečnost, že tento subjekt ustanovil svého zástupce. Takový případ by mohl být klasifikován jako nezákonné vyloučení zástupce daňového subjektu ze zastupování. Je proto nezbytné, aby správce daně v případě zjištění vad v rozsahu zmocnění vyzval zmocnitele k upřesnění, či upravení plné moci. Plná moc je vůči správci daně účinná až po odstranění vad. Po novele daňového řádu, platné od 1.3.2011 již není požadováno přijetí plné moci zmocněncem, je pouze vyžadován podpis zmocnitele. Uvedená novela rovněž deklaruje, že nová plná moc udělená pro tutéž věc ruší původní plnou moc, aniž by musela být vypovězena.

V daňovém řádu je ve věci zastupování striktně vymezeno, kdy je správce daně oprávněn jednat s daňovým subjektem přímo, tj. bez účasti zplnomocněného zástupce daňového subjektu. Tento průlom do principu zastoupení je však závazně vyhraněn pro

případy, kdy je osobní účast daňového subjektu nezbytná a účelná. Jsou tím míněny zejména neodkladné či neopakovatelné úkony např., kdy by prodleva spojená se zajištěním účasti zástupce daňového subjektu zmařila možnost provést výslech osoby, která má být vyslechnuta, před jejím odjezdem do zahraničí.

Ve srovnání se ZSDP přinesl daňový řád do problematiky zastupování několik dílčích změn. Nově již není zakázáno, aby jeden zástupce, který není daňovým poradcem ani advokátem, mohl u jednoho správce daně zastupovat současně více subjektů. Změny doznalo i doručování, kdy správce daně nově doručuje pouze tomuto zmocněnci v rozsahu jeho oprávnění k zastupování a nikoliv již daňovému subjektu.

#### **4.4. Proces zahájení daňové kontroly**

Zahájení daňové kontroly je významným procesním institutem, který s sebou nese závažné procesně-právní následky. Těmi je zejména obnovení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně a nepřípustnost podání dodatečného daňového tvrzení za kontrolovanou daň a zdaňovací období.

Předchozí procesní předpis okamžik zahájení daňové kontroly nedefinoval, což bylo příčinou mnoha sporů, které řešily správní soudy. Tyto spory však vedly k judikatuře, která následně směřovala k vyšší právní jistotě na obou stranách, jak u správců daní, tak u daňových subjektů. Výklady správních soudů, zejména ve smyslu, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty, byly východiskem pro nový daňový řád. V roce 2008 zahájil Ústavní soud svým rozhodnutím debatu o možné svévoli ze strany správce daně při zahájení daňové kontroly v případě, kdy neexistují konkrétní pochybnosti či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než by měla být. Rozsudek Ústavního soudu o uvedené svévoli však nebyl z rozhodnutí ministerstva financí do praxe České daňové správy přijat. V následné judikatuře Ústavní soud rozhodnutí přehodnotil a rozhodl, že za porušení LZPS nelze pokládat postup správce daně v případě zahájení daňové kontroly bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi o tom, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

S účinností daňového řádu již byla pro zahájení daňové kontroly zakotvena jednoznačná pravidla. Zahájení daňové kontroly je nově precizováno tak, že se jedná o provedení prvního úkonu správce daně vůči daňovému subjektu, při němž je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a zároveň, při kterém správce daně začne zjišťovat



daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, tj. kdy již začne fakticky provádět kontrolní činnost.

Daňový řád správci daně neukládá povinnost, aby oficiálně daňovému subjektu oznámil úmysl daňovou kontrolu provést, ani existenci důvodů k jejímu zahájení. V praxi se však ve většině případů, kdy daňový subjekt spolupracuje, správce daně s daňovým subjektem na místě a čase provedení daňové kontroly dohodne. Komunikace při tom probíhá většinou neformálně buď telefonicky, nebo prostřednictvím elektronické pošty. Správce daně však může zvolit i předem neohlášené zahájení daňové kontroly, kdy se dostaví např. do provozovny daňového subjektu s úmyslem bezodkladného zahájení kontroly. Děje se tak zejména v případech, kdy má správce daně důvodné obavy, že by daňový subjekt v případě ohlášené daňové kontroly její provedení mařil.

Pro případ, že daňový subjekt správci daně neumožní daňovou kontrolu zahájit např. tím, že se zahájení kontroly vyhýbá, se správcem nekomunikuje, nebo vykazuje snahu obstrukcemi posunout zahájení daňové kontroly do doby, kdy již nemůže být zahájena, zavedl daňový řád zcela nový institut výzvy k zahájení daňové kontroly. Povinnými náležitostmi této výzvy je stanovení místa zahájení kontroly, předmětu kontroly – tj. daně a zdaňovacího období a dále maximálně 15-ti denní lhůta, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Je na místě předeslat, že v případě výzvy k zahájení kontroly se neuplatní obecné pravidlo pro počítání času a běh lhůty začíná již dnem doručení. Daňový řád dále daňovému subjektu ukládá, aby svůj návrh sdělil minimálně tři dny před navrhovaným dnem zahájení kontroly.

#### **Příklad:**

Výzva k zahájení kontroly byla doručena **1.6.2012**

**Počátek lhůty: 1.6.2012**

Ve výzvě správce daně stanovil lhůtu ke sdělení návrhu na **15 dnů**

Konec lhůty, do kdy musí daňový subjekt sdělit správci daně den a hodinu, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly **14.6.2012**

Daňový subjekt může navrhnout kterýkoliv pracovní den **do 29.6.2012 (14.6. + 15 dnů)**

Daňový subjekt navrhne zahájení kontroly na 25.6.2012, svůj návrh tak musí správci daně sdělit nejpozději 22.6.2012 (25.6. – 3 dny)

V případě, že daňový subjekt ani po výzvě neumožní daňovou kontrolu zahájit, vzdává se tak svého práva na dokazování a správce daně je oprávněn i bez provedení daňové kontroly stanovit daň podle pomůcek. Je třeba upozornit i na skutečnost, že uplynutím lhůty pro odpověď na výzvu k zahájení kontroly běží prekluzivní lhůta pro stanovení daně znovu bez ohledu na to, zda daňová kontrola byla skutečně zahájena.

Pokud se nepodaří zahájit daňovou kontrolu a správce daně disponuje konkrétními důkazy (např. z vyhledávací činnosti), má zákonnou možnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Jestliže daňový subjekt nepodá dodatečné daňové přiznání ani po výzvě, je správce daně oprávněn doměřit daň na základě dokazování, nebo podle pomůcek.

Při zahájení daňové kontroly je správce daně povinen sepsat protokol, který je veřejnou listinou, ve smyslu občanského soudního řádu. Protokol tak potvrzuje prohlášení orgánu, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v něm osvědčeno nebo potvrzeno. Při protokolovaném ústním jednání je daňový subjekt poučen o svých právech a povinnostech, předmětu a rozsahu daňové kontroly a nově o zahájení doměřovacího řízení. Spolu se sepsáním protokolu by mělo dojít i k faktickému provádění daňové kontroly. V praxi se bude jednat zejména o prověřování prvotních dokladů a evidencí ve vztahu k údajům vykázaným daňovým subjektem na předmětném daňovém tvrzení.

Může však nastat situace, kdy daňový subjekt podklady potřebné pro provedení kontroly v rámci protokolu o zahájení daňové kontroly nepředloží. V takovém případě není splněna jedna z podmínek pro zahájení kontroly. Daňová kontrola bude fakticky zahájena až tehdy, kdy budou splněny veškeré podmínky pro její zahájení, tj. poté, kdy správce daně začne skutečně tyto podklady prověřovat.

Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. S účinností daňového řádu je o tom, kdo je v případě daňové kontroly úřední osobou, napsán úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje.

#### **4.5. Vlastní průběh daňové kontroly**

Po úspěšném zahájení daňové kontroly, tj. splnění veškerých podmínek pro její zahájení, nastává vlastní kontrolní činnost. Obecně je možné jakoukoliv kontrolu popsat jako porovnávání skutečného stavu se stavem, který má být podle právních norem.

Při vlastní kontrolní činnosti správce daně lze vysledovat logickou linku metody indukce od sběru dat, seznámení se s těmito daty, provedení předběžných závěrů,

opakovaný sběr dat v rámci dokazování až po ukončení fáze dokazování, komparaci s příslušnými hmotnými předpisy a nakonec vypracování kontrolní zprávy.

Běžně nastává kontrolní činnost ihned po předložení podkladů, na jejichž základě bylo daňové přiznání sestaveno a které prokazují operace rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, včetně záznamů, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo. Kontrolní pracovník pak tyto doklady a evidence kontroluje ve vztahu k předmětnému přiznání ke kontrolované dani a zdaňovacímu období a dále je prověřuje z hlediska příslušného hmotného právního předpisu o jejich správnosti, oprávněnosti a úplnosti. Pokud nejsou veškeré podklady ze strany daňového subjektu předloženy při zahájení kontroly, je správce oprávněn k jejich předložení daňový subjekt písemně vyzvat. Ve výzvě pak musí určit lhůtu k jejímu splnění, která by neměla být kratší 8 dnů. Z praxe se jeví jako přiměřená lhůta 15 dní od doručení výzvy a to i s ohledem na délku daňové kontroly, v případě složitějšího dokazování či objektivních skutečností však může být stanovena lhůta delší. Konkrétní kontrolní postupy a použité techniky jsou plně v pravomoci pracovníka správce daně, který kontrolu provádí.

#### **4.5.1. Techniky a trendy v daňových kontrolách**

S cílem zabezpečení poslání daňového řízení a daňové kontroly, je ze strany správce daně vyvíjena snaha o efektivnější provádění daňové kontroly, jehož lze dosáhnout vhodnými kontrolními postupy, technikami a metodami, jakož i použitím elektronického auditu.

S přihlédnutím k rozličným podnikatelským činnostem je logické, že daňový řád způsoby, či techniky daňové kontroly neupravuje. Pracovníci provádějící daňovou kontrolu proto musí být nadáni nejen pravomocemi a komplexní znalostí daňových zákonů, ale i logickou a tvůrčí myslí a originálním pohledem na problém. Jako nezbytné se jeví hlubší znalosti z oblasti práva, ekonomie a leckdy i matematiky a finančnictví. Přesto lze určité techniky a trendy při daňové kontrole v praxi rozeznat.

Kontrolní nález zpravidla není výsledkem náhody, ale předchází mu pečlivá příprava, počínaje výběrem subjektů ke kontrole na základě analýzy údajů ze spisu, případně vlastní vyhledávací činnosti. Prostřednictvím analýzy podaných daňových tvrzení a výstupů z vyhledávací činnosti si správce daně vytvoří náhled na činnost daňového subjektu. Podezření správce daně může vyvolat například dlouhodobá finanční ztráta, neodůvodněné

kolísání hospodaření nebo čerpání vysokých nadměrných odpočtů. Činnost správce daně je efektivně podpořena využíváním Automatizovaného daňového informačního systému – softwaru, jenž představuje technickou podporu finanční správy. V systému ADIS jsou centralizována data o daňovém subjektu a správci daně umožňují provedení rozboru kritických ukazatelů – například změny rentability příjmů, marže, poměru rozdílu obratu DPH a DPFO a v neposlední řadě poukazuje na potencionálně rizikové hodnoty rizikových kritérií.

Jako další prameny informací správce daně využívá vnější specifické registry (zejména portál veřejné správy, insolvenční rejstřík, obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík...) a vnitřní databáze a registry (VIES – pohyb zboží a služeb v EU s vazbou na konkrétní daňový subjekt, registr cen obvyklých, registry plátců DPH...) i institut poskytnutí informací jinému správci daně.

Pokud takto správce daně postupuje před zahájením daňové kontroly, děje se tak v rámci pravomoci správce daně k tzv. vyhledávací činnosti, která je jedním z postupů při správě daní, jimiž správce daně z vlastní iniciativy zjišťuje či prověřuje skutečnosti potřebné při správě daní, s cílem získání důkazních prostředků pro splnění budoucího důkazního břemene ze strany správce daně. Tyto informace lze využít i pro určení rozsahu budoucí daňové kontroly. Je podstatné, že správce daně může vyhledávat i bez vědomí daňového subjektu, protože se nemůže spoléhat na úplnou vstřícnost daňového subjektu, zda svou zákonnou povinnost vůbec splní, nebo zda ji splní pravdivě a úplně.

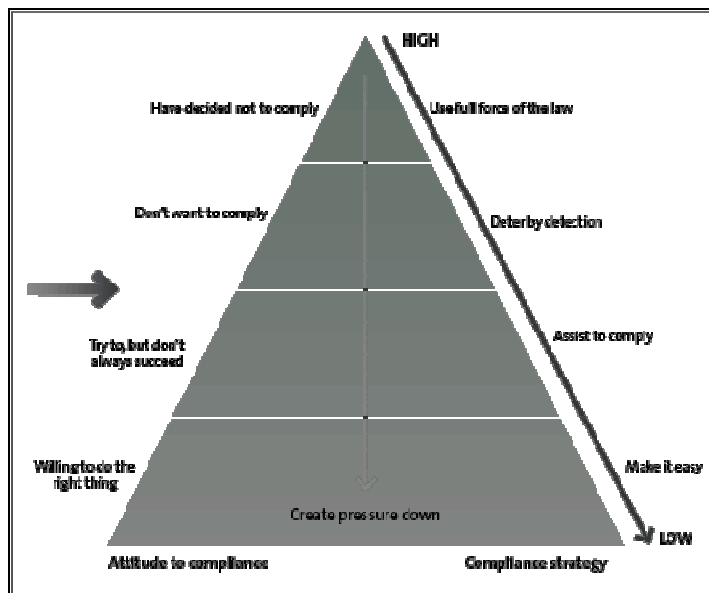
Vyhledávací činnost lze bezesporu považovat za jeden z předpokladů pro vyšší efektivnost správy daní, neboť následkem této činnosti může být přednostní zařazení těch subjektů, u nichž je zjištěna vyšší pravděpodobnost krácení daní, do plánu kontrol. Obecně lze při vytváření plánu kontrol vysledovat systém, vycházející z úrovně ochoty ze strany daňových subjektů postupovat v souladu s daňovými zákony<sup>9</sup>, kdy je v grafickém vyjádření pyramidy ilustrována rizikovost daňového subjektu a zároveň strategie správce daně vůči jednotlivým segmentům daňových subjektů. Od základny pyramidy až po její vrchol se snižuje ochota daňových subjektů dodržovat daňové předpisy, tj. od osob majících zájem podnikat v souladu s daňovými předpisy až po osoby vědomě konající v rozporu s předpisy. Je logické, že pozornost správce daně je zaměřena převážně k předpokládanému nezákonnému jednání, avšak význam daňové kontroly jako

---

<sup>9</sup> tzv. Tax compliance

preventivního mechanismu, s účelem především odradit daňové subjekty od daňových úniků nelze rovněž opomenout.

**Obrázek 1 Výběr daňových subjektů ke kontrole**



Zdroj: <http://www.oag.govt.nz/2008/ird-partnerships/part2.htm>

V procesu vyhledávací činnosti bývají leckdy zjištěny daňově relevantní data či skutečnosti, které pouze nasvědčují vzniku daňové povinnosti, aniž by v daném okamžiku bylo nepochybné, koho zjištěná daňová povinnost stíhá. V této záležitosti je pak na správci daně, aby ve vyhledávací činnosti vytrval a zjistil nositele předmětné daňové povinnosti a ověřil její správné vypořádání ze strany daňového subjektu. Výsledky vyhledávací činnosti však správce daně může použít až po zahájení příslušného úkonu správce daně, např. daňové kontroly.

V úvodu daňové kontroly se pracovník správce daně v první řadě seznamuje s informacemi o fungování daňového subjektu – zejména o jeho organizační struktuře, činnosti, způsobu hospodaření, či oběhu a uložení účetních záznamů. Tuto činnost lze označit za detekci skutkového stavu. Rovněž se soustředí na shromáždění účetních záznamů, evidencí, prvotních dokladů, smluv a dalších důkazních prostředků. V případě větších daňových subjektů je obvyklé, že správce daně požaduje doložení účetnictví, inventur, ročních závěrek, evidence majetku, závazků, pohledávek, evidence pro daňové účely daně z přidané hodnoty a dalších evidencí na technickém nosiči dat, za účelem zpracování těchto dat prostřednictvím tzv. e- auditu. Nejedná se o úplnou novinku, neboť elektronický audit byl používán i za platnosti ZSDP a podobné analytické programy jsou

využívány v mnoha státech Evropské unie. E-audit je již běžným postupem, který správce daně aplikuje v rámci daňových kontrol. Prostřednictvím speciálního analytického softwaru IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) je na finančním úřadě na bázi interaktivního výběru a analýzy dat prováděn rozbor relevantních dat, což kladně působí na vyšší efektivnost i produktivitu daňových kontrol. Výstupem mohou být konkrétní typy transakcí vhodných k dalšímu zkoumání, duplicitně zaúčtované doklady, chybějící řady dokladů apod. Údaje lze třídit i filtrovat podle potřeby kontrolních technik a pomocí vytvořených maker realizovat formální kontroly správnosti dat. Základním přínosem elektronické kontroly dat pro daňový subjekt je skutečnost, že na základě počítačové analýzy dat může správce daně vznášet jednodušeji cílené požadavky, což zakládá předpoklad pro menší zátěž daňového subjektu i pro celkové zkrácení délky trvání daňové kontroly.

Veškeré relevantní získané důkazní prostředky jsou následně podrobeny verifikaci – jejich ověření. Při této činnosti se pracovník správce daně nespolehá na formálně správně vedené evidence, či tvrzení DS, ale pohlíží na problém z více stran, hledá zde logické i početní chyby a snaží se dostat „pod povrch“ daného případu. V rámci právní kvalifikace skutkového stavu tak může pracovník správce daně rozkrýt i případy, kdy je skutečný obsah právních úkonů zastřen stavem formálně právním. Jedná se o situace, kdy je ze strany kontrolovaného DS simulován právní úkon, který má faktický dopad na daňovou povinnost. Může se jednat o předstírání různých skutečností – zejména služeb, zprostředkování, reklamy, ale i fiktivních obchodních případů.

Činnost zjišťování skutkového stavu vyžaduje tvůrčí přístup a je považována za velmi složitou kategorii, v níž se uplatní zkušenosti a znalosti pracovníka správce daně nejen z oboru daní, ale i praktické znalosti z různých oborů podnikatelské činnosti. Právě tyto zkušenosti, ke kterým pracovníci správci daně postupně dospěli, podněcují vytváření postupů, které lze označit za techniky daňové kontroly.

Po té, co správce daně shromáždí podklady a účetní záznamy, podrobí je analýze a právně kvalifikuje, zda předložené transakce byly uskutečněny v souladu s normami hmotných daňových zákonů. Tato fáze bývá označována jako estimace skutkového stavu a zahrnuje i výpočet daňové povinnosti po kontrole a může probíhat obdobným způsobem dle následujícího postupu kontroly daně z příjmů, kterou lze považovat za nejvíce kontrolovanou daň:

Kontrolní pracovník nejprve odsouhlasí údaje uvedené v daňovém přiznání na předloženou daňovou evidenci či účetnictví. Po té začne prověřovat prvotní doklady z hlediska jejich náležitosti a správnosti jejich zaevidování, či zaúčtování. Rutinou je prověřování nestandardních operací, smluvních vztahů a z nich vyplývajících daňových dopadů, povinných evidencí (účetnictví, evidence pro daňové účely DPH, skladová evidence, inventury, evidence tržeb, evidence hmotného majetku, závazků, pohledávek...), výpisů z podnikatelských účtů apod. Správce daně jde pod povrch daných evidencí a zkoumá jejich logickou strukturu, vzájemnou provázanost na současná i historická data z předchozích zdaňovacích období. Tímto způsobem správce daně ověřuje věrohodnost předloženého účetnictví, či daňové evidence.

Dále bývá prověřována oprávněnost uplatněných výdajů (nákladů), zaúčtování veškerých zdanitelných příjmů (výnosů), správnost zařazení majetku do odpisových skupin apod. V případě potřeby se kontrolní pracovník dotazuje na výši marže, případně poskytované slevy a další dotazy směřující k vyjasnění specifické podnikatelské činnosti, či konkrétních účetních případů, kontrolovaného daňového subjektu.

Metodu provádění daňové kontroly určuje kontrolní pracovník již na základě provedené přípravy ke kontrole i dle svých zkušeností. Při kontrole může například provádět auditní kontrolu daně a postupovat metodou systematické kontroly. Daňová správa však s ohledem na počet pracovníků daňové kontroly není dimenzována na provedení celkové revize předmětu daňové kontroly u všech daňových subjektů a proto je častější metoda namátkové kontroly. Tato metoda je volena z důvodu efektivity a snížení časové náročnosti daňové kontroly i z hlediska naplnění zásady hospodárnosti. Namátková kontrola bývá zaměřena na oblast daňově relevantních skutečností i na konkrétní vybrané případy na základě přípravy ke kontrole s cílem zabezpečení dostatečného přehledu správnosti stanovení daně. Výběr namátkové kontroly musí být zvolen tak, aby rozsah prověřování byl přiměřený k poměru kontrolované oblasti a daňovému subjektu.

Kontrola může být prováděna metodou náhodného výběru s využitím matematicko-statistických metod, ale může být záměrně směřována na konkrétní, vědomě vybrané případy (např. leasing, odpisy, rezervy, účtování nákladů a výnosů v časové a věcné souvislosti apod.). Takový záměrný výběr bude vycházet již z vyhledávací činnosti a přípravy ke kontrole, z rozsahu důkazních prostředků, které má správce daně k dispozici,

i z oboru činnosti kontrolovaného subjektu ve spojení se zkušenostmi daného kontrolora. V praxi je nejčastěji prováděna kombinací všech těchto uvedených metod.

#### **4.5.2. Dokazování**

Dokazování v daňovém řízení náleží mezi primární činnosti správce daně, neboť jde o jediný zákonný způsob obstarání skutkového podkladu pro vydání rozhodnutí a potažmo naplnění účelu správy daní. Dokazování je pokládáno za prostředek poznání skutkového stavu, tj. událostí, které se odehrály v minulosti a jejichž průběh je nutno dokazováním objasnit.

Vědomost o těchto událostech musí správce daně získat stanoveným postupem buď v rámci řízení, nebo v rámci formalizovaného postupu při daňové kontrole. Vlastní dokazování si lze představit jako proces předkládání a zajišťování důkazních prostředků i jejich provádění správcem daně. Daňový řád správci daně ukládá, aby rozhodné skutečnosti zjistil co nejúplněji. Pramenem důkazních prostředků mohou být osoby, nebo věcné důkazy. Vyjma daňového subjektu jsou těmito osobami například svědci a znalci.

V případě, že daňový subjekt navrhne a označí konkrétní osobu, která by mohla potvrdit jeho tvrzení, je rovněž povinen sdělit správci daně i informaci o skutečnostech, které hodlá za pomoci svědka prokázat či vysvětlit. Tento návrh správce daně posoudí, a pokud návrhu vyhověno, vyrozumí o tom správce daně daňový subjekt s uvedením důvodu. V opačném případě správce daně navrženého svědka vyzve, aby se dostavil k výsledku. O tom, kdy bude proveden výslech svědka, správce daně vyrozumí i daňový subjekt, který je ze zákona oprávněn se výsledku zúčastnit i klást svědkovi doplňující otázky. K výsledku svědka dochází nejen z podnětu daňového subjektu, ale i ze strany správce daně zvláště tehdy, není-li daňová povinnost prokázána již dostatečně spolehlivě užitím jiných důkazních prostředků. V případě výsledku svědka nastávají nezřídka spory zejména v souvislosti s právem daňového subjektu zúčastnit se výsledku, neboť daňový řád správci daně ukládá povinnost vyrozumět daňový subjekt o provedení svědecké výpovědi, nehrozí-li nebezpečí prodlení. V takovém případě je v praxi nezbytné, aby byly z daňového spisu seznatelné stopy o tom, proč hrozí nebezpečí z prodlení.

Je namístě zmínit i poměrně časté předkládání čestných prohlášení namísto relevantních důkazních prostředků. V tomto případě existuje ustálená judikatura, dle které



čestné prohlášení není důkazním prostředkem podle § 93 daňového řádu. Skutečnosti v čestném prohlášení však mohou být prokázány jiným způsobem.

Obecně platí, že v rámci dokazování, mohou být využity pouze důkazy ze zákonně provedených důkazních prostředků. Následně je na správci daně, aby posoudil, které ze shromážděných důkazních prostředků se staly důkazy. Tyto důkazy poté zhodnotí v souladu se zásadou materiální pravdy i zásadou volného hodnocení důkazů. Ačkoliv je volné hodnocení důkazů postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, nelze jej považovat za svévolné. Při hodnocení musí správce daně respektovat jak právní principy, tak aplikovat logické zákonitosti a v celkovém hodnocení se vyvarovat jakýchkoliv rozporů. V opačném případě, například pokud by bylo zjištěno pouze jednostranné hodnocení, by bylo možné usuzovat na nezákonnost takového postupu.

#### **4.5.3. Rozložení důkazního břemene**

Důkazní břemeno lze považovat za procesní odpovědnost účastníka řízení, že jím tvrzené skutečnosti budou prokázány. Protože mezi správcem daně a daňovým subjektem neexistuje rovné postavení, daňový řád jednoznačně vymezuje, které skutečnosti prokazuje daňový subjekt a u kterých skutečností stíhá povinnost prokazovat existenci relevantních skutečností správce daně. Již podáním daňového tvrzení, v němž tvrdí určité skutečnosti, zahajuje daňový subjekt daňové řízení. V první řadě nese důkazní břemeno daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém tvrzení. Obecně platí, že daňový subjekt unáší své břemeno např. předložením účetnictví, čímž břemeno důkazní přechází v této fázi řízení na správce daně. Samotná existence účetních dokladů, však ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Pokud má správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, může je vyjádřit. 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. V této situaci tíží břemeno důkazní správce daně a to z hlediska prokázání důvodnosti a vážnosti jeho pochyb, které musí být seznatelné z daňového spisu. Správce daně je v rámci rozložení důkazního břemene povinen prokázat, že o souladu se skutečnostmi existují natolik vážné a důvodné pochyby, jež činí předloženou daňovou evidenci (účetnictví) nevěrohodnou, neúplnou, neprůkaznou nebo

nesprávnou a rovněž je povinen tyto konkrétní skutečnosti identifikovat. Správce daně není oprávněn odmítnout předložené důkazní prostředky ze strany daňového subjektu bez objektivního zhodnocení, z jakého důvodu se nestal předložený důkazní prostředek důkazem a toto musí být součástí kontrolního spisu. V případě, že správce daně takto „věrohodně“ zpochybní dané tvrzení, přenesení zpět břemeno důkazní na daňový subjekt.

Důkazní řízení však není možné pokládat za pouhý „ping-pong“ mezi správcem daně a daňovým subjektem. Správce daně musí ve výzvě jasně identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. V případě, že správce daně toto své důkazní břemeno unese, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení – např. předložením kvalitních a hodnověrných důkazních prostředků, nebo aby svá tvrzení upravil.

V rámci dokazování daňový subjekt nezřídka svá tvrzení upravuje, či koriguje, případně tvrdí nové skutečnosti prostřednictvím dalších důkazních prostředků. Tím své důkazní břemeno opět přesouvá na správce daně, který musí nikoliv pouze nově předložené důkazní prostředky, ale veškeré důkazy při dokazování zhodnotit podle své úvahy a posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Rozpoznání, na čí straně v daném okamžiku a konkrétní situaci leží břemeno důkazní, je nezbytné pro úspěch v procesu dokazování a potažmo i výsledku daňové kontroly. Z praxe lze uvést případ, kdy *daňový subjekt své břemeno důkazní dle správce daně neunesl*, neboť v rámci dokazování při kontrole doložil jako jediný důkaz potvrzení zahraničního zprostředkovatele obchodu bez uvedení data, přičemž potvrzení mělo formu čestného prohlášení, v němž pouze tento zahraniční obchodní partner potvrdil převzetí provize. S ohledem na znění výzvy k prokázání skutečností, kdy správce daně požadoval prokázání příčinné souvislosti mezi vyplacenou odměnou za zprostředkování a uzavřením kontraktu, měl správce daně za to, že břemeno důkazní zůstalo na straně daňového subjektu. S tímto stanoviskem správce daně souhlasil i odvolací orgán. Soud sice připustil, že se v případě prohlášení zahraničního zprostředkovatele obchodu nejedná o nevyvratitelný důkaz, který by s konečnou platností prokazoval rozhodné skutečnosti, avšak dle soudu *přešlo břemeno důkazní na správce daně*. V tomto případě bylo řízení vráceno zpět správci daně. Lze konstatovat, že i v případě rozložení břemene důkazního může být rozhodujícím orgánem až soud.

Pokud však i nadále přetrvávají natolik vážné a důvodné pochybnosti o souladu daného tvrzení se skutečností, které činí danou evidenci (účetnictví) jako celek nevěrohodnou, neúplnou nebo nesprávnou, je správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň dle pomůcek.

#### **4.5. Stanovení daně dokazováním nebo podle pomůcek**

Daňový řád a stejně tak i předchozí procesní předpis, upřednostňuje stanovení daňové povinnosti dokazováním, před stanovením daně pomůckami nebo sjednáním daně. Toto upřednostnění dokazování lze pokládat za racionální, neboť právě v případě dokazování lze předpokládat, že odráží faktickou realitu podnikání daňového subjektu.

Zákonným předpokladem pro stanovení daně dle pomůcek je kumulativní splnění dvou podmínek. V případě, že daňový subjekt při dokazování jím tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, je naplněna první premisa. Druhou a nedílnou podmínkou je, že v důsledku takovéto skutečnosti není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tzn., je vždy nutné vycházet z hypotézy, že i v případě, kdy daňový subjekt nesplní zákonné povinnosti, má správce daně povinnost pokusit se stanovit daňovou povinnost dokazováním a nelze automaticky vyvozovat stanovení daně dle pomůcek. Dále procesní předpis neumožňuje, aby správce daně v části kontroly prováděl dokazování a z části stanovil daň podle pomůcek – např. v případě příjmů dokazovat a v části výdajů stanovit daň podle pomůcek. Ke stanovení daně za použití pomůcek je tak správce daně oprávněn přistoupit pouze v případě, kdy daňový subjekt nejen že nesplnil některou ze svých zákonem stanovených povinností, ale poté co daňovou povinnost nelze dokazováním stanovit vůbec. Stanovení daně za použití pomůcek předznamenává sníženou možnost obrany ze strany daňového subjektu, neboť existují pouze dva možné důvody proti dani stanovené dle pomůcek. Prvním je námitka nenaplnění zákonných předpokladů pro stanovení daně pomůckami a druhým důvodem námitka, že daň není stanovena dostatečně spolehlivě. Z uvedeného vyplývá, že daňový subjekt není oprávněn brojit proti výběru pomůcek ze strany správce daně a v případě, že daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno a daň je stanovena dle pomůcek, je z hlediska zákonné dikce výrazně omezen jeho procesní prostor pro vznesení námitek.

##### **Příklad argumentace správce daně:**

Protože došlo ze strany daňového subjektu k porušení zákonem zakotvené povinnosti a daňový subjekt na výzvu správce daně a ani jiným hodnověrným způsobem, nedoložil

a neprokázal výši příjmů uvedených v daňovém přiznání, nelze daň stanovit v souladu s ustanovením § 92 daňového řádu na základě dokazování a správce daně přistoupí ke stanovení daňové povinnosti § 98 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Oproti předchozímu procesnímu předpisu umožňuje daňový řád stanovit daň podle pomůcek vyjma daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností i v případě, kdy správce daně vyzve daňový subjekt k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení a daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě nevyhoví. Tehdy rovněž může správce daně vyměřit daň dle pomůcek.

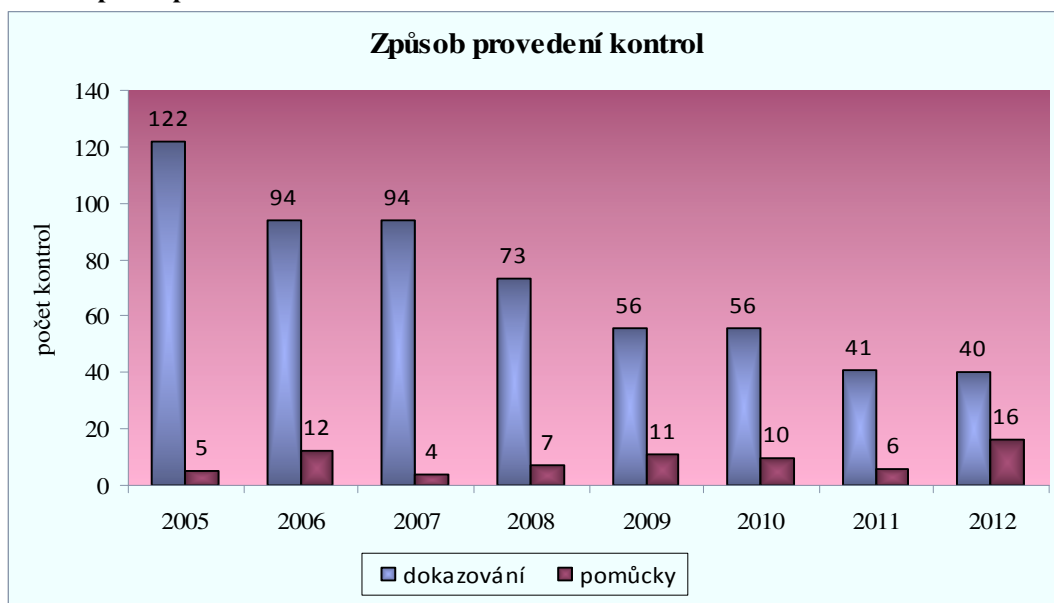
Cílem stanovení daně dle pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň u daňového subjektu, v případě kdy nelze stanovit daň dokazováním. Je povinností správce daně, aby zvolil takové pomůcky, které budou relevantní a přiměřené s ohledem k činnosti a obratu daňového subjektu v kontrolovaném zdaňovacím období.

Nejlépe lze pomůcky přirovnat k nepřímým důkazům, přičemž jejich výčet uvedený v daňovém řádu je pouze demonstrativní. Za pomůcky, jako nástroj kvalifikovaného odhadu, mohou být využity zejména důkazní prostředky nezpochybněné správcem daně, podklady získané od srovnatelného daňového subjektu, analýzy z předchozích zdaňovacích období - např. analýzy časových řad, zjištěné periodicity a podobně.

Daňový řád rovněž správci daně ukládá, aby přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, ačkoliv je daňový subjekt sám neuplatnil. Tyto případné výhody nejsou v daňovém řádu definovány ani blíže specifikovány. Dle judikatury jsou výhodami především takové skutečnosti, na jejichž uplatnění má poplatník právo ze zákona - v případě daně z příjmů fyzických osob to mohou být například o odčitatelné položky, slevy na poplatníka, děti, invaliditu apod. Z kontrolního spisu musí být zřejmé, zda se takové okolnosti předznamenávající výhody vyskytly a rovněž musí spis obsahovat správní úvahu o tom, zda byla výhoda také zohledněna.

Na základě analýzy výstupů z kontrol DPFO u konkrétního finančního úřadu typu B, v členění dle dokazování a pomůcek (graf 1), byl potvrzen trend snižování počtu daňových kontrol, který lze přičítat stoupající náročnosti z hlediska objemově významných, komplikovaných a časově náročných daňových kontrol. Snížení počtu kontrol v roce 2011, je přičítán přechodu na daňový řád.

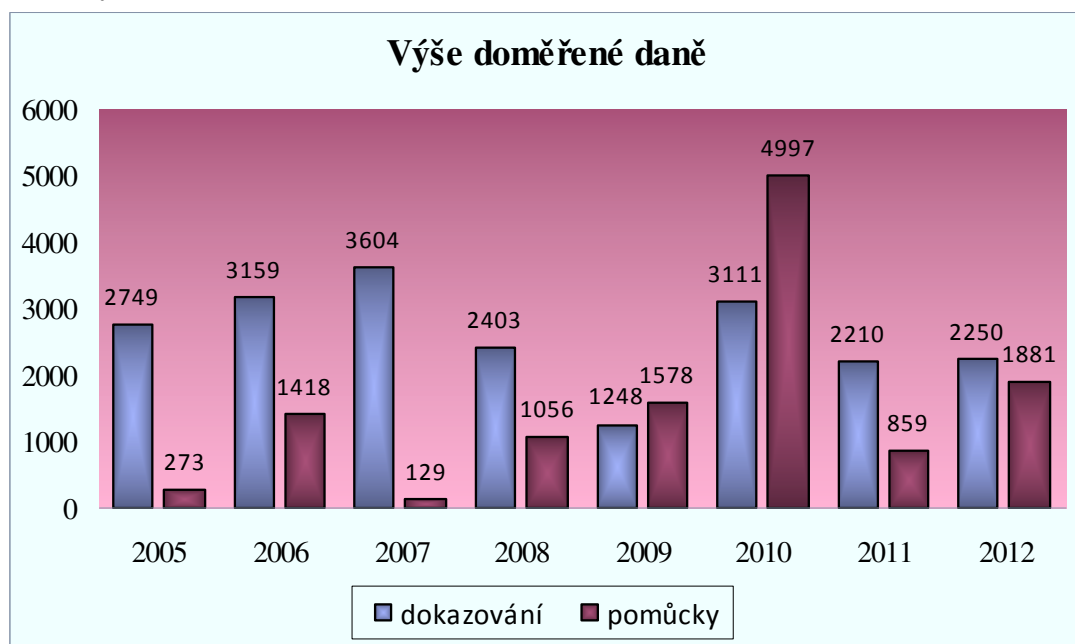
**Graf 1 Způsob provedení kontrol 1**



Zdroj: vlastní

Z grafického vyjádření (graf 2), které rovněž vychází z výstupů z kontrol DPFO u konkrétního finančního úřadu typu B, byl zjištěn nárůst počtu stanovení daně podle pomůcek, v poměru k dokazování. Tento trend se bude pravděpodobně zvyšovat s ohledem na rozšíření použití tohoto institutu v rámci prvního vyměření daně. I na základě těchto údajů lze konstatovat, že stanovení daně dle pomůcek se stává významným nástrojem finanční správy v boji proti daňovým únikům.

**Graf 2 Výše doměřené daně 1**



Zdroj: vlastní

## 4.5. Ukončení daňové kontroly

Po vyhodnocení důkazů ze strany správce daně nastává závěrečná fáze daňové kontroly. Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tzn. souboru relevantních poznatků, které z daňové kontroly vyplynuly. Proces ukončení daňové kontroly začíná již tím, že správce daně vyhotoví zprávu o daňové kontrole a to pro každou kontrolovanou daň a kontrolovaný rok samostatně.

Úlohou zprávy o daňové kontrole je zdokumentování průběhu daňové kontroly a musí být zřejmé, které důkazní prostředky byly v průběhu daňové kontroly doloženy, jak byly správcem daně zhodnoceny, případně zda a proč nebyly považovány správcem daně za dostatečné. Zprávu o daňové kontrole tak lze zcela jistě pokládat za důležitý důkazní prostředek ve správě daní. Zpráva bývá obvykle členěna do částí logicky na sebe navazujících – např.:

Úvod obsahuje identifikaci kontrolovaného daňového subjektu a jeho zástupce, údaje o tom, které úřední osoby daňovou kontrolu provedly, předmět a rozsah daňové kontroly a odkaz na protokol, kterým byla daňová kontrola zahájena.

Výsledek kontrolního zjištění je ze zákona povinnou náležitostí Zprávy o daňové kontrole a tvoří její podstatu. Zpravidla obsahuje údaje o tom, které doklady byly kontrolovány a zejména výsledek daňové kontroly – tzn. jak zhodnocení, které důkazní prostředky se staly důkazy, tak samotný kontrolní nález. Následuje popis porušení jednotlivých ustanovení hmotných daňových zákonů.

Číselné shrnutí – zde obvykle správce daně vyčíslí rozdíly po kontrole oproti daňovému přiznání, jak bylo vyměřeno naposledy.

Následuje Souhrnný přehled o vedených ústních jednáních a o dalších skutečnostech, zjištěných správcem daně mimo ústní jednání v průběhu této daňové kontroly:

Závěr zahrnuje odkaz na protokol o ústním jednání, jehož obsahem je projednání zprávy o daňové kontrole, vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění a dále stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Daňový řád upravuje celý proces projednání zprávy o daňové kontrole. V první řadě správce daně vyhotoví zprávu o daňové kontrole a seznámí daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění. Následuje vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění i k hodnocení důkazních prostředků. Aby bylo daňovému subjektu umožněno konzumovat jeho právo kvalifikovaně se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a případně navrhnout jeho doplnění, stanoví správce daně na žádost daňového subjektu přiměřenou lhůtu. Tato lhůta bývá stanovena rozhodnutím správce daně a její přiměřenost se odvíjí od rozsahu kontrolních zjištění. Je tomu tak proto, že daňový subjekt je oprávněn předkládat důkazní prostředky až do ukončení kontroly podepsáním zprávy o daňové kontrole. V případě, že na základě vyjádření daňového subjektu, nebo v důsledku jím navržených doplnění, dojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, vrací se proces projednávání zprávy o daňové kontrole opět na začátek – tj. správce daně zhodnotí (případně provede) nejen nové, ale veškeré dosud zjištěné důkazní prostředky podle své úvahy, posoudí každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlédne ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Následuje nové projednání výsledků daňové kontroly s daňovým subjektem, přičemž je opět daňovému subjektu umožněno vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, včetně práva na stanovení lhůty k jeho vyjádření i kontradikci. Pokud již daňový subjekt nenavrhuje žádné důkazní prostředky, nebo se po opětovném dokazování výsledek kontroly nezmění, podepíše oprávněná úřední osoba a daňový subjekt zprávu o daňové kontrole. Po podpisu je ukončeno projednání daňové kontroly, zpráva o daňové kontrole se pokládá za oznámenou a zároveň je ukončena i daňová kontrola.

V praxi nezdědka nastane situace, kdy daňový subjekt s výsledky kontroly nesouhlasí a odmítá zprávu o daňové kontrole podepsat. Na tuto eventualitu pamatuje i daňový řád tím, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. V případě, kdy správce daně v protokole k projednání zprávy o daňové kontrole řádně poučí daňový subjekt o tom, že pokud se odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. V tomto případě se pokládá den doručení zprávy o daňové kontrole za den jejího projednání i ukončení daňové kontroly.

#### **4.6. Daňová kontrola v mezinárodním kontextu**

Od vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004 uplatňuje naše země pravidla jednotného vnitřního trhu, jež byla v EU zavedena od roku 1993. Odstranění vnitřních hranic s sebou mimo jiné přineslo i zrušení hraničních kontrol. S rostoucí provázaností jednotného evropského trhu i globální ekonomiky vyplynula potřeba jiných forem kontroly pohybu zboží i poskytování služeb a jejich zdanění.

Postupy a podmínky, za nichž správci daně poskytují, požadují nebo přijímají mezinárodní pomoc při jejich správě, jsou vymezeny zákonem o mezinárodní pomoci a upřesňovány v tzv. memorandech o porozumění, které jsou uzavírány s partnerskými daňovými orgány. Toto platí i v případě, kdy daňové řízení vyžaduje provedení úkonu mimo rámec jeho věcné i místní příslušnosti. Řízení je zahájeno podáním žádosti o poskytnutí konkrétní pomoci a tvoří jej procesní úkony jak na straně správce daně smluvního státu žádajícího, tak na straně daňových orgánů státu dožádaného. Institut mezinárodní pomoci při správě daní je z pohledu právní úpravy pokládán za samostatný proces, jehož cílem může být například odstranění pochybností prostřednictvím důkazů a informací, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za součinnosti s daňovým orgánem jiného státu. Správce daně je oprávněn tohoto institutu využít nejen v rámci daňové kontroly v případech, kdy nelze vlastními prostředky řádně zjistit skutkový stav, ale i např. v průběhu postupu k odstranění pochybností a odvolacím řízení.

S ohledem na absenci lhůty pro vyřízení žádosti o mezinárodní pomoc převyšuje v mnoha případech doba vyřízení žádosti dobu jednoho roku. Řízení ve věci žádosti o mezinárodní pomoc při správě daní probíhá, vyjma souběžné daňové kontroly, zcela nezávisle na daňové kontrole konané dožádaným smluvním státem, ačkoliv může být právě v průběhu daňové kontroly zahájeno. V případě, že správce daně o mezinárodní pomoc požádal a daňový subjekt byl s tímto úkonem seznámen ještě před uplynutím lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení, je žádost o poskytnutí mezinárodní spolupráce úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Může nastat i situace, že správce daně projedná s daňovým subjektem výsledky daňové kontroly, ačkoliv dosud nebyla vyřízena jeho žádost o mezinárodní pomoc ze strany dožádaného zahraničního daňového orgánu. Pokud se správce daně rozhodne na výsledky mezinárodního dožádání nečekat - například z hlediska minimalizace průtahů řízení, musí být ze spisu seznatelný důvod,



který jej k tomuto postupu vedl a který potažmo znemožnil zhodnocení výsledků dožádání v rámci daňové kontroly. Odůvodnění takového postupu správce daně je totiž zásadní pro posouzení, zda případné výsledky mezinárodního dožádání obdržené až po ukončení řízení, mohou představovat eventuální důvody pro obnovu řízení. V případě, že lhůta pro vyměření dosud neuplynula a zároveň byla zachována i lhůta pro obnovu řízení a v této době bude správci daně doručena odpověď na žádost o poskytnutí mezinárodní spolupráce, lze obnovit i řízení ukončené pravomocným rozhodnutím.

Další možnost, kterou správce daně může využít, poskytuje tzv. simultánní daňová kontrola. Tento institut je obsažen v zákoně o mezinárodní spolupráci při správě daní, který reflektuje i novelizovanou Směrnicí Rady Evropy o vzájemné spolupráci v oblasti přímých a nepřímých daní. I v případě nečlenských států jsou uzavírána tzv. memoranda porozumění, za účelem provádění simultánních daňových kontrol i za přítomnosti daňových úředníků jednoho státu na území druhého smluvního státu. Předmětem simultánních daňových kontrol jsou daňové záležitosti daňového subjektu, na němž jsou obě smluvní strany - daňové správy - zainteresovány z hlediska výměny podstatných informací. Tyto souběžné daňové kontroly jsou potom prováděny nezávisle každou ze stran na svém území a dle daňových zákonů příslušného státu.

Za efektivní nástroj proti daňovým únikům lze bezesporu považovat i výměnu informací mezi daňovými orgány, zejména v případě daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, kde jsou tradičně zaznamenávány vysoké daňové úniky. Například systém VIES (*VAT Exchange Information System*) má za cíl prostřednictvím elektronické výměny informací v oblasti DPH zamezit daňovým únikům v rámci jednotného vnitřního trhu EU.

Novým trendem je i uzavírání *Dohod o výměně informací v daňových záležitostech* s jurisdikcemi, které jsou obecně považovány za „daňové ráje“ a které dosud s ostatními daňovými správami nespolupracovaly (*Bermudy, San Marino, Kajmanské ostrovy, Jersey, Guernsey, Ostrov Man, Britské Panenské ostrovy*). Vyšší efektivita mezinárodní spolupráce v oblasti daní je podporována jak ze strany Evropské unie, tak Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Je nesporné, že v současné době již není možné vykonávat dobrou správu daní bez účinné mezinárodní spolupráce.

## 5. Obrana po ukončení daňové kontroly v praxi

Pro případy, kdy daňový subjekt s výsledky daňové kontroly nesouhlasí, má možnost využít opravných prostředků, které v souladu s daňovým řádem slouží na obranu jeho práv. Mohou ovšem vyjít najevo takové skutečnosti, kdy i správce daně bude mít záměr již ukončenou daňovou kontrolu pomocí procesních institutů obnovit, či přezkoumat a napravit tak případné vady.

Zde je nutné předeslat, že zavedením daňového řádu se na rozdíl od předchozího procesního předpisu změnila i koncepce opravných prostředků. Oproti předchozímu členění opravných prostředků na řádné a mimořádné byl do daňového řádu instalován i nový pojem „dozorčí prostředky“. Opravné prostředky řádné i mimořádné uplatňuje za zákonem stanovených podmínek daňový subjekt, kdežto dozorčí prostředky uplatňuje z moci úřední správce daně.

**Tabulka 1 Opravné a dozorčí prostředky 1**

| Opravné a dozorčí prostředky (§108 DŘ) |                                                      |                                                    |
|----------------------------------------|------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Opravné prostředky                     |                                                      | Dozorčí prostředky                                 |
| řádné                                  | mimořádné                                            | nařízení obnovy řízení<br>(§117-120DŘ)             |
| odvolání<br>(§109 - 116 DŘ)            | návrh na povolení<br>obnovy řízení<br>(§ 117-120 DŘ) | nařízení přezkoumání rozhodnutí<br>(§121 – 123 DŘ) |
| rozklad (§108 DŘ)                      |                                                      |                                                    |

Zdroj: vlastní

### 5.1. Opravné a dozorčí prostředky

#### 5.1.1. Odvolání

Po ukončení daňové kontroly, v případě kontrolního nálezu, který bude mít za následek změnu základu daně, daně, či ztráty, dojde k doměření daně z moci úřední, kdy správce daně vydá dodatečný platební výměr po kontrole. Za odůvodnění dodatečného platebního výměru se pokládá zpráva o daňové kontrole. Z tohoto hlediska je nezbytné věnovat obsahu zprávy o daňové kontrole patřičnou pozornost, neboť právě z této zprávy lze zjistit skutečnosti, na základě kterých byl dodatečný platební výměr vydán. Dojde-li daňový subjekt k závěru, že skutkový stav byl zjištěn nesprávně, nebo nabude přesvědčení, že dodatečný platební výměr je v rozporu s právním stavem, může podat proti dodatečnému platebnímu výměru ve lhůtě 30-ti dnů ode dne jeho doručení odvolání. Toto

odvolání proti dosud nepravomocnému rozhodnutí správce daně se podává u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Daňový řád stanoví v případě odvolání náležitosti, mezi které přísluší nezbytné formality - označení správce daně, který napadený dodatečný výměr vydal, označení odvolatele, identifikace platebního výměru, proti němuž odvolání směřuje. Dále je nezbytné, aby daňový subjekt uvedl důvody k podání odvolání – tj. nesprávnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí a označil důkazní prostředky k uvedeným tvrzením a navrhl změnu nebo zrušení rozhodnutí, tzn. v tomto případě dodatečného platebního výměru.

Správce daně odvolání posoudí z hlediska formálních náležitostí a v případě vad vyzve daňový subjekt k jejich odstranění. Pokud je odvolání formálně bez vad, zhodnotí správce daně tvrzení daňového subjektu uvedená v odvolání. Pokud správce daně nemůže posoudit veškeré údaje uvedené v odvolání pouze z výsledku kontroly, musí doplnit řízení o tyto nezbytné úkony. Co je myšleno *nezbytným úkonem*, již daňový řád neuvádí. S ohledem na dosud krátkou účinnost daňového řádu, lze očekávat soudní spory a následnou judikaturu správních soudů. Je nutné zvýraznit skutečnost, že v rámci odvolání může daňový subjekt navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které nebyly při daňové kontrole uplatněny. V případě návrhu na výslech svědka, či znalce, provede správce daně v případě relevance i tyto výslechy. Aby mohl daňový subjekt konzumovat své právo účasti na výslechu svědka, je správce daně povinen o tom daňový subjekt včas vyrozumět, pokud nehrozí nebezpečí prodlení. I v této klausuli je prostor pro spory, neboť zřejmě až soud určí, zda nebezpečí z prodlení skutečně hrozilo. V případě, že prvoinstanční správce daně odvolání plně, nebo částečně vyhoví a ve zbytku zamítne, rozhodne o odvolání sám. Povinnou náležitostí rozhodnutí o odvolání je za platnosti současné právní úpravy i odůvodnění. Proti rozhodnutí o odvolání může daňový subjekt opět podat odvolání.

Pokud správce daně odvolání prostřednictvím autoremedury nevyhoví, postoupí jej odvolacímu orgánu, který odvolání přezkoumá v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán je oprávněn provádět v rámci odvolacího řízení i dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. V případě stanovení daně podle pomůcek však zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto institutu stanovení daně a přiměřenost použitých podmínek. Odvolací orgán dodatečný platební výměr přezkoumá a v odůvodněných případech jej změní, zruší, nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Rozhodnutí o odvolání pak musí v souladu s ustálenou judikaturou

řádně odůvodnit. V odůvodnění musí být seznatelná jak spojitost mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů, tak mezi právními závěry. V souladu s daňovým řádem je odvolací orgán povinen vypořádat veškeré důvody, ve kterých spatřuje odvolatel nezákonnost nebo nesprávnost napadeného rozhodnutí. Daňové řízení končí právě rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti napadenému dodatečnému platebnímu výměru. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se již nelze dále odvolat. Daňový subjekt se však může dále bránit podáním žaloby ve správním soudnictví.

### 5.1.2. Obnova řízení

Daňový řád, na rozdíl od předchozího procesního předpisu, umožňuje jediný mimořádný opravný prostředek, jímž je daňový subjekt oprávněn brojit proti pravomocnému rozhodnutí správce daně a tím je podání návrhu na obnovu řízení. Na druhou stranu je obnova řízení i dozorčím opravným prostředkem a to v případě, kdy správce daně obnovu řízení nařídí z moci úřední.

Institut obnovy řízení reflektuje na požadavek věcné správnosti rozhodnutí, v případě daňové kontroly správného stanovení daně. Daňový řád taxativně uvádí důvody pro obnovu řízení. Institut obnovy řízení je možné použít pouze v případě, jestliže:

**Tabulka 2 Důvody obnovy řízení 1**

| <b>§ 117 odst. 1 DR</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>§ 54 odst. 1 ZSDP</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění <b>příjemce rozhodnutí</b> nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,</p> <p>b) rozhodnutí bylo učiněno na základě <b>padělaného nebo pozměněného</b> dokladu anebo <b>dokladu obsahujícího nepravdivé údaje</b>, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,</p> <p>c) rozhodnutí bylo dosaženo <b>trestným činem</b>, nebo</p> <p>d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak <b>způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.</b></p> | <p>a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění <b>daňového subjektu</b> nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,</p> <p>b) rozhodnutí bylo učiněno na základě <b>podvrženého nebo zfalšovaného</b> dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo <b>jiným trestným činem</b>,</p> <p>c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně <b>v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu</b> jinak.</p> |

Zdroj: vlastní

Je patrné, že důvody, či podmínky pro povolení, či nařízení obnovy řízení uvedené v daňovém řádu se v zásadě neodlišují od důvodů uvedených v ZSDP, s výjimkou bodu b), dle kterého skutečnosti v něm uvedené, nemusí být již deklarovány jako trestné činy. Pod podmínkami pro povolení nebo nařízení obnovy řízení si lze představit takové situace, za nichž je možné důvodně předpokládat, že by bylo rozhodnuto jinak, jestliže by správce daně měl k dispozici právě tyto informace, které se dozvěděl až později a nemohl se je dozvědět dříve.

Zásadní změnou oproti předchozímu procesnímu předpisu je přednost podání dodatečného daňového tvrzení v nalézacím řízení před obnovou. Daňovému subjektu je umožněno v nalézacím řízení (v případě daňové kontroly doměřovací řízení) při zjištění nových skutečností podat dodatečné daňové tvrzení a zajistit si tak nápravu v rámci klasického doměřovacího řízení.

Dále je účelné poznamenat, že obnova řízení nemůže být povolena pro jakýkoli nově uplatněný důkaz, či skutečnost. Musí se jednat o zjištění takových nových okolností, nebo důkazů, již existujících v době původního rozhodování, které však nebylo možné v předcházejícím řízení uplatnit pro jejich neznámost daňovému subjektu a správci daně. Zároveň musí mít podstatný vliv na výrok původního rozhodnutí. V daném případě se tedy jedná o kumulativní splnění obou zákonných podmínek. Jako důvod pro obnovu řízení tedy nelze shledat výlučně způsobitelné důkazní prostředky. Při zkoumání o přípustnosti obnovy řízení je správce daně bude dále testovat, zda nebyly uplatněny v průběhu daňové kontroly nebo odvolacím řízení pouze z důvodu nečinnosti daňového subjektu. Z toho vyplývá, že za nové důkazní prostředky, které nemohly být uplatněny dříve bez zavinění daňového subjektu lze pokládat pouze takové důkazy, jejichž navržení a provedení daňovému subjektu, na němž leželo břemeno důkazní, nic nebránilo. Za nové skutečnosti nelze považovat ani ty skutečnosti, jež nastaly až po právní moci rozhodnutí, tzn., nové skutečnosti musely existovat již v době rozhodnutí, avšak nebyly známy správci daně, ani daňovému subjektu. Anebo musí dojít k takovému zpochybnění použitých důkazních prostředků z hlediska jejich legality, která zapříčiní následnou změnu výsledku předběžné otázky. Z uvedeného lze dovodit, že obnovit lze řízení, jež trpí skutkovými vadami.

#### Příklad:

Znalecký posudek vypracovaný po nabytí právní moci rozhodnutí správního orgánu nelze považovat za nový důkaz, kterým by mohla být prokazována nová skutečnost, jež nemohla

být uplatněna již dříve v řízení bez zavinění daňového subjektu. Rovněž tak důkazy, jejichž navržení a provedení v daňovém řízení nic nebránilo – např. provedení svědecké výpovědi, nelze považovat za nový důkaz.

Naopak pokud by nastala situace, že byly daňovému subjektu odcizeny doklady a poté byly např. policií vráceny, lze takovou skutečnost považovat za novou a zakládající důvod pro obnovu řízení.

Pokud má daňový subjekt za to, že došlo ke splnění zákonem daných podmínek pro povolení obnovy řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím, podá návrh na povolení obnovy řízení správci daně, který předmětnou daňovou kontrolu prováděl. Zákonem stanovená subjektivní lhůta se odvíjí ode dne, kdy se navrhovatel o důvodech obnovy řízení dozvěděl. V případě nalézacího řízení je objektivní lhůta pro obnovu řízení vázána na lhůtu pro stanovení daně, tzn. obnovu lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

Samotná obnova řízení sestává ze dvou fází daňového řízení – řízení obnovovacím, jehož charakter je procesní a řízení obnoveném, jehož charakter je hmotněprávní. Cílem první fáze, je dojít k rozhodnutí ze strany správce daně, zda na návrh daňového subjektu obnovu řízení povolit či nepovolit, případně zda obnovu řízení nařídit. Tato fáze končí vydáním rozhodnutí správce daně o povolení (resp. nařízení), či zamítnutí obnovy řízení. Rozhodnutí o obnově řízení musí obsahovat i vymezení důvodů, na jejichž základě správce daně obnovu řízení povolil, či nařídil, což je podstatné především pro vlastní obnovené řízení, jemuž je tímto rozhodnutím vymezen rámec, v němž bude řízení provedeno, včetně právního názoru správce daně. Rovněž musí obsahovat odůvodnění i rozhodnutí, kterým se návrh na povolení řízení zamítá.

Dle ustálené judikatury je správní orgán povinen v odůvodnění negativního rozhodnutí přesvědčivě vyvrátit splnění zákonných podmínek pro povolení obnovy řízení. Musí se v odůvodnění rozhodnutí vypořádat se všemi důvody uvedenými v žádosti, tzn., u každého jednotlivého bodu žádosti zkoumat, kdy skutečnost vyšla najevo a potažmo zda se jedná o nově najevo vyšlou skutečnost, která nemohla být bez zavinění daňového subjektu uplatněna již dříve a dále, jestli tato nová skutečnost může mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Pokud rozhodnutí správce daně takovéto odůvodnění neobsahuje, je nesprávné a v případě žaloby nepřezkoumatelné.

V případě obnoveného řízení se daňové řízení navrácí na samý počátek. Toto řízení provádí správce daně, v jehož daňovém řízení tyto důvody nastaly. Výsledkem obnovy řízení je nové rozhodnutí, které ruší rozhodnutí původní. Toto nové rozhodnutí se může oproti původnímu rozhodnutí ve výroku lišit, nebo může být s výrokem původního rozhodnutí shodné. Proti novému rozhodnutí se lze bránit prostřednictvím řádného opravného prostředku – tj. podáním odvolání.

### 5.1.3. Přezkumné řízení

V institutu přezkumného řízení nastaly počínaje účinnosti daňového řádu výrazné změny. Daňový řád nově pojímá přezkumné řízení jako dozorčí prostředek. Ačkoliv předchozí procesní předpis umožňoval daňovému subjektu o přezkoumání rozhodnutí správce daně požádat, od účinnosti daňového řádu může být přezkumné řízení zahájeno výlučně z moci úřední. Jednou z příčin nové filozofie tohoto institutu byla i ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, podle které přezkoumávání daňových rozhodnutí vykazuje všechny znaky tradičního dozorčího oprávnění<sup>10</sup>.

V souladu s daňovým řádem nařídí správce daně přezkumné řízení v případě, kdy dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Z toho je patrné, že přezkumné řízení je cíleně směřováno k procesním pochybením, na rozdíl od institutu obnovy řízení, který je směřován k pochybením věcným. Na rozdíl od obnovy řízení není v daňovém řádu stanovena podmínka pravomocnosti přezkoumávaného rozhodnutí.

Nově lze přezkoumávat lze všechna rozhodnutí, nejen ta, jimiž je stanovena daň, neboť na rozdíl od ZSDP již v daňovém řádu není podmínkou stanovení daně v nesprávné výši. Procesní vady řízení, pro které bude zahájeno přezkumné řízení, musí dosahovat takové intenzity, aby mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy.

Ačkoliv je přezkumné řízení pouze dozorčím prostředkem, není nutné, aby daňový subjekt na obranu pomocí tohoto instrumentu zcela rezignoval. Podle daňového řádu je

---

<sup>10</sup> Rozsudek NSS 1 Afs 56/2004-114 ze dne 19.12.2006

*„Přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle pozitivní právní úpravy § 55b d. ř. vykazuje všechny znaky tradičního dozorčího oprávnění, formulované doktrínou .... Na věci nic nemůže měnit, že daňový řád očividně v rozporu s naukou (ostatně značně matoucím způsobem i se sebou samým) nesprávně zařazuje přezkoumávání daňových rozhodnutí postupem podle § 55b d. ř. mezi mimořádné opravné prostředky. O mimořádný opravný prostředek tu nejde a jít nemůže“.*

totiž osobě zúčastněné na správě daní – tj. daňovému subjektu a třetí osobě, umožněno podat podnět k řízení přezkoumání rozhodnutí, a to u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni. Na výslovnou žádost této osoby zúčastněné na správě daní je poté správce daně povinen sdělit, zda podnět shledal podnět důvodným, či nikoliv.

Přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. V první fázi správce daně předběžně posoudí, zda byly naplněny podmínky pro využití institutu přezkumného řízení a v druhé fázi přezkum nařídí, či zamítne. Časový rámec pro nařízení přezkumu řízení je dán zachováním lhůty pro stanovení daně.

Samotné přezkumné řízení provádí správce daně, jenž ve věci samé rozhodoval v prvním stupni. Zahájeno je vydáním rozhodnutí o Nařízení přezkoumání rozhodnutí. Nedílnou součástí tohoto rozhodnutí jsou důvody, pro něž bylo rozhodnutí vydáno. Těmito důvody je potom příslušný správce daně vázán při provádění vlastního přezkumu. Rovněž je správce daně vázán právním názorem nadřízeného orgánu, který předmětné rozhodnutí o nařízení přezkumu na základě předběžného posouzení vydal. Toto rozhodnutí o nařízení přezkumu relativně vymezuje rámec, v němž bude správce daně konat – tj. doplňovat řízení a odstraňovat případné vady z předešlého řízení. Teprve vlastní přezkumné řízení může s určitostí osvědčit, či vyvrátit naplnění podmínek, které vedly k nařízení přezkumu.

#### Doporučení:

Daňový subjekt je jako příjemce rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí oprávněn podat odvolání, které má odkladný účinek. Ačkoliv by se mohlo odvolání jevit jako neúčelné, a to s ohledem na fakt, že o něm rozhoduje právě ten nadřízený orgán správce daně, který přezkumné řízení nařídil, má své reálné opodstatnění. Jednou z podmínek pro přípustnost žaloby ve správním soudnictví je totiž vyčerpání řádných opravných prostředků.

Při vlastním provádění přezkumného řízení je správce daně limitován rozpětím důvodů, pro něž bylo řízení ze strany nadřízeného orgánu nařízeno. V případě, že při přezkoumávání rozhodnutí budou zjištěny nezákonnosti předchozího daňového řízení, vydá správce daně rozhodnutí, které předchozí dotčené rozhodnutí změní, či zruší. V opačném případě, kdy podmínky nebudou naplněny, přezkumné řízení zastaví.



#### Příklad vad:

- Správce daně doručoval svá rozhodnutí nesprávnému adresátovi – např. osobě, která v dané věci není oprávněna zastupovat daňový subjekt
- Správce daně aplikoval nesprávnou právní normu – např. místo daňového řádu aplikoval ZSDP, nebo ustanovení, které nebylo pro kontrolované zdaňovací období platné.
- Správce daně v rámci daňové kontroly přehlédl, že daňový subjekt nezaúčtoval určitý výnos. V tomto případě nezjistil dostatečně skutkový stav a zatížil tak daňové řízení vadou, kterou nelze odstranit jinak než přezkoumáním dodatečného platebního výměru.

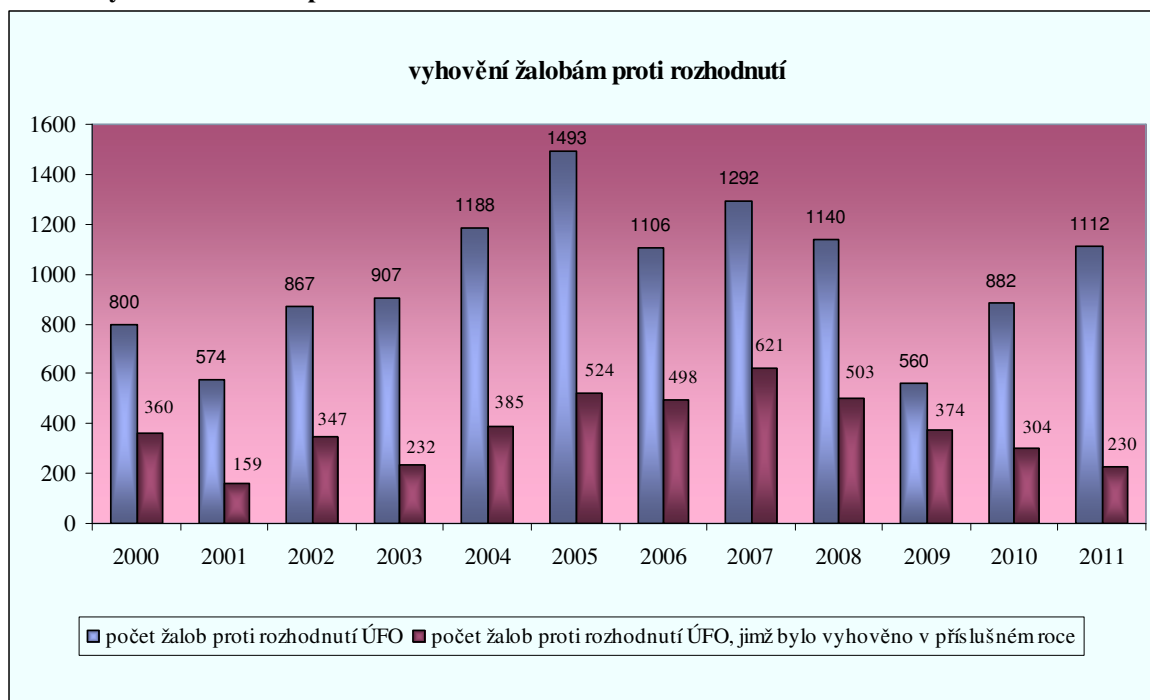
#### **5.1.4. Vztah ke správnímu soudnictví**

V daňovém řádu je zakotven nový institut, jenž v návaznosti na soudní řád správní umožňuje uspokojit navrhovatele, který brojí žalobou proti rozhodnutí správce daně. V daném případě se jedná o speciální typ přezkumného řízení, jehož záměrem je předejít neúčelnému soudnímu řízení a potažmo minimalizovat náhrady škody v případě, kdy uzná žalobní důvody.

V takovém případě správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, zahájí přezkumné řízení vydáním rozhodnutím, které se oznamuje jak příslušnému správnímu soudu, tak daňovému subjektu. Při tomto způsobu vyvolání přezkumného řízení se ustanovení o *nařízení přezkoumání řízení* nepoužije a správce daně proto vychází ze žalobního návrhu. Při řízení bude uplatňována tzv. zásada koncentrace řízení, podle níž k novým skutečnostem a návrhům na provedení nových důkazních prostředků, jež navrhovatel neuvedl ve své žalobě, nebude správce daně přihlížet.

Pro daňový subjekt je velmi podstatná okolnost, že v rámci tohoto přezkumného řízení nelze změnit rozhodnutí v neprospěch navrhovatele - jde pouze o úplné nebo částečné vyhovění. Následně bude navrhovatel soudem vyzván, aby se ve stanovené lhůtě vyjádřil, zda je postupem správního orgánu uspokojen. Pokud navrhovatel sdělí, že je uspokojen, soud řízení usnesením zastaví, v opačném případě bude soudní řízení pokračovat. S ohledem na to, že daňový subjekt má možnost v případě, že není s výsledkem přezkumného řízení plně uspokojen, pokračovat v soudním řízení, nelze proti rozhodnutí ve věci přezkumného řízení uplatnit opravné prostředky.

**Graf 3 Vyhovění žalobám proti rozhodnutí 1**



zdroj: vlastní

Z analýzy dat, která vydává Ministerstvo financí ve Výročních zprávách za jednotlivé roky, je v posledních dvou letech patrný pokles počtu žalob proti rozhodnutí finančních orgánů, kterým bylo vyhověno. V následujících letech však nelze s ohledem na neexistenci nové judikatury k daňovému řádu předikovat další vývoj, neboť budou předmětem žalob daňové kontroly provedené již za nového procesního předpisu.

## **5.2. Konkrétní příklad průběhu daňové kontroly a opravných prostředků**

### **Kontrola daně z příjmů fyzických osob, včetně návrhu na obnovu řízení**

Pracovníci správce daně při namátkové kontrole zkoumali oprávněnost vystavení daňového dobropisu, včetně podmínek pro jeho vystavení. Daňový subjekt nakoupil dne 15.3.2008 od dodavatele AB snowboardy (bez jakéhokoliv označení výrobce, tj. zboží blíže neidentifikované) za celkem 1428137,00 Kč. Tyto nakoupené snowboardy dne 2.4.2008 prodal odběrateli MC za celkem 1444017,-- Kč. Dle zaevidovaných pohybů pokladních hotovostí a příjmových dokladů odběratel za uvedené snowboardy zaplatil v pěti splátkách:

| Doklad č. | Datum zaplacení | Částka Kč |
|-----------|-----------------|-----------|
| 1         | 17. 4. 2008     | 290000,00 |
| 2         | 18. 4. 2008     | 290000,00 |
| 6         | 21. 4. 2008     | 290000,00 |
| 7         | 20. 4. 2008     | 290000,00 |
| 8         | 24. 4. 2008     | 284017,00 |

Uvedený případ prodeje tohoto zboží byl již jednou správcem daně prověřován na základě dožádání jiného správce daně ve věci zjištění některých skutečností, týkajících se obchodních vztahů daňového subjektu s odběratelem MC, kdy se dne 9. 7. 2008 na Finančním úřadě uskutečnilo za účasti daňového subjektu protokolované ústní jednání, kde byl daňový subjekt v pozici třetí osoby v daňovém řízení. V úvodu tohoto protokolovaného ústního jednání byl daňový subjekt správcem daně řádně poučen, že protokol o ústním jednání v daňovém řízení je veřejnou listinou ve smyslu § 134 zákona č. 99/1963 Sb., OSŘ - tzn. , že listina vydaná státním orgánem v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zvláštními předpisy prohlášena za veřejnou potvrzuje, není-li dokázán opak, i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno.

Správce daně při zmíněném ústním jednání předložil daňovému subjektu fotokopii daňového dokladu číslo 1/2008, na kterém je uveden jako dodavatel a pan MC jako odběratel. Při tomto protokolovaném ústním jednání daňový subjekt k obchodnímu vztahu na podkladě daňového dokladu č. 1/2008 poskytl vysvětlení, že tento daňový doklad vystavil, zboží uvedené na daňovém dokladu skutečně prodal dne 2. 4. 2008 panu MC, že obchoduje výhradně s tímto zbožím – tj. snowboardovým vybavením, úhrada za prodej snowboardů byla provedena v hotovosti a zboží osobně rozvezl po několika různých provozovnách dle požadavků pana MC.

Dále daňový subjekt uvedl, že veškeré evidence a doklady jsou k dispozici u jeho účetní, kde si správce daně může formou místního šetření potřebné doklady ověřit. Správce daně provedl dne 11. 7. 2008 místní šetření u účetní kontrolovaného daňového subjektu, jako u třetí osoby mající listiny potřebné v daňovém řízení, kde byly zjištěny příjmové pokladní doklady ze dne 17. 4. 2008, 18. 4. 2008, 20. 4. 2008, 21. 4. 2008 a 24. 4. 2008, které daňový subjekt vystavil pro pana MC za úhrady provedené v hotovosti. V daňové evidenci vedené paní účetní byly všechny úhrady zaevidovány s daty uvedenými na předložených příjmových pokladních dokladech. V průběhu daňové kontroly byl zjištěn daňovým subjektem vystavený DOBROPIS č. 1, datum vystavení dobropisu 26. 6. 2008,

odběratel MC, kterým je dobropisována faktura č. 1/2008, cena celkem 1444017,-- Kč. Do peněžního deníku byla zanesena dobropisovaná částka ve splátkách a to:

| Datum       | Částka Kč   |
|-------------|-------------|
| 28. 6. 2008 | - 290000,00 |
| 30. 6. 2008 | - 290000,00 |
| 1. 7. 2008  | - 290000,00 |
| 3. 7. 2008  | - 290000,00 |
| 4. 7. 2008  | - 284017,00 |

K tomuto v průběhu daňové kontroly DS uvedl, že dobropis vystavil, protože odběratel MC nedostal svým závazkům a za zboží nezaplatil. Toto tvrzení bylo v přímém rozporu s tím, co uvedl daňový subjekt - jako třetí osoba v jiném daňovém řízení.

Správce daně zhodnotil v souladu s procesním předpisem všechny důkazy podle své úvahy a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Na základě skutečností, zjištěných při uvedeném protokolovaném ústním jednání dne 9.7.2008, podepřených listinnými důkazními prostředky, opatřenými v součinnosti s účetní daňového subjektu, měl správce daně za prokázané, že došlo k prodeji předmětného zboží odběrateli MC dle uvedené faktury a dále, že pan MC za toto zboží zaplatil. Z důkazních prostředků a z provedených úkonů správce daně (místní šetření v rámci součinnosti třetích osob u účetní daňového subjektu, protokolované ústní jednání s tímto daňovým subjektem v pozici třetí osoby) ani z jiných skutečností v této daňové kontrole nebo v jiných daňových řízeních, které správce daně využil v této daňové kontrole nebylo zjištěno, že by tento daňový DOBROPIS č. 281001 měl být oprávněně a odůvodněně vystaven na podkladě zákonných ustanovení ke dni 26. 6. 2008. Rovněž ve skladové evidenci nebylo zaznamenáno opětovné naskladnění snowboardů. Ze zjištěných skutečností při daňové kontrole - vystavení zmíněného daňového dokladu na prodej zboží odběrateli MC, doklad č. 1/2008, vystavení pokladních dokladů k platbám za úhrady tohoto daňového dokladu, zápisy v příslušných daňových evidencích, vyplývá, že kontrolovaný daňový subjekt toto zdanitelné plnění uskutečnil tak, jak potvrdil do protokolu o ústním jednání na základě dožádání jiného správce daně. Následné tvrzení daňového subjektu o vrácení plateb v termínu od 28. 6. 2008 do 4. 7. 2008, bylo správcem daně shledáno v rozporu se skutkovým stavem věci.

Daňovým subjektem vystavený dobropis s uvedeným datem vystavení 26. 6. 2008 správce daně pokládal za účelově vystavený, neboť tento dobropis nebyl daňovým

subjektem při protokolovaném ústním jednání zmíněn a ani v rámci součinnosti s účetní daňového subjektu nebyl předložen a nebyl ani zachycen v předložené daňové evidenci. Správci daně nebyly prokázány jiné skutečnosti, jež by opravňovaly DS výše zmíněný dobropis vystavit.

Správce daně zhodnotil dobropis č. 1/2008, s uvedeným datem vystavení 26. 6. 2008 jako neoprávněně vystavený, protože daňový subjekt neprokázal, že nastaly skutečnosti opravňující k jeho vystavení, tj. např. že odběratel pan MC za uvedené zboží daňovému subjektu nezaplatil.

V průběhu daňové kontroly bylo dále zjištěno, že DS ke dni 1. 4. 2009 vystavil fakturu - daňový doklad, dle kterého měl odprodat zásoby snowboardů panu AB od kterého toto zboží v roce 2008 původně nakoupil. Předmětem fakturace bylo zboží, které již dne 2.4.2008 prodal panu MC. Podle údajů v podaném řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 daňový subjekt neobdržel úplatu za zboží, které měl dle vystaveného daňového dokladu č. 10/2009 zpětně odprodat panu AB za stejnou cenu, za kterou od něho toto zboží rok před tímto údajným prodejem nakoupil.

Existence faktury č. 10/2009 nemůže dle správce daně vzhledem k obecnému popisu zboží (na faktuře, ani dodacím listu nebylo uvedeno žádné bližší označení zboží, např. výrobce, značka, velikost, případně další identifikační znaky běžné u snowboardů) potvrdit, že byla vystavena na totéž zboží, které daňový subjekt původně prodal panu MC. Zápisy o příjmu a výdeji jednotlivých položek na skladových kartách daňový subjekt nezaznamenal. Proto správce daně neosvědčil fakturu č. 10/2009 jako důkaz oprávněnosti vystavení dobropisu ze dne 26. 6. 2008. Tato faktura rovněž není a nemůže být důkazem o tom, že daňový subjekt vrátil peníze panu MC, které od něho, jak tvrdil, za zboží přijal.

Faktický příjem od pana MC za prodej tohoto zboží měl být zahrnut do daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, na což ukazují i pokladní doklady o provedených hotovostních úhradách.

Tento kontrolní nález měl za následek doměření daně z příjmů fyzických osob ve výši 177000,--Kč. Daňový subjekt při projednání výsledků daňové kontroly dne 4. 8. 2010 souhlasil s kontrolním nálezem, **proti dodatečnému platebnímu výměru se neodvolal** a doměřenou daň zaplatil.

Dne 23.10.2010 však daňový subjekt podal žádost o obnovu řízení ve věci dodatečného platebního výměru na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období rok 2008. V žádosti o obnovu řízení navrhl následující důkazy:

- Pan AB (pozn.: který nejprve zboží daňovému subjektu prodal a o rok později je znovu dle předložených dokladů odkoupil za stejnou cenu) je připraven odtajnit své záznamy ve prospěch daňového subjektu a je ochoten svědčit.
- Pan AB seznámil daňový subjekt se skutečností, že s ním jiný správce daně sepsal dva protokoly ohledně spolupráce s daňovým subjektem dne 21. 8. 2008 a 23. 10. 2009. Tyto protokoly si správce daně může dle daňového subjektu vyžádat od jiného správce daně nebo od pana AB.

Správce daně posoudil žádost o obnovu z hlediska lhůty dle ZSDP a protože byla tato žádost shledána jako včas podaná, byla podrobena zkoumání, zda důvody v žádosti uvedené, byly v souladu s ustanovením 54 odst. 1 ZSDP. Správce daně důvody uvedené v žádosti o obnovu řízení vyhodnotil tak, že daňový subjekt mohl navrhnout svědeckou výpověď svého obchodního partnera již v průběhu daňové kontroly nebo v odvolacím řízení, tzn. v rámci řádného opravného prostředku. V daném případě nebyla splněna zákonem stanovená podmínka pro obnovu řízení ukončeného rozhodnutím, které již nabylo právní moci, neboť nevyšly najevo žádné nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v daňovém řízení.

Jednotlivé důkazní prostředky navrhované v žádosti o obnovu řízení zhodnotil následujícím způsobem:

Protokol jiného správce daně ze dne 21. 8. 2008 se týkal prvního nákupu zboží od pana PN. S ohledem na skutečnost, že správce tento nákup zboží při daňové kontrole nezpochybnil, nemá obsah tohoto protokolu vliv na skutečnosti rozhodné ve věci obnovy řízení. Předmětem druhého protokolu ze dne 23. 10. 2009 bylo pouze předání evidence faktur a faktury vystavené dne 1. 4. 2009 daňovým subjektem na pana PN. Správce daně v rozhodnutí konstatoval, že se i v daném případě nejedná o nové skutečnosti opravňující obnovu řízení, neboť správce daně měl předmětnou fakturu k dispozici již při daňové kontrole, o čemž vypovídá zpráva o kontrole.

Správce daně navrhované důkazní prostředky vyhodnotil jako nedůvodné, neboť nevyšly najevo žádné nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění

daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v daňovém řízení a zároveň mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí a proto **žádost o obnovu řízení zamítl**.

Daňový subjekt **podal proti rozhodnutí o zamítnutí obnovy řízení odvolání** s tím, že správce daně zakrývá významná pochybení a nelogické závěry, kterých se dopustil při kontrole. Znovu poukázal na protokol jiného správce daně ze dne 23. 10. 2009, který nemohl v předchozím řízení uplatnit a dále že při tomto jednání byla předložena i faktura vystavená daňovým subjektem a její úhrada. Tento obchod s panem AB dle daňového subjektu jasně prokazoval, že v roce 2008 pan MC zboží (snowboardy) vrátil. Daňový subjekt v odvolání dále tvrdil, že správce daně má povinnost napravit nesprávné rozhodnutí, nejde o to, zda obnovu správce daně povolí nebo nepovolí, ale je povinen ho nařídit a pokud tak neučiní, jedná se o zneužití pravomoci veřejného činitele. Na zřejmý rozpor mezi navrhovanými důkazními prostředky a podaným přiznáním k dani z příjmů fyzických osob je třeba dle daňového subjektu hledět jako na svérázný pokus jak napravit nezákonný postup správce daně v roce 2008, kdy neuznal dobropis od pana MC. Daňový subjekt žádal, aby odvoláním napadené rozhodnutí o obnově řízení bylo zrušeno a bylo rozhodnuto o povolení obnovy řízení, nebo aby správce daně obnovu řízení nařídil.

Odvolací orgán po přešetření spisového materiálu a důkazních prostředků navržených v odvolacím řízení došel ke shodnému závěru, jako prvoinstanční správce daně, tzn., že navržené důkazy nejsou novými skutečnostmi v smyslu ustanovení §54 odst. 1 ZSDP, resp. §117 odst. 1 písm. a), které je nutno chápat tak, že jde o skutečnosti v době vydání rozhodnutí již existující, které nově vyšly najevo, přičemž nemohly být uplatněny již dříve v původním řízení bez zavinění daňového subjektu. Proti případnému pochybení správce daně jako je např. nesprávné hodnocení důkazů, se mohl daňový subjekt bránit podáním odvolání. Závěry ani postup správce daně však daňový subjekt nezpochybnil, proti dodatečnému platebnímu výměru se neodvolal. Protože nebyl naplněn žádný ze zákonných důvodů, pro něž lze obnovu řízení povolit, **odvolací orgán tak, že odvolání zamítl** a napadené rozhodnutí potvrdil.

S tímto rozhodnutím odvolacího orgánu se daňový subjekt neztotožnil a podal u krajského soudu na odvolací orgán **žalobu, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí, jímž žalovaný odvolací orgán zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu ve věci rozhodnutí o obnově řízení.**

Za novou skutečnost, jež dle jeho tvrzení vyšla najevo, považoval údaje uvedené v protokolech o ústním jednání ze dne 21. 8. 2008 a 23. 10. 2009, kde byla jako faktura přijatá uvedena faktura č. 10/2009, u níž bylo konstatováno, že byla uhrazena. Žalobce tak měl za to, že správce daně má k dispozici veřejnou listinu svědčící o tom, že plnění proběhlo a taková skutečnost musí být důvodem pro obnovu řízení za účelem nápravy nesprávného rozhodnutí.

Krajský soud vycházel při přezkoumání napadených rozhodnutí ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu<sup>11</sup>, z níž lze dovodit, že *„jestliže žalobce svoje důkazní břemeno neunesl, nelze důkazy následně provedené v jiném řízení, jejichž navržení a provedení nic původně nebránilo, považovat za nové, jež nemohly být bez jeho zavinění nebo bez zavinění správce daně uplatněny již dříve“*. Krajský soud tak poukázal na skutečnost vyplývající z kontrolního spisu, a sice že je zřejmé, že žalobce ve vyměřovacím řízení důkazní břemeno neunesl, se stanovením daňové povinnosti souhlasil a změny rozhodnutí se nedomáhal ani prostřednictvím řádného opravného prostředku.

**Krajský soud proto musel žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.** Proti tomuto rozhodnutí již daňový subjekt dále nebrojil a kasační stížnost nepodal.

#### **Zhodnocení:**

V uvedeném příkladu byl nastíněn průběh - proces daňové kontroly i způsob, jakým správce daně hodnotí důkazní prostředky. Byl vyzdvižen význam řádných opravných prostředků i postup odvolacího orgánu a objasněn pohled na jeden z mimořádných opravných prostředků – obnovu řízení.

Prakticky bylo na příkladu znázorněno břemeno důkazní a poukázáno na skutečnost, že pokud daňový subjekt své břemeno důkazní neunesl, nelze to přičítat k tíži správce daně, v případě, kdy je břemeno důkazní na straně daňového subjektu, který má dle procesního předpisu povinnost prokázat vše, co uvede v daňovém tvrzení. V rámci obrany proti daňové kontrole bylo názorně ilustrováno, že daňový subjekt mohl brojit proti případnému pochybení správce daně (např. nesprávné hodnocení důkazů, nebo nesprávnému postupu správce daně) podáním odvolání a případně žalobou dle § 65 s.ř.s. Závěrem bylo zdůrazněno, že stav, kdy daňový subjekt svoje důkazní břemeno neunesl, již nelze napravit prostřednictvím institutu obnovy řízení.

---

<sup>11</sup> rozsudek ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 Afs 124/2006-59



## 6. Finanční a trestněprávní dopady daňové kontroly

V případě dodatečného stanovení daně správce daně doměří daň ve výši zjištěného rozdílu poslední známé částky a částky nově zjištěné oproti základu daně a dani deklarované daňovým subjektem v jeho daňovém tvrzení. Doměřenou daň tak lze chápat jako jeden z dopadů daňové kontroly. Doměřená daň je vyčíslena v dodatečném platebním výměru a je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Zde s účinností daňového řádu nastal rozdíl oproti ZSDP, neboť za předchozího procesního předpisu byla splatnost 30 dnů a odvíjela se již ode dne doručení dodatečného platebního výměru.

Finanční sankcí za chybné tvrzení daně je pak bezesporu **penále**, které sleduje osud daně. Penále je dle daňového řádu již součástí dodatečného platebního výměru, neboť výše penále se již neodvíjí od počtu dní, po které byla daň krácena, ale jejím základem je výše doměřené daně a pevně daná procentní sazba. Tato sazba činí 20% z doměřené daně, je-li daň zvyšována, nebo je-li snižován nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty. V případě snížení daňové ztráty činí penále 1% z doměřené daně, což je pro daňový subjekt příznivější situace než v případě předchozího procesního předpisu, který stanovil výši penále při snížení daňové ztráty na 5%.

Jak bylo uvedeno, čas nemá vliv na výši penále. Daňovému subjektu však daňový řád stanovil povinnost uhradit v případě doměření daně vyjma penále i **úrok z prodlení** a to za dobu, která uplynula od lhůty pro podání daňového tvrzení do zaplacení dodatečně stanovené daně. Tato sankce je tedy odvislá od výše doměřené daně a délky prodlení. Podstatou tohoto institutu je v první řadě náhrada fiskální újmy státního rozpočtu, jejíž příčinou je pozdní splnění daňové povinnosti, ale neméně důležitým je i podnět ke správnému a včasnému placení daní.

Vyjma výše uvedených sankcí může v souvislosti s daňovou kontrolou, zejména v případě doměření daně po kontrole, nastat i výrazně závažnější postih trestněprávního charakteru. S hledem na skutečnost, že **daňové trestné činy** jsou předmětem trestního zákoníku<sup>12</sup>, nejedná se v případě poskytnutí informací z daňového řízení pro účely trestního řízení o porušení mlčenlivosti. Naopak správce daně má v případě daňových

---

<sup>12</sup> Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, část druhá, Hlava VI: Trestné činy hospodářské,  
Díl 2: Trestné činy daňové, poplatkové a devizové

trestných činů oznamovací povinnost orgánům činným v trestním řízení. Tuto zákonnou oznamovací povinnost má správce daně i v průběhu daňové kontroly, pokud pojme podezření spáchání trestného činu krácení daní. Jádrem trestného činu je zkrácení daně minimálně ve větším rozsahu (dosažení škody nejméně 50 000,-- Kč), anebo vylákání výhody na některé z povinných plateb. V takovém případě bude pachatel potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři roky nebo zákazem činnosti. Pokud však bude daň zkrácena ve spolupachatelství, tj. nejméně se dvěma osobami, či ve značném rozsahu (škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč), bude pachatel potrestán odnětím svobody v rozmezí dvou až osmi let. Pokud však pachatel spáchá trestný čin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve velkém rozsahu (škoda dosahující částky nejméně 5000 000 Kč), hrozí mu odnětí svobody až na deset let.

V současné době lze mezi nejvýznamnější daňové úniky bezesporu zařadit krácení daně z přidané hodnoty při obchodování s pohonnými hmotami, kdy roční daňové úniky dosahují několika miliard Kč. V tomto případě se jedná o organizovanou trestnou činnost. Tento problém s daňovými úniky zejména na dani z přidané hodnoty a spotřební dani za pomoci těžko identifikovatelného zboží zatěžuje státní rozpočet již řadu let. Lze připomenout daňové úniky v souvislosti s lehkými topnými oleji, lihem a cigaretami. Podstatou těchto daňových úniků v případě pohonných hmot je karuselový obchod. První firma v rámci intrakomunitárních plnění nakoupí v zahraničí benzín bez DPH. Tento benzín si během krátké doby, někdy i během jediného dne, mezi sebou přeprodá množství firem. Existence zboží je zřejmá, prodej mezi společnostmi je zdokladován, ale na konci tohoto řetězu je subjekt (bílý kůň), který je buď pro finanční správu nekontaktní, nebo daň přizná, ale nezaplatí a zkrachuje.

Doporučení, jak lze zvrátit pravděpodobné odsouzení z trestného činu krácení daní: Daňový řád explicitně upravuje podmínky pro zánik trestnosti prostřednictvím institutu tzv. *účinné lítosti*<sup>13</sup>, který upřednostňuje naplňování fiskálního zájmu před represí. Především procesní předpis takové ustanovení neobsahoval, z čehož mohly plynout jisté aplikační problémy. Podmínky účinné lítosti v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby<sup>14</sup> jsou upraveny v trestním zákoníku. Podstatou účinné lítosti a potažmo zániku trestnosti je úhrada dlužné částky v celém rozsahu nejpozději před vyhlášením rozsudku soudu prvního stupně. Toto však neplatí a nejedná se o účinnou

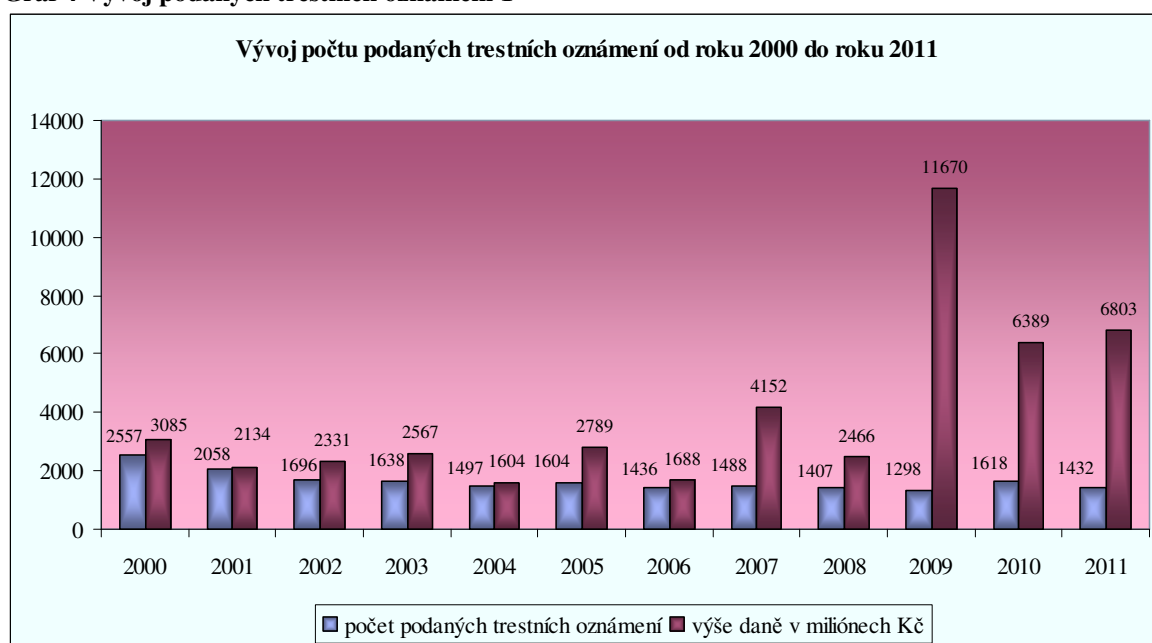
<sup>13</sup> § 147 odst. 8 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>14</sup> § 240 a § 33 zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

lítost, v případě zaplacení daně např. prostřednictvím nařízené exekuce, nebo pokud bude pohledávka uhrazena v insolvenčním řízení na majetek pachatele.

Graf 4 prezentuje přehled o počtu podnětů předaných orgánům činným v trestním řízení ze strany finančních úřadů v letech 2000 až 2011 a podle počtu podaných trestních oznámení, a výše daně. Zejména byla oznamována podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a dále neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Z grafu je patrné, že se v posledních letech daří rozkrývat daňové úniky s vysokými fiskálními dopady. Konkrétní daňové úniky podléhají ze strany správce daně mlčenlivosti, pouze lze uvést, že nejvyšší částky doměřené daně bývají na dani z přidané hodnoty.

**Graf 4 Vývoj podaných trestních oznámení 1**



Zdroj: vlastní

Na základě analýzy a meziročního porovnání vývoje počtu trestních oznámení v ČR je v roce 2011 patrné mírné snížení počtu podaných trestních oznámení oproti roku 2010, které lze přičítat ke změně daňového procesního předpisu, kdy s účinností daňového řádu došlo k narušení spolupráce se specializovanými policejními složkami, protože původní ustanovení v ZSDP, jež tuto spolupráci definovalo, bylo zrušeno bez náhrady. Od účinnosti daňového řádu již správce daně poskytuje informace získané při správě daní pouze na základě požadavku státního zástupce a po podání obžaloby soudu. Přesto bylo rozkryto množství daňových trestných činů, jež mělo zásadní vliv na příjmovou stránku státního rozpočtu.

## 7. Zhodnocení výsledků a doporučení

V předchozích pasážích byl analyzován proces daňové kontroly, včetně navazujícího řízení a mnoha praktických ukázek. Přesto je nezbytné zdůraznit a připomenout některá doporučení, která by daňový subjekt mohl uplatnit v průběhu daňové kontroly a z části i jako preventivní opatření.

Přestože je správce daně nadán pravomocí zahájit daňovou kontrolu bez ohlášení, v praxi se setkáváme především s ohlášenou daňovou kontrolou. Již tato okolnost zakládá možnost využití jakési strategie ze strany daňového subjektu. Jestliže si je daňový subjekt vědom konkrétního pochybení, má možnost podání dodatečného daňového tvrzení, v němž konkrétní chybu napraví. Toto konání je zcela v intencích daňového řádu, který preferuje správnou výši daně před doměřením prostřednictvím daňové kontroly. Tímto postupem lze s úspěchem eliminovat daňové penále, které je s účinností daňového řádu spojeno výhradně s doměřením daně po kontrole. V případě, že daňový subjekt není přesvědčený o správnosti svého účetnictví nebo povinné evidence, je namístě, pokud si zvolí erudovaného zástupce, znalého jak hmotného, tak procesního daňového práva k zastupování při daňové kontrole.

Za primární lze pokládat ověření, zda je správce daně oprávněn, s ohledem na procesní lhůty daňového řádu, kontrolu předmětného zdaňovacího období zahájit. Daňový subjekt by si měl minimálně klást otázku, zda není ve věci předmětné daně a zdaňovacího období ve lhůtě pro podání dodatečného tvrzení a dále, zda se nejedná o zdaňovací období, u něhož lhůta pro doměření daně již uplynula, tzn., došlo k prekluzi.

V případě sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly je třeba si klást další otázky - zda byl protokol sepsán s oprávněnou osobou (daňovým subjektem, či zplnomocněným zástupcem na základě platné plné moci) a dále, zda nebyla kontrola zahájena pouze formálně. Podle daňového řádu i na základě platné judikatury, je daňová kontrola zahájena až v době, kdy dojde k faktickému prověřování daňového základu a daně.

V průběhu daňové kontroly je namístě spolupracovat a komunikovat se správcem daně. Dobrá komunikace je pro konstruktivnost a efektivitu daňového řízení zcela zásadní, protože právě daňový subjekt by si měl být vědom, jaké položky do daňového tvrzení zahrnul, avšak správce daně se musí o jejich existenci a oprávněnosti v rámci daňové kontroly přesvědčit. Naprosto esenciální součástí přípravy na kontrolu jsou podklady, na základě kterých bylo daňové tvrzení sestaveno, neboť úspěšnost při daňové kontrole je

úměrná kvalita a relevanci předložených důkazních prostředků. Zásadním způsobem chybí i daňový subjekt, který nepřebírá poštu a nereaguje na výzvy správce daně. V takovém případě se vystavuje nebezpečí, že neunesou své břemeno důkazní a dojde k doměření daně, případně i možnosti stanovení daně podle pomůcek.

Na druhé straně je pro úspěch v daňové kontrole zcela zásadní, aby si byl daňový subjekt vědom i svých práv a důsledně je v daňovém řízení uplatňoval. V rámci daňové kontroly je základním právem daňového subjektu navrhování a předkládání důkazních prostředků, včetně práva navrhnout provedení i těch důkazních prostředků, které daňový subjekt nemá sám k dispozici. Příkladem může být výsledek svědka, kdy daňový řád deklaruje právo daňového subjektu být přítomen výsledku a klást svědkovi otázky v rovině dokazování vlastních práv a povinností při daňové kontrole. Aby mohl daňový subjekt toto právo konzumovat, je nezbytné, aby byl správcem daně o konání výsledku informován (výjimkou je pouze nebezpečí z prodlení, kdy správce daně daňový subjekt o provedení výsledku informovat nemusí). Z judikatury vyplývá, že právě přítomnost daňového subjektu a umožnění klást otázky svědkovi, jsou klíčové pro hodnocení výsledku jako důkazu. Tato okolnost je ilustrována i na konkrétním případě z praxe (viz. kapitola 5.2.), kdy daňový subjekt v průběhu dokazování nenavrhoval výsledek svědka, a jedním z následků bylo nepovolení obnovy řízení. Rovněž lze daňovému subjektu doporučit institut nahlížení do spisu, kdy si může ověřit, že byl zpraven o všech úkonech správce daně a nebyla mu upřena žádná práva, deklarovaná daňovým řádem. Daňový subjekt by si měl být vědom svého práva navrhnout další důkazní prostředky v rámci svého vyjádření po seznámení s výsledky kontroly. Na druhou stranu, daňový řád zamezil účelovému prodlužování pojednání zprávy o kontrole, když stanovil, že pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu dalších důkazních prostředků nedojde ke změně kontrolního zjištění, nemůže daňový subjekt v rámci tohoto postupu navrhnout další doplnění, neboť tato možnost mu byla již jednou poskytnuta.

V případě ukončení kontroly nemusí daňový subjekt rezignovat na další obranu, a pokud ve lhůtě zjistí existenci dalších důkazních prostředků, je oprávněn využít institutu odvolání. Pokud však vyjdou najevo nové podstatné důkazy po nabytí právní moci dodatečného platebního výměru, může daňový subjekt proti rozhodnutí brojit prostřednictvím mimořádných opravných prostředků (návrh na podvolení obnovy řízení), popřípadě podáním žaloby. Jednou z výhod soudního řízení je, že správci daně zpravidla

nevznikají náklady a tudíž daňovému subjektu v případě neúspěchu nejsou připsány k náhradě.

Za nejcennější opatření, vedle zachování konstruktivní komunikace, lze pokládat znalost nejen hmotného, ale i procesního daňového práva. Je na rozhodnutí daňového subjektu, spolehne-li se na vlastní samostudium předpisů, nebo na služby účetních a daňových poradců. Pokud daňový subjekt vede své účetnictví průkazně a v souladu s předpisy, a zároveň je schopen předvídat, které další důkazní prostředky archivovat, výrazně eliminuje neúspěch v případě dokazování při daňové kontrole.

## 8. Závěr

Daňová kontrola je velmi sofistikovaným procesem, který klade vysoké nároky nejen na pracovníky finanční správy, ale zejména na podnikatelské subjekty. Tato práce byla zaměřena na procesní stránku daňové kontroly a navazujících opravných prostředků a vychází z daňového řádu, jako platné normy daňového práva procesního. Ústředním motivem práce byla prezentace daňového řádu na praktických příkladech.

V části věnované teoretickým východiskům byly definovány zásadní instituty daňového řádu, které se podstatným způsobem dotýkají procesu daňové kontroly v logickém časovém sledu od jejího zahájení, přes problematiku dokazování až po ukončení daňové kontroly. Rovněž byla věnována náležitá pozornost právům daňového subjektu a možnostem obrany po daňové kontrole v rámci řádných a mimořádných opravných prostředků. V případě podstatných změn procesního předpisu byla provedena komparace daných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu, s využitím ustálené judikatury.

V analytické části byl kladen důraz na analýzu vybraných ustanovení daňového řádu, kde se nejčastěji vyskytují procení pochybení. Byla prezentována řada příkladů na počítání procesních lhůt, včetně jejich porovnání s předchozím procesním předpisem. Zvláštní pozornost byla věnována deskripci a analýze neformalizovaných technik používaných pracovníky správce daně od vyhledávací činnosti a výběru daňových subjektů ke kontrole, až po samotnou kontrolní činnost. Na základě analýzy procesu dokazování byl zjištěn trend nárůstu stanovení daně podle pomůcek, který bude pravděpodobně narůstat s ohledem na rozšíření použití tohoto institutu v rámci tzv. prvního vyměření daně. Dále byl prostřednictvím grafického znázornění potvrzen trend snižování počtu daňových kontrol, za současného nárůstu doměřené daně, které lze přičítat zkvalitnění výběru subjektu ke kontrole. Výjimkou je rok 2011, kde pod vlivem přechodu na daňový řád nebylo ukončeno do konce roku množství daňových kontrol a kromě propadu jejich počtu došlo i ke snížení doměrků.

V další části práce, věnované mezinárodní spolupráci při správě daní, byly představeny nejnovější trendy využívané při daňových kontrolách. V navazujících pasážích obrany po daňové kontrole byly demonstrovány příklady vad, zakládajících povolení, či nařízení obnovy řízení a přezkum. V kapitole věnované finančním a trestněprávním dopadům byla provedena deskripce významných daňových úniků současnosti.

Na příkladu z vlastní praxe byl prezentován průběh daňové kontroly v rovině procesního práva. Na základě provedené analýzy byla identifikována významná pochybení daňového subjektu v rámci dokazování, jež měla dopad na nepovolení obnovy řízení a potažmo i neúspěch v soudním řízení.

Závěrečné pasáže byly věnovány zásadním doporučením, které by na základě shromážděných poznatků mohl a měl využít každý daňový subjekt, který má zájem eliminovat nepříznivé dopady daňové kontroly, neboť v případě daňové kontroly platí, že štěstí přeje připraveným.



## 9. Seznam použitých zdrojů

### 9.1 Literatura

BAXA, Josef, KANIOVÁ, Lenka, SCHILLEROVÁ, Alena, ŽIŠKOVÁ, Marie, Přehled judikatury ve věcech daňového řízení, Praha, ASPI a. s., 2007, 496s., ISBN 978-80-7357-225-9

BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie, Daňový řád. Komentář, 1. vydání, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 1880s., ISBN 987-807357-564-9

BONĚK, Václav, BĚHOUNEK, Pavel, BENDA, Václav, HOLMES, Alena, Lexikon - daňové pojmy, 1. Vydání, Ostrava, Nakladatelství Jiří Motloch – SAGIT,2001, 625s., ISBN80-7208-265-5

DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš, Obrana před daňovou kontrolou, první vydání, Praha, ASPI a. s, 2006, 360s., ISBN 80-7357-223-0

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, Daňová kontrola podle daňového řádu, Účetnictví v praxi 2011/7

KINDL, Milan, TELECKÝ, Daniel, VÁLKOVÁ, Helena, Zákon o správě daní a poplatků. Komentář, 1. vydání, Praha, C. H. Beck, 2002, 506 s., ISBN 80-7173-651-4

KOBÍK, Jaroslav, Daňová kontrola, 1. vydání, Praha, ASPI a. s., 2006, 112s., ISBN 80-357-170-6

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, Daňový řád s komentářem 2011, první vydání, 2010, 960s., ISBN 978-80-7263-616-7

KOBÍK, Jaroslav, RAMBOUSEK, Jan, ŠPERL, Jiří, Daňové spory – jejich prevence a řešení, 3. vydání, Praha, ASPI a. s., 2006, 208s., ISBN 80-7357-185-4

KOPŘIVA, Miroslav, NOVOTNÝ, Jaroslav, Manuál k daňovému řádu, 1. vydání, Ostrava, Sagit, a.s., 2011, 759s., ISBN 978-80-7208-837-9

KRATOCHVÍL, Jaroslav, TARANDA, Petr, Daňový řád s komentářem, 1. vydání, Poradce s.r.o., 2011,272s., ISSN 1211-2437

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš, Daňový řád. Komentář, 2. vydání, Praha, C. H. Beck, 2011, 602s., ISBN978-80-7400-390-5

MARKOVÁ, Hana, Daňové zákony 2011, úplná znění platná k 1.1.2012, GRADA Publishing, a.s., 2012, 264s., ISBN 978-80-247-4254-0

MACOUN, Filip, BANZETOVÁ, Eva, Co přinese daňový řád aneb změny ve správě daní, 1. vydání, Praha, BMSS-START, s.r.o., 2010, 64s., ISSN 1214-0805

MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emilie, Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., Praha, 1. vydání, Leges , 2011, 928 s., ISBN 978-80-87212-70-7

MRKÝVKA, Petr - PAŘÍZKOVÁ, Ivana - RADVAN, Michal - ŠRAMKOVÁ, Dana - FOLTAS, Tomáš - NOVÁKOVÁ, Petra. *Finanční právo a finanční správa. 1. díl.* Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s., ISBN 80-210-3578-1, 2004

PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK Milan, Vzory korespondence podle daňového řádu, 1. vydání, ANAG, 2011, 336s., ISBN 978-80-7263-680-8

ŠRETR, Vladimír, Daňová kontrola z pohledu daňového řádu, 1. vydání, Praha, Linde Praha a.s., 2011, 151 s., ISBN 978-80-7201-856-7

ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. přepracované vydání, Praha, C. H. Beck, s.r.o., 2011, 333 s., ISBN 978-80-7400-36-0

## **9.2. Zahraniční odborný článek**

HUBER, Erich, The new Austrian audit-methods in cases of tax-manipulation, Tax tribune, 2004/1, vydání 18, dostupné z <http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files/Tax%20Tribune%20Issue%2018.pdf>

Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010), vydalo CTPA, 2011, dostupné z <http://www.oecd.org/tax/taxadministration/47228941.pdf>

## **9.3. Zákony a judikatura**

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 12. 1996, sp. zn. I. ÚS 116/1996

Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

Směrnice Rady č. 77/799/EHS

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., LISTINA ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád + Důvodová zpráva

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 1 Afs 125/2004-58, ze dne 13.7.2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 124/2006-59, ze dne 28. 3. 2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 31/2005-57, ze dne 24. 1. 2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 69/2004, ze dne 21. 4. 2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2Afs 207/2005, ze dne 27. 7. 2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2Afs 149/2005-54, ze dne 24. 8. 2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 5/2005 – 85, ze dne 21. 12. 2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 162/2006-114, ze dne 27. 3. 2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 7/2005-96, ze dne 17. 2. 2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 36/2005-79, ze dne 25. 9. 2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9Afs 34/2007, ze dne 20. 6. 2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 29 Odo 813/2001, ze dne 27. 8. 2003.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 29/2009-58, ze dne 20. 5. 2009

#### **9.4. Elektronické zdroje**

<http://books.google.cz/books?id=iR9EirUUDNAC&pg=PA99&lpg=PA99&dq=opravné+a+dozorčí+prostředky&source=bl&ots=VZXbL0pnTQ&>

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26401v34770-novy-danovy-rad-a-jak-se-v-nem-orientovat/>

[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35797v45492-opravne-a-dozorci-prostredky/?search\\_query=Da%C5%88ov%C3%BD%20%C5%99%C3%A1d](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35797v45492-opravne-a-dozorci-prostredky/?search_query=Da%C5%88ov%C3%BD%20%C5%99%C3%A1d)

<http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>

<http://doplnek.com/content/danova-kontrola-zpevnene-plochy-podnikani>

<http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html>

[http://www.eurofisc.eu/news/council\\_adopted\\_a\\_regulation.html](http://www.eurofisc.eu/news/council_adopted_a_regulation.html)

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Priloha-1\\_Informace\\_o\\_cinnosti\\_Danove\\_spravy\\_CR\\_za\\_rok\\_2011\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Priloha-1_Informace_o_cinnosti_Danove_spravy_CR_za_rok_2011_pdf.pdf)

<http://www.oag.govt.nz/2008/ird-partnerships/part2.htm>

<http://www.podnikatel.cz/clanky/opravne-prostredky-novy-danovy-rad/>

<http://www.pravnik.cz/a/299/mezinarodni-pomoc-pri-sprave-dani.html>

## 10. Přílohy



Daňový subjekt:  
DIČ:CZ

### **VÝZVA k uplatnění práva**

Finanční úřad v XXXXXXXXX, jako příslušný správce daně ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období rok ..... u daňového subjektu YYYYYYYYYY, DIČ:CZ,

#### **v y z ý v á**

daňový subjekt, aby ve smyslu § 5 odst. 1) a 3) a § 6 odst. 2) a 3) a § 145 odst. 2) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) uplatnil své právo vyjádřit se k výpočtu, zjištěným okolnostem a uplatněným výhodám při doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období rok ....., které jsou uvedeny v Protokolu o ústním jednání č.j.:..... – seznámení s výší základu daně a daně stanovené dle pomůcek v souladu s ustanovením § 145 odst. 1 v návaznosti na § 98 DŘ a případně navrhnul jeho doplnění, a to

**ve lhůtě 15-ti dnů ode dne oznámení tohoto rozhodnutí.**

#### Odůvodnění:

Správce daně stanovil základ daně a daň pomůckami a proto Vám zasílá tuto výzvu z důvodu, aby byla zachována Vaše zákonná práva, zejména možnost vyjádřit se k výsledku zjištění, tak jak je uvedeno ve výroku.

#### Poučení:

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



Dožádaný správce daně:  
Finanční úřad

**Dožádání v daňovém řízení  
podle ust. §17 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění  
pozdějších předpisu (dále jen zákona)**

Ve smyslu § 17 odst. 1 zákona Vás žádáme o poskytnutí informací a zjištění skutečností formou místního šetření u třetí osoby mající listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při kontrole provedené u níže uvedeného daň. subjektu:

XXXXXX XXXXXXXX DIČ: CZXXXXXXXXXX

U výše uvedeného daň. subjektu je prováděna kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010. Daňový subjekt podniká v oblasti ..... Při kontrole daňové evidence a předložených dokladů bylo zjištěno, že v roce 2010 byly do daň. výdajů uplatněny částky vyplývající ze smlouvy ....., uzavřené s daňovým subjektem:

YYYYYYYYYYYYY DIČ: CZYYYYYYYYY

Smlouva byla uzavřena pro rok ..... a její kopie je přílohou č. 1 tohoto dožádání. S ohledem na skutečnost, že by provedení místního šetření bylo pro nás obtížné a s vynaložením neúčelných nákladů, žádáme Vás o provedení místního šetření u Vašeho daňového subjektu, včetně zajištění fotokopí listin prokazujících tyto skutečnosti:

**Daňový subjekt:**

DIČ:CZ

## **V Ý Z V A** **k prokázání skutečností**

Shora uvedený správce daně Vás podle ustanovení § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ), ve spojení s ustanovením § 86 odst. 3 písm. c) DŘ

### **v y z ý v á**

**k doložení níže uvedených dokladů a evidencí a k prokázání níže uvedených skutečností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy.**

*Ve Vámi podaném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok .....jste mimo jiné uplatnil jako nezdanitelnou část základu daně hodnotu věcného daru ve výši ..... ,-- Kč, poskytnutého obdarované nemocnici. Dle darovací smlouvy podepsané zástupcem obdarované nemocnice dne ....., byl předmětem věcného daru xxxxxxxx určený pro stravovací provoz obdarovaného. V rámci probíhající daňové kontroly zástupkyně daňového subjektu uvedla, že xxxxxxxx, který byl předmětem daru, jste nakoupil již v roce ..... S tímto vysvětlením koresponduje i Dodatek č. 1 uzavřený ke smlouvě o výpůjčce ze dne ....., jehož předmětem je „změna obsahu platně uzavřené a v současné době účinné smlouvy o výpůjčce ze dne .....,“ Dále se dle citovaného Dodatku č. 1 účastníci smlouvy dohodli, že „tato smlouva pozbývá v celém rozsahu účinnosti ke dni .....“*

*Doložte a prokažte Vámi zvolenými důkazními prostředky oprávněnost uplatnění uvedené hodnoty věcného daru s ohledem na skutečnost, že smlouva byla podepsána obdarovanou stranou nikoliv v roce ....., ale až ..... Dále doložte a prokažte výši hodnoty uvedeného věcného daru, s ohledem na jeho pořízení již v roce ..... – např. dokladem o pořízení daru, nebo cenou zjištěnou podle zákona č. 151/ 1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. S ohledem na skutečnost, že předmětný dar původně sloužil k Vaší podnikatelské činnosti, doložte a prokažte, že jste v roce darování snížil své daňové výdaje ve smyslu ustanovení § 5 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, o částku, o kterou jste si snížil daňové výdaje při nákupu tohoto daru.*

### **Odůvodnění:**

Správce daně zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období ..... Vzhledem k tomu, že v průběhu kontroly nebyly dostatečně prokázány skutečnosti, které je daň. subjekt povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, správce daně Vás vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících daňová tvrzení.

### **Poučení:**

Nebude-li splněna při dokazování uváděných skutečností některá ze zákonných povinností, 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).