

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Mgr. Radim Hanák**

**Vybrané postupy při správě daní**

*Selected procedures at tax administration*

Rigorózní práce

Vedoucí rigorózní práce: **doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.**

Tematický okruh: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 5. 6. 2018

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předloženou rigorózní práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 300.524 znaků včetně mezer.

V Praze dne 5. 6 2018

---

Mgr. Radim Hanák

## **Poděkování**

Na tomto místě bych rád poděkoval doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., vedoucímu mé rigorózní práce, za poskytnutí cenných rad a odborného přístupu, který mi věnoval. Dále bych rád poděkoval své rodině a přítelkyni za jejich trpělivost.

# Obsah

Úvod.....	6
1. Správa daní.....	10
1.1. Daňové řízení.....	12
1.2. Daňový subjekt.....	14
1.3. Správce daně.....	15
2. Postupy při správě daní.....	17
2.1. Vyhledávací činnost.....	19
2.1.1. .... Příslušnost správce daně v rámci vyhledávací činnosti, problematika vybrané působnosti.....	21
2.1.2. Konkrétní podoba vyhledávací činnosti.....	23
2.1.3. Účel a využití vyhledávací činnosti.....	26
2.1.4. Daňový spis a vyhledávací činnost.....	28
2.2. Vysvětlení.....	29
2.2.1. Rozdíl mezi vysvětlením a výsledkem svědka.....	30
2.3. Místní šetření.....	34
2.3.1. Zastřený výslech svědka během místního šetření.....	38
2.3.2. Otázka předchozího vyrozumění o konání místního šetření.....	40
2.3.3. Průběh místního šetření.....	42
2.3.4. Oprávnění správce daně při místním šetření.....	43
2.3.5. Povinnosti přítomných osob.....	46
2.3.6. Oprávnění správce daně zajistit důkazní prostředek.....	47
2.3.7. Propadnutí zajištěných věcí.....	49
2.4. Místní šetření a vyhledávací činnost dle zvláštních zákonů.....	50
2.4.1. Zajištění věci při místním šetření dle ZSpD.....	50
2.4.2. Místní šetření dle ZoeT.....	52
2.4.3. Vyhledávací činnost správce cla.....	53
2.5. Závěr.....	55
3. Postup k odstranění pochybností.....	57
3.1. Srovnání daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností.....	58
3.2. Dopady zahájení postupu k odstranění pochybností.....	62
3.2.1. Daňové odpočty, přeplatky a režim jejich vracení.....	63
3.2.2. Daňový odpočet při postupu k odstranění pochybností a jeho dopady.....	66
3.3. Lhůta dle § 89 odst. 4 d.ř. a otázka její povahy.....	69
3.4. Pochybnosti správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř. a formální podoba výzvy k odstranění pochybností.....	73
3.5. Konkrétní příklady pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř.....	80
3.6. Podoba výzvy dle § 89 odst. 2 d.ř.....	85
3.7. Náležitosti výzvy dle § 89 odst. 3 d.ř.....	90
3.8. Průběh postupu k odstranění pochybností.....	91
3.9. Ukončení postupu k odstranění pochybností.....	93
3.9.1. Ukončení postupu v případě odstranění pochybností.....	95
3.9.2. Ukončení postupu v případě neodstranění pochybností.....	95
3.10. Problematika daňové kontroly zahájené dle § 90 odst. 3 d.ř.....	97
3.11. Povaha návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 d.ř. a jeho závaznost.....	98
3.12. Stanovení daně dle pomůcek při postupu k odstranění pochybností.....	102

3.13. Otázka zhojení nezákonné výzvy k odstranění pochybností v průběhu postupu ...	106
3.14. Vytýkáací řízení dle ZSDP .....	109
3.15. Postup k odstranění pochybností o původu příjmu.....	113
4. Prostředky právní ochrany proti postupům při správě daní .....	120
4.1. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem .....	121
4.2. Stížnost na postup správce daně .....	123
4.2.1. Stížnost jako jiný právní prostředek ochrany dle § 85 s.ř.s.....	125
4.3. Nezákonný postup správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností.....	128
4.4. Nezákonná nečinnost správce daně při postupu k odstranění pochybností.....	129
4.5. Opravné prostředky proti rozhodnutí o stanovení daně.....	131
4.6. Navazující prostředky soudní ochrany .....	132
4.7. Finanční kompenzace za zadržení daňového odpočtu.....	133
4.8. Procesní následky nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností .....	139
Závěr.....	143
Seznam použitých zdrojů .....	155

## Úvod

Správa daní je obecně postup správců daně, tedy orgánů veřejné moci pověřených správou daní, jehož cílem je stanovení a výběr daní ve správné výši. Stěžejní konfrontací mezi daňovými subjekty a správci daně je fáze nalézací, v jejímž rámci dochází ke stanovení výše daňové povinnosti, kdy správce daně v mezích svých pravomocí kontroluje konkrétní daňové povinnosti daňových subjektů, jejich majetek a příjmy. Tato kontrola daňových subjektů probíhá právě skrze postupy při správě daní, a to v rámci daňového řízení, nebo i mimo něj.

Předmětem této práce jsou vybrané postupy při správě daní, tedy vyhledávací činnost (§§ 78 až 84 d.ř.), a dále postup k odstranění pochybností (§§ 89 a 90 d.ř.). Druhým a nejrozšířenějším (a pro laiky uchopitelnějším) kontrolním postupem je daňová kontrola, která nicméně není předmětem této práce, jelikož problematika daňové kontroly již je důsledně rozebrána v řadě odborných publikací, které jsou zaměřeny právě na obranu daňových subjektů v jejím rámci.

Naproti tomu samotný postup k odstranění pochybností a vyhledávací činnost ještě předmětem samostatné publikace, která by daňovým subjektům poskytovala odpovídající informace, nejsou. Význam postupu k odstranění pochybností spočívá na poli daňových odpočtů (které budou v mé práci podrobně vysvětleny), kdy samotné zahájení postupu má za následek přímý dopad do majetkové sféry daňového subjektu, a dočasné narušení zásady neutrality DPH, jelikož je jím odsunuto vyplacení daňového odpočtu.

Navíc je vhodné podotknout, že daňovým subjektem je každý subjekt, který na území České republiky kumuluje majetek, jež je předmětem zdanění, a jedná se tak paradoxně o problematiku dotýkající se téměř každého, kdo má zdanitelné příjmy, nebo je alespoň účetní jednotkou. Zatímco např. s trestním právem drtivá většina veřejnosti přijde do styku pouze prostřednictvím televizních obrazovek, daňová řízení jsou v průběhu života vedeny neustále a téměř se všemi subjekty, kdy pro většinu končí povinnosti na úseku správy daní podáním daňového přiznání.

Je zřejmé, že v současné době je daňová problematika poměrně aktuálním tématem, a to jak v souvislosti s přijímáním nových zákonů, podrobující daňové subjekty rozsáhlejšímu

dozoru ze strany správce daně, tak v kontextu přísnějšího postupu finanční a celní správy vůči daňovým subjektům. Této problematice se věnuji v rámci své advokátní praxe, kdy se setkávám s tím, že daňové subjekty celý problém vyhledávací činnosti a vyměřovacího řízení podcení, resp. ani neví, jak případně svá práva před nezákonným postupem bránit.

Pro účinnou obranu v daňovém řízení přitom považuji za klíčovou právě znalost konkrétních postupů, jelikož pouze ta zaručuje, že s daňovým subjektem bude vedeno daňové řízení za zachování nejen samotného zákona (což by mělo být samozřejmostí), ale i dalších základních zásad správy daní. Pouze podrobnou znalostí postupů při správě daní se bude daňový subjekt moci dovolat případné nezákonnosti a obecně řečeno dodržování procesních předpisů, což ve výsledku zajistí, že daňová povinnost bude stanovena ve správné, a tedy zákonné výši (§ 1 odst. 2 d.ř.). S tím pak nerozlučně souvisí vyjma samotných ustanovení d.ř. a znalost správního soudnictví.

Ve své práci vycházím především z komentářové, ale i související odborné literatury k d.ř., odborné literatury k hmotněprávním daňovým zákonům (spotřební daň, daň z příjmu, DPH), z důvodových zpráv zákonů, interních pokynů Finanční správy České republiky (metodické pokyny a pomůcky) a nastiňuji argumentaci správců daně, která zaznívá v rámci daňových řízení. Také uvádím případy pochybností, kterými správce daně argumentoval v rámci konkrétních výzev k odstranění pochybností. Pokusil jsem se rovněž o souhrn veškeré relevantní judikatury k jednotlivým ustanovením.

Hlavním úkolem této práce je na jedné straně popsat vzájemná práva a povinnosti vznikající mezi správcem daně a daňovým subjektem, tedy zhodnotit postavení daňového subjektu v rámci postupů při správě daní. To jednak v rámci vyhledávací činnosti (kdy se ještě nevede řízení o stanovení daně, a jedná se tak o jakési šetření, o němž se daňový subjekt zpravidla nedozví), a samostatně v rámci postupu k odstranění pochybností, který již představuje nalézací řízení, ovšem s dopady do majetkové sféry, jelikož se jedná o nástroj určený k prověření tvrzení daňového subjektu ještě před samotným vyměřením daňové povinnosti.

S tím souvisí uvedení všech způsobů, jakými se daňové subjekty mohou při nezákonnosti správce daně při postupech při správě daní bránit, a to jak před správcem daně, tak před správními soudy.

Dílčími cíli jsou jednak zhodnocení a zanalyzování současného právního stavu, resp. praxi správce daně a praxi správních soudů, tedy zodpovězení otázky, zda současná pozitivní právní úprava poskytuje dostatečnou ochranu procesním právům daňových subjektů. Druhým dílčím úkolem je navržení právní úpravy *de lege ferenda*.

V rámci kompletace literatury, zákonů, důvodových zpráv a interních pokynů správce daně jsem použil metodu rešerše. Obsah jednotlivých komentářů zkonfrontuji metodou komparace. Se zněním zákonů pak porovnám výstupy komentářové literatury, důvodových zpráv, interních pokynů finanční správy, a zejména pak relevantní soudní judikatury, a to formou analýzy, kdy výstupy soudní judikatury budou zasazeny do praxe daňových řízení.

Formou komparace tak zhodnotím výstupy autentických výzev k odstranění pochybností, s nimiž jsem se v praxi setkal, a uvedu, které z těchto výzev byly před správními soudy shledány nezákonnými, tedy které byly shledány jako nezákonný zásah. Komparaci provedu i mezi rozsudky správních soudů, a mezi interními pokyny finanční správy, která představuje volně řečeno návod pracovníkům správce daně, jak v rámci jednotlivých řízení a postupech postupovat.

Tuto svoji práci bych rozčlenil na čtyři tematické celky. V první části této práce se věnuji vymezení základních pojmů nutných pro uchopení tématu, a to správa daní jako celek, následně pojmy daňový subjekt, správce daně, daňové řízení a postupy při správě daní.

Ve druhé části se již věnuji několika konkrétním postupům při správě daní, a to vyhledávací činnosti, která v sobě mj. zahrnuje podání vysvětlení a místní šetření. U každého z těchto postupů se nejdříve věnuji jeho vymezení, podstatě, možnostem užití, a dále konsekvencím jejich použití pro daňový subjekt. Odpovídám tedy na otázku, jaké informace je správce daně o daňovém subjektu oprávněn si opatřit. Tyto jednotlivé postupy rozebírám z toho pohledu, jaká hrozí daňovému subjektu rizika ze strany správce daně, k jakým pochybením při těchto postupech dochází nejčastěji, a pak především možnosti náležité



procesní obrany, tedy možnost daňového subjektu se proti nezákonnému postupu relevantně bránit.

Ve třetí části této práce se věnuji problematice postupu k odstranění pochybností, a tuto část považuji za hlavní. Rozeberu jednotlivé dílčí části tohoto postupu, nastíním jejich vývoj a úmysl zákonodárce při tvorbě d.ř. Uvedu odůvodnění několika autentických výzev k odstranění pochybností, a zkonfrontuji praxi s obsahem metodické pomůcky finanční správy, a s judikaturou správních soudů.

Čtvrtá část je věnována tomu, jaká ochrana je ze strany správce daně i správních soudů poskytována při postupech při správě daní. Rovněž se snažím postihnout vývoj této soudní ochrany, která je v případě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem poměrně dynamická. Zde se věnuji případné obraně v případě nepřiměřeně dlouze vedenému postupu k odstranění pochybností, stejně jako případným kompenzacím daňovému subjektu, které přicházejí v úvahu v souvislosti s nezákonným postupem k odstranění pochybností.

Závěrem předkládám svůj názor *de lege ferenda*.

# 1. Správa daní

Správa daní je dle § 1 odst. 2 d.ř. definována jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní, a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní v sobě zahrnuje jednak rovinu nalézací (zjištění a stanovení daně), a jednak rovinu platební (zabezpečení úhrady daně). Postup ve smyslu tohoto ustanovení není zákonem definován, a představuje jakýsi zastřešující pojem pro veškeré úkony (daňové řízení a postupy v užším slova smyslu), které jsou činěny správcem daně v režimu d.ř.

Předmětem správy daní jsou daně ve smyslu § 2 odst. 1 d.ř., které zahrnují jak daňovou povinnost vůči státu, tak povinnost státu vůči daňovému subjektu, což je nazváno vratkou. Tento pojem je zkratkou pro celý d.ř., ovšem až na dílčí ustanovení ohledně evidence daní se v zákoně již nevyskytuje. Platební povinnost státu vůči daňovému subjektu, lze dle mého názoru také rozdělit na rovinu platební a na rovinu nalézací, přičemž v rovině nalézací se jedná o daňový odpočet, a v rovině platební o přeplatek.

Pojem daň pro účely d.ř. zahrnuje

- daně<sup>1</sup> v užším slova smyslu,
- poplatky<sup>2</sup> a cla<sup>3</sup> (§ 2 odst. 3 písm. a/ d.ř.),
- peněžité plnění, při jehož správě se postupuje dle d.ř.<sup>4</sup> (§ 2 odst. 3 písm. b/ d.ř.), a
- peněžité plnění v rámci dělené správy (§ 2 odst. 3 písm. c/ d.ř.).

Dělená správa představuje dle § 161 odst. 1 d.ř. správu peněžitého plnění, které je přiznáno rozhodnutím orgánu veřejné moci při jejím výkonu, pokud tento není správcem

---

<sup>1</sup> Jedná se např. o spotřební daň dle ZSpD, DPH dle DPHZ, daně z příjmu dle Dpřij.

<sup>2</sup> Poplatková soustava je tvořena zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích a zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích.

<sup>3</sup> Upraveno v CelZ a celním kodexu.

<sup>4</sup> Např. odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44 RozPr, poplatky atd.

daně.<sup>5</sup> V praxi se tak dle d.ř., byť až v rovině platební, postupuje v případě většiny peněžitých plnění, která jsou vymáhána do veřejného rozpočtu.<sup>6</sup>

Předmětem této práce je dílčí část nalézací fáze daňového řízení, a pojem daň bude používán pouze v užším smyslu dle § 2 odst. 3 písm. a) d.ř.

Vůdčí zásadou d.ř. je správné zjištění a stanovení daně, které prostupuje skrze celý tento předpis (§§ 1 odst. 2 a 3, 20 odst. 2, 78 odst. 3 písm. b/, 85 odst. 1, 87 odst. 1, 92 odst. 2, 93 odst. 1 a 134 d.ř.). Důsledkem je, že nemůže být cílem správy daní získání co nejvíce plnění do veřejného rozpočtu, ale že musí být dbáno především na správně proběhnutí nalézací řízení, jehož výsledkem bude stanovení daňové povinnosti v souladu s platnými hmotněprávními zákony. Konkrétně pak bylo správné zjištění daně Nejvyšším správním soudem<sup>7</sup> charakterizováno následovně:

*„Oním „správným zjištěním“ a „správným stanovením“ se má na mysli zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši; nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více než měl, ... Výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem, nikoli stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí.“*

Hledisko materiální správnosti má dle § 1 odst. 2 d.ř. přednost před fiskálním zájmem<sup>8</sup> příjemce veřejných rozpočtů, resp. správce daně, který tyto příjemce reprezentuje jako organizační složka státu.

Správa daní je tedy postupem správce daně jako vrchnostenského orgánu, a daňového subjektu v daňových řízeních, směřující k naplnění předmětu a účelu správy daní (§ 1 odst. 2 d.ř.), za současného zachování základních zásad správy daní (§§ 5 až 9 d.ř.). Daňovou povinností je na území České republiky stížen bezpočet subjektů, kdy každý z nich může být navíc podroben několika daňovým povinnostem, a d.ř. je předpisem, s nímž (byť nevědomě)

---

<sup>5</sup> Veškerá peněžitá plnění uložena na základě rozhodnutí orgánu veřejné správy jsou dle § 106 odst. 3 s.ř. vymáhána dle d.ř., typicky například pokuty.

<sup>6</sup> Dle § 2 odst. 2 d.ř. je veřejným rozpočtem státní rozpočet, rozpočty územně samosprávných celků, rozpočty státních fondů, Evropské unie, a další rozpočty, které stanoví zákon.

<sup>7</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č.j. 1 Ans 1/2007-91.

<sup>8</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č.j. 9 Afs 41/2013-33.

přichází do kontaktu prakticky každý soukromoprávní subjekt (ať již fyzická či právnická osoba).

### 1.1. Daňové řízení

Význam pojmu daňového řízení ve smyslu § 134 d.ř. je odlišný od ostatních procesních předpisů, kde je běžně řízení vymezeno jako proces, který je v přesně určený okamžik zahájen činností veřejnoprávního orgánu (soudu, orgánu činného v trestním řízení či správního orgánu), a který končí pravomocným skončením věci.

Daňové řízení dle § 134 odst. 1 d.ř. je vedeno ohledně konkrétní daňové povinnosti za účelem jejího správného zjištění, stanovení a zabezpečení její úhrady. Konkrétní daňová povinnost ve smyslu tohoto ustanovení znamená dle § 134 odst. 2 d.ř. buď konkrétní daň za jedno zdaňovací období (daň z přidané hodnoty, spotřební daň či daň z příjmu), příp. pokud daň nemá zdaňovací období, pak se jedná o daňovou povinnost vztahující se ke konkrétní skutečnosti (daň z nabytí nemovitých věcí).

Daňové řízení v tomto smyslu tak zahrnuje pouze časový úsek, v němž k řízení v pravém slova smyslu docházet může, ale nemusí.<sup>9</sup> Naproti tomu řízením v běžném slova smyslu jsou jednotlivá dílčí daňová řízení dle § 134 odst. 3 d.ř. Vztah mezi těmito pojmy lze charakterizovat způsobem, že daňové řízení dle § 134 odst. 1 a 2 d.ř. představuje časový úsek, během něhož je správce daně oprávněn zahájit jednotlivá dílčí daňová řízení dle § 134 odst. 3 d.ř.<sup>10</sup>

Daňové řízení ve smyslu § 134 odst. 1 d.ř. vzniká současně se vznikem daňové povinnosti, která dle § 3 d.ř. vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (uskutečnění zdanitelného plnění, převod nemovité věci, uvedení vybraného výrobku do volného oběhu, apod.).

Vznik daňové povinnosti dle § 3 d.ř. vede k povinnosti daňového subjektu daň přiznat za příslušné zdaňovací období v řádném (případě dodatečném) daňovém tvrzení, kterým je dle §

---

<sup>9</sup> To je příkladem nezákonného zatajení daňové povinnosti, např. zatajení dovozu zboží, z něž není odvedeno DPH nebo spotřební daň.

<sup>10</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 253.

1 odst. 3 d.ř. daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování.<sup>11</sup> Ve lhůtách dle § 136 d.ř. je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, a ve lhůtách dle § 137 d.ř. vyúčtování a hlášení. Tyto lhůty mohou být upraveny odchylně v hmotněprávních zákonech.<sup>12</sup>

Daňové řízení ve smyslu § 134 odst. 1 d.ř. se tak vede od okamžiku splatnosti daně (nezávisle na tom, zda daňový subjekt dodrží svoji primární povinnost a podá řádné daňové tvrzení) do jejího řádného uhrazení, nebo do uplynutí lhůty pro placení daně dle § 160 d.ř.

Dílčí daňové řízení se dle 134 odst. 1 d.ř. člení na

- řízení nalézací dle § 134 odst. 3 písm. a) d.ř.
  - vyměřovací; v tomto řízení (§§ 135 až 140 d.ř.) je daňovému subjektu daň vyměřena (buď v souladu s jeho daňovým přiznáním, nebo jiným způsobem), toto řízení je obligatorní
  - doměřovací; je již fakultativní (§§ 141 až 144 d.ř.), a je zahájeno buď podáním dodatečného daňového tvrzení (které může být učiněno i na základě výzvy správce daně dle § 145 d.ř.), příp. na základě daňové kontroly, a
  - o řádném opravném prostředku proti těmto rozhodnutím,
- řízení při placení daní dle § 134 odst. 3 písm. b), t.j.
  - řízení o posečkání daně a její rozložení její úhrady na splátky,
  - o zajištění daně,
  - řízení exekuční a
  - řízení o řádném opravném prostředku proti těmto rozhodnutím, a

---

<sup>11</sup> Hlášení je specifické tvrzení o povinnostech při sražení daně z příjmu § 36 Dpřij, a dále o povinnostech při správě daní, např. souhrnné a kontrolní hlášení dle DPHZ.

<sup>12</sup> Např. § 101 DPHZ nebo § 18 ZSpD.

- řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích (přezkumné řízení a obnova řízení) proti jednotlivým dílčím rozhodnutím dle § 134 odst. 3 písm. c) d.ř.

V rámci daňového řízení dle § 134 odst. 1 d.ř. je tak správce daně oprávněn s daňovým subjektem vést jednotlivá dílčí řízení ve smyslu § 134 odst. 3 d.ř. V rámci těchto dílčích řízení je dále správce daně oprávněn vůči daňovému subjektu uplatňovat právě jednotlivé postupy při správě daní, která nejsou dílčími daňovými řízeními, nicméně zpravidla probíhají v jejich rámci, a zpravidla směřují právě k vyměření či doměření daně. Vyhledávací činnost pak může probíhat i mimo daňové řízení.<sup>13</sup>

Daňový řád ještě na zvláštních místech upravuje registrační řízení (§§ 125 až 131 d.ř.) a dále řízení o závazném posouzení (§§ 132 a 133 d.ř.) Předmětem této práce bude dílčí řízení nalézací, (zejména vyměřovací) dle § 134 odst. 3 písm. a) d.ř., jehož účelem je stanovení daně. Klíčovým nástrojem ke správnému stanovení daně jsou právě postupy při správě daní, jejichž prostřednictvím jsou tvrzení daňových subjektů ověřována, a jejich prostřednictvím jsou vyhledávány všechny ostatní skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

## 1.2. Daňový subjekt

Daňový subjekt je definován v § 20 d.ř. jako osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, příp. kterou zákon označuje za plátce nebo poplatníka. Daňový řád na rozdíl od ZSDP neobsahuje definici plátce či poplatníka, ale fakticky je předchozí definice i nadále použitelná. Poplatníkem je tak osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani (resp. vznikla povinnost daň přiznat a uhradit), a plátcem je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně vyměřenou daň. Definici plátců a poplatníků dále obsahují jednotlivé daňové zákony.

Dle § 20 odst. 1 d.ř. je postavení daňového subjektu vázáno na hmotněprávní daňové zákony. Důraz na faktickou stránku daňové povinnosti je zvýrazněn v § 20 odst. 2 d.ř., kdy povinnosti daňového subjektu ohledně stanovení i vybrání daně trvají i poté, co daňový

---

<sup>13</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 809.

subjekt přestal splňovat zákonné podmínky, např. pro zrušení jeho registrace. Ohledně jednou vzniklé daňové povinnosti je tak dotyčná osoba daňovým subjektem po celou dobu trvání této povinnosti.

S postupy při správě daní souvisí pojem osoby zúčastněné na správě daní dle § 22 d.ř., které nejsou daňovými subjekty, nicméně kterým jsou při správě daní ukládána práva a povinnosti, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčeny. Těmito třetími osobami může být například osoba podávající vysvětlení, osoba přítomná místnímu šetření, svědek, odborný konzultant, soudní znalec apod.

### **1.3. Správce daně**

Správce daně je dle § 10 odst. 1 d.ř. správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém je mu zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Vymezení správce daně dle d.ř. je poměrně široké, a nesměřuje pouze na správní orgány zřízené ke správě daní.

Pro účely této práce se jedná pouze o orgány Finanční správy České republiky, zřízené zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a tvořené Finančními úřady, Odvolacím finančním ředitelstvím a Generálním finančním ředitelstvím – ty vykonávají působnost u všech daní vyjma těch spravovaných celní správou. Ta je zřízena zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, a tvořena celními úřady a Generálním ředitelstvím cel. Orgány celní správy jsou správcem daně u spotřební daně<sup>14</sup>, a v některých případech i DPH.<sup>15</sup> Generálnímu finančnímu ředitelství i Generálnímu ředitelství cel je nadříděno Ministerstvo financí.

Správce daně vystupuje v daňovém řízení jako organizační složka státu ve smyslu § 3 odst. 1 MajČR, a jako takový nemá právní subjektivitu.<sup>16</sup> Postavení státu jako právnické osoby v právních vztazích je přiznáno na základě § 6 MajČR.

---

<sup>14</sup> Viz § 1 odst. 3 ZSpD.

<sup>15</sup> Viz § 4 odst. 1 písm. e) a § 93 DPHZ.

<sup>16</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, sp. zn. 7 Afs 140/2005.

Správce daně je pro účely správy daní vybaven pravomocemi dle § 11 odst. 1 d.ř., kdy pro účely této práce je klíčová zejména pravomoc vést daňová řízení a jiná řízení dle daňového zákona<sup>17</sup> (písm. a/), provádět vyhledávací činnost (písm. b/), kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní (písm. c/) a vyzývat ke splnění povinností (písm. d/), tedy až na jednu výjimku všechny ze zákonného výčtu pravomocí souvisí se správným stanovením daní.

Správce daně vykonává své pravomoci prostřednictvím úředních osob dle § 12 odst. 1 d.ř. Tou se rozumí zaměstnanec, který je k provedení konkrétního úkonu, kroku nebo postupu pověřen nebo oprávněn, a to buď interním normativním aktem (například organizačním řádem Finanční správy České republiky či organizačním řádem konkrétního správce daně), nebo individuálním aktem (např. pověření nebo pokyn nadřízeného, který má oprávnění tento úkon učinit), příp. osoba, kterou k výkonu pravomoci správce daně pověřil zákon.

---

<sup>17</sup> Nejedná se tak pouze o řízení dle d.ř., ale o řízení dle hmotněprávních zákonů, např. řízení o zajištění vybraného výrobku dle § 42 ZSpD, o porušení rozpočtové kázně dle § 44 RozPr, apod.



## 2. Postupy při správě daní

Jak již bylo uvedeno výše, d.ř. považuje veškerou činnost správce daně za postup, což je zastřešující pojem pro úkony vykonávané dle d.ř., a dále rozlišuje mezi výše uvedenými řízeními (které jsou zakončeny formálním rozhodnutím) a dále postupy při správě daní (ve smyslu §§ 78 až 89 d.ř. a ve smyslu předmětu této práce), které naopak formálním rozhodnutím ukončeny nejsou. Ty lze dále dělit na formalizované a neformalizované. Mezi formalizované lze řadit daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností, a které bývají také označovány za kontrolní.<sup>18</sup>

Mezi neformalizované lze řadit například vyhledávací činnost jako celek (viz níže), která je jako postup v zákoně i výslovně označena, a která se člení do několika dílčích částí. Mezi neformalizované postupy, které tak nejsou v zákoně označeny, lze dále řadit dokazování, dožádání, doručování, evidenci nebo vybírání daní.<sup>19</sup>

Jak již bylo uvedeno výše, základním východiskem daňového systému v České republice je povinnost daňových subjektů ke své daňové povinnosti se přihlásit prostřednictvím povinnosti podat daňové tvrzení (§§ 1 odst. 3 a 135 odst. 1 d.ř.), a tuto daňovou povinnost rovněž vyčíslit (§ 135 odst. 2 d.ř.). Stanovení daní ovšem nemůže spočívat pouze na čestnosti daňových subjektů, a zákonodárce vybavil správce daně pravomocemi (§ 11 d.ř.), jejichž cílem je zjišťovat, prověřovat a ověřovat daňové povinnosti daňových subjektů, což je správci daně explicitně uloženo v § 9 odst. 2 d.ř.

Zásada oficiality je provedena zásadou vyhledávací, která platí pro dokazování v daňovém řízení (§ 92 odst. 2 d.ř.), dle níž správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Toto pravidlo je ovšem značně modifikováno zásadou dle § 92 odst. 3 d.ř., dle níž nese daňový subjekt důkazní břemeno ohledně svých vlastních tvrzení.

---

<sup>18</sup> Tento pojem není definován v zákoně, ale je užíván v literatuře i judikatuře.

<sup>19</sup> BOHÁČ, Radim, prezentace na přednášku dne 6. 11. 2017, dostupná na: <http://www.radimbohac.cz/zimni-semestr-2017/danove-pravo-procesni> .

Pro pořádek uvádím, že správce daně se při veškeré své činnosti při správě daní, tedy i při výkonu jednotlivých postupů, musí řídit základními zásadami správy daní, které jsou upraveny v §§ 5 až 9 d.ř., a jsou jimi:

- zásada zákonnosti dle § 5 odst. 1 d.ř.,
- zásada zákazu zneužití správního uvážení dle § 5 odst. 2 d.ř.,
- zásada přiměřenosti dle § 5 odst. 3 d.ř.,
- zásada rovnosti dle § 6 odst. 1 d.ř.,
- zásada spolupráce mezi daňovými subjekty a správcem daně dle § 6 odst. 2 d.ř.
- zásada poučovací dle § 6 odst. 3 d.ř.,
- zásada slušnosti dle § 6 odst. 4 d.ř.,
- zásada rychlosti řízení dle § 7 odst. 1 d.ř.,
- zásada hospodárnosti dle § 7 odst. 2 d.ř.,
- zásada volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 d.ř.,
- zásada legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 d.ř.,
- zásada materiální pravdy dle § 8 odst. 3 d.ř.,
- zásada neveřejnosti a mlčenlivosti dle § 9 odst. 1 d.ř.

Zejména v rámci vyhledávací činnosti jsou tyto zásady prakticky jedinými limity (zejména §§ 5 odst. 1 a 3 a 9 odst. 3 d.ř.) pro postup správce daně, jelikož zákon výslovná omezení neklade (vyjma například výčtu míst pro konání místního šetření).

Postupy při správě daní (v užším slova smyslu), a ve smyslu této práce, se dělí na

- vyhledávací činnost (zahrnující mj. i vysvětlení a místní šetření) (§§ 79 až 84 d.ř.),
- daňovou kontrolu (§§ 85 až 88 d.ř.) a
- postup k odstranění pochybností (§§ 89 a 90 d.ř.).

Na jedné straně je tak cílem těchto postupů získání dostatečných informací ohledně daňových povinností daňových subjektů k zajištění cíle správy daní, a na straně druhé ochrana jejich práv, zejména na spravedlivý proces (čl. 36 Listiny), a právo vlastnické (čl. 11 Listiny).

Jedná se ostatně o základní konflikt zájmů, provázející celý proces stanovení daní. K tomu lze citovat z nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, č.j. II. ÚS 703/06-1:

*„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci 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. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR). Pokud správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce.“*

Zatímco vyhledávací činnost představuje jednorázové úkony správce daně, které jsou daňové subjekty a třetí osoby povinny strpět, kontrolní postupy představují téměř kompletní řízení, kdy je daňový subjekt povinen dostát svému důkaznímu břemenu dle § 92 d.ř., a pokud tak neučiní, bude daň stanovena zpravidla pro něj nepříznivě.

## **2.1. Vyhledávací činnost**

Dle § 9 odst. 2 d.ř. je správce daně povinen zjišťovat předpoklady pro vznik a trvání povinností osob zúčastněných na správě daní, a činit nezbytné úkony k tomu, aby tyto povinnosti byly splněny. Tato povinnost je provedena právě vyhledávací činností dle § 78 d.ř., jejímž účelem je

- vyhledávání důkazních prostředků,
- vyhledávání daňových subjektů a

- zjišťování plnění jejich povinností při správě daní a poplatků.

Vyhledávání daňových subjektů se může uplatnit i před samotným zahájením daňového řízení dle § 134 odst. 1 d.ř., tedy vznikem daňové povinnosti, stejně jako vyhledávání důkazních prostředků.

Daňový řád na několika místech počítá s tím, že správce daně v určitý okamžik disponuje důkazními prostředky ohledně daňových povinností daňových subjektů (např. pochybnosti, které podmiňují zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř.) a tyto důkazní prostředky mají být získávány právě v rámci vyhledávací činnosti.<sup>20</sup>

Vyhledávací činnost tak může předcházet dílčímu daňovému řízení, a samozřejmě může probíhat v rámci tohoto dílčího daňového řízení. Vyhledávací činnost je jediným postupem správce daně, který může být činěn bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 78 odst. 2 d.ř.).

Vyhledávací činnost, pokud je konána před podáním daňového tvrzení, lze přirovnat k prověřování, prvotní fázi trestního řízení, kdy se o prověřování podezřelý subjekt nedozví, a ani nemá žádná práva ani povinnosti.

Dle § 93 odst. 1 d.ř. lze jako důkazní prostředky využít i ty podklady, které byly získány před zahájením řízení (zpravidla před podáním daňového tvrzení). Všechny výstupy vyhledávací činnosti tak lze užít jako důkazní prostředek, a daňový subjekt se přitom až do hodnocení důkazních prostředků nemusí dozvědět, jaké skutečnosti správce daně o daňové povinnosti zjistil v rámci vyhledávací činnosti.

V rámci vyhledávací činnosti dochází pouze k minimální rozhodovací činnosti správce daně v rozsahu procesních rozhodnutí (např. výzvy k poskytnutí údajů dle § 57 d.ř. nebo

---

<sup>20</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2013, s. 340.

zajištění dle § 83 d.ř.),<sup>21</sup> čemuž odpovídá značně omezená možnost procesní obrany daňového subjektu.

### **2.1.1. Příslušnost správce daně v rámci vyhledávací činnosti, problematika vybrané působnosti**

Ohledně věcné příslušnosti se očekává výkon vyhledávací činnosti správcem daně prvního stupně, ovšem není vyloučen výkon vyhledávací činnosti odvolacím orgánem.<sup>22</sup> Do roku 2016 pro místní příslušnost v rámci vyhledávací činnosti platilo dle § 78 odst. 4 d.ř., že místní šetření místně nepřislušným správcem daně může být konáno i bez dožádání, což doplňoval § 15 d.ř., který umožňoval správci daně provést úkon i mimo svůj obvod územní působnosti. Vždy však postupoval správce daně, který byl dotyčným daňovému subjektu místně příslušný dle § 13 d.ř., tedy jeho zákonný správce daně.

Ve vztahu k místní příslušnosti dne 29. 7. 2016 došlo zákonem č. 243/2016 Sb., k novelizaci FinSpr, který v § 10 odst. 4 nově zavádí kategorii vybrané působnosti, která zahrnuje vyhledávací činnost a kontrolní postupy, a kterou vykonává každý finanční úřad vedle své věcné působnosti. Dle § 8 odst. 2 FinSpr je vybraná působnost vykonávána neomezeně na území celé České republiky. Dílčí otázky místní příslušnosti místního šetření (§§ 15 a 78 odst. 4 d.ř.) tak prakticky ztrácejí smysl, jelikož nyní správce daně může na úseku určení místní příslušnosti postupovat bez jakýchkoli omezení. Stejnou změnou prošel i CelSpr, kterému se věnuji níže. Dle § 12 odst. 3 FinSpr provede kontrolní postup ten správce daně, který jej zahájil.

Tento nový režim místní příslušnosti pro postupy při správě daní (včetně postupů kontrolních) představuje možnost správce daně zahájit jakýkoli z těchto postupů vůči daňovému subjektu, bez ohledu na to, který správce daně je místně příslušným dle § 13 d.ř. Tento institut správy daní je ovšem dle mého názoru přinejmenším diskutabilní.

---

<sup>21</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 421.

<sup>22</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2013, s. 342.

Jsem přesvědčen, že místní příslušnost je základním prvkem ve všech ostatních procesních předpisech, i pro výkon veřejné správy. Je otázkou, zda lze odstranit tradiční stavební prvek realizace výkonu veřejné moci pro účely prevence při správě daní. Důvodová zpráva uvádí nutnost boje proti daňovým podvodům.

Pokud by ovšem daňový subjekt zpochybnil zákonnost postupu v rámci vybrané působnosti, místní příslušnost správního soudu bude odvozena od správce daně, který sic provedl tento postup, ale který není místně příslušným pro daňový subjekt dle § 13 d.ř. Svým způsobem tak bude narušena místní příslušnost správního soudu, který by provedený postup posuzovat v rámci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Výběr správce daně v rámci vybrané působnosti je přitom naprosto neomezený, a bude dán toliko interními pokyny, které jsou z pohledu správce daně nejen nepřezkoumatelné, ale celkově nedosažitelné.

Zákon tak umožňuje, že se daňové subjekty vůbec nedozví, na základě jaké skutečnosti nebo na základě jakého důvodu vůči nim činí úkony správce daně, který není místně příslušným.

Otázka nahlížení do spisu je sice řešena v § 13 odst. 4 FinSpr, taxativní výčet zde poskytovaných informací ale napovídá, že tímto způsobem nebude zaručeno zpřístupnění kompletního spisu. Je zřejmé, že v rámci vyhledávací činnosti a kontrolních postupů dochází k četné interakci mezi správcem daně a daňovým subjektem, a byť správce daně v rámci vybrané působnosti (tedy místně nepřislušný) mívá v praxi tendenci provádět úkony ve svém sídle, a zvyšovat náklady daňového subjektu. Proti tomuto postupu je vhodné brojit stížností na postup správce daně dle § 261 d.ř., jelikož ani vybraná působnost nezbavuje daňový subjekt práva na výkon správy daní v sídle jemu příslušného správce daně.

Místní příslušnost je základní prvek procesu ve smyslu právních předpisů a boj s daňovými úniky dle mého názoru není dostatečným důvodem pro natolik zásadní zásah do práv daňových subjektů. Koneckonců v rámci trestního řízení byla relativně nedávno Ústavním soudem<sup>23</sup> zrušena obdobná praxe trestního řízení, která umožňovala, aby místní příslušnost soudů v rámci přípravného řízení dle § 18 TrŘ byla stanovena nikoli na základě jasně stanovených zákonných kritérií (dle § 26 odst. 1 TrŘ), ale v podstatě byla ponechána na

---

<sup>23</sup> Nález pléna Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 4/14-1.

libovůli příslušného státního zástupce. Je otázkou, nakolik může obstát vybraná působnost na poli daňového práva, když prakticky stejná praxe je pozastavena na poli trestního práva.

V tomto kontextu by právní úprava měla alespoň vyžadovat, aby správce daně příslušný v rámci vybrané působnosti (místně nepříslušný) měl povinnost při provádění úkonu odůvodnit, na základě čeho byl tento postup nutný (např. je místně příslušný jinému subjektu v rámci totožného řetězce zboží). Pokud ovšem správci daně nejsou žádným způsobem omezeni ohledně výběru správce daně pro provedení vyhledávací činnosti, zejména pak kontrolních postupů, jedná se dle mého názoru o porušení základních principů výkonu veřejné správy, a odůvodnění odkazem na nutnost boje s daňovými úniky se jeví jako nedostatečné.

### **2.1.2. Konkrétní podoba vyhledávací činnosti**

Vyhledávací činnost se skládá z několika dílčích postupů, kterými dle § 78 odst. 3 d.ř. jsou

- ověřování úplnosti evidence či registrace daňových subjektů (tedy oprávnění vyhledávat daňové subjekty),
- zjišťování údajů týkajících se příjmu, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně (zahrnující zejména oprávnění dotazovat se třetích subjektů dle § 57 d.ř. a samotného daňového subjektu)
- shromáždění a zpracování informací a využití informačních systémů v rozsahu dle § 9 odst. 3 d.ř., a dále
- opatření nezbytných vysvětlení (§ 79 d.ř. – viz níže), a
- provádění místního šetření (§§ 80 až 84 d.ř. – viz níže).

Pro nalézací řízení je stěžejním oprávnění dle § 78 odst. 3 písm. b) d.ř., zjišťovat údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné

stanovení daní, a místní šetření. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti může využívat informace jak z vlastních zdrojů (zahrnující vlastní evidence nebo daňová tvrzení), tak ze zdrojů vnějších. To zahrnuje možnost využít výměny dat mezi orgány veřejné moci (§ 58 d.ř.) a možnost vyžádání od soukromoprávních subjektů (§ 57 d.ř.).

Mezi těmito způsoby opatřování informací je jasně stanovená hierarchie, kdy správce daně je povinen primárně využívat vlastních zdrojů, a poté správce daně je oprávněn se obrátit na ostatní orgány veřejné moci (§ 58 odst. 3 d.ř.). Z veřejných orgánů pak tvoří samostatnou skupinu Nejvyšší kontrolní úřad a další kontrolní orgány (provádějící kontrolu dle k.ř.), které jsou dle § 59 odst. 1 d.ř. povinny svá zjištění správci daně předávat i bez vyžádání, pakliže mají vztah ke správě daní.

Teprve pokud určitou skutečnost nelze zjistit z vlastní úřední evidence, ani od jiných orgánů veřejné moci, správce daně dle § 58 odst. 3 d.ř. je oprávněn se obrátit na subjekty dle § 57 d.ř. To zahrnuje především daňové subjekty poskytující plnění, které je předmětem daně (§ 57 odst. 1 písm. b/ d.ř.), a dále např. zdravotní pojišťovny, poskytovatele zdravotních služeb, provozovatele poštovních služeb atd.

V případě žádosti ze strany správce daně jsou výše uvedené subjekty povinny poskytnout tyto informace bezplatně (§ 58 odst. 1 d.ř.) a jedinou zákonnou a prakticky nepřekonatelnou podmínkou pro správce daně tak je, že požadované informace nemůže získat z vlastní činnosti (§ 58 odst. 3 d.ř.). Další limitací bude zásada získávat údaje pouze v rozsahu nezbytném pro správu daní (§ 9 odst. 3 d.ř.), tedy zásada přiměřenosti a zásada šetření práv daňového subjektu.

Dále může správce daně dožádat zahraničního správce daně ze zemí Evropské unie, nebo státu vázaného mezinárodní smlouvou (§ 1 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní), v případě všech daní vyjma DPH a spotřební daně. V případě spolupráce ohledně spotřebních daní se postupuje dle Nařízení Rady (EU) č. 389/2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, a v oblasti DPH se postupuje dle Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.



Obecně v rámci vyhledávací činnosti dochází k interakci mezi správcem daně a soukromoprávními subjekty, které jsou vyzývány k poskytnutí součinnosti ohledně prověřování tvrzení a povinností určitého daňového subjektu, který se dle § 78 odst. 2 d.ř. o tomto postupu nemusí dozvědět. Dle § 78 odst. 1 d.ř. tento postup může probíhat i před samotným daňovým řízením.

Vůči třetím osobám má správce daně právo na poskytnutí součinnosti, a každá výzva vydaná v rámci vyhledávací činnosti třetím osobám (event. porušení povinnosti této výzvě vyhovět) může být sankcionována pořádkovou pokutou dle § 247 odst. 2 d.ř. až do výše 500.000,- Kč, pokud dožádaná osoba závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě ke splnění procesní povinnosti, která je stanovena zákonem nebo správcem daně, a dle § 247 odst. 5 d.ř. může být tato pokuta uložena i opakovaně.

Od 1. 1. 2015 lze toto jednání postihnout pokutou pro nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a d.ř., kdy tuto pokutu (až do výše 500.000 Kč) lze uložit mj. pro nesplnění „jiné oznamovací povinnosti stanovené zákonem nebo správcem daně“. Otázkou je, zda jinou oznamovací povinností povinnost podat např. kontrolní nebo souhrnné hlášení DPH, oznámení evidence údajů o daňovém skladu, oznamovací povinnost pro pojišťovny dle § 38t Dpříj apod. (oznamovací povinnosti vyplývající ze zákona), nebo i nesplnění povinnosti, založené nikoli zákonem, ale samostatnou výzvou dle § 57 d.ř.

Spíše se přikláním k tomu, že nevyhovění výzvě dle § 57 d.ř. může mít za následek pouze uložení pokuty dle § 247 odst. 2 d.ř. Každopádně, tyto pořádkové pokuty se v praxi spíše nevyužívají. Za zmínku stojí, že při uložení pokuty musí být její výše odůvodněná ve vztahu k závažnosti porušené právní povinnosti, a jejím následkům.

Nesoučinnost třetí osoby se správcem daně může být postižitelná i jako trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dle § 243 TrZ, který postihuje případy, kdy porušení obecné povinnosti poskytnout součinnost správci daně (typicky k výzvě dle § 57 d.ř.) má za následek ohrožení stanovení daně nebo jejího výběru, ovšem jiné, třetí osobě (tedy osobě odlišné od té, která neposkytuje správci daně součinnost). Oním daňovým subjektem, s

nimž je vedeno daňové řízení (ať již vyměřovací či exekuční) je vždy jiná osoba, než pachatel, resp. osoba povinná poskytnout správci daně součinnost.

Dle mého názoru se nejedná o příliš využívané ustanovení, jelikož není možný souběh s trestným činem krácení daně dle § 240 TrZ.<sup>24</sup> Navíc je otázkou, zda osoba, která fakticky nesplní svoji zákonnou povinnost dle § 57 d.ř. za účelem pomoci jinému vyhnout se daňové povinnosti, není spíše pomocníkem právě trestného činu dle § 240 TrZ.

### 2.1.3. Účel a využití vyhledávací činnosti

Vyhledávací činnost dle § 78 odst. 1 d.ř. slouží i k vyhledávání daňových subjektů, kdy správce daně ověřuje např., zda se subjekt nestal plátcem dle § 6 DPHZ, nebo např. osobou odpovídající společně a nerozdílně za spotřební daň dle § 4 odst. 1 písm. f) ZSpD.

Dalším účelem je ověření plnění povinností daňových subjektů. To může vyjma povinností platebních (tedy ohledně výše daňové povinnosti) a souvisejících s otázkou stanovení daně vést rovněž k ověřování plnění povinností evidenčních a ohlašovacích. Dále se může jednat například o vyhledávání majetku pro účely exekučního řízení nebo pro účely řízení o zajištění daně.

Primárním účelem vyhledávací činnosti ovšem bude vyhledávání důkazních prostředků a ověřování správnosti stanovené nebo tvrzené daňové povinnosti. V tomto smyslu je pak vyhledávací činnost nástrojem pro unesení důkazního břemene správcem daně, ale pouze ve smyslu samotného vyhledání důkazních prostředků, nikoli již jejich hodnocení.

Nemůže tak dojít ke stanovení daně pouze na základě výstupů vyhledávací činnosti, jak se tomu v minulosti ze strany správce daně dělo zneužíváním těchto institutů. K tomu Nejvyšší správní soud<sup>25</sup> uvedl následující:

*„Dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 36 zák. o správě daní a poplatků) a místním šetření (§ 15 citovaného*

<sup>24</sup> ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 2241.

<sup>25</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č.j. 1 Afs 60/2005-130.

*zákona), aniž by byla zahájena daňová kontrola při zachování všech práv, které jsou daňovému subjektu garantována...“*

Přestože se tento rozsudek vyjadřuje toliko k doměření daně, a jako jediný přípustný způsob uvádí daňovou kontrolu, hlavní zásadou je, že platební výměr nemůže být vydán bez dalšího a toliko na základě skutečností, zjištěných například při místním šetření, bez možnosti daňového subjektu navrhnout důkazy k prokázání vlastních tvrzení, a vyjádřit se k důkazním prostředkům zjištěných správcem daně.

V případě vyměřovacího i doměřovacího řízení sice skutečnost může být místním šetřením nebo dožádáním zjištěna ještě před podáním daňového přiznání, až po podání daňového nebo dodatečného daňového tvrzení (k čemuž musí správce daně vyzvat) lze na základě těchto výstupů daňovou povinnost stanovit.

Přestože může být představitelné, že samy o sobě skutečnosti zjištěné správcem daně při místním šetření (či vyhledávací činnosti obecně) budou postačovat k doměření daně, je takový postup zapovězen výslovně zákonem, a to v § 143 odst. 3 d.ř., dle něž může dojít k doměření daně pouze na základě výsledků daňové kontroly. Nejvyšší správní soud<sup>26</sup> k tomuto uvedl, že pokud správce daně mimo daňovou kontrolu zjistí skutečnosti odůvodňující doměření daně, je jeho povinností vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 d.ř., a nemůže pro tyto skutečnosti zahájit daňovou kontrolu bez dalšího.

V rámci vyhledávací činnosti tak správce daně disponuje poměrně široce vymezenými pravomocemi, které jsou limitovány pouze základními zásadami správy daní, přičemž vyjma vysvětlení a místního šetření (které jsou rozebrány níže) si nezákonnost vyhledávací činnosti ve vztahu k daňovému subjektu nelze až na výjimky představit. Nezákonností je dle mého názoru, pokud správce daně postupuje v rozporu s § 58 odst. 3 d.ř. a ostatními základními zásadami, kdy zašle určitému subjektu výzvu dle § 57 odst. 1 písm. b) d.ř., kdy je ověřována obchodní spolupráce s určitým daňovým subjektem, nicméně v této výzvě uvede, že požaduje předložení kompletní evidence dle § 100 DPH, případně kompletní části účetnictví, které ovšem značně překračují rozsah skutečností, jež mají být touto výzvou ověřeny.

---

<sup>26</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55.

V takovém případě je důležité, aby dotazovaná osoba alespoň nějak na výzvu reagovala, a vyhnula se tak riziku uložení pořádkové pokuty. Pokud subjekt považuje vyžadované informace za nepřiměřené a v rozsahu větším než nezbytném, lze doporučit pouze poskytnutí informací v nezbytném rozsahu, a dále upozornit správce daně na toto překročení zákona. Správce daně již není oprávněn udělit pořádkovou pokutu, a pokud vyžaduje i další informace, musí tento postup odůvodnit.

#### **2.1.4. Daňový spis a vyhledávací činnost**

Informace jsou správcem daně zpravidla shromažďovány ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení, o němž je dle § 64 odst. 4 písm. a) d.ř. vedena samostatná část daňového spisu. Výstupy vyhledávací činnosti však mohou být (a často jsou) zařazeny do vyhledávací části spisu jako listiny, které mohou být v řízení užity jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazů (§ 65 odst. 1 písm. a/ d.ř.).

Do vyhledávací části spisu daňový subjekt obecně není oprávněn nahlížet (§ 66 odst. 1 d.ř.). Výjimku může správce daně určit pouze, není-li ohrožen zájem jiných daňových subjektů, a jedná se o odůvodněný případ (§ 66 odst. 3 d.ř.). Odůvodněný případ ve smyslu tohoto zákona si lze poměrně obtížně představit, vzhledem k tomu, že listiny jsou do vyhledávací části spisu umísťovány právě za účelem, aby byl daňovému subjektu odepřen přístup.

Problém ohledně vyhledávací části spisu představuje skutečnost, že správce daně není při zařazování listin dle § 65 odst. 1 písm. a) d.ř. žádným způsobem limitován či dozorován. Jeho rozhodnutí o zařazení listiny dle tohoto písmene je přitom poměrně specifickým úkonem, kdy správce daně předjímá, jak daňový subjekt v budoucnu bude jednat, tedy, že zneužije znalosti této listiny ve svůj prospěch. Správce daně tak ohledně těchto listin provádí určité správní uvážení, které má vážný zásah do procesních práv daňového subjektu, jelikož na základě této správní úvahy dochází ke zneprístupnění potenciálního důkazního prostředku. Správní úvaha

správce daně ohledně zařazování listin do vyhledávací části spisu dle § 65 odst. 1 písm. a) d.ř. by tak měla být přezkoumatelná.<sup>27</sup>

Dle mého názoru je zde jednoznačné riziko ze strany správce daně, který do této části daňového spisu zařadí výstupy vyhledávací činnosti, jež mohou svědčit ve prospěch daňového subjektu, a správce daně je zařazením do vyhledávací části zkrátka vyřazuje z dokazování. Je v souladu s právem na spravedlivý proces a se základními zásadami správy daní, aby daňový subjekt měl možnost se seznámit s tím, jaké důkazní prostředky jsou o jeho povinnostech shromážděny, a zejména, z jakého důvodu je u toho kterého důkazního prostředku dovozováno naplnění podmínek dle § 65 odst. 1 písm. a) d.ř., tedy že by zpřístupnění tohoto důkazního prostředku ohrozilo cíl správy daní.

Na úseku vyhledávací části spisu tak není jiné kontroly, než právě aktivní daňový subjekt, který do daňového spisu nahlédne, a z vyhledávací části si alespoň vyžádá soupis písemností (který je veden dle § 64 odst. 5 d.ř.), a který musí být daňovému subjektu poskytnut za všech okolností (§ 66 odst. 2 d.ř.). Pokud by správce daně v tomto soupisu zneprístupnil i název jednotlivých listin, je tento postup nezákonný, a je třeba jej napadnout stížností proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 d.ř. Stížností lze napadnout také nesprávné zařazení listiny, pokud daňový subjekt na základě jejího názvu dospěje k závěru, že se jedná o listinu, s ním má právo být seznámen.

Daňový subjekt má možnost vyžádat si soupis vyhledávací části daňového spisu, z něž musí být vždy patrné, o jakou listinu, z jakého data, a s jakým č.j. se jedná. Daňový subjekt tak má alespoň k dispozici informaci, zda došlo k provedení místních šetření, nebo zda byli na jeho daňové povinnosti dotazováni například poskytovatelé platebních služeb (§ 57 odst. 3 d.ř.) nebo obchodní partneři (§ 57 odst. 1 písm. b/ d.ř.).

## 2.2. Vysvětlení

Podání vysvětlení představuje formálně nový institut v d.ř., který spočívá v povinnosti každého, kdo je k tomu správcem daně předvolán, poskytnout nezbytná vysvětlení

---

<sup>27</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. Daně (ANAG), s. 238.

k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní. Tento institut nahradil dosavadní „osobu přezvědnu“ upravenou v § 8 ZSDP, a jak formální úpravou v textu zákona, tak materiálně je inspirován institutem vysvětlení dle § 137 s.ř.

Zatímco v s.ř. je vysvětlení použitelné pouze před zahájením samotného správního řízení již vzhledem k jeho systematickému zařazení, v d.ř. toto omezení explicitně uvedeno není. Vzhledem k tomu, že institut vysvětlení je dle § 78 odst. 3 písm. d) d.ř. výslovnou součástí vyhledávací činnosti, je rovněž cílem a účelem vysvětlení vyhledat daňové subjekty, vyhledat důkazní prostředky a zjistit plnění povinností ze strany daňových subjektů. Tím pádem se na něj vztahuje i pravidlo, že jej lze využít bez součinnosti s daňovým subjektem.

Fakticky se jedná o ústní jednání se třetí osobou, velmi podobné institutu svědecké výpovědi dle § 96 d.ř. (viz užití § 96 odst. 2 až 4 d.ř.), jehož podstata spočívá v povinnosti dotyčné osoby<sup>28</sup> správci daně poskytnout potřebné informace.

Smyslem tohoto institutu je poskytnutí informace správci daně, nezbytné k prověření skutečností rozhodných pro správu daní (jak pro stanovení, tak pro vybrání daní). Oprávnění využít vysvětlení ještě před zahájením řízení vyplývá z § 78 odst. 1 d.ř., ale není výslovně vyloučena možnost provést vysvětlení i v rámci probíhajícího daňového řízení, což považuji za nedokonalost zákona. Vysvětlení by mělo primárně sloužit pouze pro zjištění skutečností potřebných např. pro zahájení konkrétního řízení, a proti jeho užití v rámci již probíhajícího řízení by se daňový subjekt měl vždy ohradit.

### **2.2.1. Rozdíl mezi vysvětlením a výsledkem svědka**

Zatímco v případě výsledku svědka má daňový subjekt dle § 96 odst. 5 d.ř. právo být přítomen tomuto výsledku, a svědkovi klást otázky, v případě podání vysvětlení toto oprávnění nemá. V případě, kdy je podáváno vysvětlení před zahájením samotného řízení, je takový postup nezbytný, jelikož ještě není vedeno konkrétní daňové dílčí řízení s konkrétním daňovým subjektem o konkrétní daňové povinnosti.

---

<sup>28</sup> Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006, sp. zn. 2 Afs 45/2005, lze předvolat jak osobu fyzickou, tak i právnickou.

V zájmu zachování transparentnosti, zákonnosti a především práva na spravedlivý proces by vysvětlení v rámci již probíhajícího daňového řízení prakticky nemělo být užito, jelikož jím dochází ke zkrácení práv daňového subjektu, který by na rozdíl od svědecké výpovědi o tomto úkonu nebyl dopředu vyrozuměn, nevěděl by, v jaké věci bude konkrétní osoba vysvětlení podávat, neměl by možnost být tomuto úkonu osobně přítomen. Z toho vyplývá, že nebezpečí tohoto institutu spočívá právě v zaměňování vysvětlení a svědecké výpovědi. Jak judikoval Ústavní soud<sup>29</sup>, správce daně mezi těmito dvěma instituty nemá možnost volby:

*„...jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, které se týkají jiných osob, jsou-li jí známy, jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tak není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektů, s nimiž je vedeno daňové řízení, neboť svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet, o čemž musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi.“*

S odkazem na § 96 odst. 2 až 4 d.ř. má osoba podávající vysvětlení právo odmítnout podat vysvětlení, pokud by tím způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým, což je projevem základní zásady *nemo tenetur se ipsum accusare*, tedy zákaz donucení k sebeobviňování. Tato zásada platí ve všech procesních předpisech, kdy v českém právním řádu nemůže proběhnout výslech osoby (nehledě na název konkrétního úkonu), při němž by se tato zásada neuplatnila. Dále nesmí vysvětlení podat osoba, která by jím porušila povinnost mlčenlivosti (např. dle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a bezpečnostní způsobilosti, zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností /zákon o církvích a náboženských společnostech/ či zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii), ledaže by byla této povinnosti mlčenlivosti náležitým způsobem zproštěna.

Dalším významným rozdílem mezi svědeckou výpovědí a vysvětlením je, že osoba podávající vysvětlení nemá zákonnou povinnost vypovídat pravdu a nic nezamlčet, což se odráží v její důkazní použitelnosti. Osoba podávající vysvětlení tak nemůže spáchat přešpek dle § 2 odst. 2 písm. e) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích. Správce daně osobu podávající vysvětlení o této povinnosti nemůže poučit, a uvedení nepravdivého údaje nemůže být žádným způsobem sankcionováno. To ovšem neznamená, že by třetí osoba nebyla

---

<sup>29</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.

povinna se k podání vysvětlení řádně dostavit. Nedostavení se samozřejmě může být sankcionováno, stejně jako nepodání vysvětlení, jelikož dle § 79 odst. 2 d.ř. je každý povinen podat vysvětlení. V rámci vysvětlení ovšem nelze sankcionovat uvedení nepravdy, ani vynucovat poskytování pravdivých informací.

To skýtá značné nebezpečí tohoto institutu, jak se vyjádřil Nejvyšší správní soud,<sup>30</sup> dle něž je zákonný zákaz užití vysvětlení v procesu dokazování pojistkou před obcházením procesu dokazování a krácením práv daňových subjektů. Podané vysvětlení v žádném případě nemůže svými procesními následky nahradit svědeckou výpověď, a výstupu z podaného vysvětlení tak nelze přiznat relevanci důkazního prostředku. To je ostatně explicitně uvedeno § 79 odst. 3 d.ř. Tento procesní úkon správci daně slouží pouze jako jakási indicie k tomu, jakým způsobem v konkrétním daňovém řízení postupovat, jaké důkazní prostředky dále provést či zda vůbec daňové řízení o konkrétní daňové povinnosti zahájit.

Dále bylo Krajským soudem v Ústí nad Labem<sup>31</sup> konstatováno, že pokud správce daně při řízení vychází z podaného vysvětlení jako ze svědecké výpovědi, jedná se o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

O podání vysvětlení má být dle § 78 odst. 4 d.ř. sepsán protokol, popřípadě úřední záznam, pokud vysvětlení bylo podáno bez osobní přítomnosti třetí osoby, např. telefonicky.

V praxi tedy hrozí, že ze strany správce daně může být institut vysvětlení zaměňován se svědeckým výslechem, kdy v případě vysvětlení je tento postup pro správce daně jednodušší vzhledem k absenci přítomnosti daňového subjektu a jeho možnosti do provádění tohoto úkonu zasahovat. Správce daně ovšem musí přihlížet ke skutečnému obsahu prováděného úkonu, a pokud je osoba v již probíhajícím řízení dotazována na skutečnosti ohledně daňových povinností jiných osob, jedná se zcela jednoznačně o výslech svědka dle § 96 d.ř., který musí mít příslušný procesní režim.

Vysvětlení, resp. protokol či úřední záznam o podaném vysvětlení mohou sloužit jako pomůcka dle § 98 odst. 3 písm. b) d.ř., s čímž souvisí neméně důležitá otázka zařazení těchto

---

<sup>30</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č.j. 1 Afs 219/2014-52.

<sup>31</sup> Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 8. 2015, č.j. 59 Af 176/2014-57.



listin do příslušných částí daňového spisu. To má totiž odraz v možnosti daňového subjektu se s obsahem těchto úkonů seznámit.

Daňový subjekt se dle § 65 odst. 1 písm. b) d.ř. může seznámit pouze s vysvětleními, která dle správce daně mohou sloužit jako pomůcka, a jejichž zpřístupnění daňovému subjektu neohrozí zájem jiné osoby. Pokud podaná vysvětlení nejsou užita jako pomůcky, jsou daňovému subjektu znepřístupněna až do konce řízení dle § 65 odst. 1 písm. c) d.ř. Dle mého názoru je tato právní úprava v rozporu s právy daňového subjektu.

Z pohledu spravedlivého procesu tak vidím jako problematické zejména to, že daňový subjekt nemá možnost se v rámci daňového řízení dozvědět, kdo v jeho věci podával vysvětlení, ani se seznámit s obsahem tohoto vysvětlení. Neexistuje tedy možnost kontroly, zda například v průběhu vysvětlení nezazněla určitá skutečnost ve prospěch daňového subjektu, již se správce daně navzdory svým zákonným povinnostem náležitě nevěnoval. Taková právní úprava dle mého názoru nemá logické odůvodnění, a může se tak dostat do rozporu se základními zásadami správy daní. Navíc, podaná vysvětlení činěná v rámci trestního řízení dle § 158 TrŘ jsou standardní součástí trestního spisu a obviněná osoba se s těmito vysvětleními má možnost seznámit, pakliže je jí umožněno do trestního spisu nahlédnout.

V případě nahlížení do trestního spisu lze dle § 65 odst. 5 TrŘ odepřít pouze nahlédnutí do dokumentů, na něž se vztahuje povinnost mlčenlivosti dle zvláštních zákonů, a dále vnitřních pracovních materiálů orgánů činných v trestním řízení (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 2. 2014, sp. zn. 30 Cdo 3197/2013). Dále lze nahlížení odepřít dle § 65 odst. 2 TrŘ ze závažných důvodů, to ovšem toliko po dobu přípravného řízení, pouze dočasně. V takovém případě je navíc policejní orgán povinen odůvodnit zamítnutí žádosti o nahlížení do trestního spisu, a ke stížnosti žadatele toto odůvodnění musí přezkoumat dozorový státní zástupce. Pravidla vyhledávací části daňového spisu jsou tak přísnější, a o to obezřetněji by daňový subjekt měl při nahlížení do daňového spisu postupovat, zejména si vyžádat soupis listin vyhledávací části v podobě, jak jsem uvedl výše.

Jak bylo uvedeno na začátku, je konstrukce vysvětlení obdobná vysvětlení dle § 137 s.ř., které výslovně nelze užít jako důkazní prostředek. Nicméně účastník správního řízení si obsah

správního spisu může ověřit včetně podaných vysvětlení, která mu nejsou zpřístupněna. V s.ř. je navíc výslovně stanoveno, že vysvětlení lze použít pouze před zahájením správního řízení. Domnívám se, že taková úprava by měla být i v d.ř. V režimu d.ř. lze užít vysvětlení jak před zahájením řízení, tak v jeho průběhu, stejně jako celou vyhledávací činnost. V případě vysvětlení, na rozdíl od ostatní vyhledávací činnosti, je takový postup procesně nelogický, ať již pro absenci povinnosti vypovídat pravdivě, nebo pro nemožnost daňového subjektu se tohoto vysvětlení účastnit, resp. se o něm vůbec dozvědět.

Závěrem lze poukázat na skutečnost, že ustanovení o výslechu svědka jsou v praxi obcházena také postupem, kdy správce daně třetí osobu předvolá k ústnímu jednání dle § 100 d.ř., a v rámci tohoto "nepojmenovaného" ústního jednání, bez přítomnosti daňového subjektu, se dotazuje na skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. V tomto případě se samozřejmě jedná o nezákonný úkon, jehož výstupy nelze použít jako podklad pro stanovení daně.

### **2.3. Místní šetření**

Jedná se o institut, který je dle § 78 odst. 3 písm. e) d.ř. výslovně označen jako součást vyhledávací činnosti, což znamená, že právní úprava místního šetření v §§ 80 až 84 d.ř. je speciální ve vztahu k § 78 d.ř.

Tedy je účelem místního šetření i vyhledávání daňových subjektů a ověřování plnění jejich povinností, přesto zákonodárce výslovně uvedl v § 80 odst. 1 d.ř. jako hlavní účel místního šetření vyhledávání důkazních prostředků, a dále provádění ohledání. To představuje možnost správce daně vlastním pozorováním zjistit nebo ověřit skutečnosti rozhodné pro správu daní. Samotné ohledání je v § 93 odst. 1 d.ř. výslovně označeno jako jeden z důkazních prostředků.

Místní šetření lze užít stejně jako ostatní vyhledávací činnost jak v kterémkoli řízení (např. exekucním či o zajištění daně), tak i před zahájením samotného dílčího řízení a po celou dobu existence daňové povinnosti. Místní šetření je využitelné kdykoli před zahájením dílčího nalézacího řízení (ve smyslu § 91 d.ř.), před vznikem daňové povinnosti (§ 3 d.ř.) a dále po dobu průběhu daňového řízení až po jeho zánik splněním daňové povinnosti, jejím

vymožením nebo uplynutím lhůty pro stanovení (§ 148 d.ř.) a placení (§ 160 d.ř.) daně. Při placení daní si lze představit toliko místní šetření za účelem vyhledání majetku dlužníka. Např. v případě obecné kontroly dle k.ř. disponuje kontrolující orgán oprávněnými jako při místním šetření pouze po dobu trvání konkrétní kontroly (§ 7 k.ř.).

Jedná se o jeden z nejméně frekventovaných postupů při správě daní,<sup>32</sup> který lze charakterizovat jako obhlídku na místě, a dále jako obhlídku věcí v rozsahu, v jakém jej správce daně zjišťuje pro účely daňového řízení.<sup>33</sup> Stěžejní využití místního šetření ovšem spočívá právě v možnosti vyhledávání důkazních prostředků a zjišťování plnění povinností při správě daní.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005, účelem místního šetření v obecné rovině je získání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací. Na druhou stranu, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008-59:

*„...základním předpokladem pro provedení místního šetření je existence souvislosti s určitým konkrétním daňovým řízením, v případě místního šetření se při překročení zákonných mezí, tj. i v případě provádění místního šetření bez souvislosti s konkrétním daňovým řízením, může jednat o nezákonný zásah.“*

V případě místního šetření se jedná o jednorázový úkon, a časově je místní šetření vymezeno příchodem a odchodem úředních osob (pokud je místní šetření konáno mimo sídlo správce daně), nebo zúčastněných osob (pokud je místní šetření konáno v sídle správce daně).

Správce daně je dle § 80 odst. 1 d.ř. oprávněn provádět místní šetření

- u daňového subjektu,

---

<sup>32</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 430.

<sup>33</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. Daně (ANAG), s. 301.

- u třetích osob, a dále
- na místě, kde je to nejvhodnější.

Jedná se o místní vymezení, kde lze provést místní šetření, a nikoli oprávnění správce daně ohledně přístupu do těchto prostor.

Samotný věcný rozsah místního šetření již není vymezen, nicméně Nejvyšší správní soud jednoznačně konstatoval, že nelze prostřednictvím místního šetření ověřovat základ stanovené daně, tedy nahrazovat kontrolní postup. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č.j. 4 Afs 14/2017-36:

*„Pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingoaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti...Jak je uvedeno výše v citovaném rozsudku, mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištění správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (§ 85 odst. 5 daňového řádu), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá.“*

Specifický režim je věnován dle § 255 d.ř. místním šetřením ve vztahu k zákonné povinnosti mlčenlivosti advokátů a daňových poradců, pro něž d.ř. užívá zkratku poradce (§ 29 odst. 2 d.ř.), a § 255 odst. 1 d.ř. stanoví, že pokud má být místní šetření správce daně konáno v prostorách, v nichž se vyskytují písemnosti podléhající zákonné povinnosti

mlčenlivosti,<sup>34</sup> může správce daně do těchto prostor vstupovat pouze v přítomnosti tohoto poradce, potažmo advokáta.

Jedná se o omezení obecného oprávnění pro správce daně dle § 80 odst. 1 d.ř., které se ovšem nevztahuje obecně na prostory, v nichž je vykonávána advokacie či daňové poradenství, ale na prostory, v nichž se nacházejí listiny, na něž se vztahuje povinnost mlčenlivosti, a může se jednat i o např. automobil, nebo bydliště advokáta nebo daňového poradce.

K obdobně formulované povinnosti orgánů činných v trestním řízení při prohlídce těchto prostor (byť v režimu TrŘ se ochrana poskytuje pouze advokátovi, a nikoli daňovému poradci) Nejvyšší soud ve svém stanovisku trestního kolegia sp. zn. Tpjn 306/2014, definoval, že předmětem této ochrany nejsou pouze listiny, ale i různá úložiště dat, a to i spravovaná odlišnou osobou pomocí dálkového přístupu.

Správce daně si tak vždy před místním šetřením bude muset ujasnit, zda se jedná o prostor v § 255 odst. 1 d.ř., a dle toho přizvat osoby, jejichž účast je u úkonu nezbytná, tedy právě advokáta nebo daňového poradce.

Ve vztahu k přístupu k těmto listinám, podléhajícím režimu mlčenlivosti platí, že dle § 255 odst. 2 d.ř. se správce daně s těmito listinami může seznámit pouze se souhlasem a za přítomnosti zástupce příslušné profesní komory (advokátní nebo daňových poradců), kdy o tuto skutečnost musí správce daně zažádat. Jedná se tak o specifický režim přístupu k obsahu listin. Zatímco v obecném režimu místního šetření má správce daně přístup ke všem listinám, tyto si může na místě vyžádat (§ 81 odst. 2 d.ř.), a přítomná osoba je povinna požadavku vyhovět (§ 82 odst. 1 a 2 d.ř.), v případě režimu dle § 255 d.ř. je správce daně této pravomoci zbaven.

Pokud zástupce procesní komory odmítne vyslovit souhlas, má správce daně lhůtu k podání žádosti o nahrazení souhlasu zástupce profesní komory soudem, což probíhá v rámci speciálního civilního řízení soudního dle §§ 332 až 341 z.ř.s.

---

<sup>34</sup> Jedná se o povinnost uloženou advokátovi dle § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, a § 6 odst. 5 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky.

V mezičase jsou dle § 255 odst. 3 d.ř. předmětné listiny zabezpečeny takovým způsobem, aby se s jejich obsahem nemohl nikdo seznámit, a aby nemohly být zničeny. Stejný postup, tedy žádost na soud, se uplatňuje i v rámci prohlídky výše uvedených prostor v režimu TrŘ.

### **2.3.1. Zastřený výslech svědka během místního šetření**

Vyjma možnosti záměny místního šetření s daňovou kontrolou (viz výše), existuje možnost záměny místního šetření s výslechem svědka. Osoby přítomné místnímu šetření, které nejsou daňovým subjektem, jsou osobami zúčastněnými, a dle § 23 odst. 1 d.ř. mají tyto osoby povinnost na vyzvání úřední osoby prokázat svoji totožnost, a poskytnout součinnost v mezích §§ 80 až 84 d.ř.

Pokud již správce daně provádí místní šetření například v provozovně daňového subjektu nebo u jeho obchodního partnera, správce daně této příležitosti může využít k tomu, že se přítomných osob rovněž zeptá na vzájemnou spolupráci s daňovým subjektem. Tím se ovšem osoby odlišné od daňového subjektu dotazuje na okolnosti důležité při správě daní, a fakticky je prováděna svědecká výpověď (§ 96 odst. 1 d.ř.), která ovšem zakládá významná práva daňovému subjektu (viz výše u podání vysvětlení). V tento okamžik je mezi místním šetřením a svědeckou výpovědí velmi tenká hranice, která ovšem musí v zájmu garance práv daňového subjektu zůstat jednoznačně vymezena.

K tomu se vyjádřil Nejvyšší správní soud<sup>35</sup> tak, že je-li pramenem důkazu poznatek nebo věc, kterou správce daně získal při místním šetření, a k tomuto poznatku či věci podala třetí osoba pouze nezbytné vysvětlení, jedná se o zákonný důkazní prostředek. Je-li však pramenem důkazu toto vysvětlení samé, resp. skutečnosti z tohoto vysvětlení vyplývající, jedná se již o svědeckou výpověď, které má daňový subjekt nezpochybnitelné právo být účasten, a klást svědkovi otázky.

Dále lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu z dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 30/2004-60, kde tento soud uvedl, že nikoli každá skutečnost, na kterou se správce daně třetí osoby dotazuje při místním šetření, musí naplňovat definici svědecké výpovědi, a

---

<sup>35</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, sp. zn. 9 Afs 95/2012.

v konkrétním případě konstatoval, že třetí osoba nebyla v postavení svědka, nýbrž správci daně poskytovala informace související výlučně s místním šetřením, resp. zde předloženou listinou.

Tento přístup považuji za nevhodný. Jsem přesvědčen, že každý dialog mezi správcem daně a třetími osobami, který souvisí s daňovými povinnostmi daňového subjektu, naplňuje svědeckou výpověď dle § 96 d.ř. Pokud tak správce daně při místním šetření zahájí dialog s přítomnou osobu ohledně povinností daňového subjektu, jedná se o faktickou svědeckou výpověď, kterou ovšem nelze konat bez zachování všech práv daňového subjektu, jež mu vyplývají z § 96 d.ř., a tento důkazní prostředek je tudíž pořízen v rozporu se zákonem.<sup>36</sup>

Osobně jsem zastáncem toho, že bez přítomnosti daňového subjektu by správce daně neměl mít možnost při místním šetření opatřovat ani nezbytná vysvětlení k důkazním prostředkům a poznatkům. Správce daně má legální nástroje k tomu, aby si tato potřebná vysvětlení opatřil jinou formou. Nikdy přitom nelze vyloučit úmyslné uvedení nepravdivého údaje ze strany přítomné třetí osoby, jelikož tyto osoby sice musí správcem daně poskytnout maximální součinnost k provedení místního šetření, ovšem již nemají povinnost vypovídat pravdu, což mají pouze při podání svědecké výpovědi.

V souvislosti s provedením místního šetření může nastat otázka, jaký byl účel tohoto místního šetření, resp. zda jím jsou prověřována tvrzení dotazované osoby, nebo zda je prověřován jiný daňový subjekt, a správce daně může mít tendenci zastírat, že fakticky prověřuje daňová tvrzení určitého daňového subjektu, aniž by ovšem byla zahájena daňová kontrola.

Současně je nutno důsledně dodržovat, že místní šetření je toliko procesní úkon vyhledávací činnosti, a nikdy v jeho rámci nemůže dojít k hodnocení důkazů. K tomu se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2008, č.j. 5 Aps 6/2007-130: *„Činnost, prostřednictvím které žalovaný ověřoval formou místních šetření konaných v rámci své místní příslušnosti skutečnosti sdělené stěžovatelem na základě výzvy k dokazování vydané v průběhu daňové kontroly, nelze označit za vyhledávací, neboť se žalovaný v daném případě nacházel v důkazním řízení, kde má správce daně postupovat v součinnosti s daňovým*

---

<sup>36</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2004, č.j. 30 Ca 324/2001-39.

*subjektem. Ověřování stěžovatelem předložených důkazů, stejně jako jejich hodnocení je součástí důkazního řízení. Tuto část důkazního řízení nelze z procesu dokazování vyjmout a konat formou vyhledávací činnosti bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud žalovaný prověřoval formou místního šetření u obchodních partnerů konkrétní obchodní transakce stěžovatele, šlo nepochybně o daňové řízení samotného stěžovatele, nikoli jak tvrdí žalovaný, vyhledávací činnost konanou u jeho obchodních partnerů.“*

Přestože zejména místní šetření jako stěžejní součást vyhledávací činnosti může být také prováděno bez součinnosti daňového subjektu (§ 78 odst. 2 d.ř.), s ohledem na závěry soudní judikatury může být prostřednictvím místního šetření mimo daňové řízení pouze prověřováno, zda existují skutečnosti odůvodňující vyměření či doměření daňové povinnosti. Pokud správce daně tyto okolnosti při místním šetření zjistí, je povinen zahájit odpovídající postup. To zpravidla znamená zpravidla vydat výzvu dle § 145 d.ř. k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, a poté zahájit daňovou kontrolu, příp. postup k odstranění pochybností.

### **2.3.2. Otázka předchozího vyrozumění o konání místního šetření**

V případě místního šetření jako součásti vyhledávací činnosti je možnost vyloučení součinnosti s daňovým subjektem (§ 78 odst. 2 d.ř.) nejvíce diskutabilní, jelikož místní šetření jako takové představuje poměrně zásadní zásah do práv daňového subjektu, resp. osoby, u níž je prováděno. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2008, č.j. 5 Aps 6/2007-130, uvedl, že i např. ověřování tvrzení a důkazů předložených daňovým subjektem je součástí důkazního řízení, stejně jako pozdější hodnocení důkazních prostředků, a tuto část důkazního řízení nelze provádět bez součinnosti s daňovým subjektem.

Zda je ovšem správce daně povinen daňový subjekt o místním šetření vyrozumět, a obecně postupovat v souladu se zásadou součinnosti dle § 6 odst. 2 d.ř. (a případně zásadou vstřícnosti dle § 6 odst. 4 d.ř.), je nejednoznačnou otázkou. K tomu uvedl Nejvyšší správní soud<sup>37</sup> následující:

---

<sup>37</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č.j. 1 Afs 29/2009-91.



*„Provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“*

Naproti tomu ve svém dřívějším rozsudku Nejvyšší správní soud<sup>38</sup> uvedl následující:  
*„Z dikce § 15 ZSDP nevyplývá povinnost správce daně předem daňovému subjektu oznamovat provedení místního šetření. Takový postup by byl protismyslný, neboť účelem místního šetření je okamžité zjištění daňově relevantního skutkového stavu. Odkladem či následným provedením šetření poté, kdy byl o něm daňový subjekt informován, by tak došlo k popření smyslu tohoto šetření.“*

Jsem toho názoru, že pokud je místní šetření konáno u daňového subjektu, měl by daňový subjekt mít možnost se tohoto úkonu zúčastnit, resp. by o provedení místního šetření měl být správcem daně v dostatečném předstihu vyrozuměn. Pokud to z časových důvodů není možné, měl by správce daně v protokolu o místním šetření tuto skutečnost náležitě odůvodnit.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č.j. 10 Afs 100/2017-91, dovodil, že u místního šetření nemůže mít nepřítomnost daňového subjektu za následek nezákonnost nejen s ohledem na § 78 odst. 2 d.ř., ale i s ohledem na neexistenci výslovného práva daňového subjektu se tohoto úkonu účastnit, jako je tomu např. u výslechu svědka (*a contrario* § 96 odst. 5 d.ř.).

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2013, č.j. 2 Afs 73/2012-38, tento soud konstatoval, že i pokud místní šetření byla provedena nezákonně, resp. byla prováděna pochybeními ze strany pracovníků správce daně, nemají tato pochybení vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí.

Současná judikatura Nejvyššího správního soudu ve vztahu k této otázce je ovšem taková, že místní šetření není nezákonné pouze z důvodu, že daňový subjekt o něm nebyl dopředu vyrozuměn, a tedy se ho nemohl účastnit (viz rozsudky ze dne 31. 5. 2011, č.j. 8 Afs 14/2011-97 a ze dne 18. 3. 2013, č.j. 2 Afs 78/2012-31). Nicméně Nejvyšší správní soud

---

<sup>38</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2007, č.j. 7 Afs 205/2005-55.

obratem uvádí, že v každém individuálním případě je nutno zkoumat, zda v rámci takového místního šetření nebyly zjištěny skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn.

Pokud by k tomu došlo, nelze k nezákonně zjištěným skutečnostem přihlížet.<sup>39</sup> Nejvyšší správní soud současně uvedl, že zatímco v případě místního šetření konaného v rámci daňového řízení je v obecné rovině účast daňového subjektu přinejmenším vhodná, při místním šetření konaným mimo daňové řízení je nevyrozumění, potažmo neúčast daňového subjektu, obecně akceptovanější.

### 2.3.3. Průběh místního šetření

Dle § 80 odst. 2 d.ř. je připuštěna přítomnost osoby, kterou správce daně pro naplnění účelu místního šetření potřebuje. Dle důvodové zprávy se jedná např. o záměčníka v případě neumožnění vstupu. Dle odborné literatury<sup>40</sup> se může dále jednat o specialistu dle povahy zajišťované věci.

Je otázkou, zda oprávnění správce daně (zejména právo na přístup do obydlí daňového subjektu dle § 81 odst. 1 d.ř.) svědčí i osobě přítomné dle § 80 odst. 2 d.ř., dle mého názoru toto oprávnění dovodit nelze. Otázka postavení této osoby je důležitá také ve vztahu k povinnosti mlčenlivosti a celkovému poučení této osoby.

Dle § 80 odst. 3 d.ř. se o průběhu místního šetření sepíše protokol nebo úřední záznam, který je důležitým důkazním prostředkem pro navazující, nebo již probíhající daňové řízení. V případě místního šetření, kdy dochází rovněž k ústnímu jednání (ať již s daňovým subjektem nebo třetími osobami), bude sepsání protokolu dle § 60 odst. 1 d.ř. obligátní, a dle mého názoru i v ostatních případech bude sepsání protokolu vzhledem k jeho zvýšeným formálním náležitostem žádoucí.

Pokud není z protokolu o místním šetření seznatelné například, které tvrzení je tvrzením kterého pracovníka obchodní společnosti, zda byly osoby vyslechnuty či podaly vysvětlení,

<sup>39</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, sp. zn. 10 Afs 100/2017.

<sup>40</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 432.

nebo v jakém rozsahu byly předloženy důkazní prostředky, jedná se dle judikatury<sup>41</sup> o protokol nesplňující zákonné požadavky, a není řádným důkazním prostředkem.

Pokud je daňový subjekt místnímu šetření přítomen, může činit jakákoli vyjádření či námitky proti průběhu úkonu (§ 60 odst. 1 písm. i/ d.ř.), a může se dotazovat správce daně, který by měl na tyto podněty alespoň rámcově reagovat (§ 60 odst. 3 písm. j/ d.ř.).

Dle § 80 odst. 4 d.ř. je správce daně oprávněn o průběhu místního šetření pořídít obrazový nebo zvukový záznam, o čemž je dotyčné osoby třeba předem vyrozumět. Jedná se o nové oprávnění správce daně, které v ZSDP absentovalo. Povinnost předchozího vyrozumění dotčených osob vyplývá také z § 60 odst. 2 d.ř., který se při sepisování protokolu o místním šetření uplatní subsidiárně. Český právní řád neopravňuje orgány veřejné moci k pořizování nahrávek (ať již zvukových či obrazových) bez sdělení přítomným osobám, kdy bylo několikrát judikováno,<sup>42</sup> že takový postup je zásahem do práva na soukromí ve smyslu čl. 8 Úmluvy, a nezákonně získaný důkazní prostředek, k němuž při dokazování nelze přihlížet.

Z pohledu procesní obrany daňového subjektu se jeví klíčovým rozhodnutí Nejvyššího správního soudu,<sup>43</sup> kde bylo konstatováno, že i místní šetření může mít povahu nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s.ř.s.

#### **2.3.4. Oprávnění správce daně při místním šetření**

V § 81 odst. 1 d.ř. je upřesněno, na jaká místa má správce daně zákonem zajištěn přístup, což navazuje na § 80 odst. 1 d.ř., a těmito místy jsou

- pozemky,
- každá provozní budova, místnost a místo, a dále

---

<sup>41</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2004, č.j. 10 Ca 239/2003-102.

<sup>42</sup> Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2009, č.j. 1 Afs 60/2009-119, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č.j. 9 As 38/2009.

<sup>43</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, č.j. 1 Aps 1/2008-59.

- dopravní prostředky.<sup>44</sup>

Privilegované postavení pak má obydlí daňového subjektu, pokud je užíváno pro podnikání. V tomto ohledu může být sporným, zda se jedná i o tzv. neoprávněné podnikání, provozované bez náležitého živnostenského oprávnění, byť jinak splňující zákonné podmínky podnikání dle § 420 o. z. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č.j. 5 Afs 148/2006-50, takové příjmy nelze podřadit pod dílčí základ daně z příjmu dle § 7 Dpřij, tedy příjmy ze samostatné činnosti, ale jedná se o tzv. ostatní příjmy dle § 10 Dpřij. Jsem přesvědčen, že v rámci kontrolních funkcí místního šetření je možno i v případě podezření na toto neoprávněné podnikání provést místní šetření v obydlí daňového subjektu.

Vstup do obydlí daňového subjektu, užívaného k podnikání, je dále umožněn pouze, je-li takový postup nezbytný, a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem (§ 81 odst. 1 d.ř.).

Zatímco místní šetření konané v jiných prostorách či místech je limitováno základními zásadami správy daní, dále dobou přiměřenou předmětu místního šetření a rozsahem nezbytně nutným pro dosažení cíle správy daní, v případě místního šetření v obydlí daňového subjektu je tento postup podmíněn ještě dalším požadavkem subsidiarity tohoto postupu. Jedná se totiž o krajní zásah do práv daňového subjektu, což by mělo být reflektováno v přístupu správce daně.

Dle odborné literatury<sup>45</sup> by uvážení správce daně o naplnění těchto podmínek ohledně nutnosti konání místního šetření v obydlí daňového subjektu mělo být přezkoumatelným způsobem zaneseno alespoň v základních obrysech např. v protokolu o provedení takového místního šetření.

Provedení místního šetření v obydlí daňového subjektu, využívaného k podnikání, je umožněno v čl. 12 odst. 3 Listiny, který důsledně odlišuje ochranu práv obydlí, a obydlí využívaného pro podnikání nebo k ekonomické činnosti.

---

<sup>44</sup> Na rozdíl od celníků ovšem nemají úřední osoby finanční správy pravomoc zastavovat jedoucí vozidla.

<sup>45</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2013, s. 395.

Evropský soud pro lidská práva ve svém rozsudku ze dne 16. 12. 1992 ve věci *Niemitz proti Německu*, A č. 251-B (stížnost č. 13710/88) dovodil, že ochranu poskytovanou soukromému životu v čl. 8 Úmluvy nelze striktně odlišovat od výkonu zaměstnání (v předmětném sporu se jednalo o kancelář advokáta), a dále bylo dovozeno, že pojem obydlí ve smyslu tohoto ustanovení zahrnuje také kancelář, ale i sídla obchodních společností, jejich poboček či jiných obchodních prostor.<sup>46</sup> Aplikace ochrany dle čl. 8 Úmluvy tak byla dovozena i pro právnické osoby i pro nevládní organizace, když Evropský soud pro lidská práva dovodil, že např. pošta a další komunikace právnické osoby spadá pod pojem „soukromý život“ ve smyslu čl. 8 Úmluvy.<sup>47</sup>

Stejnými oprávněními přístupu jako správce daně dle § 81 odst. 1 d.ř. je oprávněn i kontrolující orgán dle § 7 k.ř. Správce daně nemá možnost si do těchto prostor přístup sjednat, jako je tomu v případě prohlídky bytu, sídla nebo místa podnikání, jiných místností, schránek a skříní, vyžaduje-li to účel provedení exekuce prodejem movitých věcí (§ 203 odst. 2 d.ř.), pátrá-li správce daně po hodnotách, které sepíše do exekučního soupisu věcí. Vynutitelné je také oprávnění správce daně na vstup do prostor za účelem jejich ocenění v rámci exekuce prodejem nemovitých věcí (§ 222 odst. 2 d.ř.). Pro případy místního šetření v rámci exekučního řízení je tak správce daně vybaven rovněž oprávněními přístupu, kterými v režimu dle §§ 80 až 84 d.ř. nedisponuje.

Na druhou stranu, pokud správci daně nebude umožněn přístup do objektu, v němž má být provedeno místní šetření, může být za toto jednání uložena pokuta dle § 247 d.ř.

Správce daně má dále zajištěn dle § 81 odst. 1 d.ř. při místním šetření přístup k

- účetním záznamům a
- jiným informacím, včetně technických nosičů dat a
- do přepravních obalů.

---

<sup>46</sup> Rozsudek ve věci *Société Colas Est a další proti Francii* ze dne 16. 4. 2002, č. 37971/97.

<sup>47</sup> Viz KMEC, J. KOSAŘ, D., KRATOCHVÍL, J., BOBEK, M. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. s. 877.

Stejně jako v případě přístupu do míst dle § 81 odst. 1 d.ř. i v případě přístupu k dokumentům je limitací obecný požadavek na šetření práv daňových subjektů a jiných osob (§ 5 odst. 3 d.ř.), a povinností uplatňovat své pravomoci pouze v rozsahu nezbytném pro správu daní. Arbitrem posouzení dodržení těchto podmínek je ovšem samotný správce daně, a prohlášení nezákonnosti místního šetření pouze na základě nedodržení těchto vágních a nikoli striktně formulovaných podmínek si lze v praxi poměrně stěží představit.

Z listin, k nimž má správce daně přístup, si může dle § 81 odst. 2 d.ř. pořídit opis či kopii. V případě těchto dokumentů je pak důkazním prostředkem samotná listina, a nikoli místní šetření, v jehož rámci byla správci daně tato listina předána.<sup>48</sup> V případě místního šetření za účelem ohledání bude důkazním prostředkem protokol nebo úřední záznam, sepsaný o tomto ohledání.

Dále je správce daně dle § 81 odst. 3 d.ř. oprávněn žádat dotyčný subjekt o sdělení informace, jakým programem výpočetní techniky jsou prověřované údaje zpracovány, resp. jaký program výpočetní techniky byl subjektem ke zpracování prověřovaných informací užit, a dále je správce daně oprávněn využívat programové vybavení, v němž byly tyto informace pořízeny.

### **2.3.5. Povinnosti přítomných osob**

Povinnosti daňových subjektů, a celkově osob, u nichž je místní šetření prováděno (či třetích osob, jako např. zaměstnanců daňového subjektu), jsou uvedeny v § 82 d.ř., a dle odst. 1 jsou všechny přítomné osoby povinny poskytnout úřední osobě provádějící místní šetření veškerou potřebnou součinnost a všechny přiměřené prostředky k provedení místního šetření.

V následujících odstavcích se již jedná jen o konkretizaci této obecně formulované povinnosti. Povinnost dle § 82 odst. 2 d.ř. spočívá v povinnosti třetí osoby zapůjčit doklady, které si správce daně vyžádá. Toto vyžádání není činěno formálním rozhodnutím, lze ovšem odkázat na oprávnění vyzvat k předložení konkrétní listiny dle § 57 odst. 1 písm. b) d.ř. Výzva k poskytnutí dokladů a informací je tak činěna na základě zákonného zmocnění, ovšem

---

<sup>48</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č.j. 8 Afs 14/2011-97.

neformálně v rámci místního šetření, jelikož vzhledem k omezenému předmětu místního šetření nelze vydávat formální výzvy, které obsahují lhůtu v řádu několika dnů.

Dále je správce daně oprávněn si vyžádat pro účely expertizy či posouzení vzorky věci, které posléze mají být vráceny, je-li to možné. Odběr vzorků je již zásahem do sféry přítomné osoby (daňového subjektu či třetí osoby), a tento úkon již zakládá oprávnění této osobě, zejména poskytnout informace o technologii tohoto odběru, tedy v jakém rozsahu a jakým způsobem bude odběr vzorků proveden.<sup>49</sup> Zapůjčení a odebrání věci musí být písemně potvrzeny, a to buď v samostatné listině, nebo v protokolu či úředního záznamu o místním šetření.<sup>50</sup>

Tyto listiny a vzorky musí být dle § 82 odst. 4 d.ř. vráceny do 30 dnů, ve zvlášť složitých případech ovšem tato lhůta může být prodloužena nadřízeným správcem daně, kdy toto prodloužení lhůty může být v odůvodněných případech činěno i opakovaně. Byť ze zákona výslovně nevyplývá, takové rozhodnutí musí být vydáno dle § 101 d.ř., jelikož je jím fakticky uložena povinnost osobě zúčastněné na správě daní (jejíž věc nebo vzorek je odebrána), kdy Nejvyšší správní soud<sup>51</sup> dovodil, že na toto rozhodnutí se nevztahuje kompetenční výluka dle § 70 písm. c) s.ř.s. (jelikož místní šetření může probíhat i mimo řízení, na jehož konci je žalovatelné rozhodnutí), a toto rozhodnutí (resp. rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí) lze napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s.ř.s. Dříve bylo dovozeno, že se o rozhodnutí spadající pod § 70 odst. c) s.ř.s. jedná.<sup>52</sup> Specifický režim odebrání vzorků na úseku spotřebních daní je založen v § 41 odst. 4 ZSpD, dle něž má správce daně lhůtu pro vrácení vzorků 60 dní.

Vzhledem k tomu, že jak obecné, tak všechny speciální požadavky součinnosti jsou zákonnými povinnostmi, je jejich nedodržení ze strany osob zúčastněných na správě daní sankcionováno pokutou dle § 247 odst. 2 d.ř.

### **2.3.6. Oprávnění správce daně zajistit důkazní prostředek**

---

<sup>49</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2011, č.j. 5 Aps 3/2011-101.

<sup>50</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, č.j. 1 Afs 11/2004-190.

<sup>51</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č.j. 4 Afs 216/2014-32.

<sup>52</sup> Např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2014, č.j. 15 Afs 331/2012-23.

Dalším oprávněním správce daně při místním šetření je právo dle § 83 odst. 1 d.ř. zajistit věc, která může sloužit jako důkazní prostředek, ovšem pouze za podmínky, že je důvodná obava, že tuto věc by později nebylo možno provést, nebo jen s velkými obtížemi.

Tím je sledován účel zamezení tomu, aby tyto potenciální důkazní prostředky byly zničeny, ztraceny, ukryty či změněny. Vzhledem k tomu, o jak citelný zásah do sféry daňového subjektu se jedná, více než u předchozích oprávnění správce daně zde musí být dodrženy zásady šetření práv daňového subjektu a třetích osob, a ze strany správce daně musí být toto oprávnění užito pouze v odůvodněných případech. Zajistit potenciální důkaz nelze z jiného, byť ospravedlnitelného důvodu, jako např. zamezení škodám na majetku nebo zamezení daňovému úniku.<sup>53</sup> Tato pravomoc je značně rozšířena v oblasti správy spotřebních daní a správy cla (k tomu níže).

Při místním šetření dle dříve účinného § 15 odst. 7 ZSDP mohlo dojít k zajištění věci, u které by jejich nezajištění mohlo mít za následek nemožnost dodatečného prokázání skutečností potřebných v daňovém řízení, kdy tato formulace víceméně odpovídá § 83 odst. 1 d.ř. Dále ovšem § 15 odst. 7 ZSDP výslovně správce daně opravňoval k zajištění věci, u nichž chybí řádný doklad o jejich původu, ceně, kvalitě, množství nebo i řádném vypořádání finančních povinností souvisejících s jejich nákupem, laicky řečeno, hrozí-li např. daňový únik. Takovou právní úpravu považuji za nepřiměřenou, a domnívám se, že právě to bylo důvodem, proč došlo ke značnému zúžení pravomoci správce daně zajistit věc při místním šetření.

Této změně textu zákona navzdory, důvodová zpráva, stejně jako některá odborná literatura<sup>54</sup> uvádí jako důvod zajištění chybějící průkaz o původu zboží, jeho množství, příp. kvalitě, což odpovídá spíše textu dříve účinného § 15 odst. 7 ZSDP, ovšem nikoli § 83 d.ř.

Stěžejní totiž je znění zákona, a ten opravňuje k zajištění toliko důkazní prostředek, u něž hrozí, že jej v budoucnu nepůjde provést (§ 83 odst. 1 d.ř.), a dále lze dle § 82 odst. 2 d.ř. zajistit doklady a listiny, které si správce daně vyžádá během místního šetření, pokud mu nejsou předloženy přítomnými osobami dobrovolně. Oprávnění zajistit důkazní prostředek z

---

<sup>53</sup> Viz LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 143.

<sup>54</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. Daň (ANAG), s. 312.



důvodu obavy o jeho zničení odpovídá úpravě jak ve správním řízení, tak obecně v soudním řízení dle o.s.ř. a s.ř.s.

Zajištění potenciálního důkazního prostředku může správce daně provést buď přemístěním na jiné vhodné místo (§ 83 odst. 2 písm. a/ d.ř.), vyznačením věci a ponecháním na místě bez zamezení přístupu (§ 83 odst. 2 písm. b/ d.ř.) nebo vyznačením věci a zajištěním prostor, v nichž se tato věc nachází (§ 83 odst. 2 písm. c/ d.ř.).

O zajištění věci při místním šetření se dle § 83 odst. 3 d.ř. vyhotoví protokol, který musí být předán osobě, jíž je věc zajištěna. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání a následně i žaloba proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s.ř.s.<sup>55</sup>

Nelze-li o zajištění sepsat protokol, dle § 83 odst. 5 d.ř. musí být sepsán úřední záznam, který musí být obligatorně obsahovat důvod, proč nebylo možno o zajištění sepsat protokol. Na rozdíl od protokolu, který dle § 61 odst. 1 d.ř. může obsahovat i rozhodnutí správce daně ve smyslu § 101 d.ř., úřední záznam rozhodnutí obsahovat nemůže, a rozhodnutí o zajištění věci se tak v tomto případě oznamuje samostatně.

V souladu se zásadou přiměřenosti a šetření práv je stanoveno, že pominou-li důvody pro zajištění věci, dle § 83 odst. 4 d.ř. správce daně je povinen rozhodnutí o zajištění věci bezodkladně zrušit, a zajištěnou věc vrátit tomu, komu byla odňata. V praxi je velmi snadno představitelné, že osoba, jíž byla věc zajištěna, bude mít za to, že důvody zajištění již pominuly, a může tak příslušného správce daně požádat o vrácení věci. Nebude-li této žádosti vyhověno, dle odborné literatury<sup>56</sup> přichází v úvahu použití stížnosti na postup správce daně dle § 261 odst. 1 d.ř. a následné přezkoumání vyřízení této žádosti dle § 261 odst. 6 d.ř. nadřízeným správcem daně. Druhou možností procesní obrany, která přichází v úvahu, je podání podnětu na ochranu před nečinností dle § 38 d.ř. k nadřízenému správci daně, a následně užití žaloby na ochranu před nečinností dle § 79 a násl. s.ř.s.

### **2.3.7. Propadnutí zajištěných věcí**

---

<sup>55</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 107/2006-81.

<sup>56</sup> Viz LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 144.

Poslední ustanovení upravující průběh místního šetření se vztahuje pouze k možnosti vrácení zajištěných či zapůjčených věcí, kdy pokud je tato osoba nečinná, dle § 84 odst. 1 d.ř. má být rozhodnuto o propadnutí těchto věcí ve prospěch státu, proti čemuž je možno podat odvolání, jež má odkladný účinek.

Není-li vlastník zajištěných či zapůjčených věcí správci daně znám, je nutno rozhodnutí o propadnutí těchto věcí dle § 84 odst. 2 d.ř. vyvěsit na úřední desce po dobu nejméně 60 dnů. Dle odborné literatury<sup>57</sup> je ovšem tento postup na samé hranici přípustnosti, kdy institut propadnutí věci jako takový je čistě sankčním postupem, uplatňovaný v trestním právu soudním i správním jako jeden z druhů trestu, kdy ovšem představuje jasně (a v souladu se všemi zásadami trestání) stanovený a právem předvídaný následek k určitému chování pachatele.

Zatímco v případě zboží neobchodovatelného bez povolení, nebo jehož obchodování je zakázáno, může být tento postup alespoň částečně ospravedlněn, kdy propadnutí může být chápáno jako sankce za porušení předpisů, v případě zboží, jehož vlastník či osoba, jíž byly odňaty, není známa, nebyla porušena žádná norma, a propadnutí věci jakožto sankční institut naprosto postrádá smysl i jakoukoli legitimitu.

## **2.4. Místní šetření a vyhledávací činnost dle zvláštních zákonů**

Právní úprava dle §§ 80 až 84 d.ř. představuje právní úpravu toliko obecnou, a zvláštní formy místního šetření jsou upraveny ve zvláštních zákonech, kdy se aplikuje d.ř. pouze subsidiárně dle § 4 d.ř.

### **2.4.1. Zajištění věci při místním šetření dle ZSpD**

V průběhu místního šetření na úseku spotřebních daní může správce daně (dle § 1 odst. 3 písm. a/ ZSpD se jedná o orgány Celní správy České republiky, které zde ovšem nevystupují v postavení správce cla dle § 3 CelZ) rozhodnout dle § 42 ZSpD o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, který tyto výrobky dopravuje. Jedná se o institut

---

<sup>57</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 444.

procesněprávní, nicméně zařazen ve hmotněprávním předpisu, a využitelný pouze ve vztahu k vybraným výrobkům<sup>58</sup> a dopravním prostředkům, které vybrané výrobky přepravují, pokud

- jsou dopravovány bez dokladů dle §§ 6, 27, 27c, 30, 51, 100 a 100a ZSpD,<sup>59</sup>
- jsou dopravovány bez dokladu dle § 5 ZSpD, kterým se prokazuje zdanění, nebo
- jsou skladovány bez dokladu dle § 5 ZSpD, kterým se prokazuje zdanění,
- údaje na těchto dokladech jsou nesprávné nebo nepravdivé, nebo
- jsou tyto doklady pozměněné nebo nepravdivé.

Také zde není dle § 42 odst. 3 ZSpD nijak omezena místní příslušnost správce daně a k zajištění je oprávněn kterýkoli správce daně, který podmínky pro zajištění zjistí. I toto ustanovení pozbylo opodstatnění, jelikož vybraná působnost (tedy kontrolní postupy a vyhledávací činnost - § 8 odst. 7 CelSpr) může být vykonávána i jednotlivými orgány celní správy na celém území České republiky (§ 6 odst. 2 CelSpr).

Speciální podobu v rámci ZSpD má surový tabák, který nemá povahu vybraného výrobku, nicméně je upraveno jak jeho zdanění, tak především kontrola nakládání se surovým tabákem, a dle § 134zcc lze zajistit surový tabák a dopravní prostředek, který jej přepravuje, pokud je zjištěno, že

- s ním nakládá osoba bez příslušné registrace,
- je dále upravován nebo zpracováván,
- nebyla splněna oznamovací povinnost dle § 134zza ZSpD nebo

---

<sup>58</sup> Kterými jsou dle § 1 odst. 1 písm. a) ZSpD minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty a tabákové výrobky.

<sup>59</sup> Speciální podoba daňového dokladu dle § 5 ZSpD.

- je surový tabák skladován bez dokladu dle § 134zbb, nebo údaje v něm jsou nepravdivé nebo pozměněné.

Okamžikem zajištění, o němž je dle § 42 ZSpD sepsán protokol, a o němž musí správce daně do tří dnů vydat dle § 42a odst. 2 ZSpD formalizované rozhodnutí, nesmí vlastník či osoba, již byly vybrané výrobky zajištěny, s těmito výrobky či dopravním prostředkem jakýmkoli způsobem nakládat. Za zmínku stojí specifikum dokazování v tomto řízení, kdy se neuplatní obecná úprava dokazování a důkazního břemene dle d.ř. (viz níže), nýbrž je prokázání porušení ZSpD, a tedy ospravedlnění zajištění vybraných výrobků pouze na správcích daně.<sup>60</sup> Z tohoto rozsudku cituji:

*„V řízení o zajištění, propadnutí či zabrání vybraných výrobků a dopravních prostředků (§ 42 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) neplatí rozložení důkazního břemene mezi účastníka řízení a správní orgán, ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Prokázání existence podmínek pro postup dle § 42 zákona o spotřebních daních je tak primárně věcí celních orgánů.“*

Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků dle Nejvyššího správního soudu<sup>61</sup> není vyloučeno z přezkumu ve správním soudnictví, stejně jako výsledek řízení o zajištěných vybraných výrobcích, zda tyto budou propadnuty či zabráný (potvrdilo se naplnění skutkové podstaty pro zajištění), nebo zda budou vráceny vlastníkovi či osobě, u níž byly zajištěny (a původní podezření se nenaplnila). Zatímco dříve bylo zajištění pouze neformálním úkonem, proti němuž se nešlo bránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s.ř.s, ale které mohlo představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s.ř.s,<sup>62</sup> od 1. 1. 2013 správce daně je povinen o zajištění vybraného výrobku dle § 42 ZSpD vydat formální rozhodnutí, které podléhá samostatně (bez ohledu na řízení o zajištěném vybraném výrobku) soudnímu přezkumu.

#### **2.4.2. Místní šetření dle ZoeT**

<sup>60</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č.j. 7 Afs 69/2007-85.

<sup>61</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2006, č.j. 2 Afs 198/2005-88.

<sup>62</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2009, č.j. 8 Aps 2/2009-134.

Specifickou formu místního šetření obsahuje také nově účinný a velmi kontroverzní ZoeT, který zakládá povinnosti každému podnikajícímu poplatníkovi daně z příjmu (fyzickým i právnickým osobám) přijímajícímu vymezené platby. Hlavními povinnostmi je odeslání každé přijaté tržby on-line správci daně, a dále obligátní vydání účtenky s náležitostmi dle § 20.

Dle § 24 ZoeT, nazvaná jako prověřování plnění povinností při evidenci tržeb, je správce daně oprávněn provádět speciální podobu místního šetření.<sup>63</sup> Dle tohoto ustanovení může orgán příslušný k prověřování plnění tohoto zákona (orgán finanční nebo celní správy - § 2 odst. 2 ZoeT) provádět kontrolní nákup za účelem prověření plnění povinností ze strany plátců. Tento kontrolní nákup představuje dle § 24 odst. 2 ZoeT platné uzavření smlouvy, a neodporuje-li to povaze předmětu, lze od takto uzavřené smlouvy po provedení úkonu odstoupit. Správce daně je ovšem i při této činnosti vázán zásadou dle § 7 odst. 2 d.ř., tj. postupovat takovým způsobem, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.

V případě kontrolního nákupu se fakticky jedná o výkon vyhledávací činnosti, jíž je místní šetření součástí. Správce daně může v rámci kontrolního nákupu prověřovat i ostatní povinnosti uložené ZoeT. Obecně se aplikují použitelná ustanovení dle §§ 80 až 84 d.ř. a dále speciální oprávnění přiznané správci daně dle § 24 odst. 2 a 3 ZoeT. Důvodová zpráva výslovně uvádí, že toto ustanovení nezakládá samostatný vyhledávací nástroj správce daně.

Z aplikace obecných ustanovení o místním šetření (§ 80 až 84 d.ř.) bude z povahy věci vyloučeno pořizování obrazového zvukového záznam, které je vázáno na předchozí vyrozumění přítomných osob, což si lze v případě kontroly plnění povinností evidence tržeb, která je zpravidla utajena, obtížně představit.

### **2.4.3. Vyhledávací činnost správce cla**

Dle § 1 odst. 2 CelZ se dle tohoto zákona užije v případě správy daní, kde zvláštní zákony odkazují na užití předpisů pro správu cel, což představuje DPH v případě, kdy je správcem daně celní úřad (§§ 4 odst. 1 písm. f/ a 93 DPHZ), dále správa spotřební daně při

---

<sup>63</sup> Viz metodický pokyn k ZoeT.

dovozu z třetí země (§ 1 odst. 3 písm. a/ ZSpD), a dle § 1 písm. a) bod 3 CelZ se jedná o cla. Ta jsou daní v širším slova smyslu dle § 2 odst. 3 písm. a) d.ř.

Celní úřad na úseku správy cel, DPH a spotřební daně při dovozu vystupuje dle § 2 CelZ jako správce cla, a dle § 3 CelZ představuje tento zákon při správě těchto daní speciální předpis ve vztahu k d.ř (§ 4 d.ř.). V případě cla se jedná o plnění upravené toliko na komunitární úrovni celním kodexem a souvisejícími předpisy. Při správě DPH a spotřební daně při dovozu tyto zákony odkazují na předpisy upravující správu cla (§ 93 DPHZ a § 1 odst. 3 ZSpD), což fakticky znamená CelZ, především ale celní kodex a související komunitární předpisy.

Při správě těchto plnění (cel a části DPH a spotřebních daní) je správce cla oprávněn mj. k provedení specifické daňové kontroly v podobě celní kontroly (§§ 5 až 11 CelZ). Dle důvodové zprávy k tomuto zákonu je značně méně formalizovaná podoba daňové kontroly důsledkem nutnosti rychlejšího zjišťování rozhodnutých skutečností, a dále dle důvodové zprávy plní tato kontrola při správě cel obdobný účel jako postup k odstranění pochybností, který zde nenajde takové využití, jelikož v celním řízení zpravidla absentuje tvrzení daňového subjektu. Tuto kontrolu lze využít toliko na propuštěné zboží ve smyslu čl. 48 celního kodexu. Dle § 5 odst. 1 CelZ se celní kontrola koná v případě kontroly po propuštění zboží, kontroly zboží vyjmutého z celního dohledu a zjištěného v případě kontroly po propuštění zboží.

V rámci této celní kontroly může správce cla užít zvláštní formy místního šetření, kterými je dle § 6 CelZ vnitřní kontrola zásilek v případě důvodného podezření ohledně jejího obsahu, a dále umístění celní závěry dle § 7 CelZ. Tou může správce cla zajistit zboží za účelem zabránění jeho výměně či záměně, a dle odst. 2 může správce cla zajistit celní závěrou prostor, dopravní prostředek, kontejner nebo obal, v němž se zboží nachází.

Správce cla má širší oprávnění, jelikož v rámci místního šetření při správě daní (v užším slova smyslu) může správce daně dle § 83 d.ř. zajistit toliko důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že tento bude později nedobytný, a úřední závěru umístit dle § 83 odst. 2 písm. c) d.ř. toliko na celé prostory, kde se tento důkazní prostředek nachází. Celní kontrola obsahuje i specifickou úpravu povinností třetích osob. Dle § 9 CelZ je kontrolovaná osoba nejen povinna

dodržet své povinnosti dle § 82 d.ř., nýbrž je povinna na vlastní náklady umožnit kontrolu přepravovaného zboží na místě, kde určí správce daně.

Tato forma místního šetření tak přiznává správci cla širší oprávnění při místním šetření, vycházející z rozdílné povahy předmětu vyhledávací činnosti.

Pokud se jedná o samostatná oprávnění celníků (bez ohledu na to, zda vystupují jako správci daně či správci cla), ti jsou oproti zaměstnancům finanční správy dle § 8 odst. 6 písm. f) CelSpr pověřeni pátráním po protiprávně dovezeném nebo vyvezeném zboží, či zboží odňatém celnímu dohledu (a dále zjištění osob, které se na tom podílely). Z takového zboží se následně zpravidla doměří clo a daňové povinnosti.

Za zmínku dále stojí oprávnění celníka zastavovat dopravní prostředky, provádět jejich kontrolu, a dále provádět kontrolu zavazadel (§ 35 CelSpr) a skutečnost, že celní správa je na rozdíl od finanční správy ozbrojeným sborem (§ 1 odst. 1 CelSpr).

## **2.5. Závěr**

Místní šetření, a vyhledávací činnost obecně, představují významné oprávnění správce daně, a je tak důležitou zárukou zásady vyhledávací, a to jak vzhledem k oprávnění přístupu (§ 81 odst. 1 d.ř.), oprávnění vyžádat si jakékoli doklady a účetní dokumenty (§§ 81 odst. 2 a 82 odst. 2 d.ř.), oprávnění vyžádat si vzorky věcí (§ 83 odst. 3 d.ř.), tak k případnému právu správce daně zajistit důkazní prostředky (§ 83 d.ř.).

Na rozdíl od ostatních postupů v rámci vyhledávací činnosti, místní šetření představuje významný zásah do práv daňových subjektů i třetích osob. Je proto třeba klást důraz na to, aby správce daně při místním šetření postupoval striktně v souladu se základními zásadami správy daní.

V případě místního šetření se stále jedná o vyhledávací činnost, která může být vykonávána i bez součinnosti daňového subjektu. Před zahájením daňového řízení je takový postup nezbytný, a dokonce i maximálně vhodný. Vyhledávací činnost s místním šetřením představují stále postupy, které do práv daňového subjektu zasahují nejméně (to ovšem

neznamená, že zanedbatelně). Navíc zákon určité postupy správce daně výslovně podmiňuje právě existencí objektivních skutečností, a to například v případě

- zahájení postupu k odstranění pochybností,
- zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř.,
- opakování daňové kontroly dle § 85 odst. 5 d.ř. a
- v případě vydání výzvy k podání řádného či dodatečného daňového přiznání (§ 145 d.ř.).

Jedná se o postupy a úkony, které poměrně vážným způsobem zasahují do práv daňového subjektu (viz níže), a již z toho důvodu musí správce daně v případě jejich zahájení disponovat potřebnými znalostmi, naplňujícími tento postup, ať již se jedná o pochybnosti o vzniku daňové povinnosti (§ 145 odst. 1 d.ř.), pochybnosti ohledně správnosti daně tvrzené daňovým subjektem (§§ 89 odst. 1 a 90 odst. 3 d.ř.) či o pochybnosti ohledně správnosti daně již vyměřené (§§ 85 odst. 5 a 145 odst. 2 d.ř.).

Správce daně je v rámci vyhledávací činnosti bezpochyby vybaven pro vyhledávání důkazních prostředků a zjišťování potřebných skutečností, a v souladu se zásadami v otázce rychlosti postupu (§ 7 odst. 1 a 2 d.ř.) a šetření práv (§ 5 odst. 3 d.ř.), je správce daně ve výše uvedených případech dle mého názoru zákonem povinen těchto možností využít, aby zásah do práv daňových subjektů (zejména pak v podobě postupu k odstranění pochybností, případně výzvy k podání dodatečného daňového přiznání) nastával pouze v odůvodněných případech.



### 3. Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností představuje ucelený soubor úkonů správce daně, jehož smysl spočívá ve specifickém řízení probíhajícím v rámci nalézacího řízení, jehož cílem je odstranění dílčích pochybností ohledně tvrzení daňového subjektu, o nichž má správce daně pochybnosti. Jedná se o postup, který spolu s daňovou kontrolou představuje kontrolní postupy.<sup>64</sup> Na rozdíl od daňové kontroly jej nelze zahájit kdykoli (po dobu daňového řízení) ale jen v úzce vymezeném časovém úseku, a při naplnění podmínek, vymezených právě existencí kvalifikovaných pochybností.

Postup k odstranění pochybností bych vlastními slovy popsal jako postup, jehož předmětem je pomocí dokazování ověřit tvrzení daňového subjektu, ovšem nikoli v šíři celého daňového přiznání daňového subjektu (resp. v šíři dle stanovení správce daně), ale pouze v šíři pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř.

Důsledkem tohoto omezeného předmětu postupu k odstranění pochybností je jeho rychlost a relativní neformálnost. Postup k odstranění pochybností je podmíněn podáním daňového tvrzení daňovým subjektem, a to v rámci řízení vyměřovacího (v případě podání daňového tvrzení řádného) nebo doměřovacího (v případě podání dodatečného daňového tvrzení).

Vzhledem k tomu, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, bude materiálně za daňové tvrzení považováno i vyjádření k výzvě k podání daňového přiznání (pokliže v něm daňový subjekt uvádí, proč mu povinnost podat daňové tvrzení nevznikla), může být postup k odstranění pochybností zahájen i v případě, kdy daňové tvrzení není fakticky podáno, ale daňový subjekt se písemně vyjádřil, a je tak založena fikce podání nulového daňového tvrzení.

---

<sup>64</sup> Tento pojem není upraven v d.ř., ale je užíván teorií i judikaturou

### 3.1. Srovnání daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností

Svoji podstatou se z pohledu právní úpravy jedná o velmi podobné postupy, z procesního pohledu se jedná ovšem o dvě rozdílné věci, které nesmí být zaměňovány.<sup>65</sup> Předmětem obou těchto postupů je vést ohledně daňového tvrzení (a s ním souvisejících údajů) dokazování ve smyslu §§ 92 a násl. d.ř.

Zatímco daňovou kontrolu lze vést i ohledně všech práv a povinností za určité zdaňovací období (ale i s užším rozsahem), postup k odstranění pochybností je striktně limitován rozsahem pochybností správce daně, kvůli nimž byl tento postup vlastně zahájen.

Kromě rozdílu se samotným rozsahem daňové kontroly, je daňová kontrola postupem mnohem více formalizovanějším (§§ 85, 57 a 88 d.ř.), zejména ohledně zahájení a ukončení. Co do vzájemných práv a povinností správce daně a daňového subjektu, ta jsou dle mého názoru srovnatelná, byť v případě daňové kontroly je obsažen demonstrativní výčet v § 86 odst. 2 a 3 d.ř.<sup>66</sup>

Explicitně zákon uvádí práva daňového subjektu být přítomen jednání se zaměstnanci, předkládat důkazní prostředky a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Stejná práva, byť výslovně nepřiznaná, má daňový subjekt v rámci postupu k odstranění pochybností, kdy má v rámci pravidel výslechu dle § 96 d.ř. být přítomen výslechu kohokoli (vyjma osob podávajících vysvětlení), a stejně tak je v podstatě hlavním účelem předkládání důkazních prostředků a vyvracení pochybností správce daně.

Povinností daňového subjektu v rámci daňové kontroly dle § 86 odst. 3 d.ř. je zajistit místo, poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, předložit důkazní prostředky, umožnit jednání se svými zaměstnanci a nezatajovat důkazní prostředky. Stejně povinnosti stíhají daňový subjekt v rámci postupu k odstranění pochybností, kdy povinnost zajistit vhodné místo může být nahrazeno místním šetřením, poskytnout nezbytné informace a předložit důkazní prostředky správci daně zpravidla vyžaduje již samotná výzva k odstranění pochybností. Povinnost umožnit jednání s určitou osobou lze nahradit svědeckou výpovědí, a

---

<sup>65</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61.

<sup>66</sup> Dle s. 2 metodické pomůcky se tento katalog práv a povinností daňového subjektu na postup k odstranění pochybností vztahuje nikoli v plní míře.

nezatajovat důkazní prostředky je povinnost opět, byť ne výslovně, odvoditelná i pro postup k odstranění pochybností.

V případě daňové kontroly je dle § 86 odst. 4 d.ř. správce daně nadán stejnými pravomocemi jako dle §§ 80 až 84 d.ř. při místním šetření. Místní šetření lze ovšem provést i v rámci postupu k odstranění pochybností, a i v tomto ohledu jsou oba kontrolní postupy rovnocenné.

K rozdílu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou lze citovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu<sup>67</sup>

*„Z popsaneho je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je hodným nástrojem daňová kontrola. Právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost u v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně. Pro užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně odrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“*

Rozdíly spočívají v samotné podstatě kontrolních postupů. Pravidlo úzce vymezeného předmětu, který navíc správce daně podepře konkrétními pochybnostmi, má odraz především v tom, že postup k odstranění pochybností ani není určen k rozsáhlému dokazování, které je charakteristické právě pro daňovou kontrolu. K tomu uvedl Nejvyšší správní soud<sup>68</sup> následující:

*„Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně.“*

Na rozdíl od daňové kontroly není v případě průběhu postupu k odstranění pochybností vyloučeno podání dodatečného daňového přiznání (*a contrario* § 141 odst. 6 d.ř.), a zahájení

---

<sup>67</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Ans 10/2012—52.

<sup>68</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61.

postupu k odstranění pochybností již není úkonem, který by dle § 148 odst. 3 d.ř. přerušoval běh lhůty pro stanovení daně. Takový důsledek se uplatňoval za účinnosti ZSDP, jelikož zahájení vytykácího řízení bylo úkonem, směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení.

Nejzásadnější rozdíl je možno spatřit v samotné koncepci kontrolních postupů, kdy zatímco postup k odstranění pochybností je určen pro prověření tvrzení daňového subjektu pouze před samotným vyměření daňové povinnosti, naproti tomu robustnější a administrativně náročnější daňová kontrola je primárně prostředek, kterým se ověřují tvrzení daňového subjektu již po vyměření daně, a lze ji zahájit kdykoli před uplynutím lhůty pro stanovení daně dle § 148 d.ř. Jak vyplývá z metodické pomůcky k daňové kontrole, nejčastější daňová kontrola je po vyměření, a daňová kontrola před vyměření (ať již po podání daňového přiznání, nebo není-li daňové přiznání podáno) je výslovně označena za výjimečný postup.

Především ale daňová kontrola představuje obecný prevenční kontrolní prostředek, který je zpravidla zahajován na základě náhodného výběru. Ostatně zákonodárce se snaží tzv. doměřovacím daňovým kontrolám předcházet povinností správce daně, v případě pochybností zjištěných mimo daňovou kontrolu daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání nejprve vyzvat (§ 143 odst. 3 d.ř.).

Zatímco postup k odstranění pochybností již směřuje na konkrétní pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu (což odpovídá koncepci rychlého a méně formálního postupu), daňová kontrola je zákonný prostředek k zevrubné, časově a administrativně náročné, a především preventivní a namátkové kontrole povinností daňového subjektu.

V tom spatřuji stěžejní rozdíl mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností, zatímco tedy daňová kontrola je koncipována jako nástroj preventivní a namátkové kontroly, postup k odstranění pochybností takovým způsobem být použit nemůže. Byť se jedná o kontrolní postupy obdobného výsledku (kterým je ověření daňového tvrzení daňového subjektu), svojí koncepcí jsou rozdílné, směřující na rozdílné cíle při správě daní (preventivní kontrola zpravidla všech povinností kontra rychlé ověření konkrétních sporných skutečností).

Celkovým shrnutím lze konstatovat, že samotný průběh dvou kontrolních postupů se příliš neodlišuje, jelikož oba kontrolní postupy lze charakterizovat jako ověřování plnění povinností ze strany daňového subjektu formou dokazování (§§ 92 až 100 d.ř.), v jehož rámci mohou být důkazní prostředky vyhledávané jak v součinnosti s daňovým subjektem, tak i bez něj (§ 78 odst. 2 d.ř.). Hodnocení důkazů (§ 92 odst. 7 d.ř.) však musí proběhnout vždy způsobem, aby se daňový subjekt k těmto důkazům mohl vyjádřit. Rozdíly mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností spočívají (vyjma samotné koncepce) v

- možnosti zahájit daňovou kontrolu kdykoli po dobu trvání lhůty pro vyměření daně, zatímco postup k odstranění pochybností lze užít pouze před vyměření (či doměření) daňové povinnosti (příp. ve lhůtě dle § 89 odst. 4 d.ř.), a vždy je vázán na podání daňového tvrzení,
- možnosti zahájit daňovou kontrolu i bez existence pochybností o tvrzeních daňového subjektu,<sup>69</sup> zatímco primární podmínkou zahájení postupu k odstranění pochybností je právě existence pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř.
- rozsahu, kdy předmětem daňové kontroly může být zdaňovací období jako celek (§ 85 odst. 1 d.ř.), a lze ji provádět pro několik zdaňovacích období, nebo více daňových povinností za jedno zdaňovací období (§ 85 odst. 4 d.ř.), to je v případě postupu k odstranění pochybností z logiky věci vyloučeno,
- samotnou náročností dokazování, kdy postup k odstranění pochybností není koncipován pro administrativně a časově náročnější dokazování.

V případě daňové kontroly pak lze disponovat s jejím předmětem (§ 85 odst. 3 d.ř.), a je přípustěna možnost provést opakovanou daňovou kontrolu (§ 85 odst. 5 d.ř.). V případě postupu k odstranění pochybností se s těmito úkony nepočítá, jelikož v případě nutnosti

---

<sup>69</sup> Tento přístup se uplatňuje teprve od vydání stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS st. 33/11-1, v němž Ústavní soud konstatoval, že vázání možnosti provést daňovou kontrolu na existenci pochybností odporuje pojmu kontroly.

komplexnějšího prověřování tvrzení daňového subjektu je presumován přechod do daňové kontroly.

### **3.2. Dopady zahájení postupu k odstranění pochybností**

V případě podání daňového tvrzení (řádného či dodatečného) z nějž pro daňový subjekt vyplývá daňová povinnost, je význam postupu k odstranění pochybností, resp. kontrolního postupu zahájeného ještě před vyměřením daně (§§ 139 a 140 d.ř.) prakticky mizivý, jelikož správci daně je v zásadě jedno, zda bude daňová povinnost prověřena co nejdříve po podání daňového tvrzení, nebo až následně. Správce daně v takovém případě nemá kam spěchat, a stačí si pohlídat prekluzi práva na vyměření daně dle § 148 d.ř.

Vzhledem k existenci úroku z prodlení dle § 252 d.ř. (14 % + repo sazba z doměřené částky ročně) a penále dle § 251 d.ř., představující jednorázovou sankci za doměření daně z moci úřední ve výši 20% (z doměřené částky), lze spíše usuzovat, že správce daně má v takovém případě (daňové povinnosti) zájem spíše na případné doměřovací daňové kontrole, kterou oproti postupu k odstranění pochybností může zahájit mnohem jednodušeji, aniž by musel splňovat zákonné podmínky pro zahájení tohoto postupu.

Daňový subjekt v těchto situacích (daňové povinnosti vůči státu) není natolik zainteresován na okamžiku, kdy bude daň pravomocně stanovena, resp. vyměřena (event. doměřena). Rovněž na straně daňového subjektu je jediným relevantním důsledkem vznik povinnosti uhradit úrok z prodlení, případně penále, pokud byla daň doměřena daňovou kontrolou.

Jinak je tomu ovšem v případech, kdy z daňového tvrzení (v úvahu fakticky přichází toliko daňové přiznání) vyplývá nárok na daňový odpočet, resp. vratku. V takovém případě je daňový subjekt naopak evidentně zainteresován na okamžiku stanovení daně, jelikož jakékoli oddálení okamžiku vyměření daňového odpočtu má zásadní dopady do jeho majetkové sféry.

Nutno podotknout, že níže uvedené dopady (zahájení prověřování daňového odpočtu před vyměřením) má také daňová kontrola zahájena před vyměřením, což je postup obecně

povolený, v praxi ale spíše výjimečný (viz povaha daňové kontroly). Odborná literatura<sup>70</sup> dovozuje, že v případě takové daňové kontroly (zahájené před vyměřením daně) je v rámci ochrany práv daňových subjektů nutno trvat na analogické aplikaci § 89 odst. 1 d.ř., tedy že ji lze zahájit pouze při existenci konkrétních pochybností, které budou daňovému subjektu sděleny. Osobně naprosto souhlasím, ovšem ze své praxe vím, že správce daně zahajuje daňové kontroly i před vyměřením bez jakéhokoli odůvodnění. Obecně, sdělení důvodu pro zahájení daňové kontroly je spíše výjimkou.

### **3.2.1. Daňové odpočty, přeplatky a režim jejich vracení**

Daňový odpočet je termín použitý pouze v d.ř., nicméně zde není definován. Dle § 2 odst. 4 d.ř. spadá daňový odpočet pod pojem daň, stejně jako daňová ztráta, jiný způsob zdanění a příslušenství daně (penále, úrok z prodlení).

Jedná se o stav, když z daňového tvrzení vyplývá nárok daňového subjektu vůči veřejnému rozpočtu, dle § 2 odst. 1 d.ř. vratka. Stěžejním, nejzastoupenějším a nefrekventovanějším daňovým odpočtem je nadměrný odpočet na DPH dle §§ 72 a násl. DPHZ, který má specifickou podobu režimu jeho vyplacení.

Hmotněprávní daňové zákony pak upravují ještě daňové odpočty (vyjma nadměrného odpočtu), ve smyslu obecné záporné daňové povinnosti, kdy na základě daňového přiznání vznikne platební nárok daňového subjektu vůči státu:<sup>71</sup>

- daň z příjmu – typicky daňový bonus dle § 35c Dpřij (pokud sleva na dani převyšuje daňovou povinnost, a jsou splněny pro výplatu daňového bonusu), případně pokud uhrazené zálohy na dani z příjmu ze závislé činnosti po podání daňového přiznání přesahují výslednou daňovou povinnost;
- spotřební daň – pokud jsou naplněny podmínky pro vrácení spotřební daně dle §

<sup>70</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2016, s. 291.

<sup>71</sup> Daňovým odpočtem samozřejmě není situace, kdy např. daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost je nižší než původně tvrzená, a podá tomu odpovídající dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 2 d.ř., a přeplatek za předchozí úhradu bude vrácen.

14 ZSpD odst. 1, 2, 3 a 4<sup>72</sup>, a pokud nárok na vrácení přesáhne za konkrétní měsíc daňovou povinnost (§ 14 odst. 7 ZSpD);

- DPH – vyjma nadměrného odpočtu dle § 72 a násl. DPH existují rovněž speciální případy vrácení DPH<sup>73</sup> (§§ 80 až 86 DPHZ).

Vrácení daně na úseku spotřební daně a DPH je spíše okrajovou a jednorázovou záležitostí. Vyjma toho, že taxativní výčet daňových odpočtů není nikde uveden, nepanuje ani shoda ohledně toho, o které z výše uvedených případů se jedná. Dle odborné literatury<sup>74</sup> se nejedná o vrácení spotřební daně ani DPH. Pro toto tvrzení lze nalézt argument, že vrácení daně již jednou zaplacené není zápornou daní, tedy vratkou (snížením veřejného rozpočtu).

Na druhou stranu, z procesního pohledu je rozhodné, že pohledávka vůči správci daně vyplývá z daňového tvrzení. Z procesního pohledu tak nelze rozlišovat mezi daňovým odpočtem ve smyslu snížení veřejného rozpočtu, a mezi daňovým tvrzením, v němž je nárokována již jednou uhrazená daň.

V případě daňového bonusu dle § 35c Dpřij se dle metodické pomůcky o daňový odpočet nejedná (a bez jakéhokoli odůvodnění je uvedeno, že za účinnosti ZSDP tento přeplatek daňovým odpočtem byl), nicméně v odborné literatuře<sup>75</sup> je stanoveno, že se o daňový odpočet jedná.

Dle mého názoru musí být ke každému případu, kdy z daňového tvrzení vyplývá nárok na vyplacení plnění daňovému subjektu, přistupováno jako k daňovému odpočtu, jelikož by se jevilo jako neodůvodněná diskriminace, kdyby daňové přiznání s nadměrným odpočtem bylo považováno za daňový odpočet (a chráněno dle § 89 odst. 4 d.ř.), a daňové přiznání z nějž by plynul nárok na daňový bonus, by lhůtou dle § 89 odst. 4 d.ř. chráněno nebylo. Stejně lze dle

---

<sup>72</sup> Jedná se o případy vývozu zboží, z nějž již byla uhrazena spotřební daň českému správci daně, dále případ vrácení takového zboží do daňového skladu, a dále případ nepředvídatelné ztráty a snížení vybraných výrobků.

<sup>73</sup> Např. se jedná o vrácení DPH osobám požívajícím výsady a imunity, mezinárodním organizacím, plátcům registrovaným v jiných členských státech, osobám se zdravotním pojištěním nebo ozbrojeným silám cizích států.

<sup>74</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka VÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. s. 39

<sup>75</sup> VANČUROVÁ, A. *Zdanění osobních příjmů*, 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 339.



mého názoru konstatovat i o vrácení spotřební daně a DPH, a tedy by na taková daňová tvrzení měl být aplikován § 89 odst. 4 d.ř.

V případě daňových odpočtů vyjma nadměrného odpočtu na DPH (který má specifickou právní úpravu ohledně vyplacení) se ohledně vyplacení postupuje dle §§ 154 a 155 d.ř., kdy tzv. záporná daňová povinnost (ale již vyměřená) představuje přeplatek, stav, kdy úhrn plateb převyšuje platební povinnost vůči správci daně.

Pokud přeplatek nelze použít na úhradu daňového nedoplatku u správce daně, který jej eviduje, a jiný správce daně nepožádá o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku, který je evidován u něj, stává se z přeplatku dle § 154 odst. 2 d.ř. tzv. vrátitelný přeplatek.

Režim přeplatku je určen toliko procesním předpisem, a platí, že jej lze vrátit pouze na základě žádosti daňového subjektu (§ 155 odst. 2 d.ř.). Tato žádost daňového subjektu je rozhodnout skutečností pro vrácení přeplatku, jelikož správce daně je přeplatek povinen vrátit ve lhůtě 30 dní od podání žádosti (§ 155 odst. 3 d.ř.).

Naproti tomu, v případě nadměrného odpočtu dle § 72 DPHZ se režim vyplacení neřídí procesními ustanoveními o přeplatku (§§ 154 a 155 d.ř.), ale specifickou hmotněprávní úpravou dle § 105 DPHZ. Dle tohoto ustanovení musí být nadměrný odpočet vyplacen do 30 dní od jeho vyměření.

V případě daňových odpočtů vyjma nadměrného odpočtu je faktický okamžik běhu lhůty pro vyplacení vázán na okamžik podání žádosti, která může být podána současně s daňovým přiznáním. Tyto ostatní daňové odpočty (vyjma odpočtu nadměrného) jsou situace ojedinělé, případně omezené co do své výše.<sup>76</sup>

Ale i pro tyto případy je nutno zachovat ochranu dle § 89 odst. 4 d.ř., a tedy s nimi nakládat jako s daňovým odpočtem, jelikož i v tomto případě je zcela zásadní určit okamžik vyměření tvrzené daně. Níže však budu jako daňový odpočet zmiňovat pouze nadměrný odpočet na DPH, v jehož případě je postup k odstranění pochybností zahajován jednoznačně nejvíce, pro frekventovanost tohoto jevu.

---

<sup>76</sup> Daňový bonus může být dle § 35c odst. 3 Dpřij vyplacen maximálně do výše 60.300 Kč.

Pokud daňový subjekt legálně uplatnil nadměrný odpočet, jedná se o částku, s níž tento daňový subjekt počítá pro své další podnikání, jelikož dle základní zásady systému DPH, zásady neutrality, osoba plátce (§§ 6 a násl. DPHZ), má nárok na odpočet DPH tak, jak je upraven v § 72 odst. 1 DPHZ. Pokud odpočet daně převyšuje daň na výstupu, jedná se dle § 4 odst. 1 písm. d) DPHZ o nadměrným odpočtem. K povaze nadměrného odpočtu na DPH uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013-36, následující:

*„uplatnění nároku musí být za běžných okolností (tj. není-li důvodu k domněnce, že nárok je uplatňován podvodně, zcela nedůvodně, bez jakékoli opory ve skutkových důvodech apod.) považováno za okolnost, která významně ovlivňuje hospodaření plátce a dotýká se jeho legitimních zájmů. Nárok na odpočet [...] je přitom majetkový nárok vůči státu vyplývající přímo ze základních strukturálních principů DPH, na nichž je tato daň postavena. [...] Pracuje-li konstrukce DPH s relativně krátkými zdaňovacími obdobími, je jen logické, že nadměrný odpočet bude u řady plátců vcelku často se opakující jev.“*

### **3.2.2. Daňový odpočet při postupu k odstranění pochybností a jeho dopady**

Obecně se ustanovení d.ř., nestanoví-li zvláštní zákon jinak (§ 4 d.ř.), aplikují na všechny druhy daní a nemají zvláštních dopadů do jednotlivých hmotněprávních zákonů. Naproti tomu § 89 odst. 4 d.ř. představuje výjimku způsobem, kterým je spojen se systémem DPH, konkrétně s mechanismem vyplacení nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 DPHZ.

Odkazují na Taktické postupy Generálního finančního ředitelství, k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení, č.j. 5415/16/7100-20116-2205396, tzv. KOMBAJN, které upravují postup správců daně v případě nesouladů mezi kontrolními hlášeními dodavatele a odběratele (pokud jsou oba plátci DPH), kdy tento dokument zavazuje správce daně, aby postup k odstranění pochybností zahájil vždy, kdy jedna ze stran konkrétní transakce (která je chybně zanesena v kontrolním hlášení) uplatňuje nadměrný odpočet přesahující 250.000 Kč. V případě nižších nadměrných odpočtů je zahájení postupu k odstranění pochybností doporučeno. Z tohoto metodického pokynu vyplývá provázanost postupu k odstranění pochybností a problematiky nadměrných odpočtů DPH.

Pokud daňový subjekt uplatní daňové přiznání, z nějž mu vyplývá nárok na nadměrný odpočet, nachází se daňový subjekt po 30 dní následujících po posledním dni pro podání daňového přiznání (nebo po podání daňového přiznání, bylo-li podáno opožděně) v nejistotě, zda bude tento odpočet vyměřen a vyplacen ve lhůtě 30 dní, nebo zda bude zahájen postup k odstranění pochybností, čímž dojde k tomu, že před samotným vyměřením odpočtu jej bude správce daně prověřovat, a to např. na dobu jednoho roku, i více.

Pokud správce daně vyměří daňovou povinnost v souladu s daňovým přiznáním, dle § 140 odst. 1 a 2 d.ř. se za den doručení platebního výměru (rozhodnutí o této daňové povinnosti) považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, a pokud bylo daňové přiznání dodáno po tomto dni, tak se za den doručení platebního výměru považuje tento den.

V takovém případě je vydán platební výměr, který je založen do daňového spisu,<sup>77</sup> a daňovému subjektu je zaslán pouze na jeho požádání. Dle § 140 odst. 3 d.ř. je nutno žádosti o zaslání vyhovět ve lhůtě 30 dní, ale pokud je žádost podána před samotným vydáním platebního výměru, běží lhůta až od jeho vydání. Z toho vyplývá, že po podání daňového přiznání není stanovena lhůta, v jaké správce daně musí prověřit a rozhodnout, zda je daňová povinnost vyměřena v souladu s tímto tvrzením, či zda bude zahájen postup k odstranění pochybností.

Daňový subjekt uplatňující nadměrný odpočet je tedy 30 dní po podání daňového přiznání v nejistotě, jelikož neví, zda

- jeho daňová povinnost dle daňového přiznání byla vyměřena tzv. konkludentně (§ 140 odst. 1 a 2 d.ř.), a
- již běží třiceti denní lhůta pro vyplacení nadměrného odpočtu (tedy od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání či od podání tohoto daňového přiznání),

nebo zda

---

<sup>77</sup> Zde stojí za zmínku, že ZSDP umožňoval tzv. vyměření fikcí, kdy v případě vyměření daňové povinnosti dle daňového tvrzení fakticky k vydání platebního výměru nedošlo. D.ř. tuto koncepci změnil, kdy je již nutno v případě každé daňové povinnosti platební výměr skutečně vydat, byť se jen zakládá do spisu a nezasílá daňovému subjektu, pokud o zaslání daňový subjekt nezažádá.

- ještě k vyměření nedošlo, a to právě z důvodu, že správce daně zahájí postup k odstranění pochybností.

Zahájení postupu k odstranění pochybností totiž vylučuje, aby byla daňová povinnost vyměřena konkludentně dle § 140 odst. 1 a 2 d.ř. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č.j. 7 Afs 10/2006-57).

Dle mého názoru má daňový subjekt nárok na to, aby po uplynutí 30 dní po podání daňového přiznání věděl, zda jeho nadměrný odpočet byl vyměřen ke dni podání daňového přiznání (dle § 140 odst. 2 d.ř.), a zda již uplynula lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 DPHZ, nebo zda bude tvrzený nadměrný odpočet prověřen ještě před vyměření skrze postup k odstranění pochybností. Toto bude daňovým subjektům zajištěno pouze v případě, kdy lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 4 d.ř. bude brána jako závazná a propadná.

Zda došlo k vyměření daňové povinnosti dle § 140 odst. 1 a 2 d.ř. může daňový subjekt ověřit buď telefonickým dotazem správcem daně, využitím práva nahlížení do spisu dle §§ 66 a násl. d.ř., nebo využitím daňové informační schránky dle § 69 d.ř. Nejvyšší správní soud<sup>78</sup> vyloučil zahájení postupu k odstranění pochybností v případě, kdy platební výměr dle § 140 odst. 1 d.ř. byl daňovému subjektu k jeho dotazu potvrzen. K tomu cituji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č.j. 5 Afs 3/2008-81:

*„Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání či nikoli, musí předcházet úvaha správce daně. Stav obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně. Zahájí-li správce daně po podání daňového přiznání vytykáací řízení, popř. daňovou kontrolu, a provádí další úkony, jimiž ověřuje výši deklarované daňové povinnosti, již tímto konáním jednoznačně dává najevo, že nenastal stav, kdy bude podané daňové přiznání akceptovat, a vyměří daň v daňovém subjektu deklarované výši.“*

---

<sup>78</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008-147.

Podmínky vyplacení nadměrného odpočtu jsou stručně upraveny i v evropském právu, konkrétně pak v čl. 183 směrnice. Dle tohoto ustanovení mají členské státy na výběr, zda tento (vyměřený) přeplatek převedou do následujícího zdaňovacího období, a započtou jej na v budoucnu vyměřenou daňovou povinnost, nebo zda jej daňovému subjektu vyplatí, přičemž DPHZ upravuje toliko možnost vyplacení nadměrného odpočtu.<sup>79</sup> Směrnice výslovně zmiňuje, že podmínky vrácení vyměřených nadměrných odpočtů budou upraveny vnitrostátními předpisy.

Osobně se domnívám, že vzhledem k tomu, o jak zásadní institut se v systému DPH jedná, a vzhledem k rozsahu samotné směrnice, zasluhovaly by pravidla pro pozdržení okamžiku vyměření nadměrného odpočtu (či jeho přesun do dalšího zdaňovacího období) alespoň několik zásadních vymezení i v legislativě EU.<sup>80</sup> Koneckonců, systém vyplacení nadměrných odpočtů DPH, stejně otázka jejich prověřování a pozdržení výplaty nadměrných odpočtů, je poměrně často předmětem řízení o předběžných otázkách před Soudním dvorem Evropské unie, byť výslovná právní úprava ve Směrnici absentuje.

### **3.3. Lhůta dle § 89 odst. 4 d.ř. a otázka její povahy**

V kontextu problematiky nadměrných odpočtů a oprávnění správce daně k jejich prověření ještě před samotným vyměřením je stěžejní § 89 odst. 4 d.ř., který představuje jedinou ochranu daňových subjektů, aby toto prověřování bylo zahájeno v přiměřené lhůtě. Dle tohoto ustanovení *vydá správce daně výzvu k odstranění pochybností ve lhůtě 30 dní*, ode dne podání daňového přiznání (event. od posledního dne lhůty pro jeho podání, bylo-li podáno předčasně).

V praxi nepanuje shoda ohledně toho, zda se jedná o lhůtu propanou, po jejímž uplynutí správce daně ztrácí oprávnění prověřit nadměrný odpočet ještě před vyměřením, nebo zda se jedná o lhůtu pořádkovou, a její překročení nemá za následek nemožnost prověření nadměrného odpočtu před vyměřením.

---

<sup>79</sup> Možnost převedení nadměrného odpočtu DPH do jiného období lze připodobnit k daňové ztrátě dle §§ 5 a 34 Dpřij.

<sup>80</sup> Obecně k interpretaci právních předpisů ve světle komunitárního práva viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č.j. 5 Afs 68/2009-113.

Za datum vydání výzvy k odstranění pochybností se nepovažuje datum jejího vyhotovení, ale datum odeslání výzvy daňovému subjektu (§ 101 odst. 2 d.ř.). Aby správce daně dostal § 89 odst. 4 d.ř., je povinen 30. den výzvu k odstranění pochybností odeslat.

Pokud bychom akceptovali výklad o pořádkové povaze této lhůty, jediným následkem pro daňový subjekt v případě zahájení postupu k odstranění pochybností po lhůtě dle § 89 odst. 4 d.ř. by tak byla dle odborné literatury<sup>81</sup> možnost domáhat se náhrady škody pro nesprávný úřední postup dle § 13 OdpŠk.

Je ovšem otázkou na jaký nárok přesně odborná literatura směřovala, jelikož nedodržení pořádkových lhůt orgánem veřejné správy je sice dle § 13 OdpŠk výslovně označeno za nezákonný postup. Jen těžko by ovšem daňový subjekt prokázal, že mu vznikla škoda postupem k odstranění pochybností z toho důvodu, že tento byl zahájen například den po lhůtě dle § 89 odst. 4 d.ř. Takový nárok na náhradu škody z titulu nesprávného úředního postupu si lze velmi obtížně představit.

Výše uvedená odborná literatura dokonce zmiňuje možnost daňového subjektu domáhat se dodržení této lhůty prostřednictvím podnětu na ochranu před nečinností dle § 38 d.ř., což vzbuzuje spíše jen úsměvnou představu o daňovém subjektu domáhajícího se správce daně, aby jeho daňovou povinnost prověřil a zahájil ohledně nadměrného odpočtu postup k odstranění pochybností ve lhůtě dle § 89 odst. 4 d.ř., a nikoli později.

Dle mého vědomí byla tato lhůta za účinnosti d.ř. předmětem toliko jediného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č.j. 4 Afs 95/2016, který s odkazem na výše zmíněnou odbornou literaturu konstatuje, že prekluzivní povaha této lhůty z ustanovení nevyplývá, na rozdíl např. od lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 d.ř. a lhůty pro placení daní dle § 160 odst. 1 d.ř.

Tento výklad ovšem považuji za nesprávný. Předně, názor o pořádkové lhůtě nemá oporu v samotném d.ř., ani v důvodové zprávě k d.ř., ale především ne v systematice a účelu postupu k odstranění pochybností. Je zřejmé, že úmyslem zákonodárce bylo zvýšit právní

---

<sup>81</sup> BAXA J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 491.

jistotu daňových subjektů uplatňujících nadměrný odpočet u DPH, což vyplývá přímo z důvodové zprávy k d.ř. Níže podávám právní názor, který jsem neúspěšně prezentoval před Nejvyšším správním soudem v případě, kdy správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností 31. den po podání daňového přiznání.

Lze konstatovat, že právní jistota plátců ohledně toho, zda jimi uplatněný nadměrný odpočet bude bez dalšího vyplacen či zda bude předmětem postupu k odstranění pochybností, je bezpochyby hodnotou, na které je zapotřebí lpět. Mám za to, že označení lhůty pro zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 4 d.ř. jakožto pořádkové je zapotřebí odmítnout, jelikož by v praxi neexistovala zákonná ochrana toho, aby nadměrné odpočty byly prověřovány, a aby o jejich vyměření nebo prověření (právě v rámci postupu k odstranění pochybností, výjimečně daňovou kontrolou před vyměřením) bylo rozhodnuto co nejdříve.

Výklad o pořádkové povaze lhůty je dle mého názoru v rozporu jak s výslovným zněním § 89 odst. 4 d.ř., tak se základními zásadami správy daní a ve výsledku i systémem DPH. Na úrovni společného systému DPH dle směrnice, a stejně na úrovni jednotlivých členských států je již automaticky poskytována daňovým subjektům ochrana před nepřiměřeně dlouhým prověřováním nadměrného odpočtu (viz níže § 254a d.ř. a s ním související judikatura Evropského soudního dvora), a je tedy zřejmé, že správce daně nelze obdařit svévolí ohledně toho, kdy postup k odstranění pochybností zahájí.

Vzhledem k tomu, že postup k odstranění pochybností lze zahájit pouze před okamžikem vyměření daně, znamená výklad lhůty dle § 89 odst. 4 d.ř. jako pořádkové možnost správce daně oddálit dle své libosti rovněž okamžik vyplacení nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 DPHZ, který je vázán právě na okamžik vyměření daňové povinnosti. Pokud je lhůta dle § 89 odst. 4 d.ř. pořádková, pak není okamžik vyměření chráněn žádným jiným ustanovením. S takovým výkladem bude správce daně limitován pouze tím, že by nadměrný odpočet měl vyměřit před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

K povaze této lhůty se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52:

*„Pro účely rychlého postupu právě v situaci, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet*

*(což je nyní souzená situace), má správce daně povinnost v případě pochybností vydat výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne kdy bylo takového podání učiněno.....Jednoznačně tak daňový řád zavedl „časový tlak“ na správce daně, aby v takových případech konkrétní pochybností umožnil daňovému subjektu tyto co nejrychleji odstranit a rozptýlit a sám o vzniku daňového odpočtu co nejrychleji rozhodnout a vyměřený nadměrný odpočet ve stanovené lhůtě daňovému subjektu vrátit."*

Stejně závěry vyplývaly z odborné literatury<sup>82</sup> k DPHZ jak za účinnosti ZSDP, tak za právní úpravy dle § 89 odst. 4 d.ř. v aktuálních komentářích k DPHZ.<sup>83</sup>

Lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, dle něž je nepřipustná situace, kdy je daňový subjekt vázán řadu lhůt a povinností, a správce daně by naopak žádnými lhůtami vázán nebyl. Byť se toto usnesení vyjadřovalo k lhůtě pro vyřízení námitek dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, je aplikovatelné na daňové právo procesní v celém rozsahu.

Závaznost lhůty § 89 odst. 4 d.ř. dle mého názoru vyplývá ze stejně dlouhé lhůty pro vyplacení vyměřeného nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 DPHZ. Tyto dvě stejně trvající lhůty mají za následek, že daňový subjekt musí být 30 dní od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání obeznámen s tím, zda byl uplatněný nadměrný odpočet vyměřen, a bude vyplacen dle zákona, nebo zda je zahájen postup k odstranění pochybností. Logika těchto ustanovení (§ 105 odst. 1 DPHZ a § 89 odst. 4 d.ř.), dle níž musí mít daňový subjekt 30 dní po podání daňového přiznání jistotu, zda je jeho nadměrný odpočet vyměřen, je provázaná, resp. má být vykládána ve vzájemné souvislosti. Jsem přesvědčen, že lhůta dle § 89 odst. 4 d.ř. by měla být považována za lhůtu propadnou.

Otázkou zůstává lhůta, v níž lze zahájit postup k odstranění pochybností v případě, kdy z daňového tvrzení nevyplývá nadměrný odpočet, a lhůta dle § 89 odst. 4 d.ř. se neuplatní. Je zřejmé, že v těchto případech správce daně žádnou konkrétní lhůtou vázán není, a jedinou limitací je tedy okamžik, kdy ve vztahu k platebnímu výměru dojde ke konkludentnímu

---

<sup>82</sup> DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍŠEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2010, s. 586.

<sup>83</sup> Viz DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍŠEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2017, s. 974.



vyměření dle § 140 odst. 1 d.ř., které musí nastat teprve po odevzdání daňového tvrzení, ale dle fikce dle § 140 odst. 2 d.ř. se zpětně za den vydání platebního výměru považuje den jeho odevzdání.

S ohledem na zásadu postupu bez zbytečného průtahu dle § 7 d.ř. lze usuzovat, že správce daně sice v této věci není omezen jednoznačně, nicméně s ohledem na tuto zásadu musí postupovat bezodkladně, a v zásadě by postup k odstranění pochybností v jiných případech neměl být zahajován po 30 dnech. Postup k odstranění pochybností je uplatnitelný u všech druhů daní, kdy ovšem pro správce daně není natolik výhodný, jelikož fakticky odsouvá okamžik vyměření, a daňovému subjektu nevzniká ani povinnost uhradit penále, jako by tomu bylo v případě daňové kontroly, zahájené (byť třeba jen měsíc) po vyměření.

### **3.4. Pochybnosti správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř. a formální podoba výzvy k odstranění pochybností**

Dle § 89 odst. 1 d.ř. může správce daně zahájit postup k odstranění pochybností pouze, pokud disponuje kvalifikovanými pochybnostmi ohledně správnosti, úplnosti a průkaznosti řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem. Předmětem pochybností mohou být např. i údaje v příloze daňového daňového priznání.<sup>84</sup>

Typickým je užití postupu k odstranění pochybností u DPH, v menší míře u spotřební daně a daně z příjmu. Specifický postup k odstranění pochybností v případě daně z nabytí nemovitých věcí je upraven vlastní metodickou pomůckou, dle níž lze tento postup využít pouze, pokud má správce daně pochybnosti ohledně údajů tvrzené směrné hodnoty. Lze si nicméně představit využití u daně z nemovitých věcí i daně silniční.

V případě, kdy ovšem k daňovému tvrzení není připojena povinná příloha, je na místě postup dle § 74 d.ř., jelikož se jedná o vadu podání, pro niž podání nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Postup k odstranění pochybností je v takovém případě vyloučen.

---

<sup>84</sup> Metodická pomůcka s. 2.

Vyloučeno je také zahájení postupu k odstranění pochybností v případě chybných údajů obsažených v kontrolním hlášení dle § 101c a násl. DPHZ, jelikož v případě pochybností správce daně o údajích v kontrolních hlášení je stanoven speciální postup dle § 101g odst. 2 a 3 DPHZ, spočívající ve vydání výzvy ke změně nebo doplnění údaje v kontrolním hlášení. Speciální zákonná úprava se dle § 4 d.ř. užíje přednostně před § 89 odst. 1 d.ř.

Speciální úpravu výzvy k odstranění pochybností pak obsahuje § 128 d.ř. odst. 1 d.ř. pro účely registračního daňového řízení, pokud má správce daně pochybnosti o údajích uvedených daňovým subjektem v přihlášce k registraci (§ 126 d.ř.), nebo v oznámení o změně registračních údajů (§ 127 d.ř.).

Oproti znění § 43 odst. 1 ZSDP byla přidána náležitost, aby pochybnosti správce daně byly konkrétní. Jedná se o jasné sdělení zákonodárce, kterým směrem je správní praxi v případě postupu k odstranění pochybností nutno směřovat. Toto zpřísnění podmínek pro zahájení v textu zákona ovšem ze strany správce daně zůstalo nevyslyšeno, a praxe důvodnosti zahájení postupu k odstranění pochybností se ve vztahu k ZSDP nijak výrazně neodlišuje. Vady, které vytýkalo správní soudnictví ohledně pochybností správce daně již dříve, zůstávají stále zachovány, a judikatura ve vztahu k naplnění podmínek dle § 43 odst. 1 ZSDP je tak stále aktuální a aplikovatelná.

Nabízelo by se doporučení pro jednoznačnější zákonné vymezení podmínek pro zahájení tohoto postupu. Osobně se ovšem domnívám, že formulace „konkrétních pochybností“ je dostatečná a přiléhavá, jelikož taxativní výčet zde nepřichází v úvahu.

Proti textu zákona stojí samotná praxe správce daně. V tomto kontextu lze zmínit, že gramatické vyjádření podmínek, kdy lze vést tento kontrolní postup, je v českém právním řádu totožné již od 20. let 20. století., resp. od zákona č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, který je dle odborných názorů jedním z nejdokonalejších daňových zákonů v naší historii.<sup>85</sup> V následujících desetiletích se sic měnily zákony, které správu daní upravovaly, nicméně postup k odstranění pochybností (třeba jako jinak označený institut) byl v těchto zákonech v téměř nezměněné podobě vždy přítomen.

---

<sup>85</sup> DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. Obrana před daňovou kontrolou. Praha : Aspi, a.s., 2006, s. 15.

Jak bylo řečeno výše, je pouze na úvaze správce daně, zda se v konkrétním případě rozhodne pro postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu, a stejně tak je pouze na uvážení správce daně, zda vydá výzvu k odstranění pochybností tolíko s odkazem na údaje obsažené v daňovém přiznání (nezřídka ve formě strohého konstatování, že je uplatněn nadměrný odpočet), nebo provede úkony v rámci vyhledávací činnosti (dožádání, vysvětlení nebo místní šetření), a potvrdí nebo alespoň ověří, zda pochybnosti dle výzvy skutečně existují.

Jak jsem již uvedl, správce daně při zahájení daňové kontroly sic nepotřebuje naplnit žádné zákonné podmínky, ale z § 89 odst. 1 d.ř. v kombinaci se základními zásadami správy daní (zejména šetřením práv dle § 5 odst. 3 d.ř.) lze dovést povinnost správce daně, pakliže konkrétními pochybnostmi o správnosti tvrzení daňového subjektu skutečně disponuje, nezahajovat daňovou kontrolu, ale pokusit se tyto odstranit právě skrze postup k odstranění pochybností. To dovedl Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č.j. 4 Afs 182/2016 ze dne 25. 1. 2017, s odkazem, že v případě nutnosti lze tzv. navazující daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 d.ř. zahájit vždy.

Vzhledem k textaci zákona, důvodové zprávy, odborné literatury, ale i metodické pomůcky, by správce daně měl využít v rámci procesu získání konkrétních pochybností vyhledávací činnost. Metodická pomůcka pak dokonce vyslovuje doporučení, aby daňový subjekt byl nejprve za účelem odstranění pochybností kontaktován neformálně, pokud by bylo evidentní, že postačuje předložit jeden doklad. V praxi jsem se však s tímto postupem ještě nesetkal.

Správce daně v rámci své argumentace v rámci soudních řízení správních, jejichž předmětem je právě otázka zákonnosti výzvy dle § 89 odst. 1 d.ř. poukazuje na to, že v této fázi nalézacího řízení po něm nelze požadovat, aby disponoval naprosto konkrétními skutkovými zjištěními.

Tuto argumentaci považuji za poměrně zavádějící. Problém praxe ohledně naplnění podmínek dle § 89 odst. 1 d.ř. není, zda se pochybnosti posléze potvrdí v rámci postupu k odstranění pochybností, ale právě jakákoli absence výstupů vyhledávací činnosti nebo

jakýchkoli odůvodnění obecně formulovaných pochybností při samotném zahájení tohoto postupu.

Správce daně často pouze formálně odkazuje na uplatněný odpočet (zpravidla nadměrný), nebo obecně rekapituluje údaje z daňového přiznání. Souhlasím s tím, že po správci daně při zahájení vyměřovacího řízení objektivně nemůže být požadována naprostá jistota ohledně svých pochybností, nicméně pokud by odůvodnění výzvy dle § 89 odst. 1 d.ř. obsahovalo alespoň obecné výstupy vyhledávací činnosti, bylo by zákonu dozajista učiněno za dost. K tomu lze citovat z metodické pomůcky:

*„Konkrétní pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tzn. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky (např. z místních šetření) či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž byl zahájen postup k odstranění pochybností.“*

Existence skutkově podložených a odůvodněných pochybností v případě postupu dle § 89 odst. 1 d.ř. není pouhým zákonným požadavkem, nýbrž i odpovídá samotné logice daňového řízení. Pokud má postup k odstranění pochybností být pouze rychlým postupem za účelem ověření dílčích obchodních skutečností, je takový postup možný pouze za situace, že daňovému subjektu je dle možností konkrétně sděleno, jaké pochybnosti má odstranit.

Bez těchto pochybností se dle mého názoru bude jednat vždy o prověřování celého zdaňovacího období, a tedy o zastřenou daňovou kontrolu. Případně o situaci, kdy si správce daně začne sporné účetní případy vyhledávat teprve v účetních dokladech předložených v reakci na výzvu k odstranění pochybností.

K tomu se Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102<sup>86</sup>:

---

<sup>86</sup> O tomto rozsudku lze říci, že i dnes se na něj správní soudy při konsatování nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností odvolávají.

*„Již ze samotného znění citovaného ustanovení § 43 odst. 1 d.ř. je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dílčích zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivost údajů v tomto prohlášení uvedených. Právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně dle § 43 d.ř., a subjekty, které takovému postupu být podrobeny nesmí. Pouze ty subjekt, ve vztahu nimž pochybnost správce daně o jejich daňově relevantních tvrzení existuje, mohou být povinny nést případné negativní důsledky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti, která vyplývá z § 43 odst. 1 d.ř. Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 d.ř. nezákonností, jež nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. podkladem pro stanovení daně) a výjimečně může podle okolností mít i povahu nezákonného zásahu.“*

Existence konkrétních pochybností na straně správce daně je tak prvotní materiální podmínkou pro zahájení postupu k odstranění pochybností, a postup k odstranění pochybností je formálně zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností, jejíž podoba a další podmínky jsou definovány v § 89 odst. 2 až 4 d.ř, kdy § 89 odst. 2 d.ř. stanoví formální náležitosti výzvy.

Z formálního pohledu je výzva k odstranění pochybností rozhodnutím dle § 101 d.ř., a pro svoji zákonnost musí obsahovat všechny zákonné náležitosti dle § 102 d.ř. Výzva k odstranění pochybností je vydána okamžikem, kdy je učiněn úkon směřující k doručení, a vůči daňovému subjektu je postup k odstranění pochybností zahájen okamžikem jejího doručení. Proti výzvě se dle § 109 odst. 2 d.ř. nelze odvolat.

Struktura rozhodnutí dle § 89 odst. 1 d.ř. je (vyjma formálních náležitostí) výrok (§ 102 odst. 1 písm. d/ d.ř) odůvodnění (§ 102 odst. 2, 3 a 4 d.ř.), a dále poučení (dle § 102 odst. 1 písm. f/ d.ř.).

Za nesprávně strukturovanou považuji výzvu k odstranění pochybností, kdy jsou pochybnosti, stejně jako skutkové podklady pro tyto pochybnosti, uvedeny nikoli v odůvodnění této výzvy, ale v jejím výroku.

Dle § 102 odst. 3 d.ř. obsahuje odůvodnění rozhodnutí důvody výroku (kterým je vyzvání k odstranění pochybností). Důvodem výroku výzvy k odstranění pochybností, tedy vyzvání k odstranění pochybností, logicky musí být právě podstata těchto pochybností. Sdělení, jaká skutková zjištění vedly správce daně k závěru, že ohledně tvrzení daňového subjektu disponuje konkrétními pochybnostmi ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř. Vzhledem k tomu, že se vyjma daňového tvrzení daňového subjektu zpravidla jedná o první úkon nalézacího řízení vyměřovacího (případně doměřovacího), neuplatní se pro odůvodnění výzvy § 102 odst. 3, věta druhá, a odst. 4 d.ř.

Naproti tomu výrok dle § 102 odst. 1 písm. d) musí obsahovat odkaz na právní předpis, dle něž je rozhodnutí vydáno. Dle mého názoru postrádá logiku, aby konkrétní pochybnosti správce daně jakožto esenciální podmínka postupu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř. byly obsaženy ve výroku této výzvy, a nikoli v jejím odůvodnění, které musí ze zákona obsahovat důvody výroku rozhodnutí (§ 102 odst. 3 d.ř.).

Zatímco Celní správa České republiky vydává výzvy k odstranění pochybností v souladu s výše uvedeným názorem, Finanční správa České republiky vydává zpravidla výzvy k odstranění pochybností v podobě, kdy jsou konkrétní pochybnosti správce daně dle § 89 odst. 1 d.ř. uvedeny právě ve výroku této výzvy.

Odůvodnění výzev Finanční správy pak obsahuje typizovaný text charakterizující vyměřovací řízení, kdy je zahájeno, a jaké jsou povinnosti správce daně ohledně správného stanovení daně, a jaké jsou jeho pravomoci v rámci postupu k odstranění pochybností. Jak jsem již uvedl výše, výzva k odstranění pochybností v takové podobě dle mého názoru odporuje struktuře rozhodnutí, zejména jeho odůvodnění a výroku dle § 102 d.ř.

V případě uplatněného nadměrného odpočtu je pak zahájení postupu k odstranění pochybností zásadní změnou do postavení, práv a povinností ale i legitimních očekávání

daňového subjektu ze stavu, kdy by svůj odpočet obdržel 31. den po podání daňového přiznání a bez procesní aktivity, na subjekt, který

- musí správci daně předložit veškeré důkazní prostředky, vztahující se ve většině případů ke zdaňovacímu období jako celku,
- čelí riziku vyměření daně dle pomůcek pro nedostatečnou součinnost,
- je svých peněžních prostředků zbaven po dobu trvání postupu k odstranění pochybností,
- bez jakékoli kompenzace (s výjimkou § 254a d.ř.,)
- případně čelí navazující daňové kontrole dle § 90 odst. 3 d.ř. a
- a který nemá jistotu, že bude tento odpočet v rámci výsledného platebního výměru vyměřen.

Toto všechno jsou důvody, aby postup k odstranění pochybností byl vnímán jako postup, který zásadním způsobem zasahuje do chodu daňového subjektu jako celku, a v tomto smyslu byl měl být užíván správcem daně a přezkoumáván ve správním soudnictví. Správce daně samozřejmě má právo na kontrolu plnění povinností daňovými subjekty a ověření jejich daňových tvrzení, nicméně v případě zahájení postupu k odstranění pochybností u daňových odpočtů dochází k zásahu preventivnímu, před samotným vyměřením daně, a k tomu by mělo docházet pouze v odůvodněných případech.

Jak napovídá znění zákona (k nimž lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 7 Afs 25/2003-58), výzvu k odstranění pochybností lze vydat pouze, disponuje-li správce daně konkrétními pochybnostmi či skutkovými důvody zakládajícími pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení. Pouze v takovém případě bude výzva jasná, určitá, srozumitelná, ale především splnitelná. Dále cituji ze s. 4 metodické pomůcky:

*„pokud je výzva nejasná, nesrozumitelná či nekonkrétní, znamená to, že správce daně neumožnil řádně daňovému subjektu odstranit vzniklé pochybnosti a takové pochybení správce daně zpochybňuje jeho následné rozhodnutí o stanovení daně.“*

V metodické pomůcce<sup>87</sup> je také výslovně uvedeno, že správce daně musí ve výroku výzvy uvést, zda má o tvrzeních daňového subjektu pochybnost o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti (případně jde o několik z těchto variant), a nelze je do výroku výzvy pouze všechny opsat, a přitom nijak neodůvodnit. Bohužel, takový postup je obvyklý.

Výjimkou není stav, kdy správce daně do výroku výzvy k odstranění pochybností jen bez dalšího opíše znění § 89 odst. 1 d.ř., kdy jako odůvodnění svých pochybností konstatuje vysoké hodnoty např. osvobozených plnění s nárokem na odpočet dle § 62 a násl. DPHZ (příp. plnění dle § 72 odst. 1 písm. a/ DPHZ).

Taková pochybnost ovšem v žádném případě neodpovídá požadavkům zákona. Jak k tomuto uvedl Nejvyšší správní soud<sup>88</sup>, ve výzvě k odstranění pochybností musejí být uvedeny nikoli toliko samotné pochybnosti, ale především konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, nebo o pravdivosti v nich uvedených.

Je zřejmé, že na straně správce daně musejí existovat nikoli pouze konkrétní pochybnosti ve smyslu konkrétního údaje z daňového tvrzení, nebo pochybnosti o konkrétní transakci daňového subjektu. Správce daně musí ve výzvě také náležitě objasnit, jaké skutkové okolnosti tyto jeho pochybnosti zakládají, resp. co je způsobilo.

### **3.5. Konkrétní příklady pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř.**

Během své praxe v advokátní kanceláři jsem se již setkal s celou řadou způsobů, jakými správce daně odůvodňuje zahájení postupu k odstranění pochybností, a tedy v jakých skutečnostech shledává konkrétní pochybnosti o tvrzeních daňových subjektů, a to:

---

<sup>87</sup> Metodická pomůcka s. 5.

<sup>88</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61.



- vysoké hodnoty určité hodnoty v daňovém přiznání – daň na vstupu, dodání zboží do jiného členského státu, apod;
- není uplatněna daň na výstupu, přičemž je uplatněna daň na vstupu,
- plátce dle správce daně vykazuje nárůst daně na vstupu,
- nesoulad hodnot uvedených v daňovém přiznání s hodnotami vykázanými v JSD, případně intrastatu<sup>89</sup>;
- neodstranění pochybností za jiná zdaňovací období, které jsou předmětem jiných postupů k odstranění pochybností,
- dlouhodobé pochybnosti o uskutečňování ekonomické činnosti dle § 5 odst. 2 DPHZ,
- dlouhodobý poměr přijatých a uskutečněných plnění,
- existence neuhrazeného daňového nedoplatku z jiných zdaňovacích období,
- dlouhodobě vykazovaný záporný hospodářský výsledek.

Tyto výzvy se pak zpravidla vůbec nevyjadřují k rozsahu jejich pochybností. Předmětem je většinou např. celý odpočet, nebo veškerá přijatá plnění. Setkal jsem se i s výzvami, které ve výroku identifikovaly jednu konkrétní obchodní transakci, která je předmětem jejich zájmu či spíše pochybností, ovšem bez jakéhokoli odůvodnění těchto pochybností.

Zejména od 1. 1. 2016 po zavedení povinnosti pro plátce DPH podávat kontrolní hlášení dle § 101c DPHZ a násl., díky nimž má správce daně s nadsázkou řečeno online přístup k

---

<sup>89</sup> Jedná se o evidenci vedenou na základě nařízení Evropské parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy, a nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 471/2009, o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi, které jsou shromažďovány prostřednictvím Celní správy České republiky na základě § 56 CelZ.

obchodním vztahům mezi plátcí DPH, zejména pak k druhé smluvní straně u každé dílčí transakce, lze na správce daně klást ve vztahu § 89 odst. 2 d.ř. oprávněné nároky na vymezení rozsahu pochybností.

Z mé zkušenosti byly jako nezákonné prohlášeny výzvy, v nichž správce daně konstatuje toliko, že hodnoty vykázané na výstupu nejsou dostatečné vysoké hodnoty v kontextu vykázaného odpočtu. V takových případech je konstatováno, že odkazování na jakési blíže neurčité hodnoty (které jsou jednak nekvantifikovány, jednak stanoveny samotným správcem daně) nepředstavuje konkrétní pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř., jelikož se jedná o obecný názor ohledně uskutečněných a zdanitelných plnění. Nelze kontrolovat řádné plnění povinností daňového subjektu teprve po předložení veškerých dokladů právě na výzvu k odstranění pochybností.

K požadavku na samotné pochybnosti dle § 89 odst. 1 d.ř. lze citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č.j. 8 Afs 76/2015-58, který ze všech mnou zhlédnutých judikátů obsahuje nejvíce ambiciózní demonstrativních výčet skutkových podstat a podob konkrétních pochybností v kontextu tohoto ustanovení:

*„Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.*

*Samotná výše nadměrného odpočtu nemůže založit důvod pro zahájení postupu podle § 89 daňového řádu, postrádá-li výzva bližší odůvodnění, proč má správce daně důvodné podezření, že uplatněná výše odpočtu je nesprávná. Výzvu by mohl odůvodnit např. srovnáním s výší odpočtů nárokových daňovým subjektem v jiných zdaňovacích obdobích s tím, že výše odpočtu v prověřovaném zdaňovacím období se znatelně liší od výše obvyklé pro daňový subjekt.*

*Skutkovou okolností, která by zakládala konkrétní pochybnosti správce daně, nemůže být bez dalšího ani zahájení, resp. neukončení postupu k odstranění pochybností za jiné zdaňovací období. Takový závěr by vedl k absurdním důsledkům, neboť by umožnil správci daně zahájit libovolný počet postupů k odstranění pochybností za různá zdaňovací období pouze na základě již zahájeného postupu k odstranění pochybností za jedno zdaňovací období. Takto by správce daně mohl popřít požadavek na konkrétnost výzvy, tj. na podložení pochybností relevantními skutkovými okolnostmi vztahujícími se právě k prověřovanému zdaňovacímu období. Skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je bez dalšího „promítat“ do jiných zdaňovacích období (viz např. rozsudek ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 – 63).*

*Není pochopitelně vyloučeno, že plnění uskutečněná či přijatá v jednom zdaňovacím období mohou určitým způsobem souviset s plněními vztahujícími se k jinému zdaňovacímu období. Zamýšlí-li však správce daně opřít své pochybnosti o skutečnosti z jiného zdaňovacího období, musí vysvětlit, jak souvisejí s prošetřovaným zdaňovacím obdobím (např. právě srovnáním výše nadměrných odpočtů, která svědčí o značné neobvyklosti prověřovaného odpočtu).*

*Soud např. uznal, že výzva byla dostatečná, pokud správce daně opřel svou pochybnost o skutečnost, že daňový subjekt, jehož hlavní ekonomickou činností byla montáž sádrokartonu, neměl zaměstnance a objem provedených prací činil v rozhodném měsíci 859 842 Kč. Správci daně tak vznikla důvodná pochybnost o tom, kdo práce provedl. S ohledem na hlavní ekonomickou činnost daňového subjektu správce daně vyjádřil pochybnost také o uplatnění snížené sazby DPH, protože u stavebních prací se běžně uplatňuje základní sazba daně, zatímco snížená sazba daně vyžaduje splnění zákonem stanovených podmínek (rozsudek ze*

dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 – 63). 32. Připomenout lze i rozsudek ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 57/2012 – 35, kdy soud považoval za vyhovující požadavkům rozšířeného senátu výzvu založenou na zjištění, že výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v rozhodném období značně přesáhla hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích. Správci daně proto vznikla pochybnost, co způsobilo nárůst ekonomické činnosti daňového subjektu, zda tato činnost byla předmětem DPH a zda u souvisejících plnění bylo možné uplatnit nárok na odpočet. 33. Správce daně dostal požadavkům na výzvu zahajující vytýkáci řízení ve věci rozhodnuté rozsudkem ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 – 41 (viz zejm. odst. 20). Daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury společnosti, jejíž sídlo zapsané v obchodním rejstříku bylo pouze formální, společnost neposkytovala místně příslušnému správci daně žádnou součinnost a nepodala daňové přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období. Správce daně dále vyjádřil pochybnosti o tom, zda stěžovatelka dodala zboží do jiného státu jiné společnosti, neboť registrace na faktuře uvedeného VAT ID byla zrušena před datem deklarování uskutečnění zdanitelného plnění. 34. V další věci soud neshledal nezákonnou ani výzvu zahajující postup k odstranění pochybností, v níž správce daně zmínil tři skutkové okolnosti, které ve svém souhrnu zavadaly důvodné pochybnosti: reálný nárůst ekonomické činnosti daňového subjektu se sídlem na hromadné adrese a bez nahlášené provozovny k výkonu faktické ekonomické činnosti (viz rozsudek ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014, odst. 19). 35. Naopak sdělení správce daně, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na určitém řádku, nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného na tomto řádku daňového přiznání."

Dále bych citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014-27:

"Naproti tomu žalovaný postup k odstranění pochybností nezaměřil na jednotlivé či dílčí pochybnosti. Stěžovatelku nejprve obecně vyzval k odůvodnění nárůstu plnění, aniž by uvedl konkrétní tvrzení, o kterém měl pochybnosti; podstatná část postupu k odstranění pochybností pak probíhala bez součinnosti se stěžovatelkou, žalovaný po ní žádné dodatečně konkretizované důkazy nepožadoval a namísto toho vyhledával důkazní prostředky z vlastní iniciativy. Stěžovatelce tak nebylo zřejmé, co konkrétně měla v průběhu postupu k odstranění pochybností doložit či jaké kroky měla učinit k tomu, aby byl postup k odstranění pochybností

*ukončen. Průběh postupu k odstranění pochybností tedy nijak nepřipomínal „písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem“*

Z výše uvedené judikatury vyplývá, že za nezákonné jsou zpravidla označeny takové výzvy k odstranění pochybností, které pouze obecně konstatují skutečnosti tvrzené daňovým subjektem v jeho daňovém přiznání. typicky, že jsou tvrzeny vysoké hodnoty přijatých plnění, a nízké hodnoty plnění uskutečněných. Dle výše uvedené judikatury však k zákonnosti výzvy správci daně postačí, pokud prokáže, že hodnota přijatých plnění se skutečně odlišuje od hodnot daňovým subjektem běžně vykazovaných.

Relevantní jsou samozřejmě poznatky z jiných evidencí samotného správce daně, a to např. registrace daňového subjektu k dani ze závislé činnosti, značící množství zaměstnanců, dále typicky kontrolní hlášení, souhrnná hlášení, evidence z úseku spotřebních daní. Samostatnou otázkou zůstává důkazní využitelnost výstupů z elektronické evidence tržeb, k níž jsem osobně spíše skeptický. V případě nesrovnalosti v těchto evidencích se bude zpravidla jednat o konkrétní pochybnost ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř.

Správce daně má samozřejmě ještě před vydáním výzvy k odstranění pochybností možnost vyžádat informace od jiných orgánů veřejné moci, případně od třetích osob (§ 57 d.ř.) nicméně vzhledem k obvyklým lhůtám při správě daní by tento postup správce daně nestihl v přiměřené době (zejména v případě odpočtu dle § 89 odst. 4 d.ř.). Obecně bych judikatorní závěry ve vztahu k zákonnosti výzvy k odstranění pochybností shrnul tak, že pokud správce daně alespoň částečně vymezí své pochybnosti, a nebude se dotazovat na daňové tvrzení v celé šíři, a pokud alespoň částečně ve výzvě vymezí nějaké zdůvodnění svých pochybností jinak než pouze uplatněným nadměrným odpočtem, jinými slovy předestře alespoň minimální vyhledávací činnost, byť např. ve vlastních evidencích, jedná se o výzvu zákonnou.

### **3.6. Podoba výzvy dle § 89 odst. 2 d.ř.**

Existence náležitých pochybností správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř. je podmínkou pro naplnění § 89 odst. 2 d.ř., tedy aby tyto pochybnosti ve výzvě byly uvedeny takovým způsobem, kdy daňovému subjektu umožní, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil,

nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky. Podoba výzvy dle § 89 odst. 2 d.ř. je tak další podmínkou zákonnosti výzvy, ale i zákonnosti postupu k odstranění jako celku.

V odst. 1 jsou definovány podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností, tedy existence konkrétních pochybností, podložených skutkovými zjištěními, v odst. 2 jsou pak definovány formální podmínky, v jaké podobě musí být existence pochybností dle odst. 1 daňovému subjektu sdělena. Výzva k odstranění pochybností bude zákonnou nejen dle toho, zda správce daně disponuje pochybnostmi odpovídajícími § 89 odst. 1 d.ř., ale zejména, zda bude dle § 89 odst. 2 d.ř. obsahovat pochybnosti odůvodněné takovým způsobem, který umožní daňovému subjektu se k těmto pochybnostem vyjádřit, případně neúplná tvrzení doplnit.

Pokud je postup k odstranění pochybností zahájen bez existence podmínek dle § 89 odst. 1 d.ř., bude výzva nezákonná také pro nedostání podoby výzvy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 2 d.ř. K požadavku na formulaci výzvy k odstranění pochybností se vyjádřil Nejvyšší správní soud<sup>90</sup> následovně:

*„V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil.“*

Správce daně je na základě tohoto ustanovení pouze oprávněn daňovému subjektu poskytnout návod, co má učinit, vysvětlit, doložit, prokázat nebo opravit.<sup>91</sup> V první řadě by mělo být ve výzvě konstatováno, který konkrétní údaj z daňového tvrzení považuje správce daně za nevěrohodný nebo neprůkazný, typicky která konkrétní účetní operace (např. ve vztahu k jednomu odběrateli), příp. o údajích na které řádku daňového přiznání jsou pochybnosti (typicky o dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 DPHZ).

---

<sup>90</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č.j. 8 Afs 38/2011-117.

<sup>91</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 490.

V praxi je naprosto běžnou záležitostí, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností vyzve daňový subjekt k předložení konkrétních důkazních prostředků. To se může zdánlivě jevit jako zákonný postup, nicméně při bližším zkoumání § 89 odst. 2 d.ř. lze zjistit, že toto ustanovení správci daně takové oprávnění nezakládá. Předmětné ustanovení stanovuje obsahové náležitosti výzvy k odstranění pochybností, ovšem pouze co do formulace pochybností.

Správce daně je povinen výzvu k odstranění pochybností formulovat takovým způsobem, aby se k pochybnostem správce daně mohl daňový subjekt vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit, pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností.

Jsem toho názoru, že správce daně má dle § 89 odst. 2 d.ř. oprávnění toliko sdělit daňovému subjektu, předložením jakých důkazních prostředků lze pochybnosti vyvrátit, a není oprávněn daňovému subjektu závazně přikázat, jaké důkazní prostředky předložit.

Daňový subjekt je vždy oprávněn sám posoudit, jakými důkazními prostředky a podklady odstranit pochybnosti správce daně, případným návrhem správce daně nemůže být vázán, a tento s ohledem na znění § 89 odst. 2 d.ř. ani nemůže být brán jako závazný. Správce daně musí nechat na samotném subjektu, předložením jakých dokumentů budou požadované skutečnosti prokázány.

Naproti tomu oprávnění dle § 82 odst. 1 a 2 d.ř. zahrnuje možnost vyžádat si od daňového subjektu nebo třetí osoby konkrétní listinu, případně tuto listinu zajistit jako důkazní prostředek, pokud dojde k naplnění podmínek dle § 83 d.ř., ovšem pouze v rámci místního šetření.

Typickým pro výzvy k odstranění pochybností je, že správce daně vyzve daňový subjekt k předložení evidence dle § 100 DPHZ, dále pak účetnictví v rozsahu celého zdaňovacího období, potažmo daňovou evidenci dle § 7b Dříj. Výjimkou pak není požadavek na předložení důkazů, prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém přiznání.

Z takového požadavku správce daně ovšem vždy vyplývá, že správce daně nedisponuje konkrétními pochybnostmi ohledně tvrzení daňového subjektu, ale celé zdaňovací období bude teprve prověřovat. K tomu uvedl Nejvyšší správní soud:<sup>92</sup>

*„Správce daně si v průběhu vytykácího řízení nechal předložit účetnictví stěžovatelky v plném rozsahu (nikoli jen cíleně ve vztahu k otázce pronájmu automobilů stěžovatelkou třetí osobám), včetně smluvní dokumentace, aniž by stěžovatelce sdělil, k jakým obchodním případům či účetním skutečnostem se jeho pochybnosti vztahují a na jakých skutkových okolnostech či poznátcích spočívají. Správce daně si při vytykáčím řízení, zejména s ohledem na rozsah prověřovaných skutečností, počínal jako při daňové kontrole, tj. vyhledával případy, které jsou z hlediska daňového chybně deklarované.“*

K tomu cituji z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2016, č.j. 8 A 139/2015: *„Široký výčet skutečností, resp. dokladů, které měl žalobce prokázat, resp. předložit, je nesporně typický pro daňovou kontrolu, protože se netýká jen některé konkrétní obchodní operace, ohledně které by měl správce daně pochybnosti, ale zahrnuje v podstatě vše, co mělo za konkrétní zdaňovací období z činnosti žalobce vzejít. Povaha oněch pochybností pak není ve výzvě ani nijak konkretizována, žalobce z této výzvy v podstatě ani nemohl zjistit, o čem má jmenovitě správce daně pochybnosti, tedy ohledně kterých obchodních operací nebo kterých účetních či jiných dokladů. Tomu pak odpovídá i univerzální a neomezený rozsah dokladů, k jejichž předložení byl žalobce vyzván. Již tedy jen z této skutečnosti bylo podle názoru soudu zřejmé, že rozsah zjišťovaných skutečností se bude vymykat účelu a smyslu postupu k odstranění pochybností a že tedy vzhledem k rozsahu zjišťovaných skutečností bude na místě spíše zahájit daňovou kontrolu.“*

Stejně závěry k požadavku na předložení evidence dle § 100 DPHZ dovedl i Nejvyšší správní soud.<sup>93</sup> Není totiž účelem postupu k odstranění pochybností, aby bylo prověřováno zdaňovací období jako celek, jelikož to je účelem právě daňové kontroly, jakožto kontrolního postupu k tomuto prověřování uzpůsobeno, a to jak administrativní náročností, tak pregnantně stanovenými právy a povinnostmi obou stran, daňového subjektu a správce daně.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 105/2012-37.

<sup>93</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 105/2012-37, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2009, č.j. 2 Afs 58/2009-85 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č.j. 8 Afs 76/2015-58.

<sup>94</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, sp. zn. 4 Afs 182/2016.



Požadavek na předložení evidence dle § 100 DPHZ, všech účetních knih a vydaných a přijatých dokladů za zdaňovací období považují za odporující smyslu a účelu postupu k odstranění pochybností, který má probíhat co nejrychleji. Dle mého názoru je již z podstaty věci zřejmé, že výše uvedené důkazní prostředky nebudou správci daně sloužit k odstranění konkrétních pochybností, ale pouze ke zjištění, jaká plnění vlastní daňový subjekt uskutečnil.

Pro zhodnocení zákonnosti výzvy k odstranění pochybností je důležité nejen vymezení těchto pochybností, ale také samotný požadavek na předložení důkazních prostředků. I ten určuje formulaci pochybností ve smyslu § 89 odst. 2 d.ř. Je otázkou, jakým způsobem může daňový subjekt odstranit pochybnosti, když má správce daně mj. předložit veškeré účetnictví, a když správce daně vysloví pochybnosti např. o tom, zda jsou přijatá plnění skutečně použita dle § 72 DPHZ. Tato pochybnost je v praxi poměrně běžnou, přičemž na takto obecnou formulaci snad ani nelze odpovědět takovým způsobem, aby "pochybnosti" byly odstraněny.

Dále správce daně může v průběhu postupu k odstranění pochybností vydat výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 d.ř., kdy je ovšem správce daně oprávněn daňový subjekt vyzvat pouze k prokázání určitých skutečností, a nikoli k doložení konkrétních důkazních prostředků. Stejně jako v případě výzvy dle § 89 odst. 1 d.ř. bylo rovněž zde Nejvyšším správním soudem<sup>95</sup> stanoveno, že tato výzva je vyloučena ze soudního přezkumu dle § 70 písm. a) s.ř.s, jelikož se nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. Tuto výzvu lze obecně charakterizovat jako výzvu k unesení důkazního břemene (§ 92 odst. 3 d.ř.).<sup>96</sup>

Výzva k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř. pak představuje speciální výzvu k unesení důkazního břemene, se specifickým režimem, a specifickými podmínkami, následky a dopady do sféry daňového subjektu. Možnost užití této výzvy v rámci postupu k odstranění pochybností je oprávněna Nejvyšším správním soudem<sup>97</sup>, dle s. 7 metodické pomůcky je užití výzvy dle § 92 odst. 4 d.ř. v rámci postupu k odstranění pochybností mimořádné, a v případě nutnosti dalšího vydání je doporučeno zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř.

---

<sup>95</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č.j. 1 Afs 10/2006-45.

<sup>96</sup> KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. s. 285.

<sup>97</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č.j. 4 Afs 238/2015-29

### 3.7. Náležitosti výzvy dle § 89 odst. 3 d.ř.

Dle § 89 odst. 3 d.ř. musí být daňovému subjektu poskytnuta lhůta k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než patnáct dní. Na tuto lhůtu se uplatní obecná úprava lhůt dle d.ř.<sup>98</sup> V praxi se nestává, že by správce daně stanovoval lhůtu delší, ale zákonnou minimální lhůtu v délce patnácti dní lze označit jako dostačující.

Pokud se lhůta stanovená dle § 89 odst. 3 d.ř. k odstranění pochybností jeví jako nedostačující, může daňový subjekt požádat dle § 36 d.ř. o prodloužení této lhůty, kdy správce daně zpravidla této žádosti buď vyhoví, případně nevyhoví a dle § 36 odst. 3 d.ř. je lhůta prodloužena fikcí. K žádosti o prodloužení správcovské lhůty lze uvést, že vyhovění první žádosti o prodloužení této lhůty je nárokové (§ 36 odst. 2 d.ř.).

Dle odborné literatury<sup>99</sup> lze aplikovat žádost o navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 d.ř., a jedná se o lhůtu pořádkovou<sup>100</sup>, jejíž uplynutí nemá za následek zánik možnosti daňového subjektu odstranit pochybnosti. Daňový subjekt je tak oprávněn učinit podání k výzvě k odstranění pochybností kdykoli, dokud tento postup není ukončen. Správce daně k takovému podání musí přihlídnout.

Další povinností správce daně dle § 89 odst. 3 d.ř. je, že ve výzvě k odstranění pochybností musí být daňový subjekt upozorněn na následky spojené s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty. Této povinnosti správce daně se dále věnuji níže, jelikož tato problematika spadá pod následky nečinnosti daňového subjektu, které jsou uvedeny v § 90 odst. 4 d.ř.

K poučení o následcích spojených s neodstraněním pochybností (které ukládá § 89 odst. 3 d.ř.) jsem se již vyjadřovat výše, tedy že standardní poučení spočívá v konstatování o možnosti správce daně doměřit daň dle pomůcek, dle mého názoru by bylo mnohem přílehavější, kdyby správce daně upozornil daňový subjekt na skutečnost, že daň bude

---

<sup>98</sup> Viz §§ 32 až 38 d.ř.

<sup>99</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 490.

<sup>100</sup> Metodická pomůcka, s. 5.

vyměřena v rozporu s tvrzeními daňového subjektu. To je dle mého názoru skutečným poučením, které odpovídá podstatě postupu k odstranění pochybností, tedy neunesení důkazního břemene.

### **3.8. Průběh postupu k odstranění pochybností**

Postup k odstranění pochybností probíhá vydáním výzvy k odstranění pochybností (přesněji řečeno okamžikem oznámení výzvy daňovému subjektu) a ukončením tohoto postupu, kterým je sepsání protokolu nebo sepsání úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 1 d.ř.). Tento proces je stejný, ať již jsou pochybnosti správce daně odstraněny, nebo nejsou.

Vydání platebního výměru, vyměření nebo doměření daně, je již čistě otázka nalézacího řízení, a není součástí postupu k odstranění pochybností.<sup>101</sup> Z formálního pohledu tak postup k odstranění pochybností končí vždy projednáním jeho výsledku s daňovým subjektem. Z pohledu faktického ovšem přicházejí v úvahu po ukončení postupu k odstranění pochybností následující možnosti:

- ukončením postupu, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně uplatněné (§ 90 odst. 1 a 3 d.ř.),
- ukončení postupu, kdy se vyměřená daň odchyluje od daně uplatněné (§ 90 odst. 1 a 3 d.ř.),
- ukončení postupu, kdy je daňová povinnost stanovena na základě pomůcek (§ 89 odst. 3 a 90 odst. 4 d.ř.), a
- ukončení postupu, kdy je zahájena daňová kontrola (§ 90 odst. 3 d.ř.)

Pokud správce daně dostojí svým povinnostem, své konkrétní pochybnosti ve výzvě k odstranění pochybností uvede způsobem dle § 89 odst. 2 d.ř., lze si představit že pochybnosti správce daně budou odstraněny již odpovědí daňového subjektu na tuto výzvu.

---

<sup>101</sup> Metodická pomůcka, s. 15.

Odpověď na výzvu může být buď písemná, nebo si lze sjednat termín ústního jednání u správce daně.

V takovém případě probíhá komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, která se řídí obecnou právní úpravou pro dokazování dle §§ 92 a násl. d.ř., kdy správce daně může v rámci vlastní procesní činnosti a s odkazem na § 92 odst. 2 d.ř.

- vydat výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 d.ř.,
- provést místní šetření (§ 80 až 84 d.ř.),
- vyslýchat svědky (§ 96 d.ř.),
- provádět vyhledávací činnosti, a tedy i
- vyžadovat informace od orgánů státní správy a
- osob poskytujících plnění, které je předmětem daně (§ 57 d.ř.)
- zaslat mezinárodní dožádání, a
- k ústnímu jednání daňový subjekt předvolat.

Stejná oprávnění (s tím, že výslech svědka lze zaměnit za podání vysvětlení třetí osoby dle § 79 d.ř.) má ovšem správce daně i před zahájením samotného vyměřovacího řízení. Správce daně tak často argumentuje tím, že po něm nelze vyžadovat konkrétní a skutkově podepřené pochybnosti pro účely zahájení postupu k odstranění pochybností v tak brzké fázi daňového řízení. Jsem ovšem přesvědčen, že vzhledem k výše uvedeným oprávněním, a lze po správci daně požadovat, aby již po podání daňového tvrzení disponoval dostatečnými pochybnostmi ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř. Správce daně bezpochyby má dostatečná procesní oprávnění k tomu, aby si své pochybnosti náležitě objasnil těmito prostředky, a aby zásah do práva daňového subjektu byl skutečně odůvodněn, a v souladu se základními zásadami správy

daní. Že je navíc takový postup nejen vhodný, ale i žádoucí dovodila, jak judikatura, i metodická pomůcka.

Správce daně by co nejdříve po provedení potřebných úkonů a zhodnocení důkazů měl o proběhlém postupu k odstranění pochybností sepsat protokol či úřední záznam, jehož náležitosti jsou popsány právě v § 90 odst. 1 d.ř. Obsahem tohoto protokolu nebo úředního záznamu musí být celkový průběh postupu k odstranění pochybností, včetně vyjádření daňového subjektu a předložených důkazních prostředků, a především hodnocení správce daně, zda své prvotní pochybnosti na základě uvedených tvrzení a předložených důkazů považuje za odstraněné, částečně odstraněné nebo neodstraněné, a musí tak být označeny důvody přetrvávajících pochybností. Analogicky lze dovodit obdobné náležitosti protokolu nebo úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností jako v případě zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 1 d.ř.

Z technického pohledu představuje § 90 odst. 1 d.ř. speciální právní úpravu jak ve vztahu k obecné úpravě protokolu (§§ 60. a násl. d.ř.), tak úředního záznamu (§ 63 d.ř.), které jsou ze zákona obecně pouze úkonem k zaznamenání průběhu určitého úkonu při správě daní, a nikoli prostředkem k zaznamenání hodnotících závěrů správce daně<sup>102</sup>. Zde je ovšem správce daně povinen uvést také hodnocení předložených důkazních prostředků a poskytnutých tvrzení.

Tento protokol nebo úřední záznam je pak důkazním prostředkem, na jehož základě bude stanovena daň, resp. vydán platební výměr, pokud nedojde k zahájení navazující daňové kontroly. Samotný proces sdělení výsledků postupu k odstranění pochybnost se koná buď formou ústního jednání, o němž je vyhotoven protokol, a okamžik ústního jednání je okamžikem sdělení, v případě úředního záznamu je pak okamžikem sdělení výsledku okamžik, kdy je daňovému subjektu úřední záznam dle § 90 odst. 1 doručen.

### **3.9. Ukončení postupu k odstranění pochybností**

Ukončení postupu k odstranění pochybností je právní skutečností, na jejímž základě musí správce daně dle § 65 odst. 2 d.ř. všechny listiny, zařazené ve vyhledávací části daňového

---

<sup>102</sup> Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 495.

spisu, přesunout do části daňovému subjektu přístupné. Musí tak učinit způsobem dle § 65 odst. 3 d.ř., tedy aby byly všechny tyto listiny jednoznačně identifikovatelné pro daňový subjekt a aby bylo možno seznat datum tohoto přeřazení.

Pouze tímto způsobem dojde k naplnění čl. 38 odst. 2 Listiny a z ní vyplývající zásady kontradiktornosti, dle níž musí být daňovému subjektu zachována možnost se vyjádřit k důkazům, na jejichž základě bude rozhodnuto o jeho daňové povinnosti. Správce daně má možnost bez součinnosti daňového subjektu důkazní prostředky v rámci vyhledávací činnosti vyhledávat (§ 78 odst. 2 d.ř.), nicméně pokud má být tento důkazní prostředek hodnocen v rámci hodnocení důkazů, musí s ním být daňový subjekt seznámen. Jak jsem uvedl výše, deficit této právní úpravy spatřuji v možnosti správce daně určité důkazy zařadit do vyhledávací části, přičemž k nim posléze nepřihlédne, za předpokladu, že se jedná o důkaz ve prospěch daňového subjektu.

Dle § 65 odst. 2 d.ř. je okamžik přesunutí listin v rámci daňového spisu výslovně upraven pouze pro účely daňové kontroly, kdy důkazní prostředky lze ve vyhledávací části daňového spisu ponechat nejpozději do zahájení projednávání zprávy o daňové kontroly. To je dle mého nezákonné ustanovení, jelikož daňovému subjektu by s ohledem na zásadu kontradiktornosti dle čl. 38 odst. 2 Listiny mělo být zaručeno právo se k důkazním prostředkům, které byly užity jako důkaz (jinak by nebyly přeřazeny dle § 65 odst. 2 d.ř.), vyjádřit.

Toto právo se vyjádřit přitom musí být zachováno v době, kdy daňový subjekt má možnost na takové hodnocení důkazů reagovat. V případě daňové kontroly se jedná o okamžik po seznámení s kontrolními zjištěními dle § 88 odst. 2 d.ř. (kdy na tato kontrolní zjištění lze ještě reagovat). V případě postupu k odstranění pochybností by daňovému subjektu mělo být umožněno se s těmito důkazy seznámit nejpozději během lhůty, kdy může učinit návrh na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 d.ř.

Listiny, které správce daně jako důkazní prostředek nepoužije, stejně jako zbytek vyhledávací části spisu, zůstává daňovému subjektu i nadále znepřístupněn, a daňový subjekt má toliko právo na pořízení soupisu písemností dle § 66 odst. 2 d.ř. Daňový subjekt tak nemá možnost ověřit, zda v rámci vyhledávací činnosti například nebyly získány skutečnosti svědčící v jeho prospěch, které ovšem správce daně do hodnocení důkazů nezahrnul, což by

byl postup odporující § 8 odst. 1 d.ř., dle něž je správce daně povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

### **3.9.1. Ukončení postupu v případě odstranění pochybností**

Ideální a žádoucí průběh postupu k odstranění pochybností nastane, kdy odpovědi daňového subjektu jsou odstraněny všechny pochybnosti správce daně, a žádné překážky tak nebrání vyměření daně v souladu s podaným daňovým přiznáním.

Obecně dle § 140 odst. 4 d.ř. (a obdobně dle § 144 odst. 4 d.ř. v případě dodatečného daňového přiznání) platí, že pokud se neodchyluje vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti tomuto platebnímu výměru odvolat. Pokud je ovšem platební výměr vydán po proběhnuvším postupu k odstranění pochybností, přestože se takto vyměřená daň neodchyluje od podaného daňového přiznání, bylo Krajským soudem v Ústí nad Labem<sup>103)</sup> dovozeno, že v takovém případě se lze i proti tomuto platebnímu výměru odvolat. Tento soud dovozuje přípustnost odvolání jednak ze samotné systematiky § 140 d.ř., a dále konstatuje, že během postupu k odstranění pochybností mohly nastat skutečnosti, proti jejichž posouzení se daňový subjekt může chtít ohradit, resp. se proti těmto závěrům bránit, jelikož tyto skutečnosti mohly mít vliv na správnost vyměření daňové povinnosti.

Stejná možnost je dovozena rovněž na s. 10 metodické pomůcky, kde je připuštěna možnost odvolání proti platebnímu výměru, pokud se oproti daňovému přiznání nebude odchylovat výše daně, ale jiné údaje. Je otázkou, zda tato praxe není v rozporu s obecnou procesní konstrukcí odvolání, která se uplatňuje ve všech procesních předpisech, že odvolání pouze proti odůvodnění je nepřipustné (§ 109 odst. 1 d.ř.).

V případě přísného výkladu textu § 90 d.ř. existuje povinnost správce daně i v tomto případě postupovat dle § 90 odst. 2 d.ř., výsledek postupu k odstranění oznámit a nechat prostor daňovému subjektu k vyjádření se.

### **3.9.2. Ukončení postupu v případě neodstranění pochybností**

---

<sup>103)</sup> Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 1. 2014, č.j. 59 Af 31/2013-13.

V případě, kdy postupem k odstranění pochybností nejsou odstraněny všechny pochybnosti správce daně, postupuje se dle § 90 odst. 2 d.ř. Dle tohoto ustanovení je správce daně povinen daňovému subjektu sdělit výsledek postupu k odstranění pochybností. V tuto chvíli dochází k aplikaci nové právní úpravy v d.ř., jejímž účelem je umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku postupu k odstranění pochybností ještě před samotným vydáním platebního výměru.

Zatímco dle § 43 ZSDP bylo jedinou možností vydání platebního výměru,

- § 90 odst. 2 d.ř. opravňuje daňový subjekt k podání návrhu na pokračování v dokazování ve lhůtě 15 dní, a
- § 90 odst. 3 d.ř. opravňuje správce daně, shledá-li důvodu pro pokračování v dokazování, aby zahájil tzv. navazující daňovou kontrolu, která oproti standardní úpravě daňové kontroly (§§ 85 až 88 d.ř.) podléhá dílčím rozdílům při jejím zahájení, ale co do průběhu se již jedná o daňovou kontrolu ve smyslu §§ 85 až 88 d.ř.

Lhůta pro podání návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 d.ř. je lhůtou vyplývající ze zákona, a tedy nemůže být prodloužena (dle § 36 odst. 1 d.ř. lze zákonné lhůty prodloužit pouze, stanoví-li tak zákon).

K samotnému návrhu. V § 90 odst. 2 d.ř. je tento úkon daňového subjektu nazván jako návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazů. Je zřejmé, že tento návrh daňového subjektu musí obsahovat především označení konkrétních důkazních prostředků, které chce daňový subjekt provést. Pokud má daňový subjekt tyto důkazy k dispozici, měl by je ke svému návrhu připojit, v opačném případě by tyto důkazy měl označit. Pokud se bude jednat pouze o návrh na provedení dalších důkazů, které ovšem daňový subjekt nijak blíže nekonkretizuje, úkon ve smyslu § 90 odst. 2 d.ř. není učiněn.

Pokud návrh na pokračování v dokazování není podán, a správce daně neshledá důvody k dalšímu dokazování, vydá platební výměr, jehož odůvodněním bude protokol nebo úřední záznam dle § 90 odst. 1 d.ř., a proti tomuto platebnímu výměru se lze odvolat.



Pokud daňový subjekt svůj návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazů dle § 90 odst. 2 d.ř. nepodá, znamená to dle odborné literatury<sup>104</sup> „nevyslovení nesouhlasu“ se závěry obsažené ve zprávě o postupu k odstranění pochybností. Dle mého názoru se jedná o nesprávnou interpretaci, která je zásadně v neprospěch daňových subjektů.

Nepodání návrhu na pokračování v dokazování může být cíleným úkonem k ukončení postupu k odstranění pochybností. Pokud daňový subjekt již vše předložil v rámci postupu k odstranění pochybností, nemá dle mého názoru a mých zkušeností o daňové povinnosti již nadále cenu licitovat se správcem daně I. stupně. Koneckonců, charakteristickým rysem odvolacího řízení je právě posouzení věci jiným správcem daně. V případě, kdy již byly předloženy všechny důkazní prostředky, doporučuji nepodávat formální návrh na pokračování v dokazování, a spíše řešit věc skrze odvolací řízení.

Dle odborné literatury<sup>105</sup> a rozsudku Krajského soud v Brně ze dne 24. 6.2014, č.j. 29 Af 147/2011-213, může nepodání návrhu na pokračování v dokazování za následek stanovení daně dle pomůcek dle § 90 odst. 4 d.ř S tímto tvrzením nesouhlasím a dle mého názoru nemá oporu ani v textu zákona, ani v samotné logice. Ke stanovení daně dle pomůcek (více níže) lze obecně přistoupit pouze, pokud daňový subjekt neplní své procesní povinnosti. Podat návrh na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 d.ř. je ovšem procesním právem daňového subjektu, které může ale nemusí využít. Daňový subjekt nelze žádným způsobem sankcionovat za to, že nevyužije svého procesního práva.

I po podání návrhu na pokračování v dokazování má správce daně právo se rozhodnout, zda tomuto návrhu vyhoví či nikoli. Pokud neshledá důvody pro pokračování v dokazování, do 15 dní ode dne doručení návrhu na pokračování v dokazování vydá platební výměr. Pokud shledá důvody pro pokračování v dokazování, pak zahájí tzv. navazující daňovou kontrolu, dle § 90 odst. 3 d.ř.

### **3.10. Problematika daňové kontroly zahájené dle § 90 odst. 3 d.ř.**

---

<sup>104</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 172.

<sup>105</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. Daň (ANAG), s. 357.

Otázka přechodu do daňové kontroly je tak v porovnání s právní úpravou dle d.ř. novum, které má být dle zákonodárce ochranou práv daňového subjektu. V praxi, zejména pak v případech, kde je postup k odstranění pochybností veden ohledně daňového odpočtu, se však domnívám, že je důsledkem spíše pravý opak, tedy poškození práv daňového subjektu.

V případě nadměrného odpočtu je klíčovým, že k vyměření (ve smyslu § 105 odst. 1 DPHZ) dochází až platebním výměrem, vydaným na základě této daňové kontroly. V případě zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. nedochází k vyměření daně na základě proběhnuvšího postupu k odstranění pochybností. Pokud navazující daňová kontrola zahájena není, pak je vydáním platebního výměru dle § 90 odst. 3 d.ř. daňová povinnost vyměřena (byť zpravidla bez uplatněného nadměrného odpočtu), a daňový subjekt již proti nevyměření nadměrného odpočtu může dříve brojit u správních soudů, čemuž se stejně nevyhne.

Toto ustanovení zavádí druhý režim daňové kontroly oproti „běžné“ daňové kontrole dle § 87 d.ř., který se odlišuje v

- podmíněnosti přetrvávajících a neodstraněných pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř., případně existence nově vyvstanuvších pochybností, a v
- rozsahu vymezeném právě těmito pochybnostmi.

### **3. 11. Povaha návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 d.ř. a jeho závaznost**

V případě daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. je dle mého názoru klíčová otázka, zda správce daně tuto kontrolu může zahájit i bez návrhu na pokračování daňového subjektu v dokazování dle § 90 odst. 2 d.ř. Nejvyšší správní soud dovodil přípustnost takového postupu v určitých případech, a metodická pomůcka tento postup správce daně aprobuje bez dalšího. Dle mého názoru je potřeba zdůraznit následující.

Pokud daňový subjekt předložil požadované důkazní prostředky (v praxi zejména evidenci dle § 100 DPHZ a veškeré účetní doklady za předmětné zdaňovací období) již

v rámci postupu k odstranění pochybností, a závěry správce daně svědčí o neodstranění pochybností, nemá daňový subjekt žádný zájem na dalším dokazování.

V takovém případě je zahájení daňové kontroly zásadním znevýhodněním daňového subjektu, jehož daňová povinnost bude správcem daně prověřována třeba i následující dva roky, přičemž daňový subjekt již nemá, co by správci daně za účelem prokázání dále předložil. Předpokladem pro tuto tezi samozřejmě je, že daňový subjekt již byl adekvátně součinný v rámci postupu k odstranění pochybností.

Správce daně je značně omezen ohledně možnosti opakovaného prověřování skutečností již jednou prověřovaných v rámci daňové kontroly. Tu lze opakovat pouze z toho důvodu, že správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole (§ 85 odst. 1 písm. a/ d.ř.), nebo pokud daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení (§ 85 odst. 5 písm. b/ d.ř.). Správce daně je povinen při zahájení opakované daňové kontroly důvod pro opakování sdělit dle § 85 odst. 6 d.ř.

Toto omezení by dle mého názoru mělo být reflektováno v přístupu k navazující daňové kontrole, a skutečnostem již prověřovaným v rámci postupu k odstranění pochybností.

Formulace důvodové zprávy je ohledně podmíněnosti daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. návrhem daňového subjektu na pokračování v dokazování poměrně jasná:

*„Pokud správce daně vyhoví žádosti daňového subjektu na pokračování v dokazování, zahájí podle odst. 3 v rozsahu přetrvávajících pochybností daňovou kontrolu, tedy formalizovaný postup, který umožní oběma stranám kvalifikovaný dialog. Rozsah takto prověřovaných skutečností je dán jednak rozsahem přetrvávajících pochybností ze strany správce daně, ale také návrhem daňového subjektu, který tento postup svou žádostí iniciuje.“*

Postup zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. bez iniciativy daňového subjektu již byl schválen i Nejvyšším správním soudem, který se k tomu v rozsudku 1 Ans 10/2012-52 a 9 Afs 276/2014-43 vyslovil tak, že daňová kontrola dle § 90 odst. 3 d.ř. může být zahájena i z iniciativy správce daně (bez nutnosti předchozího návrhu daňového subjektu), ovšem pouze za předpokladu, že tento postup je skutečně odůvodněn neodstraněnými pochybnostmi

správce daně, tedy pochybnostmi přetrvávajícími, nebo pochybnostmi nově se vyskytnuvšími až během postupu k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud tento postup jednoznačně podmínil existencí pochybností, které lze připodobnit k pochybnostem, které jsou nutné pro zahájení postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř.

V opačném případě by následky dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č.j. 9 Afs 276/2014-43, byly následující:

*„...pokud by žalovaný skutečně zahájil daňovou kontrolu, přestože by všechny pochybnosti byly postaveny najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila je k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností stěžovatelky nijak nesouvisejí, čímž by docházelo k zadržování uplatněného nadměrného odpočtu DPH, mohlo by se dle okolností jednat o nezákonný zásah.“*

Dále k tomu Nejvyšší správní soud<sup>106</sup> uvedl následující:

*„Podmínkou toho, aby mohlo dojít k přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly postupem dle § 90 odst. 3 daňového řádu, je tak existence pochybností a existence důvodů k pokračování v dokazování. Význam tak může mít při přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly ověření, zda důvody, na nichž správce daně založil své pochybnosti, nejsou zcela zjevně nesmyslné či hned na první pohled nepodložené.“*

Nejvyšší správní soud tak jednoznačně stanovil, že zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. je (na rozdíl od standardní daňové kontroly) podmíněno pouze existencí přetrvávajících pochybností, které byly již předmětem postupu k odstranění pochybností, nebo které se vyskytly právě na základě tohoto postupu k odstranění pochybností.

Správce daně v takovém případě není povinen vyčkat uplynutí 15 dní dle § 90 odst. 2 d.ř., a může zahájit daňovou kontrolu i bez návrhu daňového subjektu.<sup>107</sup> Takový postup však považují za nezákonný. Možnost zahájení navazující daňové kontroly bez návrhu daňového subjektu je odůvodňován zásadou hospodárnosti řízení, nicméně k tomu bych uvedl, že daňový subjekt nelze s poukazem na zásadu hospodárnosti zbavovat jeho práv, přičemž je

---

<sup>106</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č.j. 1 Afs 11/2013-84.

<sup>107</sup> Metodická pomůcka, s. 12.

jeho právem vyplývajícím ze zákona právě možnost, se k proběhнувšímu postupu k odstranění pochybností vyjádřit.

Na základě judikatury Nejvyššího správního soudu k zahájení navazující daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. lze dovodit, že na zahájení této daňové kontroly, potažmo na protokol o zahájení této daňové kontroly, lze klást ohledně definice pochybností stejné nároky, jako na výzvu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř.

Z toho pak vyplývá, že zahájení navazující daňové kontroly, stejně jako zahájení postupu k odstranění pochybností bez adekvátních konkrétních pochybností, bude i taková daňová kontrola nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s.ř.s.

I v případě zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. musí být v protokolu o jejím zahájení podrobně a především přesvědčivým způsobem uvedeny důvody, v nichž správce daně shledal nutnost tohoto postupu, tedy přetrvávající pochybnosti, a dále důvody, proč nemohla být daňová povinnost stanovena již na základě postupu k odstranění pochybností.

Výše uvedený názor jednoznačně odpovídá i úpravě důkazního břemene, kdy daňový subjekt sice má povinnost prokázat skutečnosti, které tvrdí ve svých podáních dle § 92 odst. 3 d.ř., nicméně pokud hodlá správce daně rozhodnout o daňové povinnosti v rozporu s těmito důkazními prostředky, dle povinen dle § 92 odst. 5 písm. c ) d.ř. prokázat, že tato tvrzení daňového subjektu jsou nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné nebo neúplné.

Pokud daňový subjekt již v rámci postupu k odstranění pochybností předložil veškeré důkazní prostředky vztahující se k pochybnostem správce daně (a tedy unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 d.ř.), měl by správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř. v souladu s důkazním břemenem dle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. (které na něj přešlo unesením důkazního břemene daňovým subjektem) prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto předložených důkazních prostředků.

I přes oprávnění správce daně zahájit daňovou kontrolu bez iniciativy daňového subjektu jsem přesvědčen, že správce daně je po ukončení postupu k odstranění pochybností dle § 90

odst. 1 d.ř. povinnen daňovému subjektu umožnit se vyjádřit k tomuto postupu k odstranění pochybností, jelikož toto oprávnění daňového subjektu vyplývá jednoznačně z textu § 90 odst. 2 d.ř. Daňový subjekt může mít několik výhrad jak k proběhnuvšímu postupu k odstranění pochybností, tak například k hodnocení důkazních prostředků, a toto právo musí zůstat zachováno. Koneckonců, právě návrh na pokračování v dokazování může správci daně pomoci při formulování důvodů pro zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř.

Pokud správce daně ani nedá daňovému subjektu prostor k podání návrhu na pokračování v dokazování, a daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 d.ř. zahájí okamžitě po projednání postupu k odstranění pochybností, považují tento postup rovněž za nezákonný (bez ohledu na zákonnost zahájení daňové kontroly bez návrhu daňového subjektu).

Správce daně je oprávněn zahájit navazující daňovou kontrolu prakticky kdykoli během postupu k odstranění pochybností, pakliže shledá nutnost dokazování, v rozsahu v němž se již vymyká mezím postupu k odstranění pochybností.

Další otázkou navazující daňové kontroly je její rozsah. Obecně lze tuto navazující daňovou kontrolu zahájit pouze v rozsahu přetrvávajících pochybností správce daně, což vyplývá přímo ze zákona. Správce daně má obecnou možnost rozsah daňové kontroly dle § 85 odst. 3 d.ř. rozšířit postupem pro její zahájení. Navazující daňová kontrola musí být zahájena v rozsahu přetrvávajících pochybností, a po jejím zahájení může dojít (a zpravidla dochází) k jejímu rozšíření na celé kontrolované zdaňovací období.

### **3.12. Stanovení daně dle pomůcek při postupu k odstranění pochybností**

Dle odborné literatury<sup>108</sup> může být pomůckou jakýkoli poznatek, pokud byl získán v souladu se zákonem, a který umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad konkrétní daňové povinnosti. Stanovení daně dle pomůcek představuje subsidiární způsob stanovení daně, nelze-li stanovit daň dokazováním, a jsou-li pro takový postup splněny podmínky.

---

<sup>108</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 571.

Na základě § 89 odst. 3 d.ř a § 90 odst. 4 d.ř. lze přistoupit ke stanovení daňové povinnosti dle pomůcek za tři okolností, a to když daňový subjekt

- nedodrží lhůtu k odstranění pochybností,
- neodstraní pochybnosti správce daně, nebo
- neposkytne správci daně potřebnou součinnost.

Předně lze poukázat na duplicitu, kdy neodstranění pochybností ze strany daňového subjektu (§ 89 odst. 3 d.ř.) a neposkytnutí potřebné součinnosti ze strany daňového subjektu (§ 90 odst. 4 d.ř.) lze označit za identickou situaci.

Takto široké oprávnění pro stanovení daně dle pomůcek považuji za nadbytečné, a to zejména k oprávnění daň stanovit tímto způsobem, nejsou-li odstraněny pochybnosti správce daně. Ty totiž v rámci postupů k odstranění pochybností v praxi nejsou odstraněny poměrně velmi často, i když daňový subjekt předloží veškeré doklady a důkazní prostředky, které má k dispozici. Rovněž neposkytnutí potřebné součinnosti je poměrně subjektivní, a obtížně definovatelná podmínka.

Správce daně v praxi ke stanovení daně dle pomůcek v rámci postupu k odstranění pochybností nepřistupuje, a následkem neposkytnutí součinnosti a neodstranění pochybností je tak zpravidla vyměření daně v rozporu s daňovým tvrzením, samozřejmě v neprospěch daňového subjektu.

Navíc, vzhledem k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, jsem přesvědčen, že pokud již daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností reaguje alespoň minimálním kvalifikovaným vyjádřením, v tom okamžiku již správce daně není oprávněn stanovit daň dle pomůcek. Tento rozsudek stanovuje tento princip pro případy, kdy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 d.ř. toto dodatečné daňové tvrzení sic není podáno, daňový subjekt je evidentně součinný, a vůči existenci povinnosti podat dodatečné daňové přiznání aktivně vystupuje a argumentuje.

Tím, že zákonodárce v případě neodstranění pochybností správce daně vybavil vůči daňovému subjektu natolik silným nástrojem v podobě vyměření daně dle pomůcek, je odpovědnost správce daně ohledně jasného, srozumitelného a nezpochybnitelného výkladu jeho pochybností, o to větší. Aby mohlo být aplikováno vyměření daně dle pomůcek v případě neodstranění pochybností, nesmí o pochybnostech správce daně panovat ani těch nejmenších pochyb. Shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2006, č.j. 7 Afs 55/2005-78.

Je nutno mít na paměti, že když jsou naplněny hmotněprávní právní podmínky pro stanovení daně dle pomůcek (např. není podáno daňové tvrzení na výzvu správce daně), má-li správce daně k dispozici důkazy dostatečné ke stanovení daně na jejich základě, je povinností správce daně použít ke stanovení daně právě dokazování.

Problematickým je, že natolik závažný zásah jako je stanovení daně dle pomůcek by měl být vázán na jasně a objektivně stanovené podmínky. Tak je tomu např. v případě nepodání daňového tvrzení (řádného i dodatečného) k výzvě správce daně dle § 145 d.ř, nebo neumožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 5 d.ř.

Zatímco nedodržení stanovené lhůty k odstranění pochybností dle § 89 odst. 3 d.ř. je objektivní (byť zde považují oprávnění správce daně stanovit daň dle pomůcek za nepřiměřené), posouzení, zda daňový subjekt odstranil pochybnosti správce daně, nebo zda správci daně poskytl potřebnou součinnost, bude vždy záležet na uvážení správce daně, a může dojít ke zneužívání tohoto institutu.

Správce daně by tak mohl stanovit daňovou povinnost dle pomůcek dle § 89 odst. 3 d.ř. pro neodstranění pochybností prakticky kdykoliv, jelikož konstatování neodstranění pochybností je možné učinit vždy, a aplikace stanovení daně dle pomůcek je čistě na úvaze správce daně.

Vzhledem k výše uvedenému se domnívám, že oprávnění správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností stanovit daň dle pomůcek (ať již pro nedodržení lhůty nebo pro neodstranění pochybností) není v souladu s obecnými podmínkami, za nichž lze přistoupit ke



stanovení daně dle pomůcek dle § 98 d.ř., které je obecné ustanovení, a je nutno jej aplikovat i v rámci postupu k odstranění pochybností.

Důsledkem stanovení daně dle pomůcek je, že daňový subjekt ztrácí kontrolu nad svojí daňovou povinností, a přichází o právo na stanovení daňové povinnosti v souladu s řádným důkazním řízením. Tato konstrukce má odraz ve specifické podobě odvolacího řízení dle § 114 odst. 4 d.ř., kdy daňový subjekt je oprávněn namítat toliko

- nesprávnost užití pomůcek (§ 98 odst. 1 d.ř.), a
- přiměřenost konkrétně užitých pomůcek.

Jsem přesvědčen, že pokud daňový subjekt jakýmkoli způsobem reaguje na výzvu k odstranění pochybností (a tedy tento kontrolní postup neignoruje), není stanovení daně dle pomůcek na místě.

Otázkou může být, zda se v případě naplnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti dle pomůcek v rámci postupu k odstranění pochybností aplikuje § 98 odst. 4 d.ř., který správce daně opravňuje ke stanovení daňové povinnosti posledním možným způsobem, kterým je sjednání daně.

Jedná se o zcela specifický způsob stanovení daňové povinnosti, k němuž se přistoupí teprve, pokud daňový subjekt neprokázal svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a správce daně nemá k dispozici dostatek pomůcek. Dle mého názoru je tato varianta prakticky vyloučena, jelikož v případě skutečné absence podkladů pro stanovení daně dle pomůcek lze vždy využít možnost srovnání buď s obdobnými daňovými subjekty, nebo s dříve vykazovanými daňovými povinnostmi, což je umožněno § 98 odst. 3 písm. c) a d) d.ř. Rovněž vzhledem k absenci relevantní literatury a soudních rozhodnutí lze možnost sjednání daně dle § 98 odst. 4 d.ř. označit za nepoužívaný institut.

V § 88 odst. 5 d.ř., opravňujícího správce daně k užití pomůcek, pokud není umožněno zahájení daňové kontroly, je výslovně oprávnění rovněž ke stanovení daně sjednáním (§ 98 odst. 4 d.ř.). Tato možnost není výslovně zmíněna v § 145 odst. 1 a 2 d.ř. (v případě nepodání

daňového priznání), nicméně i tak se s tímto způsobem stanovení daně v tomto případě počítá. Lze dovést, že i možnost stanovit daň dle pomůcek dle § 90 odst. 4 d.ř. zahrnuje i oprávnění správce daně, stanovit daň sjednáním dle § 98 odst. 4 d.ř.<sup>109</sup>

Dle odborné literatury by vyměření daně dle pomůcek nemělo nastat v případě, kdy by nesplnění procesních povinností daňovým subjektem bylo způsobeno nekonkrétností výzvy.<sup>110</sup> Je-li daň po proběhnuvším postupu k odstranění pochybností vyměřena na základě pomůcek, je v rámci následného odvolacího řízení (potažmo správní žaloby) nutno zkoumat zákonnost samotné výzvy k odstranění pochybností, a nezákonnost této výzvy pro její nekonkrétnost může mít za následek i nezákonnost stanovení daně dle pomůcek.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud, tato možnost stanovení daně dle pomůcek jen podtrhuje nutnost toho, aby výzva k odstranění pochybností byla co nejkonkrétnější, a pro daňový subjekt srozumitelná a konkrétní.

### **3.13. Otázka zhojení nezákonné výzvy k odstranění pochybností v průběhu postupu**

Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi ve vztahu k postupu k odstranění pochybností judikoval situaci, kdy případná nezákonnost výzvy k odstranění pochybností je zhojena, pokud dojde k zamýšlenému následku, tedy pokud daňový subjekt předloží požadované důkazní prostředky. Jedná se zejména o rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č.j. 1 Afs 219/2014-52:

*„Předmětná výzva pak byla podle krajského soudu dostatečně určitá a srozumitelná. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem zcela souhlasí a neshledal nic nepatřičného na tom, že se krajský soud opřel i o vlastní jednání stěžovatelky, která na tuto výzvu odpovídajícím způsobem zareagovala. Tím sama prokázala, že jí správce daně náležitým způsobem sdělil své pochybnosti a možnosti, jakým je vyvrátit. To se ostatně stěžovatelce částečně podařilo, protože žalovaný poté došel k odlišnému závěru než správce daně, že zdanitelná plnění prokázala. Vzhledem k tomu, že výzva správce daně byla dostatečně určitá a srozumitelná, jak dokazuje její výše uvedené znění, není tato kasační námitka důvodná.“*

<sup>109</sup> BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s 496.

<sup>110</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2016. Daň (ANAG). s. 212.

A dále lze odkázat na rozsudek ze dne 23. 2. 2012, č.j. 8 Afs 38/2011-61, z nějž cituji:  
*„V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení ... Výzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytykácích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu.*

Dle mého názoru je k tomuto principu nutno přistupovat velmi obezřetně, kdy tento názor obecně značně zúžuje mj. právo procesní obrany, ale i samotnou možnost soudní ochrany před akty veřejné správy, což je navíc základní právo dle čl. 36 odst. 2 Listiny. V praxi totiž správce daně v rámci každého řízení o zákonnosti výzvy k odstranění pochybností může namítnout (a dle mých zkušeností se tak i děje), že i kdyby tato snad byla nezákonnou, stejně došlo v rámci postupu k odstranění pochybností ke zhojení této nezákonnosti, jelikož daňový subjekt na tuto výzvu reagoval – tedy předložil podklady, k jejichž předložení jej správce daně ve výzvě vyzval, a nezákonnost této výzvy tak netřeba dále řešit. S takovým výkladem je jakýkoli soudní přezkum zákonnosti výzvy k odstranění pochybností prakticky vyloučen.

Je zapotřebí si uvědomit výše uvedené, že pokud daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností nezareaguje žádným způsobem, nebo na ni zareaguje z pohledu správce daně

nedostatečně, je následkem za tuto procesní pasivitu vyměření daně dle pomůcek (viz výše), což v praxi bude prakticky v každém případě znamenat neuznání uplatněného nadměrného odpočtu. Tomu se snaží každý daňový subjekt vyhnout, a tedy bude k výzvě správce daně poskytovat maximální součinnost, a to bez ohledu na případné své vnitřní přesvědčení, zda považuje výzvu k odstranění pochybností za zákonnou nebo nezákonnou.

Pokud se daňový subjekt rozhodne napadnout výzvu k odstranění pochybností (resp. postup k odstranění pochybností jako celek) pro její nekonkrétnost, jedná se o poměrně zdlouhavý proces. Nyní sice již není třeba nejprve napadnout tuto výzvu stížností dle § 261 odst. 1 a 6 d.ř., nicméně i když lze nyní podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem obratem po vydání výzvy k odstranění pochybností, je prakticky vyloučeno, že by o této žalobě bylo (a to alespoň krajským soudem) rozhodnuto dříve než za rok. V kontextu toho má daňový subjekt dle § 89 odst. 2 d.ř. 15 dní na zareagování na výzvu k odstranění pochybností. Svým způsobem sankcí za nereagování na výzvu k odstranění pochybností je vyměření daně dle pomůcek, přinejmenším stanovení daně v rozporu s tvrzeními daňového subjektu.

Je zřejmé, že po daňových subjektech nelze objektivně požadovat, aby pokud považují výzvu k odstranění pochybností za nezákonnou, a budou proti ní brojit prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, na tuto výzvu žádným způsobem nereagovali, a vystavili by se tak vydání platebního výměru s nepříznivou hodnotou.

I pokud by následně tato výzva k odstranění pochybností byla shledána jako nezákonná, správce daně by mohl argumentovat tím, že i pokud by výzva k odstranění pochybností určité nedostatky vykazovala, tyto nedostatky byly zhojeny tím, že daňový subjekt na tuto výzvu zareagoval a požadované důkazní prostředky předložil.

Výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu presumují, že pokud daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností náležitě zareagoval, nejednalo se o výzvu nesrozumitelnou. To je dle mého názoru nesprávný výchozí předpoklad.

Navíc jsem přesvědčen, že případné přesné vymezení toho, co požaduje správce daně předložit, v žádném případě nepředurčuje, zda správce daně v této věci disponuje konkrétními pochybnostmi ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř. Fakticky je tak daňový subjekt zbaven procesní

obrany proti výzvě k odstranění pochybností, pokud na tuto výzvu zareaguje a předloží požadované doklady, a to pouze z důvodu, že výzvě správce daně vyhověl.

V praxi je tak naprosto stěžejním, aby bylo posuzováno, zda se skutečně jednalo o pochybnosti vymezené samotným nadměrným odpočtem bez jakékoli podrobnější znalosti účetních případů, nebo o faktickou výzvu k objasnění konkrétního smluvního plnění apod. Pokud jsou předloženy skutečně základní evidence (tedy dle § 100 DPHZ a účetnictví či účetní evidence), nemůže mít tato skutečnost za následek zhojení případné nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností.

### **3.14. Vytýkací řízení dle ZSDP**

Předchozí právní úprava byla obsažena pouze v jednom ustanovení ZSDP, obsahující tři odstavce. Co do požadavku na samotnou výzvu, potažmo pochybnosti správce daně, zákon dle § 43 odst. 1 ZSDP požadoval toliko pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, a nikoli pochybnosti konkrétní. Dále byla až do účinnosti zákona č. 270/2007 Sb., kterým bylo předmětné ustanovení poměrně zásadně novelizováno, v odst. 2 upravena pouze obecná povinnost správce daně stanovit k odstranění pochybností lhůtu alespoň 15 dní a poučit daňový subjekt o následcích spojených s neodstranění (odpovídající dnešnímu § 89 odst. 2 d.ř.), a odst. 3 výslovně upravoval skutečnost, že vydání výzvy k odstranění pochybností přerušuje běh lhůty pro vyplacení vyměřeného nadměrného odpočtu DPH (účinnost od roku 1995).

Ustanovení směřovalo obecně na případy, kdy zahájení vytýkacího řízení přerušuje běh lhůty, zahájené podáním daňového přiznání, která pokračuje až rozhodnutím o odstranění pochybností. Odborná literatura<sup>111</sup> však hypotézu tohoto ustanovení vztahuje toliko na nadměrný odpočet DPH, u nějž jako u jediného přeplatku běží lhůta pro jeho vrácení již podáním daňového přiznání. Toto ustanovení bylo dle mého názoru nadbytečné, jelikož vzhledem k tomu že při zahájení vytýkacího řízení nedošlo k vyměření daně, nastávalo přerušení lhůty pro vyměření odpočtu již ze zákona i bez výslovné právní úpravy.

---

<sup>111</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. Daně (ANAG). s. 451.

Od 1. 11. 2007 pak došlo ke změně, kdy byly novelizovány první dva odstavce § 43 ZSDP. Do odst. 1 je přidána povinnost správce daně sdělit své pochybnosti daňovému subjektu takovým způsobem, aby tento mohl jako reakci podat určitou odpověď (tedy obdoba dnešního § 89 odst. 2 d.ř.). Jednalo se o zpřísnění podmínek, jak má vypadat zákonná výzva k odstranění pochybností, ovšem stejně jako v případně nutnosti konkrétních podmínek dle § 89 odst. 1 d.ř., jedná se o pouhou formulační změnu zákona bez vážnějších dopadů do praxe. Cílem zákonodárce může být snaha zvýšení ochrany daňových subjektů, ale správce daně takové formulační změny ve své správní praxi zpravidla nezohledňuje.

Do § 43 odst. 2 ZSDP byla přidána druhá věta, která odkazovala na ustanovení o daňové kontrole, co se týče práv daňového subjektu (§ 16 odst. 4 ZSDP) a výsledku vytykácího řízení, který musí být projednán stejně jako výsledek zjištění při daňové kontrole (§ 16 odst. 8 ZSDP). Stejně tak bylo přidáno pravidlo odpovídající dnešní lhůtě dle § 89 odst. 4 d.ř., nicméně toto ustanovení neoperovalo se vznikem daňového odpočtu, ale s pojmem přeplatku. Tato změna je ovšem pouze formulační.

Třetí odstavec zůstal beze změny, konstatující skutečnost vyplývající ze zákona, že zahájení vytykácího řízení přerušuje běh lhůty pro vyplacení nadměrného odpočtu.

V případě odkazu na § 16 odst. 4 ZSDP se jedná jednak o odkaz na obecná práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly, důležitější se jeví aplikace práva daňového subjektu podávat vůči správci daně námítky dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, jelikož tyto námítky v době účinnosti ZSDP byly právním prostředkem, který bylo nutno vyčerpat pro přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s.ř.s.

V ZSDP nebyl správce daně omezen žádnou lhůtou pro vyřizování námitek, což ostře odsoudil Nejvyšší správní soud<sup>112</sup>, který také dovodil analogii se s.ř. v té podobě, že pokud se jedná o námitku svojí podstatou jednoduchou, musí být analogicky vyřízeny bezodkladně, ty složitější poté ve lhůtě 30 dnů (srov. § 71 s.ř.).

Odkaz, který ohledně ukončení vytykácího řízení odkazuje na ukončení daňové kontroly, byl bezpochyby nutným krokem, zejména za situace, kdy zákonodárce na vymezení

---

<sup>112</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110.

ukončení vytykáciho řízení v původním znění ZSDP naprosto rezignoval. Ovšem i před účinností této novely byl výsledkem vytykáciho řízení protokol, který shrnul obsah tohoto vytykáciho řízení, a konstatoval, zda pochybnosti správce daně byly daňovým subjektem odstraněny či nikoli, kdy tyto výsledku vytykáciho řízení musely být s daňovým subjektem projednány.<sup>113</sup> I bez zákonné úpravy se správní praxí vytykáci řízení ukončovala způsobem odpovídajícím ukončení daňové kontroly. Koneckonců jiné ukončení vytykáciho řízení ani nepřichází v úvahu.

Ve fázi ukončení vytykáciho řízení spočíval hlavní rozdíl s úpravou dle d.ř. v tom, že ZSDP umožňoval správci daně pouze jeden způsob ukončení, a to vydání platebního výměru na základě proběhnuvšího vytykáciho řízení.

Zatímco k d.ř. již existuje poměrně jasná rozhodovací praxe o tom, jaká výzva k odstranění pochybností a v jaké podobě je výzvou zákonnou, v době účinnosti ZSDP (zejména v jeho počátcích) docházelo ke značnému zneužívání tohoto institutu ze strany správce daně. Stejně tak za účinnosti ZSDP docházelo k tomu, že po vydání první výzvy k odstranění pochybností došlo k vydání tohoto vytykáciho řízení k vydání další výzvy k odstranění pochybností.<sup>114</sup>

Za účinnosti ZSDP docházelo dále například k tomu, že ve výzvě k odstranění pochybností správce daně daňový subjekt vyzval ke sdělení, zda je připraven k provedení místního šetření (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 7 Afs 25/2003) či k podání vysvětlení (rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 2. 1999, sp. zn. 30 Ca 244/96). Dále například správce daně tvrdil, že vytykáci řízení je součástí daňové kontroly (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. 28 Ca 164/2002). Tyto procesní excesy, provázející vytykáci řízení, se již v dnešní době nevyskytují, a rozhodovací činnost na úseku postupu k odstranění pochybností se vztahuje téměř výlučně k posouzení toho, zda správce daně při vydání výzvy k odstranění pochybností disponoval konkrétními pochybnostmi ohledně tvrzení daňového subjektu.

---

<sup>113</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. Daně (ANAG). s. 448.

<sup>114</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. Daně (ANAG). s. 441.

Stejně jako v d.ř., za účinnosti ZSDP nebyla délka vytýkacího řízení upravena zákonem, na rozdíl od d.ř. byla tato lhůta upravena podzákoným předpisem – pokynem Ministerstva financí D-144<sup>115</sup> o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení, č.j. 252/34859, ze dne 17. července 1996, který ukládal tehdejšímu Finančnímu ředitelství (odvolací instance), aby v obvodu své působnosti zajistily, že vytýkací řízení jsou ukončena nejpozději do tří měsíců od vydání výzvy správce daně, resp. předložení všech požadovaných dokladů, či sdělení daňového subjektu, že není sto výzvě k odstranění pochybností vyhovět ani v prodloužené lhůtě. Pokud bylo vytýkací řízení vedeno Finančním ředitelstvím (pravděpodobně v rámci odvolacího řízení dle § 50 odst. 4 ZSDP), byla lhůta pro ukončení stanovena na 4 měsíce. Byť se jedná o povinnost stanovenou pouze interním dokumentem finanční správy, Nejvyšší správní soud<sup>116</sup> dovodil její závaznost v tom smyslu, že daňový subjekt má na ukončení vytýkacího řízení dle tohoto pokynu právní nárok.

Lhůta normovaná výše uvedeným pokynem se stavěla po dobu doplňování podkladů, poskytování vysvětlení, dožádání jiných správců daně atd. Dále mohl ve zvláště složitých a odůvodněných případech nadřízený správce daně lhůtu pro ukončení vytýkacího řízení prodloužit až na dvojnásobek, kdy takto prodloužená lhůta nemohla přesáhnout dvanáct měsíců. V mimořádných a odůvodněných případech mohla být i takto prodloužená lhůta neomezeně prodloužena Ministerstvem financí, kdy pokyn odkazuje na případy s mezinárodním prvkem.

Tyto lhůty se dle pokynu neuplatní, pokud je daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností nečinný, nebo vytýkací řízení jiným způsobem maří. To se mi jeví poměrně nelogické, protože pokud je daňový subjekt na výzvu správce daně nečinný nebo jednání maří, má správce daně prostor k velmi rychlému ukončení vytýkacího řízení s poukazem na neunesení důkazního břemene.

Vzhledem ke stavění lhůt v praxi tento pokyn nebyl dodržován, kdy jednotlivá vytýkací řízení trvala několik měsíců, neřídka i přes rok, a nedodržení pokynu stejně nevedlo

---

<sup>115</sup> Tyto pokyny nejsou právním předpisem.

<sup>116</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č.j. 1 Ans 3/2008-78.



k nezákonnosti vytýkacího řízení.<sup>117</sup> V praxi byla pro daňový subjekt navíc tato lhůta dle mého názoru velmi obtížně kontrolovatelná, jelikož ne se všemi úkony správce daně v rámci vytýkacího řízení měl daňový subjekt možnost se obeznámit.

Nejvyšší správní soud<sup>118</sup> určil, že úkon správce daně ve smyslu pokynu D-144 pro stavení lhůty, který má za následek stavení lhůty pro ukončení vytýkacího řízení, je potřeba pečlivě zkoumat, zda byly splněny materiální podmínky a zda byl tento úkon v rámci probíhajícího vytýkacího řízení účelný a rozumný, a zda se nejedná pouze o samoučelné prodlužování vytýkacího řízení.

Stejně jako dle d.ř., jediná možnost procesní obrany proti zdlouhavému vytýkacímu řízení spočívala v možnosti podání podnětu na ochranu před nečinností dle § 34c ZSDP, který byl koncipován stejně jako v § 38 d.ř. (viz níže). Pokyn D-144 byl zrušen při nabytí účinnosti d.ř. pokynem D-345 č.j. 43/123 039/2010-431, ke zrušení pokynů řady D v souvislosti se zrušením ZSDP.

Zajímavostí z pohledu d.ř. je rovněž oprávnění správce daně, použít vytýkací řízení přiměřeně v odvolacím řízení dle § 50 odst. 4 ZSDP, kdy se jednalo o svým způsobem popření koncepce vytýkacího řízení jako institutu, který se uplatní pouze před samotným vyměřením daňové povinnosti.

### **3.15. Postup k odstranění pochybností o původu příjmu**

K 1. 12. 2016 vstoupil v účinnost zákon č. 321/2016 Sb., kterým byl novelizován DPřij. Tímto zákonem došlo k vložení §§ 38x až 38ze Dpřij, které zavádějí institut tzv. prokazování původu majetku. Tento institut daňového práva byl po dlouhou dobu cílem zákonodárce, kdy snahy o jeho zavedení se ve veřejné diskusi objevovaly již v průběhu 90. let 20. století.<sup>119</sup>

---

<sup>117</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. Daně (ANAG). s. 449.

<sup>118</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č.j. 7 Ans 2/2008.

<sup>119</sup> PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. Daně (ANAG). s. 20.

Tato právní úprava zavádí oprávnění správce daně ke speciálnímu postupu k odstranění pochybností, v tomto případě na základě hmotněprávního zákona, a uplatnitelného pouze na úseku pochybností ohledně původu příjmu daňového subjektu, o předmětu daně z příjmu fyzických a právnických osob dle §§ 3 a 18 Dpřij.

Pokud správce daně zjistí, že majetkové poměry poplatníka daně z příjmu (ve smyslu příjmu fyzických i právnických osob) neodpovídají skutečností jím tvrzeným a přiznaným, doposud neměl účinný nástroj k prověření něčeho, co správce daně toliko presumuje, tedy existenci nepřiznaných (nezdaněných) příjmů. V praxi budou s faktickou stránkou (např. nemovitostmi a registrovanými automobily či cennými papíry) porovnávány údaje z daňových přiznání a oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob dle § 38v Dpřij.

Stejně jako v případě výše uvedených místních šetření dle ZSpD a ZoeT, i tato právní úprava se užije na základě subsidiarity dle 4 d.ř.

Správce daně může dle § 38x Dpřij vyzvat poplatníka k prokázání vzniku a původu

- příjmů a
- dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho
- jmění,
- spotřebou nebo
- jiným vydáním

v případě, že má důvodné pochybnosti,

- zda údaje tvrzené poplatníkem odpovídají nárůstu jeho jmění,

- a nejsou mu známy okolnosti, které tento nárůst odůvodňují (§ 38x odst. 1 písm. a/ Dpříj), a
- správce daně po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi tvrzenými příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5.000.000,- Kč (§ 38x odst. 1 písm. b/ Dpříj).

Na první pohled je vidět, že stavba podmínek pro využití tohoto postupu je velmi komplikovaná, dle mého názoru zbytečně. Pokud by správce daně byl obeznámen s důvodem nárůstu jmění (nebo ostatních ukazatelů), vydání výzvy v takovém případě nedává smysl. Zákon rovněž správci daně stanoví, že své znalosti o daňovém subjektu má konfrontovat s jeho nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním. Bude se však spíše jednat o pouhou deklaraci zákona, o co by zjištění správce daně měla být opřena, resp. jak by měly konkrétní pochybnosti vypadat.

S odkazem na právní úpravu výzvy k odstranění pochybností lze konstatovat, že v případě výzvy k prokázání původu majetku bude tížit správce daně důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro zahájení tohoto postupu tak, jak jsou uvedeny výše. Stejně jako v případě výzvy k odstranění pochybností lze dovodit, že soudní ochrana bude představována žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. Přestože tato právní úprava je nová, jen stěží si lze představit argumentaci, dle níž by v případě výzvy k prokázání původu majetku měla být daňovým subjektům poskytována menší ochrana ze strany soudního soudnictví.

S odkazem na výše uvedenou judikaturu správních soudů ve vztahu k náležitostem výzvy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř. lze předpokládat, že tyto výzvy budou ze strany správce daně vydávány i bez náležité zdůvodnění důvodných pochybností ve smyslu § 38x odst. 1 písm. a) Dpříj. S podmínkou neznalosti skutečností odůvodňující nárůst jmění, spotřebu a jiná vydání pravděpodobně problém konkrétnosti nebude.

Správce daně je povinen výzvu k prokázání příjmů dle § 38x odst. 2 DPříj formulovat takovým způsobem, aby vyjádření jeho pochybností umožnilo poplatníkovi se k těmto pochybnostem vyjádřit a předložit důkazní prostředky tak, aby pochybnosti správce daně byly

odstraněny. Stejná podmínka jako v případě výzvy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 2 d.ř.

Výzva k prokázání příjmů má oproti výzvě k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 d.ř. přesněji zákonem vymezený obsah, kdy dle § 38x odst. 3 Dpřij musí tato výzva obsahovat rozhodné období příjmů poplatníka pro posouzení k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Dále musí výzva obsahovat lhůtu pro vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, kdy tato lhůta nesmí být kratší než 30 dní, a dále musí tato výzva obsahovat poučení o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutí dostatečné součinnosti ze strany plátce daně.

Oproti výzvě k odstranění pochybností je v případě výzvy k prokázání příjmů správce daně výslovně oprávněn vydat v rámci požadované skutečnosti další výzvy k prokázání příjmů dle § 38x odst. 4 Dřij.

Obecná limitace pro správce daně v případě výzvy k prokázání příjmů je obdobně upravena v § 38x odst. 5 Dpřij a v následujícím § 38y Dpřij, v nichž je duplicitně uvedeno, že správce daně je oprávněn vyzvat k prokázání příjmů, u nichž ještě nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 d.ř., a obecně se jedná o lhůtu tří let od uplynutí splatnosti daně, tedy od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání. V praxi lze v této oblasti očekávat dle mého názoru spory, jelikož pokud má správce daně pochybnosti ohledně stavu jmění daňového subjektu, je prakticky vyloučeno, že by bylo možno nějak přezkoumatelně určit, do jakého zdaňovacího období předmětný příjem spadá.

Tato právní úprava je navíc značně problematická, jelikož zákon č. 321/2016 Sb., neobsahuje přechodná ustanovení, a jedinou limitaci pro správce daně představuje právě (ne)uplynutí lhůty pro stanovení daně, a zejména ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2013, 2014, 15 by bylo možno aplikaci této výzvy považovat za retroaktivní.

Dle § 38z odst. 1 Dpřij, došlo-li na základě reakce poplatníka k prokázání příjmů, správce daně je povinen o tom poplatníka vhodným způsobem vyrozumět. V tomto ustanovení je upraven formální ukončení tohoto postupu při správě daní. V rámci těchto postupů tak v případě odstranění pochybností nebude vydán platební výměr. Jedná se o

poměrně specifické nalézací řízení, které není vázáno na konkrétní zdaňovací období, a pokud nejsou zjištěny důvody pro doměření daně, není ani žádným formálním způsobem ukončeno.

Zákon č. 321/2016 Sb., dále obsahuje speciální úpravu stanovení daně dle pomůcek, k čemuž je správce daně oprávněn, pokud

- nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů,
- daň nelze stanovit dokazováním
- a správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2.000.000,- Kč.

Tato právní úprava stanovení daně dle pomůcek zvláštním způsobem představuje stejně jako samotná výzva k prokázání příjmu speciální hmotněprávní úpravu k obecnému procesnímu předpisu. V případě, že daň nepřesáhne částku 2.000.000,- Kč, nicméně daň nebude možno stanovit dokazováním, pravděpodobně může správce daně užít obecnou úpravu stanovení daně dle pomůcek dle § 98 d.ř.

Při stanovení daně dle pomůcek zvláštním způsobem správce daně dle § 38za odst. 1 Dpřij určí základ daně pomocí odhadu výše příjmů, kterých by poplatník musel dosáhnout, aby to odpovídalo nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Jinak řečeno, správce daně určí jako základ příjem v takové výši, jakou presumuje dle svého odhadu, který jej vedl k zahájení tohoto postupu.

Při tomto odhadu je správce daně povinen vycházet zejména z demonstrativního výčtu údajů uvedených v § 38za odst. 2 DPřij (vyhledávací činnost, ekonomické ukazatele, srovnatelné daňového subjekty, pohyby a zůstatky na účtech a prohlášení o majetku). Dle mého názoru tento výčet zahrnuje běžné důkazní prostředky, pomocí nichž lze stanovit daň dokazováním (vyjma komparace se srovnatelnými daňovými subjekty).

Dle § 38za odst. 3 Dpřij se při stanovení daně dle pomůcek zvláštním způsobem uplatní fikce, že pokud u nějakých příjmů nelze určit, do jakého zdaňovacího období tyto příjmy

spadají, hledí se na ně, jako by vznikly v posledním zdaňovacím období, za které lze daň stanovit. Správci daně v režimu stanovení daně dle pomůcek odpadá starost se zatříděním příjmu co do zdaňovacího období, v němž vznikly, a tedy starost o dodržení podmínek dle § 38y Dpříj.

Zatímco u obecné úpravy stanovení daně dle pomůcek je správce daně dle § 98 odst. 4 d.ř. povinen přihlédnout a při stanovení daně zohlednit výhody pro daňový subjekt, dle § 38za odst. 4 Dpříj je správce daně k těmto výhodám povinen při tomto stanovení daně přihlédnout pouze v tom případě, kdy tyto výhodné okolnosti byly poplatníkem uplatněny a prokázány v řízení o stanovení daně dle pomůcek zvláštním způsobem. Obecně lze stanovení daně dle pomůcek zvláštním způsobem dle § 38za Dpříj označit za přísnější, než obecné stanovení daně dle pomůcek dle § 98 d.ř. Zde je ovšem nutno poukázat, že takový postup správce daně může být v rozporu se zásadou stanovení daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 d.ř.), jelikož správci daně je nařízeno, aby nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch daňovému subjektu, byť je s nimi obeznámen.

Stanovení daně dle pomůcek zvláštním způsobem sebou nese ještě další sankci<sup>120</sup> pro daňový subjekt v podobě speciálního penále dle § 38zb Dpříj. Zatímco standardní penále dle § 251 d.ř. jsou stanoveny na 20%, a 1% v případě, kdy je snižována daňová ztráta. Speciální penále představuje dle § 38zb odst. 1 písm. a) Dpříj 50% ze stanovené daňové povinnosti, a v případě písm. b) Dpříj dokonce 100%, pokud stanovení daňové povinnosti bylo závažně ztíženo neposkytnutím součinnosti ze strany daňového subjektu, nebo pokud toto neposkytnutí součinnosti stanovení daně bránilo.

Osobně nechápu, proč je možnost stanovení penále ve výši 100% stanovené daňové povinnosti (což fakticky znamená, že daňový subjekt je zbaven celé doměřené daňové povinnosti) vázána na natolik vágní podmínky, jak jsou vymezeny v § 38zb odst. 1 písm. b) Dpříj.

V případě této právní úpravy jsem toho názoru, že samotný účel, jemuž nelze nic vytknout, nebyl dotažen do konce příliš šťastně. Naplnění podmínek dle § 38x Dpříj může být

---

<sup>120</sup> Daňové penále ve smyslu § 251 d.ř. byly prohlášeny za trestní opatření ve smyslu čl. 6 Úmluvy rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57.

kvůli vágním definicím zákona zneužíváno, zejména ohledně dostatečně důvodných pochybností. Skutečným problémem je ovšem dle mého názoru zejména výše penále, zejména pak možnost správce daně zhodnotit nesoučinnost daňového subjektu jako závažnou. Důvodová zpráva se odvolává na společenskou poptávku po opatřeních, která by vedla k větší transparentnosti majetkových transakcí, a tím i většímu potírání daňových úniků. Předmětná právní úprava ovšem dle mého názoru naprosto nezohledňuje jakýkoli zájem na tom, že určité osoby se můžou v podstavení adresátů výzvy dle § 38x Dpřij ocitnout neoprávněně, a dle mého názoru se tak s nadsázkou řečeno jedná o porušení zásady presumpce nevinny v oblasti daňového práva.

Součástí institutu prokazování majetku je také speciální podoba výzvy k prohlášení o majetku, která je obecně upravena v § 180 d.ř., zvláštní úprava pak v §§ 38zd a 38ze Dpřij, kterou lze vydat při naplnění důvodů dle § 38zc odst. 1 Dpřij, typicky nebyly-li odstraněny pochybnosti správce daně (a při stanovení hranice příjmu, který je předmětem kontrolního postupu), a na základě předběžného posouzení správce daně dospěje k závěru, že výše majetku, který je poplatník povinen v tomto prohlášení uvést, přesahuje 10.000.000 Kč.

K této výzvě z procesního hlediska nutno uvést, že nesplnění povinnosti na tuto výzvu reagovat, případně uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů je dle § 227 TrZ trestným činem, přičemž právě zákonem č. 321/2016 Sb. bylo toto ustanovení novelizováno, kdy sazba trestu odnětí svobody byla zvýšena z jednoho roku na dva, právě pro zavedení výzvy dle Dpřij. Tato výzva, která je na rozdíl od § 180 d.ř. používána v rámci nalézacího řízení, může být v rozporu se zásadou *nemo tenetur se ipsum accusare*, dle níž nikdo nemůže být nucen k přiznání své trestné činnosti.

V tomto případě je osoba, u níž je podezření že zkrátila daň z příjmu v nemalé výši, v rámci nalézacího řízení vyzvána k objasnění svého majetku (k přiznání se k podezřením ohledně zatajeného majetku), přičemž za toto nepřiznání poplatníkovi hrozí jednak trestní postih (§ 227 TrZ), stanovení daně dle pomůcek (ve výši 50% nebo 100%), a event. pokuta ze strany správce daně.

## 4. Prostředky právní ochrany proti postupům při správě daní

Jak bylo řečeno výše, obecně představují postupy při správě daní ucelený soubor úkonů správce daně, při němž je rozhodovací činnost správce daně omezena na minimum. Rozhodnutí jsou pak zpravidla výzvy (dle §§ 57, 87 odst. 2, 89 odst. 1 a 92 odst. 4 d.ř.), proti nimž se nelze odvolat, není-li stanoveno jinak (§ 109 odst. 2 d.ř.). Tato rozhodnutí zpravidla nezasahují do práv daňových subjektů, a nelze je napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

K soudnímu přezkumu činnosti veřejné správy obecně lze uvést, že před rokem 2003 a vznikem správního soudnictví ve smyslu s.ř.s. lze hovořit pouze o velmi omezeném soudním přezkumu, kdy v přímém rozporu s čl. 91 odst. 1 Ústavy nebyl zřízen Nejvyšší správní soud. Faktická aplikace čl. 36 odst. 2 Listiny, zaručující právo soudního přezkumu rozhodnutí správních orgánů, byla naplněna pouze nutným minimem. Dříve byla činnost veřejné správy přezkoumávána dle části páté o.s.ř., kdy se jednalo pouze o dohled nad samotnou zákonností aktů veřejné správy, a tomuto přezkumu bylo možno podrobit pouze jednotlivá formální rozhodnutí orgánů veřejné správy. Především ale jednotlivé rozhodující krajské soudy neměly společně nadřízenou opravnou instanci, (bylo možné pouze odvolání k vrchním soudům) a dle odborné literatury<sup>121</sup> bylo tehdy vyřčeno, že se Česká republika skládá z dílčích „daňových republik“.

Tato právní úprava vykazovala značné deficity ve směru faktického přezkumu veřejné správy, jak co do jejich kompetencí (kdy bylo možno žalovat pouze rozhodnutí správního orgánu), tak do obecné koncepce, což bylo několikrát kritizováno ze strany Ústavního soudu.<sup>122</sup>

Od 1. 1. 2003 s účinností s.ř.s. soudnímu přezkumu podléhá každý úkon správního orgánu (vyjma samotného rozhodnutí ještě zásah, pokyn a donucení správního orgánu), stejně jako jeho nezákonná nečinnost. Pro účely obrany před postupy správce daně při správě daní je klíčovou žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s.ř.s.

<sup>121</sup> Viz BOBEK, M., KUHN, Z. a kol. Judikatura a právní argumentace. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013. s. 380.

<sup>122</sup> Nález pléna Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 16/99-1.



#### 4.1. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem

Nezákonný zásah byl Nejvyšším správním soudem<sup>123</sup> definován jako nezákonný úkon, který není činěn formou rozhodnutí, ale přesto závazný, pro osoby vůči nimž tento úkon směřuje.

Nezákonný zásah může být dle § 82 s.ř.s.

- jednorázový, nebo
- trvajících (rovněž ve smyslu že byt' již ukončený, jeho následky stále trvají, nebo hrozí jeho opakování).

To předurčuje dva režimy žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, které se odlišují v otázce přípustnosti žaloby (§ 85 s.ř.s.), v důsledku toho dochází k rozdílům, kdy započne běžet lhůta pro podání žaloby (§ 84 odst. 1 s.ř.s.), dalším rozdílem je posouzení, k jakému dni je posuzován rozhodný právní stav (§ 87 odst. 1 s.ř.s.), a dále, čeho se lze vlastně samotnou žalobou domáhat (§ 87 odst. 2 s.ř.s.).

Možnost ochrany před jednorázovým zásahem, který již netrvá, jehož následky netrvají a nehrozí jeho opakování, byla do roku 2011 výslovně vyloučena ze soudního přezkumu v dnes již zrušeném § 86 s.ř.s.

Pokud se žalobce domáhá ochrany před jednorázovým zásahem, nemusí dle § 85 s.ř.s. vyčerpat jiné právní prostředky ochrany, není ani relevantní, zda jsou takové k dispozici. Do této kategorie lze zařadit místní šetření a ostatní úkony činěné v rámci vyhledávací činnosti.

Dle § 85 s.ř.s. je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Na rozdíl od žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 písm. a/ s.ř.s.) a žaloby na ochranu před nečinností (§ 79 odst. 1 s.ř.s.) není stanoven požadavek pouze na vyčerpání prostředků stanovených uvnitř

---

<sup>123</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č.j. 9 Aps 1/2007-68.

veřejné správy, ale jakýchkoli právních prostředků. Důsledkem toho je, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem není přípustná v případě, kdy se ochrany lze domáhat právě prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu nebo žaloby na ochranu před nečinností.

V rámci postupů při správě daní může být takovým nezákonným zásahem, jehož následky trvají,

- zahájení postupu k odstranění pochybností – vydáním výzvy dle § 89 odst. 1 d.ř. (příp. výzvy dle § 38x Dpřij, eventuálně i zahájení daňové kontroly dle § 85 d.ř.),
- postup pracovníků správce daně v rámci tohoto postupu (stejně tak v případě daňové kontroly),
- nezákonná nečinnost správce daně v rámci tohoto postupu (nebo daňové kontroly),
- zahájení navazující daňové kontroly dle § 90 odst. 3 d.ř., dále pak
- místní šetření (i když se přikláním k tomu, že se jedná spíše o zásah jednorázový s rozdílným režimem).

Dle mého názoru lze nezákonnost místního šetření rozdělit na nezákonnost vůči třetím osobám, u nichž je prováděno (např. pro porušení rozsahu požadovaných informací), a nezákonnost vůči daňovému subjektu.

V případě trvajících zásahu je přípustnost žaloby dle § 85 s.ř.s. podmíněna neexistencí jiných právních prostředků. Jazykový výklad § 85 s.ř.s. může vyznít tak, že postačuje existence jiných právních prostředků nápravy k nepřípustnosti žaloby. V praxi ovšem

postačuje vyčerpání těchto jiných právních prostředků, aby žaloba na ochranu před nezákonným zásahem byla přípustná.<sup>124</sup>

Otázka, jakým způsobem může být trvajícím nezákonným zásahem předložen správnímu soudu prochází od roku 2014 poměrně dynamickým vývojem, kdy nejprve Nejvyšší správní soud dovodil nutnost vyčerpat stížnost proti postupu správce daně dle § 261 d.ř., kdy tento postup byl nyní koncem roku 2017 judikatorně překonán rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Specifický režim je dán tehdy, pokud se daňový subjekt domáhá nezákonné nečinnosti správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností, jelikož v tomto případě je nutno vyčerpat podnět na ochranu před nečinností (§ 38 d.ř.).

Ve vztahu ke lhůtě pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 odst. 1 s.ř.s. nutno zmínit, že dne 15. 8. 2018 byl vyhlášen náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/18, který uvedl, že v případě nezákonného zásahu, který trvá, nelze začátek subjektivní lhůty pro podání této žaloby posuzovat pouze od okamžiku, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, jelikož takový výklad je v přímém rozporu s judikaturou ve vztahu k zásahové žalobě dle § 72 odst. 5 ZÚS, který také upravuje možnost obrany vůči zásahu veřejné moci. Dle Ústavního soudu nelze akceptovat výklad, dle něž by již uplynula lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem ještě v době trvání samotného zásahu.

#### **4.2. Stížnost na postup správce daně**

Koncepce stížnosti jako obecného subsidiárního prostředku byla převzata z § 175 s.ř., kde je tato stížnost koncipována velmi podobně. Jedná se o institut, který v ZSPD absentoval, a fakticky nahradil námitky dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP pro účely průběhu daňové kontroly a vytýkacího řízení.

Nejedná se o jeden z opravných (řádný či mimořádný) nebo dozorčích prostředků, které jsou uvedeny v § 108 d.ř. Pro úplnost uvádím, že jako opravné prostředky poskytuje d.ř. ještě

---

<sup>124</sup> K tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, sp. zn. 7 Aps 3/2006 nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.

námitku dle § 159 d.ř., kterou lze uplatnit proti úkonu správce daně ve fázi placení daní,<sup>125</sup> příp. podnět na ochranu před nečinností dle § 38 d.ř., kterým lze napadat nečinnost správce daně. V úvahu ještě přichází výhrady při dražbě dle § 199 d.ř.<sup>126</sup> Kde tedy lze užít tyto alternativní opravné prostředky, je vyloučena možnost podat stížnost dle § 261 d.ř.

Aktivní legitimaci k podání stížnosti nemá pouze daňový subjekt, ale i osoby zúčastněné na správě daní, což jsou dle § 22 d.ř. jiné osoby než daňový subjekt, které mají při správě daní práva a povinnosti, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčeny.<sup>127</sup> V praxi se lze ohradit proti všemu v rámci daňového řízení (způsob vedení spisu, způsob vyrozumívání, provedení dílčího úkonu atd.).

Její podání není vázáno na konkrétní lhůtu. K tomu se Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č.j. 2 Aps 8/2013-46, vyjádřil tím způsobem, že pokud má stížnost směřovat proti postupu správce daně, nemůže být tato stížnost přípustná po skončení tohoto napadeného postupu. Dle mého názoru scestný právní názor, kterým tento soud dotvází zákonnou limitaci tam, kde ji zákonodárce úmyslně nevytvořil. Pokud zákon nestanoví lhůtu pro podání stížnosti dle § 261 d.ř., je nepřípustné, aby tato lhůta byla nějakým paušálním způsobem stanovena soudem, natož pak aby byla stanovena natolik přísně, že již po skončení tvrzeného nezákonného úkonu je stížnost nepřípustná. V souladu se zásadou, že každý si má střežit svá práva, lze dovodit, že stížnost musí být podána v přiměřené době.

Dle § 261 odst. 5 d.ř. může správce daně shledat stížnost daňového subjektu důvodnou, částečně důvodnou nebo nedůvodnou. Pokud má stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může dle § 261 odst. 6 d.ř. požádat nadřízeného správce daně, aby způsob vyřízení stížnosti prošetřil, na což se uplatní stejná pravidla jako pro šetření stížnosti správcem daně dle § 261 odst. 1 až 5 d.ř.

Dále je mimo rámec tohoto ustanovení nutno rozlišovat stížnost jako přípustnou či nepřípustnou. Pokud je stížnost v konkrétním případě shledána nepřípustnou, musí vyřízení

---

<sup>125</sup> Typicky proti exekučnímu příkazu nebo proti úkonu správce daně v exekučním řízení.

<sup>126</sup> To ovšem neznamená, že jsou tyto procesní instituty tzv. řádným opravným prostředkem ve smyslu §§ 5 a 68 písm. a) s.ř.s.

<sup>127</sup> Osoba zúčastněná na správě daní se tak například může ohradit proti místnímu šetření, pokud při něm bylo zasaženo do jejích práv či vyžadování údajů v nezákonném rozsahu.

stížnosti obsahovat odůvodnění této nepřipustnosti. Přestože vyřízení stížnosti není rozhodnutím ve smyslu § 101 d.ř., a jedná se o úkon správce daně *sui generis*, bezesporu na něj lze aplikovat náležitosti rozhodnutí dle § 101 d.ř., především pak § 102 d.ř. ve vztahu k odůvodnění.

Stížnost dle § 261 d.ř. (stejně jako totožná stížnost dle § 175 s.ř.) tak představuje jakýsi obecný komunikační prostředek, který může využít téměř kdokoli a kdykoli. Jedná se o primární prostředek nápravy méně závažných pochybení, čemuž může odporovat dle mého názoru nesprávně zvolená 60 denní lhůta pro vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření. Vzhledem k níže uvedenému aktuálnímu rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, kdy se již nejedná o právní prostředek přípustnosti zásahové žaloby, význam tohoto institutu značně poklesl, a nyní se již bude jednat při správě daní spíše o okrajový instrument.

#### **4.2.1. Stížnost jako jiný právní prostředek ochrany dle § 85 s.ř.s.**

Za účinnosti ZSDP byly jako prostředky ochrany ve smyslu § 85 s.ř.s. akceptovány námitky dle § 16 odst. 4 ZSDP, a to jak pro daňovou kontrolu, tak v případě vytýkacího řízení. Příchodem účinnosti d.ř. ovšem došlo ke zrušení institutu námitek, a bylo třeba opětovně najít cestu k soudnímu přezkumu výzvy k odstranění pochybností, stejně jako ostatních úkonů správce daně, které naplňují definici zásahu dle § 82 s.ř.s.

V případě výzvy k odstranění pochybností bylo výše konstatováno, že se jedná o rozhodnutí, proti němuž není dle § 109 odst. 2 d.ř. přípustné odvolání (jako v případě každé výzvy při správě daní). Nabízí se tedy postup, kdy by se výzva k odstranění pochybností žalovala jako rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s.ř.s., ve lhůtě dvou měsíců od jejího vydání. K tomu se ovšem Nejvyšší správní soud<sup>128</sup> vyslovil, že výzva k odstranění pochybností (v tomto případě vydaná dle § 43 ZSDP) není rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 s.ř.s., protože se jí nezakládají, nemění, neruší nebo závazně neurčují veřejná subjektivní práva stěžovatele, a dle § 70 písm. a) s.ř.s. je toto rozhodnutí ze soudního přezkumu vyloučeno, a takovou žalobu je nutno odmítnout jako nepřipustnou dle § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Takto jsou správními soudy hodnoceny veškeré výzvy, které jsou v rámci

---

<sup>128</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č.j. 7 Afs 92/2006-69.

správy daní vydávány (výzva dle § 57 d.ř., výzva dle § 92 odst. 4 d.ř. k prokázání skutečností, výzva dle § 145 d.ř. k předložení daňového tvrzení).

Za účinnosti § 43 ZSDP se postupovalo skrze výše uvedené námitky, a po vyřízení námitek bylo možno výzvu k odstranění pochybností žalovat jako nezákonný zásah dle § 82 s.ř.s. V případě výzvy k odstranění pochybností může nastat rozpor, kdy § 82 s.ř.s. ze zásahové žaloby přímo vylučuje rozhodnutí správního orgánu. Jedná se ovšem pouze o ta rozhodnutí, kterým je poskytována ochrana prostřednictvím § 65 s.ř.s., tedy které dle správního soudu zakládají, mění nebo ruší práva a povinnosti.

Za dobu účinnosti s.ř.s. nicméně došlo i k ojedinělým rozsudkům, dle nichž bylo možno nezákonnost vytykácího řízení napadnout teprve žalobou proti konečnému platebnímu výměru, a žaloba na ochranu před nezákonným zásahem tak byla vyloučena.<sup>129</sup>

Po účinnosti d.ř. bylo nutno vyřešit otázku přípustnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, kdy proti sobě stály dvě koncepce. Jak již bylo uvedeno výše, svojí podstatou stížnost proti postupu správce daně fakticky nahradila námitky proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, u nichž bylo judikováno, že jsou nápravným prostředkem ve smyslu § 85 s.ř.s. Naproti tomu bylo zřejmé, že konstrukce stížnosti je převzata z obdobného institutu dle § 175 s.ř., což je stížnost, která se uplatní v rámci veškerého výkonu veřejné správy, vyjma správy daní.

V případě stížnosti dle § 175 s.ř. přitom bylo judikováno, že tato stížnost a následná žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 175 odst. 7 s.ř. není nápravným prostředkem ve smyslu § 85 s.ř.s., a tuto stížnost a žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti nebylo třeba využít pro přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.<sup>130</sup> Objevila se tak soudní rozhodnutí, jež stížnost proti postupu správce daně jako jiného právního prostředku ochrany ve smyslu § 85 s.ř.s. neakceptovala.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č.j. 9 Aps 5/2010-81, Rs 2261/2011.

<sup>130</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, sp. zn. 4 Aps 2/2010.

<sup>131</sup> Např. usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2013, č.j. 47 Af 3/2013-78 nebo rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2013, č.j. 22 A 50/2013-18.

Přípustnost stížnosti proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 d.ř. jakožto prostředku právní ochrany dle § 85 s.ř.s. byla dovozena např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2014, č.j. 4 Afs 53/2014, kde je jednoznačně uvedeno, že stížnost na postup správce daně dle § 261 odst. 1 a 6 d.ř. ve svém účelu nahrazuje námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, a před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je nutno tyto prostředky ochrany nebo nápravy vyčerpat.<sup>132</sup> Okamžik, kdy je daňovému subjektu doručeno vyrozumění nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 d.ř., je okamžikem, od nějž se odvíjí dvouměsíční lhůta dle § 84 odst. 1 s.ř.s. pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

Takový stav ovšem panoval pouze do vydání rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 1 Afs 58/2017, který jednoznačně stanovil, že trvání na vyčerpání stížnosti dle § 261 odst. 1 a 6 d.ř. by v krajním případě vedlo až k odepření soudní ochrany. Na rozdíl od dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu v otázce přípustnosti stížnosti jakožto prostředku dle § 85 s.ř.s. je v tomto rozsudku konstatováno, že stížnost proti postupu správce daně je institutem odlišným od námitek dle § 16 ZSDP. Také je poukázáno na neúnosnost toho, aby stížnost dle d.ř. byla prostředkem ochrany dle § 85 s.ř.s., zatímco prakticky totožná stížnost dle § 175 s.ř. takovým prostředkem není, a rovněž je poukázáno na neexistenci objektivní lhůty, v níž lze stížnost podat.

Nejvyšší správní soud dále dovodil, že stížnost není typickým prostředkem ochrany, ale jedná se o jakýsi obecný prostředek ochrany, který je určen mj. pro jakékoli osoby, které nejsou spokojeny s výkonem správy daní, resp. s postupem správce daně. Tímto rozsudkem tak Nejvyšší správní soud stanovil, že žaloba na ochranu před trvajícím nezákonným zásahem již není podmíněna bezvýsledným vyčerpáním stížnosti dle § 261 odst. 1 d.ř. a následné žádosti nadřízenému správci daně dle § 261 odst. 6 d.ř.

Tento judikatorní obrat je sic zarážející v kontextu toho, že nyní popřený postup zavedl právě Nejvyšší správní soud o několik let dříve. Především ale tento nový právní stav lze s maximálním povděkem kvitovat, jelikož žaloby na ochranu před nezákonným zásahem jsou

---

<sup>132</sup> Přípustnost stížnosti na postup správce daně dle § 261 odst. 1 a 6 d.ř. byla dále dovozena Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č.j. 1 Afs 40/2015-39, a dále z rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 40/2015-36, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25, nebo rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č.j. 2 Aps 8/2013-46.

díky možnosti tuto žalobu podat záhy po zásahu správce daně mnohem efektivnější. Dříve bylo žalobu na ochranu před nezákonným zásahem možno podat až po cca půl roce, kdy samotná žaloba zpravidla není u krajského soudu rozhodnuta dříve než do roku po podání žaloby. Případný rozsudek konstatující nezákonnost napadeného zásahu měl za takových podmínek pro daňový subjekt spíše jen satisfakční povahu.

Za zajímavost, byť již irelevantní, považuji obsah metodické pomůcky, dle níž je stížnost přípustná pouze v případě, kdy daňový subjekt brojí proti nekonkrétnosti výzvy, ale pokud je napadáno samotné vydání výzvy, pak stížnost přípustná není. V takovém případě může být dle metodické pomůcky zákonnost výzvy přezkoumána prostřednictvím přezkumného řízení dle §§ 121 a násl. d.ř., což je dozorčí opravný prostředek.

V době, kdy bylo stále judikováno, že před podáním zásahové žaloby je nutno vyčerpat stížnost, považuji tento názor za naprosto a úmyslně zavádějící. Předně na nařízení přezkumného řízení není právní nárok (lze dát toliko podnět), a v případě odmítnutí tohoto podnětu již věc končí, a nezahájení přezkumného řízení není možné předložit k posouzení správnímu soudu. Pokud by se tedy někdo v rámci obrany před výzvou k odstranění pochybností v období 2015 (vydání metodické pomůcky) až 2018 (vynesení výše uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu) řídil metodickou pomůckou, ke správnímu soudu by se s výzvou k odstranění pochybností nedostal.

### **4.3. Nezákonný postup správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností**

V průběhu postupu k odstranění pochybností může nastat několik dílčích nezákonností, které mohou mít povahu nezákonného zásahu ve smyslu § 82 s.ř.s. V tomto ohledu považuji za klíčové usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 183/2014-55, ze dne 16. 11. 2016, které tuto skutečnost konstatovalo ve vztahu k daňové kontrole.

Jsem přesvědčen, že závěry ohledně obrany proti postupu správce daně v rámci daňové kontroly jsou plně aplikovatelné i na postup k odstranění pochybností. Pokud se tak daňový subjekt cítí dotčen na svých subjektivních veřejných právech postupem správce daně v rámci tohoto postupu, může tento nezákonný zásah napadnout přímo žalobou dle § 82 s.ř.s, event. proti tomuto postupu podat výše zmíněnou stížnost dle § 261 d.ř. Pokud ovšem správce daně



této stížnosti nevyhoví, lze se již obrátit pouze na nadřízeného správce daně. V tu chvíli již zpravidla uplynula lhůta pro podání zásahové žaloby.

Ve vztahu ke kontrolním postupům se daňový subjekt může bránit jak proti samotnému stanovení daně na základě tohoto postupu, resp. proti konečnému výměru (viz níže), tak proti způsobu jeho provádění, které mohou mít povahu právě nezákonného zásahu.

V případě, že správní soud shledal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem důvodnou, a trvají-li důsledky toho zásahu, nebo hrozí-li jeho opakování, může soud správci daně zakázat, aby v nezákonném zásahu pokračoval, nebo aby jej opakoval, dle § 87 odst. 2 s.ř.s., a event. může správní soud správci daně přikázat, aby obnovil stav před nezákonným zásahem, je-li to možné.

#### **4.4. Nezákonná nečinnost správce daně při postupu k odstranění pochybností**

Na rozdíl od právní úpravy vytykácího řízení v ZSDP, lhůta pro trvání postupu k odstranění pochybností již není určena žádným předpisem ani pokynem. Přestože za účinnosti ZSDP byla soudy dovozena závaznost lhůt dle pokynu D-144, d.ř. koncepci stanovených lhůt (byť podzákonnými normami) opustil.

V praxi se tak v případě d.ř. lze odvolat na základní zásadu rychlosti řízení, tedy postupu správce daně bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 d.ř.) a povinnosti postupovat způsobem, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 2 d.ř.). Tato zásada správci daně přikazuje, aby veškerou svoji činnost (a nikoli jen řízení, ale i postupy) vyvíjel v maximální rychlosti, a nedopouštěl se ani nečinnosti, ani neodůvodněných průtahů.

Pokud by měl daňový subjekt pocit, že správce daně postupuje v jeho případě v rozporu se svými povinnostmi dle § 7 d.ř., má možnost dle § 38 d.ř. dát nadřízenému správci daně podnět na ochranu před nečinností.

Daňový subjekt tak může k Odvolacímu finančnímu ředitelství dát podnět na ochranu před nečinností dle § 38 odst. 1 písm. b) d.ř. s odvoláním na lhůtu, která je v tomto případě obvyklá, což by fakticky znamenalo odkaz na správní praxi vytvořenou dle pokynu D-144.

Podnět z jiného důvodu nelze použít, jelikož daňová kontrola ani postup k odstranění pochybností nejsou formálně vzato ukončeny rozhodnutím.

Podnět na ochranu před nečinností je nadřízený správce daně povinen dle § 38 odst. 3 d.ř. do 30 dnů projednat, a pokud je důvodný, přikázat příslušnému správci daně zjednat nápravu. Pokud je tento podnět shledán nadřízeným správcem daně jako nedůvodný, je odložen, a o tomto odložení je daňový subjekt vyrozuměn. Pokud je důvodem odložení podnětu neshromáždění podkladů potřebných k vydání rozhodnutí, musí být daňový subjekt dle § 38 odst. 4 d.ř. zpraven, které podklady ještě ve věci musejí být shromážděny. V praxi nadřízený správce daně rekapituluje, které úkony ve věci již byly provedeny, což může být pro daňový subjekt přínosná informace.

Zatímco za účinnosti ZSDP byl výsledkem vytýkacího řízení platební výměr, byla prostředkem ochrany proti nečinnosti správce daně žaloba na ochranu před nečinností dle § 79 s.ř.s. Vzhledem k tomu, že dle d.ř. může být výsledkem postupu k odstranění pochybností také zahájení navazující daňové kontroly, proti nečinnosti správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností již nelze brojit žalobou na ochranu před nečinností, což vyjasnil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52.

V případě průtahů nebo nečinnosti se lze bránit postupem na ochranu před nečinností k nadřízenému správci daně dle § 38 d.ř., v němž by daňový subjekt popsal, které úkony byly ve věci provedeny, odkázal by na podstatu postupu k odstranění pochybností jako rychlého dialogu. Nezákonná nečinnost správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností (stejně jako v případě daňové kontroly) má rovněž povahu nezákonného zásahu dle § 82 s.ř.s., přičemž právním prostředkem, který je dle § 85 s.ř.s. třeba vyčerpat, je podnět na ochranu před nečinností dle § 38 d.ř.<sup>133</sup>

V takovém případě je otázkou, čeho přesně se domáhat v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem pro nečinnost správce daně při postupu k odstranění pochybností. Osobně se domnívám, že bude využito oprávnění dle § 87 odst. 2 s.ř.s. k přikázání ukončení nezákonného zásahu, kterým je v tomto případě nečinnost správce daně. Správní soud tedy svým rozsudkem správci daně přikáže ukončení postupu k odstranění pochybností. Nicméně,

---

<sup>133</sup> Např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č.j. 22 A 77/2014-45.

za účinnosti § 254a d.ř. a legislativního zakotvení nároku na úrok za zadržení daňového odpočtu již pravděpodobně k takovým neodůvodněným průtahům docházet nebude.

Nelze se paušálně vyjádřit k tomu, po jaké době je kontrolní postup nezákonným zásahem. Daňový subjekt musí zejména pomocí nahlížení do spisu kontrolovat, jaká je aktivita správce daně. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 8. 2015, č.j. 10 Afs 83/2015-43 konstatoval, že v rámci poměrování nezákonné nečinnosti je důležité poměřovat, zda trvání kontrolního postupu není spoluzaviněno nedostatečnou aktivitou daňového subjektu.

#### **4.5. Opravné prostředky proti rozhodnutí o stanovení daně**

V souvislosti s postupem k odstranění pochybností dochází ke stanovení daňové povinnosti klasickým rozhodnutím, platebím výměrem. Výsledný platební výměr již sice, formálně vzato, není součástí kontrolního postupu, ale je zřejmé, že otázka odvolání proti platebnímu výměru je relevantní.

První z možných alternativ, a zároveň ta ideální, je případ, kdy reakcí daňového subjektu dojde k odstranění pochybností správce daně, a po doručení protokolu nebo úředního záznamu o projednání průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností se daňová povinnost neodchyluje od daňové povinnosti tvrzené daňovým subjektem.

V případě, že pochybnosti správce daně zůstaly po proběhnuvším postupu k odstranění pochybností neodstraněny, může správce daně buď důvod pro pokračování v dokazování shledat (k tomu viz výše), nebo neshledat. V případě, kdy v dokazování již pokračováno nebude, je správce daně povinen rozhodnout o daňové povinnosti v pořádkové lhůtě 15 dní dle § 90 odst. 3 d.ř.

Poslední možností je rozhodnutí o daňové povinnosti dle pomůcek (§ 98 d.ř.), pokud správce daně dojde v průběhu postupu k odstranění pochybností k závěru, že daňový subjekt neodstraní pochybnosti nebo nedodrží stanovené lhůty (§ 89 odst. 3 d.ř.) nebo neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost (§ 90 odst. 4 d.ř.). V takovém případě se daňový subjekt může proti těmto rozhodnutím odvolat dle § 109 odst. 1 d.ř.

Rozhodnutí o odvolání pak lze žalovat žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s.ř.s. ve lhůtě dvou měsíců od doručení rozhodnutí o posledním opravném prostředku.

K tomu nutno zmínit, že rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2016-56 bylo konstatováno, že nezákonnost daňové kontroly lze namítat nikoli pouze žalobou na nezákonný zásah, ale lze ji napadnout také v rámci žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně. Tyto závěry vztahující se k daňovým kontrolám lze samozřejmě vztáhnout i na postup k odstranění pochybností, a tímto rozsudkem se tak značně rozšířila možnost argumentací nezákonností samotného zahájení postupu k odstranění pochybností.

#### **4.6. Navazující prostředky soudní ochrany**

Rozsudek správního soudu lze napadnout kasační stížností. Přestože se dle s.ř.s. nejedná o řádný opravný prostředek, důvody přípustnosti kasační stížnosti dle § 103 s.ř.s. jsou vymezeny značně široce. Dle § 106 odst. 2 s.ř.s. je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení rozhodnutí správního soudu, přičemž v praxi lze podat tzv. blanketní kasační stížnost, která bude na výzvu Nejvyššího správního soudu dle § 106 odst. 3 s.ř.s. doplněna o všechny zákonné náležitosti. Tato lhůta je zákonem stanovena na jeden měsíc od doručení výzvy k doplnění náležitostí kasační stížnosti, kdy na žádost může být prodloužena o další měsíc.

Kasační stížnost je, jak již název napovídá, postavena na kasačním principu, a jejím výsledkem vyjma zamítnutí může být zrušení rozhodnutí krajského soudu dle § 110 odst. 1 s.ř.s., který je pak povinen žalobu na ochranu před nezákonným zásahem opětovně projednat, kdy je dle § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Pro pořádek uvádím, že v případě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem přichází v úvahu další opravný prostředek, kterým je obnova řízení dle §§ 111 a násl. s.ř.s., pokud vyjdou najevo důkazy nebo skutečnosti, které bez viny žalobce nebyly nebo nemohly být v původním řízení uplatněny, nebo pokud bylo dodatečně jinak rozhodnuto o předběžné

otázce, jestliže by výsledek obnoveného řízení mohl být pro žalobce příznivější. V případě postupů při správě daní však pro tento opravný prostředek nevidím reálné uplatnění.

V případě neúspěšné kasační stížnosti je možné tento rozsudek napadnout ústavní stížností dle § 72 ZÚS jakožto rozhodnutí, kterým bylo zasaženo do ústavních práv stěžovatele. V případě postupů při správě daní by mohl přicházet v úvahu zásah do práva stěžovatele na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny, což by představovalo např. místní šetření, při němž by byl porušen procesní předpis, tedy d.ř. Dále by mohl přicházet do úvahy např. zásah do práva stěžovatele vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny, které je narušeno v případě nesprávně vyměřené daňové povinnosti, jež zahrnuje i nezákonně odmítnutý nadměrný odpočet.

Jako poslední přípustný prostředek proti zamítnutí ústavní stížnosti (event. odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost) může být stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva, který se ovšem k rozhodování v daňových věcech staví velmi zdrženlivě.<sup>134</sup>

#### **4.7. Finanční kompenzace za zadržení daňového odpočtu**

Jak bylo uvedeno, po dobu trvání postupu k odstranění pochybností (pokud je jeho předmětem uplatněný daňový odpočet) dochází k zadržení finančních prostředků, které by bez zahájení tohoto postupu již byly v dispozici daňového subjektu, pakliže se jedná o odpočet uplatněný po právu. V rámci snahy o minimalizaci těchto následků, která ovšem v České republice byla donedávna nulová, bylo třeba vyřešit odpovídající kompenzaci za dobu mezi zahájením postupu k odstranění pochybností (kdy by běžně došlo k vyplacení daňového odpočtu) a okamžikem jeho ukončení, pokud dojde k vyměření a následnému vyplacení tohoto odpočtu.

Pokud má dojít k vyměření nadměrného odpočtu na základě proběhnuvšího postupu k odstranění pochybností (stejně platí pro daňovou kontrolu zahájenou před vyměřením), je zřejmé, že správce daně je v prodlení s touto platbou, jelikož pokud by nezahájil postup k odstranění pochybností (event. daňovou kontrolu), byl by tento odpočet daňovému subjektu

---

<sup>134</sup> Viz seminář České advokátní komory na téma Evropské instituce na ochranu lidských práv ze dne 19. 10. 2016, Praha, Mgr. Petra Vráblíková.

vyplacen do třiceti dní od odevzdání daňového přiznání (dle § 105 odst. 1 DPHZ), kdy by byl vyměřen dle § 140 odst. 1 a 2 d.ř. právě ke dni podání daňového přiznání.

V daňovém řádu jsou upraveny tři druhy finanční kompenzace za jednání správce daně, kterými jsou úrok z vratitelného přeplatku (i), úrok z neoprávněného jednání správce daně (ii) a úrok z daňového odpočtu (iii).

- úrok z vratitelného přeplatku, kdy ze strany správce daně dojde k prodlení s vyplacením přeplatku (§ 155 odst. 5 d.ř.). Tedy, pokud je přeplatek vyměřen, postupem dle § 154 d.ř. se z něj stal vratitelný přeplatek, a tento nebyl vyplacen ke dni určenému zákonem nebo ke dni žádosti daňového subjektu;

Obecně je právní úprava vrácení přeplatku po jejich zákonné lhůtě upravena v § 155 odst. 5 d.ř., který zakládá sankci pro správce daně, kterou je vznik úroku z vratitelného přeplatku, odpovídající ročně výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Důvod vzniku přeplatku je irelevantní, a vztahuje se na přeplatky vzniknuvší čistě vinou daňového subjektu (který uhradil více, než byl povinen) nebo v důsledku nezákonného jednání správce daně.<sup>135</sup>

Tento úrok náleží daňovému subjektu ode dne uplynutí lhůty pro poukázání vratitelného přeplatku (v případě vyměřeného nadměrného odpočtu 30. den po vyměření dle § 105 odst. 1 DPHZ), až po odepsání přeplatku z účtu správce daně. Jedná se o speciální sankci za nečinnost správce daně.<sup>136</sup>

Poukazem na tuto kompenzaci tak nelze ospravedlnit nepřiměřeně trvající postup k odstranění pochybností, jelikož se jedná o nesouvisející sankční institut, postihující jiné jednání správce daně.

- úrok z daňové povinnosti, která byla daňovým subjektem uhrazena nebo na něm vymáhána na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno

---

<sup>135</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2016, s. 582.

<sup>136</sup> BAXA J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 954.

nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti či z důvodu nesprávného úředního postupu (§ 254 odst. 1 d.ř.);

Dalším případem je rozhodnutí správce daně o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné.<sup>137</sup> Pokud daňový subjekt tuto daňovou povinnost uhradil, má dle § 254 odst. 1 d.ř. nárok na úrok z částky, kterou uhradil. Tento úrok je ve stejné výši jako výše uvedený úrok dle § 155 odst. 5 d.ř., tedy výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšená o 14 procentních bodů. Nárok na úrok vzniká ode dne úhrady. Dle § 254 odst. 2 náleží daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněně vedené exekuce dle odst. 1 ve dvojnásobné výši, repo sazba zvýšená o 28 procentních bodů, nespočítávala-li neoprávněnost exekuce v pozdějším vyslovení neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácení lhůty v předešlý stav.

Vznikne li na základě tohoto úroku vratitelný přeplatek, je správce daně povinen jej ve lhůtě 15 dní od zrušení rozhodnutí předepsat (§ 254 odst. 3 d.ř.), a ve stejné lhůtě i bez žádosti daňového subjektu vrátit (§ 254 odst. 4 d.ř.).

Pro ilustraci, pokud bylo na daňovém subjektu neoprávněně vymáháno, má správce daně povinnost uhradit daňovému subjektu úrok dle § 254 odst. 2 d.ř. ve lhůtě 15 dní od jeho předepsání na daňový účet. Pokud v této lhůtě není vratitelný přeplatek vyplacen, vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 d.ř. Okamžikem vyplacení tohoto přeplatku musí být rozhodnuto o tomto úroku z přeplatku.

Zajímavostí je, že dle § 254 odst. 6 d.ř. se tento úrok započítává na případnou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění, které bylo přiznáno daňovému subjektu v rámci řízení dle OdpŠk.

Toto byly do 1. 1. 2015 jediné finanční kompenzace za znemožnění výkonu dispozičního práva k finančním prostředkům daňového subjektu, které měl v dispozici správce daně na základě svého předchozího nezákonného postupu. Ani jedno z těchto ustanovení však nekompensuje zadržování uplatněného daňového odpočtu po dobu trvání postupu

---

<sup>137</sup> Nicotnost rozhodnutí se zjišťuje ex offa dle § 105 d.ř., a to zejména z důvodu nepříslušnosti správce daně nebo faktické nevykonatelnosti rozhodnutí pro zmatečnost.

k odstranění pochybností. Opět vhodno poukázat, že stejné procesní konsekvence se váží i k daňové kontrole zahájené před vyměřením.

- od 1. 1. 2015 je v reakci na judikaturu Nejvyššího správního soudu účinný § 254a d.ř., který zakotvuje právo daňového subjektu na úrok z daňového odpočtu, a který byl novelizován po prvním roce své účinnosti.

Dle rozsudku Nejvyššího správního ze dne 25. 9. 2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34 vnitrostátní právo nijak nereflektuje situaci, kdy v případě nezahájení postupu k odstranění pochybností vznikne nárok na vyplacení nadměrného odpočtu v zákonné lhůtě, naproti tomu, pokud bude nadměrný odpočet prověřován ještě před vyměřením, bude okamžik jeho vyměření (a vyplacení) odsunut.

Vzhledem k neexistenci pozitivní právní úpravy se Nejvyšší správní soud rozhodl vyplnit tuto mezeru v právu poukazem na povinnost vrátit přeplatek dle § 155 odst. 5 d.ř. Toto rozhodnutí bylo vyneseno s odkazy na již existující judikaturu Soudního dvoru Evropské unie (např. usnesení SDEU sp. zn. C-120/2015 ze dne 21. 10. 2015).

Zajímavostí je reakce finanční správy na tento judikát, kdy dle s. 17 metodické pomůcky nebude finanční správa k tomuto rozsudku v rámci postupů přihlížet, a to mj. z toho důvodu, že tento rozsudek Nejvyššího správního soudu není dle Generálního finančního ředitelství v souladu s konstantní judikaturou. Přitom výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, pro nějž se vžilo neformální označení "Kordárna", byl takovým, který konstatuje ustálení právního principu, kdy reakcí na tento rozsudek je přijata nová právní úprava. Poukaz na neexistenci konstantní judikatury je tak irelevantní. Navíc v samotné metodické pomůcce Generálního finančního ředitelství neodkazuje na žádný rozsudek, který je dle něj v této věci konstantní judikaturou. Po legislativním zakotvení tohoto úroku již samozřejmě správce daně nemá možnost správního uvážení, ale je zřejmé, že tento nárok založený na samotném rozsudku považovala finanční správa za nezávazný.

Reflexí tohoto rozsudku je novelizace d.ř. provedená zákonem č. 267/2014 Sb., kdy k 1. 1. 2015 nabyl účinnosti § 254a d.ř., kterým mají být řešeny právě situace, kdy postup



k odstranění pochybností trvá nepřiměřeně dlouhou dobu. Byť toto ustanovení bylo následně novelizováno, nejprve se vyjádřím k § 254a d.ř. v jeho prvotní podobě.

Dle tohoto ustanovení náleží daňovému subjektu nárok úrok z daňového odpočtu, pokud postup k odstranění pochybností trvá déle než 5 měsíců. Dle § 254a odst. 2 d.ř. náleží tento úrok ode dne, který následuje po uplynutí pěti měsíců od zahájení postupu k odstranění pochybností, do dne vyplacení nadměrného odpočtu, nebo jeho použití na úhradu nedoplatku. Dle § 254a odst. 3 d.ř. je úrok dle tohoto ustanovení stanoven výší repo sazby stanovené Českou národní bankou, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, zvýšený o 1 procentní bod. Rovněž v tomto případě se dle § 254a odst. 6 d.ř. přiznaný úrok započítává na případnou přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem dle OdpŠk.

Zákon výslovně neupravuje situaci, kdy je na základě postupu k odstranění pochybností vyměřen daňový odpočet nižší než dle daňového tvrzení. V takovém případě bude úrok stanoven z daňového odpočtu, který byl pravomocně stanoven.

Sporným byl názor zákonodárce, že přiměřená délka postupu k odstranění pochybností je pět měsíců, což je dle mého názoru značně poškozující vůči daňovým subjektům. Koneckonců i Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku nadnesl, že za přiměřenou dobu by bylo možno považovat 3 měsíce. Vzhledem k tomu, že postup k odstranění pochybností je zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností, na níž je daňový subjekt povinen reagovat ve lhůtě 15 dní, a další výzvy nebo ústní jednání již sice nejsou vyloučeny, ale pravidlem by být neměly, jeví se 5 měsíců jako poměrně benevolentní právní úprava vůči správcům daně.

Dalším sporným místem byla velikost úroku, který je dle § 254a odst. 3 d.ř. stanoven repo sazbou České národní banky, zvýšený o 1 procentní bod. To se jeví jako poměrně disproportionální v kontextu toho, že úrok z prodlení daňového subjektu s placením daní představuje dle § 252 odst. 2 d.ř. repo sazbu zvýšenou o 14 procentních bodů.

Ohledně výše úroku důvodová zpráva k § 254a d.ř. odkazuje na odlišný účel, než v případě ostatních úroků dle d.ř., kdy tímto je pouze kompenzace za dočasné znemožnění dispozice s těmito peněžními prostředky, a nejedná se tak o sankci v pravém slova smyslu. To se ovšem jeví jako nelogické, jelikož nárok na úrok z prodlení není založen v případě každého postupu k odstranění pochybností, ale pouze v případě, kdy tento postup není ukončen ve lhůtě, která byla zákonodárcem stanovena jako přiměřená. Stejně jako v případě úroku z prodlení se jedná o sankci, která je v určitém smyslu trestem za nečinnost povinného subjektu.

Navzdory logice nebyla řešena situace, kdy je postup k odstranění pochybností ukončen dle § 90 odst. 1 d.ř., a v návaznosti na něj je dle § 90 odst. 3 d.ř. zahájena daňová kontrola. Tato daňová kontrola již z logiky věci může probíhat (a zpravidla probíhá) déle než samotný postup k odstranění pochybností, a navíc správce daně může navazující daňovou kontrolu zahájit čistě formálně, tedy účelově aby zabránil vzniku úroku z nadměrného odpočtu.

Tato právní úprava se jevila jako nedostatečná vzhledem k tomu, že Evropským soudním dvorem dovozena potřeba kompenzace za jakýkoli kontrolní postup, postup k odstranění pochybností i daňovou kontrolu, pokud mají za následek opoždění vyplacení nadměrného odpočtu.<sup>138</sup> Toto ustanovení bylo novelizováno, a to právě jako reakce na kritiku dosavadního znění § 254a d.ř. s ohledem na výše zmíněné argumenty, s účinností k 1. 1. 2017.

Nově náleží daňovému subjektu úrok z prodlení ode dne, kdy trvání kontrolního postupu překročí 4 měsíce, nicméně tato lhůta neběží dle § 254a odst. 2 d.ř. po dobu vydané výzvy k odstranění vad podání v rámci kontrolního postupu až do odstranění vad (písm. a/), ode dne vydání výzva k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 d.ř. až do zahájení kontroly (písm. b/), ode dne stanovení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění až do podání tohoto vyjádření (písm. c/). Dle § 254a odst. 3 d.ř. došlo ke zvýšení úroku, který je nyní 2 procentní body.

Obecně lze konstatovat, že postup k odstranění pochybností v oblasti jeho trvání není omezen žádnou konkrétní lhůtou ve smyslu dříve účinného pokynu D-144 (byť se jednalo o podzákoný předpis, Nejvyšší správní soud dovodil jeho závaznost), a limitací správce daně

---

<sup>138</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2016, s. 873.

je tak pouze nekonkrétní zásada, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 2 d.ř.), což je ovšem právní úprava naprosto nedostatečná. Z toho důvodu ostatně přikročil Nejvyšší správní soud k vyplnění mezery v právu svým rozsudkem, který ovšem Finanční správa zprvu odmítala akceptovat (viz znění metodické pomůcky).

Po několika letech účinnosti daňového řádu zákonodárce reaguje způsobem, kdy správce daně „motivuje“ k dostatečně rychlému prověřování tvrzení daňových subjektů, a to prostřednictvím úroku, který je daňovým subjektům přiznáván, pokud postup k odstranění pochybností trvá nad rámec stanovený zákonem. Nově se jedná o čtyři měsíce. Ustanovení navíc směřuje i na případy daňové kontroly, která je zahájena před vyměřením. Tuto snahu lze bezesporu kvitovat, ale osobně vidím jako efektivnější systém stanovených lhůt, která samozřejmě poskytují daňovým subjektům mnohem větší právní jistotu.

K problematice kompenzace neúměrně doby prověřování daňových odpočtů lze uvést, že tento problém by mohl být vyřešen aplikací tzv. částečných platebních výměrů. To znamená, že v případě, kdy má správce daně pochybnosti pouze o části daňového odpočtu, ale kvůli tomu je odložena výplata celého uplatněného odpočtu, by došlo k částečnému rozhodnutí o daňové povinnosti, a ta část daňového odpočtu, a níž správce daně pochybností nemá, by daňovému subjektu mohla být stanovena, a dle § 105 odst. 1 DPHZ rovněž vyplacena. Takový postup sic odmítl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 5. 2017, č.j. 6 Afs 264/2016-44, a to s poukazem na absenci pozitivní právní úpravy.

Osobně se domnívám, že výslovné zakotvení právní úpravy částečného platebního výměru by bylo plně v souladu se zájmem na šetření práv daňových subjektů, jejichž daňový odpočet je prověřován ještě před samotným vyměřením.

#### **4.8. Procesní následky nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností**

Zákon žádným způsobem neřeší specifickou situaci, kdy správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, který je ovšem následně správním soudem prohlášen za nezákonný zásah dle § 82 d.ř., v kontextu dalšího procesního postupu, event. v kontextu výsledné daňové povinnosti.

Pokud správní soud shledá nezákonnost výzvy k odstranění pochybností, dle § 87 odst. 2 s.ř.s. může v případě trvajících zásahu zakázat správci daně pokračování v tomto zásahu, a je-li to možné, přikáže správci daně obnovit stav před zásahem. To je ovšem obecný rámec správního soudnictví, a otázkou zůstává aplikace tohoto procesního ustanovení v rámci postupu k odstranění pochybností, která bude v individuálním případě záležet především na soudci, které z eventualit dle § 87 odst. 2 s.ř.s. využije.

Postup k odstranění pochybností, resp. jeho zahájení je vázáno na jasně stanovené zákonné podmínky, a pokud jeho zahájení bylo nezákonné, měla by tato skutečnost mít dopad do dalšího průběhu tohoto postupu, což je projevem právě toho, že důsledky nezákonného zásahu trvají, ve smyslu § 87 odst. 2 s.ř.s.

V praxi je téměř vyloučeno, že by o nezákonnosti výzvy jako zásahu byl vydán rozsudek v době, kdy postup k odstranění pochybností stále probíhá, nicméně již není vyloučeno konstatování nezákonnosti výzvy v době, kdy probíhá navazující daňová kontrola.

Dle výše předestřené judikatury Nejvyššího správního soudu může být navazující daňová kontrola nezákonným zásahem, pokud neexistují podmínky objektivně odůvodňující pokračování v dokazování. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č.j. 10 Afs 22/2016-39, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval nezákonnost navazující daňové kontroly v případě, kdy správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností nerefletoval daňovým subjektem předestřené a prokázané skutečnosti, a z daňového spisu tak nevyplývaly skutečnosti, pro něž by bylo nutné pokračovat v dokazování.

Je však otázkou vzájemná podmíněnost zákonnosti postupu k odstranění pochybností a navazující daňové kontroly. K tomu se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č.j. 9 Afs 276/2014, v němž uvedl, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností nemá za následek nezákonnost navazující daňové kontroly automaticky bez dalšího, ale vždy je nutno zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci.

Otázkou je kombinace, kdy správce daně nedisponoval konkrétními pochybnostmi o skutečnostech tvrzených daňovým subjektem ve smyslu § 89 odst. 1 d.ř., nicméně během

postupu k odstranění pochybností skutečně vyvstanou skutečnosti odůvodňující další dokazování. V takovém případě je soudem konstatována nezákonnost postupu k odstranění pochybností, ale bez vlivu na zákonnost navazující daňové kontroly.

Bohužel lze konstatovat, že takový rozsudek o nezákonnosti postupu k odstranění pochybností je pro daňový subjekt pouze Pyrrhovým vítězstvím, jelikož prakticky nemá dopady do nalézacího řízení. Mohlo by být konstatováno, že důkazní prostředky získané během postupu k odstranění pochybností byly získány v rámci nezákonného procesního postupu, nicméně tím by pravděpodobně byl daňový subjekt sám proti sobě, jelikož v rámci navazující daňové kontroly musí být procesně aktivní, aby nedošlo k vyměření daně v rozporu s jeho daňovým tvrzením.

Pakliže správní soud shledá žalobu na ochranu před nezákonným zásahem důvodnou, dle § 87 odst. 2 s.ř.s. zakáže správci daně v tomto nezákonném zásahu pokračovat, a přikáže obnovit stav před nezákonným zásahem. V případě postupu k odstranění pochybností to znamená zastavit buď probíhající postup, nebo navazující daňovou kontrolu. V takovém případě je dle mého názoru obnovením stavu před nezákonným zásahem právě to, že daňové přiznání daňového subjektu bude vyměřeno (pravděpodobně dle § 140 odst. 1 a 2 d.ř.). Dle mého názoru je nutno dovodit, že daňový odpočet měl být v návaznosti na vyměření i vyplacen, a tedy vzniká nárok z neoprávněného jednání správce daně.

Jiná je situace, kdy navazující daňová kontrola zahájena nebyla, a již na základě postupu k odstranění pochybností byla stanovena daň. K tomu Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 105/2012-34, který, byť ve vztahu k předchozí právní úpravě, stanovil:

*„Nejvyšší správní soud uzavírá, že vytykáací řízení bylo zahájeno v rozporu se zákonem, a proto i samotné vytykáací řízení je nezákonné, včetně platebního výměru, jímž bylo završeno.“*

Stejný závěr uvádí metodická pomůcka na s. 18, že nezákonná výzva k odstranění pochybností může mít za následek rovněž nezákonnost platebního výměru.

Lze však obecně konstatovat, že v této oblasti konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu neexistuje. Dle mého názoru platí, že jakmile byla po postupu k odstranění

pochybností zahájena navazující daňová kontrola, nezákonnost postupu k odstranění pochybností sama bez dalšího nezákonnost platebního výměru nezpůsobuje. Pokud ovšem byl platební výměr vydán pouze na základě postupu k odstranění pochybností, pak by měla nastat nezákonnost platebního výměru bez dalšího, jako přímý následek nezákonnosti postupu k odstranění pochybností.

K možnosti, kdy se až po podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem změni skutkový stav (např. bude navazující daňová kontrola teprve zahájena, nebo ukončena), je možno předmět žaloby v reakci na změnu skutkového stavu upravit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2011, sp. zn. 4 Aps 3/2011).

## Závěr

Cílem mé práce bylo představit postupy při správě daní, s výjimkou daňové kontroly, o níž již toho bylo napsáno dostatek. Naproti tomu ostatní postupy při správě daní, které jsou předmětem mé práce, jsou poměrně obtížně uchopitelné, plně se u nich projevují specifika daňového práva, a zůstávají jaksí ve stínu daňové kontroly, která je hlavním strašákem daňových subjektů. Přitom právě znalost těchto ostatních postupů je základem pro efektivní obranu práv daňového subjektu.

Ve vztahu k prvnímu dílčímu cíli mé práce, tedy zodpovězení otázky, zda současná právní úprava poskytuje právům daňových subjektů dostatečnou ochranu, jsem přesvědčen, že tomu tak je. Samotná správní praxe však dle mého názoru již pokulhává, jelikož jsem přesvědčen, že nikoli každá část textu zákona je v řízeních před správcem daně dostatečně zohledněna. Tím narážím zejména na formulaci § 89 odst. 1 d.ř., požadující po správcem daně existenci nikoli jakýchkoli pochybností, ale pochybností konkrétních, můžeme říci kvalifikovaných.

Výše jsem se pokusil nejen popsat všechny tyto postupy jednotlivě i ve vzájemném kontextu, to vše pomocí analýzy a komparace všech relevantních podkladů, jak ze strany literatury, tak zejména soudních rozsudků. Také uvádím příklady konkrétních pochybností správce daně, kterými jsou postupy k odstranění pochybností zahajovány. Výše uvedený výklad tak může daňovým subjektům pomoci v rámci jakékoli konfrontace se správcem daně v rámci nalézacího řízení, ale i mimo něj.

V rámci své práce jsem dospěl k několika názorům *de lege ferenda*, které se nyní pokusím nastínit.

Na úseku nadměrných odpočtů u DPH, které jsou předmětem této práce jaksí nepřímo, považuji za možnou cestu zavedení mechanismu, který umožňuje čl. 183 směrnice, tedy převádění nadměrného odpočtu do následujícího zdaňovacího období. Nevím, nakolik je tento režim nadměrných odpočtů DPH mezi členskými státy EU rozšířen, nicméně jsem

přesvědčen, že jeho zavedení by umožnilo volnější režim prověřování nadměrných odpočtu před jejich vyměření.

Zavedení tohoto principu jednak umožní správci daně, aby případné nadměrné odpočty kontroloval klidně i s časovým odstupem, jelikož případná záporná daňová povinnost nebyla fyzicky vyplacena, ale v jejím důsledku byla snížena daň za následující období (viz mechanismus daňové ztráty). Správce daně by tak případný odpočet mohl prověřovat i po několika měsících, aniž by se musel obávat toho, že peněžní prostředky jsou již nedobytné.

Při tomto systému zůstává zachován princip neutrality DPH pro plátce, kteří touto daní nejsou zatíženi, byť jimi uhrazená daň (v podobě nadměrného odpočtu) jim sic nebude fyzicky vyplacena, nicméně jim o tuto částku bude snížena daňová povinnost za další zdaňovací období. V případě plátců, kteří již z podstaty své ekonomické činnosti kumulují nadměrné odpočty (event. ukončují ekonomickou činnost nebo registraci k DPH) by bylo možno zavést systém výplaty nadměrných odpočtů např. za kalendářní čtvrtletí.

Ve vztahu k 89 odst. 1 a 2 d.ř., k prvotním podmínkám, za nichž může být postup k odstranění pochybností zahájen, mohou mé námitky směřovat právě pouze do správní praxe. Zákon definuje podmínky pro zahájení postupu poměrně pregnantně, ovšem zdaleka ne vždy je liteře zákona ze strany správce daně učiněno zadost.

Ve vztahu § 89 odst. 3 d.ř. mé námitky opět směřují spíše do samotné správní praxe, jelikož jsem přesvědčen, že pokud má být dle tohoto ustanovení daňový subjekt upozorněn na následky s neodstraněním pochybností, pak má být v poučení výzvy upozorněn na neunesení důkazního břemene v nalézacím řízení. Poučení, které je součástí výzev k odstranění pochybností, by primárně mělo daňové subjekty poučovat o této skutečnosti. Jak je uvedeno výše, pokud daňový subjekt zareaguje alespoň dostatečně kvalifikovaně k meritu věci, správce daně pozbývá oprávnění stanovit daň dle pomůcek.

Na druhou stranu lze kvitovat, že sám správce daně si je tohoto vědom, a stanovení daně dle pomůcek, pokud je daňový subjekt alespoň minimálně aktivní, je jevem výjimečným.



Za nejdůležitější deficit současné právní úpravy považuji nejednoznačnost povahy lhůty pro zahájení postupu k odstranění pochybností v případě uplatnění daňového odpočtu dle § 89 odst. 4 d.ř. Nedostatečné gramatické vyjádření této normy má za následek stav, kdy soudní praxe je sama rozporná, stejně jako komentářová literatura k d.ř. Ve své práci jsem osvětlil, proč by tato lhůta měla být lhůtou zákonnou a propadnou, což je plně v souladu s ochranou práv daňového subjektu, aniž by tím byla jakkoli dotčena možnost správce daně tvrzení daňových subjektů ověřovat.

Domnívám se, že výslovné stanovení lhůty dle § 89 odst. 4 d.ř. jako propadné by žádným způsobem neoslabilo kontrolní pravomoci správce daně (vzhledem k možnosti kdykoli zahájit daňovou kontrolu), a pouze by zvýšilo právní jistotu daňových subjektů. V souvislosti s tím by dle mého názoru měla být stanovena povinnost správce daně při tzv. konkludentním stanovení daně (tedy v souladu s daňovým tvrzením) o tomto rozhodnout do 30 dní od podání daňového tvrzení. Nyní je správce daně povinen tuto skutečnost pouze daňovému subjektu k jeho sdělení takové stanovení daně potvrdit, a to do 30 dní ode dne podání žádosti (§ 140 odst. 3 d.ř.), a tak může být o daňové povinnosti dle daňového tvrzení nerozhodnuto i několik měsíců po podání daňového tvrzení.

Mechanismus přechodu na daňovou kontrolu by dle mého zasluhoval úpravu v té části, aby správce daně nebyl oprávněn iniciovat zahájení této daňové kontroly pro pochybnosti, které již byly vymezeny ve výzvě k odstranění pochybností. Prvotní pochybnosti mají být předmětem již postupu k odstranění pochybností, a pokud tyto pochybnosti nejsou v rámci tohoto postupu odstraněny, má správce daně konstatovat neunesení důkazního břemene, a na jeho základě stanovit daň platebním výměrem. Možnost správce daně zahájit navazující daňovou kontrolu ohledně pochybností již prověřovaných bez návrhu daňového subjektu považuji za nepřiměřenou, a daňové subjekty poškozující.

Koneckonců, daňový subjekt je povinen poskytnout prvotní součinnost a veškeré relevantní důkazní návrhy již v rámci postupu k odstranění pochybností (který průměrně trvá 5 až 6 měsíců), a v žádném případě by mu takovou zákonnou úpravou nebyla upřena práva, jelikož důkazní návrhy lze činit rovněž v odvolacím řízení. Pokud nyní může správce daně např. správnost odpočtu ověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností, a po šesti měsících o těchto stejných pochybnostech ještě zahájit daňovou kontrolu, samotné nalézací

řízení (před vydáním platebního výměru) se může neúměrně protáhnout. Taková právní úprava by motivovala k větší procesní aktivitě jak daňový subjekt, který by byl motivován k poskytnutí veškeré relevantní součinnosti již v rámci postupu k odstranění pochybností, tak správce daně.

Ve vztahu k soudní ochraně na úseku postupů při správě daní lze s povděkem kvitovat rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který zrušil povinnost daňových subjektů před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem vyčerpat stížnost a žádost dle § 261 odst. 1 a 6 d.ř., jelikož tato právní úprava byla nejen nekoncepční (v kontextu stížnosti dle s.ř. a v kontextu samotné povahy stížnosti dle d.ř.), ale především neúměrně a relativně neodůvodněně ztěžovala možnost podání této žaloby, a především pak značně relativizovala efektivitu soudní ochrany před nezákonnými postupy správce daně. Pokud rozsudky o nezákonnosti zásahu správce daně mohly přijít nejdříve s odstupem dvou až tří let (viz cca 6 měsíců pro naplnění podmínky dle § 85 s.ř.s., a průměrná délka před vynesemím rozsudku před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem, pokud věc není vrácena k novému rozhodnutí), tedy zpravidla až po stanovení daně, je faktická ochrana správními soudy spíše symbolická.

Ve vztahu k úroku z daňového odpočtu se sic daly ledy do pohybu až od roku 2015, a dle mého názoru je úrok ve výši dvou bodů (zejména v kontextu výše ostatních úroků) stále nepřiměřený, nicméně je evidentní, že tento úrok se již stal středem pozornosti zákonodárce, a pakliže by aktuální podoba § 254a d.ř. byla stále v rozporu s právem EU (o čemž jsem přesvědčen), lze do budoucna očekávat přiblížení tohoto úroku ostatním úrokovým sazbám, které jsou obsaženy v d.ř.

S otázkou nepřiměřeného trvání postupu k odstranění pochybností rovněž souvisí (zatím jen teoretická) možnost správce daně rozhodnout o té části daňového odpočtu, která není předmětem pochybností správce daně. Jsem přesvědčen, že tento způsob stanovení daně není pozitivním právem nejen vyloučen, ale mechanismem platebního výměru a dodatečného platebního výměru je tento způsob stanovení daně i implicitně umožněn, a pouze nevyužíván.

Na úseku místních šetření bych zakotvil povinnost správce daně v protokolu o místním šetření vždy odůvodnit, zda bylo nutno postupovat bez součinnosti s daňovým subjektem, a

proč tento nebyl dopředu vyrozuměn. V rámci vyhledávací činnosti je samozřejmě takový postup nevyhnutelný. Ve vztahu k institutu vysvětlení, které se dle mého názoru příliš nevyužívá, bych výslovně vyloučil možnost jeho využití v rámci již probíhajícího daňového řízení (jak je tomu ostatně v § 137 odst. 1 s.ř.).

Mým posledním návrhem *de lege ferenda* by bylo, aby daňový subjekt měl možnost z daňového spisu v rámci řízení o stanovení daně zjistit, jaké vyhledávací činnosti ze strany správce daně byl podroben, a to i když výstupy vyhledávací činnosti nejsou použity jako důkaz pro stanovení daně. Tzv. vybranou působnost, tedy faktické zrušení principu místní příslušnosti správce daně, jak je zakotven v § 13 d.ř., považuji za institut, který jde proti základním zásadám výkonu veřejné moci, a to bez dostatečného odůvodnění.

Cílem mé práce bylo právě úplné osvětlení všech „zákoutí“ postupu k odstranění pochybností, a vyhledávací činnosti, tedy podrobně popsat, jak postup k odstranění pochybností probíhá, kdy zpravidla bývá zahajován, vůči jakým daňovým subjektům, jaké jsou při něm práva a povinnosti daňového subjektu, jakým způsobem může daňový subjekt využít možnosti nahlížet do daňového spisu, a co v něm najde. Tato práce by tak měla být jakousi příručkou pro daňové subjekty ohledně toho, jak při těchto postupech správce daně postupovat, na co si dát pozor, a jakým způsobem se bránit, resp. jakou formou a za jakých podmínek.

## Seznam zkratek

<b>d.ř.</b>	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád;
<b>DPHZ</b>	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty;
<b>ZSDP</b>	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků;
<b>ZSpD</b>	zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních;
<b>Dpřij</b>	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu;
<b>směrnice</b>	směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty;
<b>s.ř.</b>	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád;
<b>s.ř.s.</b>	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní;
<b>ZoeT</b>	zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb;
<b>FinSpr</b>	zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky;
<b>CelSpr</b>	zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky;
<b>z.ř.s.</b>	zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízení soudních;
<b>o.z.</b>	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník;
<b>o.s.ř.</b>	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád;
<b>MajČR</b>	zákon č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích;
<b>RozPr</b>	zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech;
<b>celní kodex</b>	nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie;
<b>k.ř.</b>	zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád);
<b>OdpŠk</b>	zákon č. 89/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem;
<b>Listina</b>	usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky
<b>ZoÚS</b>	zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu;
<b>Ústava</b>	ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky;
<b>CelZ</b>	zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon;
<b>TrZ</b>	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník;
<b>TrŘ</b>	zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád;

**Úmluva** Evropská úmluva o ochraně základních práv a svobod  
**metodická pomůcka** Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností  
Generálního finančního ředitelství, č.j. 65447/14/7100-40124-011654.

## Seznam použitých zdrojů

### 1. Seznam použité literatury

- KOBÍK, Jaroslav, Jiří ŠPERL a Jan RAMBOUSEK. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-185-4.
- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. v Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-331-8.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-616-7.
- HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-624-1. ISBN 978-80-7179-254-3.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2013, ISBN 978-80-7263-769-0.
- KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2002. Daně (ANAG). ISBN 80-7263-135-7.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, ISBN 978-80-7357-564-9.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, ISBN 978-80-7357-564-9.
- KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zpracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5. s. 285
- HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.. 57.

- DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍŠEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 7., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2017, ISBN 978-80-7552-569-7.
- DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍŠEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2010, ISBN 978-80-7357-523-6.
- JEMELKA, L., PONDĚLÍČKOVÁ, K., BOHADLO, D. *Správní řád. Komentář.* 4. vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, ISBN 978-80-7400-484-1.
- BOBEK, M., KUHN, Z. a kol. *Judikatura a právní argumentace.* 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013. s. 380. ISBN 978-80-87284-35-3.
- JEMELKA, M. PODHÁZKÝ, P. VETEŠNÍK, J. ZAVŘELOVÁ, D. BOHADLO, P. ŠURÁNEK,. *Soudní řád správní. Komentář.* 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2013, ISBN 978-80-7400-498-8.
- BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář.* Vyd. 1. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8.
- BAXA, Josef. *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení.* Praha: ASPI, 2007. Přehledy judikatury (ASPI). ISBN 978-80-7357-225-9.
- KOTENOVÁ, B., PETROVÁ, P., TOMÍČEK, M. zákon o spotřebních daních. Komentář. 2. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer. 2015. ISBN 978-80-7478-883-3.
- DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou,* Praha: Aspi, a.s., 2006, ISBN 80-7357-223-0.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím.* 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2016. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.
- KMEC, J., KOSAŘ, D., KRATOCHVÍL, J., BOBEK, M. *Evropská úmluva o lidských právech: komentář.* Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-365-3.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka VÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016.* 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-8748-044-1.
- PELC, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy.* Olomouc: ANAG, 2017. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-072-0.

- VANČUROVÁ, A. Zdanění osobních příjmů, 2. vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-926-8.



## 2. Seznam použitých internetových zdrojů

- Taktické postupy k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni "lehké" analytiky, tzv. "KOMBAJN", č.j. 5414/16/7100-20116-205396, vydané Generálním finančním ředitelstvím; dostupné na: [http://files.ledvinkova.webnode.cz/200001522-700eb71089/AB\\_KOMBAJN\\_TAKTICK%C3%89\\_POSTUPU\\_KE\\_KH\\_AA.pdf](http://files.ledvinkova.webnode.cz/200001522-700eb71089/AB_KOMBAJN_TAKTICK%C3%89_POSTUPU_KE_KH_AA.pdf)
- Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností Generálního finančního ředitelství, č.j. 65447/14/7100-40124-011654; dostupné na: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf)
- Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly Generálního finančního ředitelství, č.j. 50071/15/7100-40124-506246; dostupné na: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf)
- Metodická pomůcka k institutu stížnosti podle § 261 daňového řádu Generálního finančního ředitelství, č.j. 174034/15/7100-40123-050030; dostupné na: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-institutu-stiznosti-podle-par261-DR.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-institutu-stiznosti-podle-par261-DR.pdf)
- Metodická pomůcka k aplikaci ust. § 128 DŘ Postup k odstranění pochybností v registračních údajích Generálního finančního ředitelství, č.j. 30794/15/7100-40123-010450; dostupné na: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-aplikaci-ust-par128-DR-Postup-k-odstraneni-pochybnosti-v-registracnich-udajich.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-aplikaci-ust-par128-DR-Postup-k-odstraneni-pochybnosti-v-registracnich-udajich.pdf)
- Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb, ze dne 31. 8. 2016, č.j. 119930/16/7100-10114-109736, vydaný Generálním finančním ředitelstvím; dostupné na: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb\\_v1.0.pdf](http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf)
- důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., ze dne 19. 11. 2008, sněmovní tisk č. 685/0; dostupné na: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>
- důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb.; ze dne 2. 7. 2014, sněmovní tisk č. 252/0; dostupné na: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=252&CT1=0>

- důvodová zpráva k zákonu č. 243/2016 Sb.; ze dne 13. 1. 2016, sněmovní tisk č.717/0; dostupné na: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=717&ct1=0>
- důvodová zpráva k zákona č. 321/2016 Sb., ze dne 18. 5. 2015, sněmovní tisk č. 504/0; dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=504&CT1=0>

### 3. Seznam použitých právních předpisů

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád;
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty;
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků;
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních;
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu;
- směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty;
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád;
- zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní;
- zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb;
- zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky;
- zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky;
- zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízení soudních;
- zákon č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích;
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech;
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie;
- zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem;
- usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky;
- zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon;
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník;
- zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád;
- zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu;
- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky;
- zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích;
- zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii;
- zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky;

- zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a bezpečnostní způsobilosti;
- zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností;
- nařízení Rady (EU) č. 389/2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní;
- nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci v boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty;
- zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní;
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi;
- zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.
- Pokyn Ministerstva financí č. D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytýkácího řízení
- Pokyn Ministerstva financí č. D-345, o zrušení pokynů řady D v souvislosti se zrušením ZSDP.

#### 4. seznam použité judikatury

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č.j. 9 Afs 41/2013-33.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, sp. zn. 7 Afs 140/2005.
- náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, č.j. II. ÚS 703/06-1.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č.j. 1 Afs 60/2005-130.
- usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006, sp. zn. 2 Afs 45/2005.
- náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č.j. 1 Afs 219/2014-52.
- rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 8. 2015, č.j. 59 Af 176/2014-57.
- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 12. 2. 2014, č.j. 30 Cdo 3197/2013.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008-59.
- usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č.j. 1 Afs 70/2004-80.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č.j. 4 Afs 14/2017-36
- rozsudek Nejvyššího správního soudu z dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 30/2004-60
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, sp. zn. 9 Afs 95/2012.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2008, č.j. 5 Aps 6/2007-130.
- rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2004, č.j. 30 Ca 324/2001-39.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č.j. 1 Afs 29/2009-91.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č.j. 10 Afs 100/2017-91.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2013, č.j. 2 Afs 73/2012-38.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2007, č.j. 7 Afs 205/2005-55.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č.j. 6 A 76/2001-96.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č.j. 8 Afs 14/2011-97.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013, č.j. 2 Afs 78/2012-31.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, sp. zn. 10 Afs 100/2017.
- rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2004, č.j. 10 Ca 239/2003-102.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2009, č.j. 1 Afs 60/2009-119.

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č.j. 9 As 38/2009.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, č.j. 1 Aps 1/2008-59.
- rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 16. 12. 1992, A č. 251-B (stížnost č. 13710/88), věc *Niemitz proti Německu*.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č.j. 8 Afs 14/2011-97.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2011, č.j. 5 Aps 3/2011-101.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, č.j. 1 Afs 11/2004-190.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č.j. 4 Afs 216/2014-32.
- rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2014, č.j. 15 Afs 331/2012-23.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 107/2006-81.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č.j. 7 Afs 69/2007-85.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2006, č.j. 2 Afs 198/2005-88.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2009, č.j. 8 Aps 2/2009-134.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, .j. 1 Aps 20/2013-61.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č.j. 7 Afs 10/2006-57.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j. 7 Aps 3/2013-36.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008-147.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č.j. 5 Afs 3/2008-81.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č.j. 5 Afs 68/2009-113.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č.j. 4 Afs 95/2016.
- usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č.j. 7 Afs 155/2004-90.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 7 Afs 25/2003-58.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č.j. 2 Afs 174/2014-27.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č.j. 8 Afs 38/2011-117.
- rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2016, sp. zn. 8 A 139/2015.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 105/2012-37.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č.j. 1 Afs 10/2006-45.
- rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 11. 2006, č.j. 31 Ca 246/2005-37.

- rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 11. 2014, č.j. 30 Af 35/2013-42.
- usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2008, sp. zn. III. ÚS 2196/07.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č.j. 4 Afs 238/2015-29.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61.
- rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 1. 2014, č.j. 59 Af 31/2013-13.
- rozsudek Krajského soud v Brně ze dne 24. 6.2014, č.j. 29 Af 147/2011-213.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č.j. 9 Afs 276/2014-43.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č.j. 1 Afs 11/2013-84.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2006, č.j. 7 Afs 55/2005-78.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č.j. 1 Afs 219/2014-52.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, č.j. 9 Afs 46/2010-227.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č.j. 8 Afs 38/2011-61.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 7 Afs 25/2003.
- rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 2. 1999, sp zn. 30 Ca 244/96.
- rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. 28 Ca 164/2002.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č.j. 1 Ans 3/2008-78.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č.j. 7 Ans 2/200938.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2008, č.j. 5 Aps 6/2007-130.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2008, č.j. 8 Aps 6/2007-247.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, sp. zn. 7 Aps 3/2006.
- usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č.j. 7 Afs 92/2006-69.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č.j. 9 Aps 5/2010-81.
- rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2015, č.j. 8 A 182/2014.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, sp. zn. 4 Aps 2/2010.
- usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2013, č.j. 47 Af 3/2013-78.
- rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2013, č.j. 22 A 50/2013-18.

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, č.j. 1 Afs 40/2015-39.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č.j. 10 Afs 40/2015-36.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č.j. 2 Aps 8/2013-46.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č.j. 10 Afs 28/2014-52.
- usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2014, č.j. 6 Afs 80/2014-32.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52.
- rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č.j. 22 A 77/2014-45.
- rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2016, č.j. 9 A 103/2015-84.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2015, č.j. 10 Afs 83/2015-43.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34.
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 105/2012-34.



## 5. seznam ostatních zdrojů

- výzva Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností, ze dne 25. 2. 2016, č.j. 1224848/16/2002-51523-110835.
- výzva Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností, ze dne 19. 11. 2015, č.j. 7005786/15/2009-52525-110151.
- výzva Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností, ze dne 21. 9. 2015, č.j. 6143026/15/2002-52521-109424.
- výzva Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností, ze dne 24. 3. 2016, č.j. 2001042/16/2002-52521-109424.
- výzva Finančního úřadu pro Středočeský kraj k odstranění pochybností, ze dne 16. 2. 2017, č.j. 686742/17/2110-52522-203443.
- výzva Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností, ze dne 25. 1. 2016, č.j. 319651/16/2004-52525-105811.
- výzva Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností, ze dne 15. 7. 2014, č.j. 448382/14/2006-24903-101417.
- výzva Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností, ze dne 15. 8. 2014, č.j. 5157945/14/2006-24903-101417.
- seminář České advokátní komory na téma "Aktuální daňová judikatura Nejvyššího správního soudu", ze dne 17. 5. 2018, JUDr. Barbara Pořízková;
- seminář České advokátní komory na téma „Evropské instituce na ochranu lidských práv“ ze dne 19. 10. 2016, Praha, Mgr. Petra Vráblíková.

## **Vybrané postupy při správě daní**

### **Abstrakt**

Předmětem mé práce je část správy daní, které je podroben každý subjekt na území České republiky, a jejímž účelem je ověření zda tento splnil veškeré své zákonné povinnosti ve vztahu k daním, a zda přiznal správci daně veškerý majetek, který podléhá zdanění.

Jedná se o oprávnění správce daně ve vztahu k pravomoci stanovit výši daně. Za tím účelem je správce daně vybaven oprávněními v rámci vyhledávací činnosti, a je rovněž oprávněn zahájit specifický postup prověření správnosti daňového tvrzení ještě před vyměřením daňové povinnosti. Tyto postupy jsou do značné míry vzájemně provázány.

Ve své práci podávám zevrubnou analýzu těchto institutů jak jednotlivě, tak ve vzájemném kontextu a vzájemné provázanosti, s důrazem právě na kontrolní postup. Právní úpravu rozebírám v rámci jejího vývoje, v kontextu právní úpravy Evropské unie, v rámci správní praxe, a především v rámci konkrétních rozsudků správních soudů.

Cílem práce je upozornit daňové subjekty na veškerá rizika, která při využití těchto postupů v praxi hrozí, a upozornění na zákonné limity těchto postupů, které jsou správci daně povinni dodržovat. Tedy poskytnout komplexní zhodnocení současné právní úpravy.

Jsou rozebrány specifika v rámci speciální úpravy v rámci různých druhů daňových povinností. Rovněž je důkladně rozebráno, jakými způsoby se daňové subjekty mohou nezákonnosti na straně správce daně dovolat, čeho se v takových případech domáhat, a jaké jsou dopady takových nezákonností na výsledné rozhodnutí o výši daně. Samostatnou otázkou je finanční kompenzace nezákonnosti správce daně.

Výstupy této analýzy jsou doplněny o komparaci s interními pokyny finanční správy, a autentickými výstupy správce daně. Závěrem se pokusím o úvahy *de lege ferenda*.

**Správa daní, postupy při správě daní, daňové řízení**

## **Selected procedures at tax administration**

### **Abstract**

Subject of my work is revolving around part of the tax administration process which every tax payer on the territory of Czech Republic needs to undergo in order to verify, whether he/she/it has fulfilled all lawful tax-related responsibilities and provided tax administrators with complete declaration of assets, that are subjected to taxation.

Tax administrator is entitled, in relation to its authority, to assess a tax. Pursuing these aims, tax administrator is authorised with powers in the area of tax investigation and is also authorised to initialize complete tax return examination process, even before tax is assessed. At the same time these processes are intertwined into certain extent.

Focus of my work is to provide thorough analysis of these institutions either per se or in their mutual context and interconnection, while trying to maintain high level of emphasis on control procedures. Legal regulation is analysed in the scope of its evolution, in the context of legal regulation of European union and, in the scope of administrative practice and especially in the scope of concrete verdicts of administrative courts.

Aim of my work is to highlight potential risks that tax-payer could face through these procedures come into practice, and also to point out legal limitations that tax administrators are obliged to follow, when exercising these procedures. Therefore the aim is to provide complex evaluation of present legal regulation.

Specific legal regulations of different kinds of tax duties are taken into examination in this thesis, as well as ways, by which tax-payers can call upon unlawful behaviour from the tax administrator, where they can seek protection if this behaviour takes place and moreover what are the ramifications of this unlawful behaviour on final tax settlement. Financial compensation in the case of unlawful behaviour of tax administrator is dealt with separately in this thesis.

Comparison of internal instructions of Tax administration office and its authentic outputs are also included in my analysis. Finally, I will try reasoning in the terms of improving law regulation.

**Tax administration, tax procedures, tax process**