

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Petr Václavík

DAŇOVÁ KONTROLA

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Praha, červen 2011

Prohlášení

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

V Praze dne 27. června 2011

Petr Václavík

Poděkování

Děkuji paní prof. JUDr. Marii Karfikové, CSc., vedoucí mé diplomové práce, za cenné připomínky a účinnou pomoc při zpracování.

Obsah

Úvod.....	2
1 Daňová kontrola dle daňového řádu	3
1.1. Zhodnocení vývoje před přijetím daňového řádu a jeho přínos v oblasti daňové kontroly.....	3
1.2. Zásady daňové kontroly, zúčastněné osoby, místní příslušnost.....	6
1.2.1. Zásada zákonnosti	6
1.2.2. Zásada rychlosti a hospodárnosti	7
1.2.3. Zásada volného hodnocení důkazů	8
1.2.4. Zásada nevěřejnosti a oficiality.....	8
1.2.5. Správce daně.....	9
1.2.6. Daňový subjekt.....	11
1.2.7. Zástupce.....	11
1.2.8. Třetí osoby.....	13
1.3. Pojem daňové kontroly.....	15
1.4. Zahájení daňové kontroly.....	19
1.5. Průběh daňové kontroly	25
1.5.1. Fáze seznamovací.....	25
1.5.2. Fáze shromažďovací.....	26
1.5.3. Důkazní břemeno	27
1.5.4. Vyhodnocovací fáze	30
1.5.5. Délka daňové kontroly	31
1.5.6. Změna rozsahu daňové kontroly	32
1.6. Ukončení daňové kontroly a jeho finanční následek	34
1.6.1. Zpráva o daňové kontrole.....	34
1.6.2. Dodatečný platební výměr.....	37
1.7. Opakování daňové kontroly	38
2 Srovnání s úpravou na Slovensku	40
3 Postup k odstranění pochybností jako zvláštní typ daňové kontroly	45
4 Daňová optimalizace jako obrana při daňové kontrole.....	51
4.1.1. Nelegální nástroje.....	51
4.1.2. Laické nástroje	52
4.1.3. Odborné nástroje	53
Závěr	56
Literatura.....	58
Tax Search - English summary	59
Daňová kontrola - shrnutí v českém jazyce	61

Úvod

Fenomén daňové kontroly, který představuje základní nástroj kontrolování subjektů v oblasti daní, prošel k 1.1.2011 rozsáhlou novelizací. Tato novelizace je reakcí jak na změnu v jiných zákonech, tak i na rozsáhlou judikaturu zejména Nejvyššího správního soudu. Ačkoliv na první pohled by se mohlo zdát, že nedošlo takřka k žádným změnám, došlo ke zpřesnění či přejmenování nástrojů tak, aby zapadaly do celkové koncepce, a případně byla úprava rozšířena o chybějící pasáže.

Ve své práci se chci zabývat pojetím daňové kontroly v rámci nového procesního předpisu úpravy daní zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a to od základních zásad přes jednotlivé pojmy až po proces vlastní daňové kontroly, včetně veškerých jejích důsledků pro daňové subjekty. Naopak další fáze řízení, kdy dojde k využití buď řádných či mimořádných opravných prostředků, nebo soudního řízení, je nad rámec této práce a bude o ní pojednáno jen okrajově.

Další důležitou otázkou je použití speciálních postupů správcem daně při daňové kontrole a také srovnání naší úpravy se zahraničím.

Poslední kapitola bude pak věnována velmi významné možnosti přípravy daňového subjektu na daňovou kontrolu, a to daňové optimalizaci.

Daňová kontrola sice představuje velice úzkou, o to více však důležitou oblast úpravy daní. Jedná se ze strany státu o klíčovou oblast, kdy dochází ke kontrole toho, jak různé subjekty platí prostředky na jeho činnost, protože výběr daní je založen na principu samovyměření.

1 Daňová kontrola dle daňového řádu

1.1. Zhodnocení vývoje před přijetím daňového řádu a jeho přínos v oblasti daňové kontroly

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“), přinesl v rámci daňové kontroly oproti původní úpravě celou řadu změn. Jedná se jednak o promítnutí judikatury zejména Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a jednak o reakci na legislativní vývoj, neboť původní úprava vycházela z legislativního stavu v roce 1991, který je již do značné míry překonán, a ani různé postupné novelizace nemohly zahrnout veškerý vývoj legislativní i společenský.

Nejvyšší správní soud od svého vzniku v roce 2003¹ bojuje proti představě správců daně, že nejsou správním orgánem tak, jak ho definuje správní řád, neplatí pro ně Listinou základních práv a svobod zakotvený princip v čl. 2 odst. 2 a k výběru daní a poplatků mohou použít jakékoliv prostředky, které neodporují zákonu a interním předpisům ministerstva financí. Správce daně si v minulosti vyložil svou práci tak, že může konat vše, co není zákonem zakázáno, a jejich výklad zákona, resp. výklad ministerstva financí je pro daňový subjekt závazný. Tento názor, který musí znít pro každého alespoň základně právně vzdělaného člověka naprosto absurdně, vyšel zejména z následujících vzájemně se podporujících ustanovení:

- při správě daní se nepoužije zákon č. 500/2004 Sb., správní řád²

§99 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tj. původní procesní úprava daní, který předchází svou úpravou daňový řád, zakotvil tento princip do závěrečných ustanovení. Zákonodárce měl na mysli fakt, že správa daní je natolik specifický postup, že není možná její úprava tak obecným zákonem, jako je správní řád, a vyžaduje speciální úpravu, která má do jisté míry i jiné principy.

¹ na základě zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
² resp. dříve jemu předcházející úprava, zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení

Naopak správci daně si toto vyložili tak, že správa daní se řídí pouze zákonem o správě daní o poplatků. Tím docházelo k absurdním situacím, kdy správci daně opakovaně odmítali přijmout jakékoliv principy výkonu státní správy, pokud nebyly dány interním předpisem ministerstva financí (často se dokonce stávalo, že se neřídili ani těmito interními předpisy, zejména pokud jde o dodržování lhůt)³.

- daňové břemeno nese poplatník daně

Ačkoliv daňový řád (a stejně tak dříve i zákon o správě daní a poplatků) dávají správcům daně rozsáhlé pravomoci, pokud jde o možnost vstupu do prostor určených k podnikání, nakládání s dokumenty daňových subjektů apod., považuje stát výběr daní za natolik důležitou činnost, že přenesl důkazní břemeno při dokazování vykázaného hospodářského výsledku na daňový subjekt. Nicméně i zde jsou jistá omezení daná jak zákonem, tak i principy a zásadami.

Bohužel správci daně si tuto možnost vykládali jako bezbřehou možnost jakkoliv rozporovat tvrzení daňového subjektu a k neuznání důkazních prostředků docházelo pouze na základě odmítnutí bez jakéhokoliv zkoumání. Daňové subjekty byly často vydány na milost správcům daně a v takových případech rozhodovaly spíše sympatie. Na druhou stranu mohu dodat, že i v takovémto prostředí docházelo překvapivě k velmi malému procentu korupce.

- omezená možnost podat žalobu k soudu a nejednotnost rozhodování soudů

Do roku 2003 nebylo ve správním soudnictví, ve kterém se mimo jiné rozhoduje i o správě daní, rozhodováno speciálními správními soudy, resp. speciálními senáty soudů, ale rozhodovaly soudy civilní dle části páté Občanského soudního řádu. Soudy tak dospívaly ve stejných kauzách k naprosto odlišným rozhodnutím. Proti nim navíc nebylo odvolání.⁴

Ani správci daně neměli rozhodnutí, která by mohli aplikovat.

³ např. Kobík, „Správa daní a poplatků s komentářem“, Anag, 2005, str. 26

⁴ Hendrych, „Správní právo - obecná část“, C.H.Beck, 2006, str. 538

Toto často vedlo k velmi absurdním situacím, kdy si správci daně buď vykládali ustanovení zákona po svém, nebo svou určitou „libovůli“ přizpůsobovali ustanovení ve svůj prospěch. Velmi oblíbeným předmětem bylo umělé prodlužování lhůt k vykonání daňové kontroly. Úsměvně může z dnešního pohledu vypadat snaha správce daně, kdy dopisem zasláným daňovému subjektu oznamoval, že provedl revizi správného vyměření daně v daném roce, nebo častěji v daných letech, čímž došlo k prodloužení prekluzivní lhůty. Bohužel na tomto základě pak prováděl daňovou kontrolu např. i po devíti letech od podání daňového přiznání. V tomto časovém horizontu pak daňový subjekt často neměl ani k dispozici veškeré podklady a zjištění dalších podrobností či získání dodatečných důkazů bylo takřka nemožné.

Dalším oblíbeným způsobem rozšiřování daňových kontrol o předchozí roky byl výklad správce daně, že pokud je uplatněna ztráta minulých let (z počátku ani nemusela být tato ztráta uplatněna), je třeba kontrolovat daňové přiznání let, kdy byla tato ztráta vykázána, a to i let následujících, protože zde mohla být ztráta uplatněna, a tím nepřímo změnit výši placené daně v kontrolovaném roce. Tím vznikla absurdní praxe kontrol až jedenáct let zpětně, jako součet objektivní lhůty deset let pro kontrolu daně a jednoho roku, kdy lhůta byla počítána od konce roku, po předložení přiznání k dani, tj. po skončení daňového období. Navíc toto je pohled správce daně v době nedávné, dříve si správci daně dokonce pletli subjektivní a objektivní lhůty.

Daňový řád přináší promítnutí nejvýznamnější judikatury do formy, kterou budou akceptovat zejména správci daně, kteří i přes prohrané spory stále tvrdí, že zákon jim takovýto výklad nepředkládá a nebudou se jím tedy řídit. Na druhou stranu svou nedůsledností naopak vyvolá nové otázky, které bude judikatura teprve muset zodpovědět, např. v oblasti zahájení kontroly - viz. kapitola 1.4.

1.2. Zásady daňové kontroly, zúčastněné osoby, místní příslušnost

Daňová kontrola podle daňového řádu je zákonným postupem užívaným správci daně při správě daní. Nejde ani o samostatné řízení, ale ani o jediný úkon správce daně. Daňová kontrola je souborem dílčích úkonů správce daně, které tvoří samostatný celek. Ačkoliv daňovou kontrolu upravuje celá řada paragrafů daňového řádu, a to ať přímo, či nepřímo, je ji třeba nejprve posoudit z pohledu jak ústavních ustanovení⁵, tak v kontextu základních zásad, kterými se má řídit jakýkoliv správní orgán.

K platnosti základních zásad pro správní orgán není třeba jejich výslovná kodifikace. Jedná se v tomto pojetí spíše o principy správního práva, která přijímá i náš Ústavní soud⁶. Jde o pravidla demokratického právního řádu, která tvoří nedílnou součást práva.

Ačkoliv došlo ke kodifikaci určité části těchto zásad již v zákoně o správě daní a poplatků z roku 1992 a správní řád⁷ je pak v §1 až §8 ustanovil s jasnou platností i pro zákony, které výslovně vylučují použití správního řádu, byly tyto zásady správci daní velmi málo respektovány a jejich výklad byl spíš ve prospěch práce správce daně, tzn. k naprosto opačnému účelu, než samy slouží. V tomto je nová kodifikace v daňovém řádu neocenitelná⁸.

1.2.1. Zásada zákonnosti

První a nejdůležitější zásadou je zásada zákonnosti. Sama o sobě by neměla vůbec činit jakékoliv problémy, ale realita je bohužel jiná. V tomto ohledu se jedná zejména o tzv. pokyny D, které vydává ministerstvo financí, resp. od 1. ledna 2011

⁵ čl. 2 odst. 2, čl. 12 a čl. 36 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

⁶ III. ÚS 163/1997; zdroj: www.concourt.cz

⁷ zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸ §5 až §9 daňového řádu

Generální finanční ředitelství⁹. K jejich vydávání nejsou tyto orgány nijak zmocněny a jde spíše o interní pokyn. Správně tak Nejvyšší správní soud vyjádřil názor, že nelze dovozovat jejich obecnou závaznost, neboť ministerstvo není zmocněno k závaznému výkladu zákona¹⁰. Na druhou stranu je zde opačný názor Evropského soudu pro lidská práva¹¹. Naopak není pochyb o tom, že když je určena nějaká povinnost správci daně takovýmto pokynem, je povinen ho dodržet a jeho dodržení je možné vynutit i u soudu¹². Dále je třeba k zásadě zákonnosti uvést zásadu proporcionality, kdy dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je třeba volit ten výklad právní normy, který nejméně zasahuje do základních práv¹³. Mohu z praxe říci, že se správci daně chovají naprosto opačně.

1.2.2. Zásada rychlosti a hospodárnosti

Další zásadou důležitou z pohledu daňové kontroly je zásada rychlosti a hospodárnosti (§7 daňového řádu). Tato zásada je jednou z těch, které nikdy nebyly správcem daně příliš dodržovány. Ačkoliv správní řád stanoví přesné lhůty k provedení úkonu¹⁴, správcům daně nikdy zákon o správě daní a poplatků takovéto lhůty neurčoval. Přestože jde ve své podstatě o správní rozhodování, byla vždy snaha správu daní odlišovat jako institut sui generis, který je tak důležitý, že nemůže být svázán lhůtami. Tato představa bohužel stále přetrvává a ani nový daňový řád příliš v dané věci nic nemění. Navíc ani lhůty stanovené nadřízeným orgánem nebyly často správci daně dodržovány¹⁵.

⁹ Ministerstvo financí vydává od roku 1993 ve finančním zpravodaji tzv. pokyny D, které představují výkladovou pomůcku pro jemu podřízené orgány v oblasti daní. Vzhledem k jejich veřejné dostupnosti jsou často soudy považovány pro správce daně za závazné, resp. postaveny na roveň zákonu

¹⁰ 8 Afs 3/2005; zdroj: www.nssoud.cz

¹¹ Špaček, s.r.o. vs. ČR, kdy byla přiznána obecná závaznost postupu vydanému ve Finančním zpravodaji

¹² 2 Afs 1/2005; zdroj: www.nssoud.cz

¹³ 7 Afs 54/2006; zdroj: www.nssoud.cz

¹⁴ §71 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ V současné době daňový řád již některé lhůty určuje, např. v §89 pro postup k odstranění pochybností. Tento institut se dříve nazýval vytykáci řízení a byl hojně používán zejména k tzv. malým daňovým kontrolám daně z přidané hodnoty. Ačkoliv pokyn D-144 jasně určil lhůty pro toto řízení, prakticky nikdy tuto lhůtu správci daně nerespektovali.

1.2.3. Zásada volného hodnocení důkazů

Zásady volného hodnocení důkazů, procesní rovnosti a materiální pravdy vyjádřené v §8 daňového řádu také nepatří k zásadám správcem daně dodržovaným. Proto se nelze divit, že ačkoliv se v dané věci jedná do značné míry o správní uvážení, je zde celá řada rozsudků, které celou daňovou kontrolu ruší z titulu nedodržení těchto zásad. Zřejmě je to způsobeno tím, že správce daně musí veškeré zásady a principy brát jako celek, který určuje mantinely, které nesmí za žádnou cenu překročit. Vedle zásad tyto mantinely, kde se pak pohybuje, spoluurčují navíc zákony a interní předpisy.

Naopak správci daní přistupují k zásadám jako k výkladovému prostředku a pouhým jazykovým výkladem je aplikují ve své praxi. Nelze se potom divit, že zásada volného hodnocení důkazů je v jejich očích spíše libovůlí, jak nakládat s tím, co jim daňový subjekt předkládá, a pouhé odmítnutí předložených důkazních prostředků je pro ně naplněním této zásady. Jako příklad takového rozhodnutí, kdy byl nucen zasáhnout až Ústavní soud, lze citovat judikát, kdy „...vystavení účetního dokladu nekontaktním subjektem¹⁶ nemůže být bráno jako důkaz toho, že zboží nebylo dodáno“¹⁷.

To, že nerespektování ustálené judikatury soudů správci daně se v podstatě rovná porušení právní normy v materiálním smyslu, vyslovil v roce 2008 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu¹⁸.

1.2.4. Zásada neveřejnosti a oficiality

Poslední důležitou zásadou z pohledu daňové kontroly je zásada neveřejnosti, popř. zásada oficiality. Je nutno říci, že s těmito zásadami nebývá v praxi problém. S případnými problémy při zahájení daňové kontroly viz kapitola 1.4.

¹⁶ Nkontaktní subjekt je takový subjekt, který nereaguje na opakované výzvy správce daně a ani ho není možné kontaktovat v jeho sídle nebo na jím uvedených provozovnách.

¹⁷ III. ÚS 2096/07; zdroj: www.concourt.cz

¹⁸ 8 As 47/2005; zdroj: www.nssoud.cz

Nově formulované zásady daňového řádu v zásadě přejaly systém základních zásad správního řádu a jsou konformní se zásadami vyjádřenými v ústavním pořádku. Za zmínku ještě ale stojí jedna zásada, vyjádřená Nejvyšším správním soudem v roce 2006, totiž že: „Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady.“¹⁹ Jde spíše než o zásadu o návod daňovým subjektům, jakým způsobem se chovat v rámci daňových řízení. Správci daně totiž zastávají názor, že placení daní je povinnost a jednou z hlavních náplní podnikání.

1.2.5. Správce daně

Základní zásady vyjadřují, jak se má správce daně chovat nejen v rámci daňové kontroly. Kdo tím správcem daně ale je?

Nejčastěji si daňový subjekt představí finanční úřad, v některých případech též celní úřad. Daňový řád v §10 ale definuje správce daně jako „správní orgán nebo jiný správní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní“²⁰. Daňový řád pak dále definuje správní orgán identicky, jako to činí správní řád v §1 odst. 1. Správcem daně tak nejsou jen územní finanční orgány (finanční úřady, finanční ředitelství, atd.), ale i obce, zejména pokud jde o správu poplatků, a dokonce i některé právnické a fyzické osoby. U nich se jedná zejména o správní poplatky.

K tomu, aby správce daně mohl vůbec začít a provést daňovou kontrolu, je mu v dané věci dána pravomoc v §11 odst. 1 daňového řádu. Takto stanovenou pravomoc lze považovat za standardní, stejně jako v § 13 daňového řádu vyjádřenou místní příslušnost.

¹⁹ 2 Afs 178/2008; zdroj: www.nssoud.cz

²⁰ §10 odst. 1 daňového řádu

Vzhledem k tomu, že ohledně pravomoci a příslušnosti pro daňovou kontrolou není speciální úprava, bude kontrola bez větších pochybností provedena správcem daně, který je místně příslušný k ostatním úkonům při správě daní, a to bez ohledu na to, že díky vnitřnímu členění je zejména u finančních úřadů vytvořeno specializované kontrolní oddělení.

Rozdíly však nastávají u finančních úřadů díky jejich interním předpisům. Kontrola naprosté většiny subjektů bude skutečně provedena tak, jak je uvedeno výše. Nicméně každému kontrolnímu oddělení finančního úřadu je dána interní pravomoc rozhodovat o kontrolách pouze do určité výše obratu kontrolovaného daňového subjektu. Důvod je nasnadě. U daňových subjektů s obratem nad 500 mil. Kč dochází ke styku s tak velkým množstvím dokumentů a pracovníků, že daňová kontrola vyžaduje spíše auditorský přístup (t.j. pochopení interních procesů a jejich promítání do účetnictví, vyhledání slabých článků procesu, zaměření se na opravdu významné a pochybné či jednorázové transakce) než standardní kontrolu jednotlivých dokladů. Proto byla zřízena finančními ředitelstvími specializovaná pracoviště k provádění daňových kontrol, tzv. oddělení specializované kontroly, a byla přidělena k předem určeným finančním úřadům. Těchto oddělení je v současné době třináct, např. pro Prahu je toto oddělení u Finančního úřadu pro Prahu 2, pro Středočeský kraj je pod Finančním úřadem pro Prahu-západ. Tato oddělení provádějí kontroly u bank, subjektů s obratem nad 1 mld. Kč či v případě investičních pobídek nebo propojených subjektů. Další možností je institut dožádání u jiného finančního úřadu, který má dostatečné pravomoci (např. Finanční úřad pro Prahu 1, který má zkušenosti se zahraničními subjekty), a v taxativně uvedených případech připadá v úvahu i atrakce finančním ředitelstvím, příp. Generálním finančním ředitelstvím.

Daňovou kontrolu pak může provést pouze místně a věcně příslušný správce daně.

1.2.6. Daňový subjekt

Dalšími subjekty v rámci daňové kontroly jako protistrana správce daně jsou zúčastněné osoby. Zúčastněné osoby v daňovém řízení je nutné rozdělit do dvou skupin - daňový subjekt a jeho případný zástupce a třetí osoby.

Daňový subjekt představuje vedle správce daně nejdůležitější subjekt daňové kontroly. Daňový řád definuje daňový subjekt jako „... osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně“²¹. Daňový řád tedy přesné vymezení daňového subjektu ponechává na hmotněprávních předpisech a na rozdíl od předchozí právní úpravy již neupravuje, co je pod pojmem poplatník a plátce myšleno, i když toto rozdělení zůstává stále hlavním kritériem určení daňového subjektu. Na druhou stranu oproti minulé úpravě tato definice představuje určité zpřesnění, které doposud dovozovala judikatura²².

Pro daňovou kontrolu je velice významné ustanovení §20 odst. 2 daňového řádu, neboť umožňuje správci daně stanovit daň, a tedy i provést daňovou kontrolu i v době, kdy přestala být osoba daňovým subjektem, např. při skončení podnikání. Na druhou stranu je nutné říci, že vzhledem k tomu, že se jedná o nové vymezení pravomoci správce daně, bude trvat zřejmě dost dlouho, než tento institut bude využíván. Zřejmě spíše zůstane správce daně u stávající praxe, kdy je daňová kontrola provedena před skončením podnikatelské činnosti, resp. při vstupu společnosti do likvidace.

1.2.7. Zástupce

Pokud jde o osobu zástupce, je z hlediska daňové kontroly podstatný institut zmocněnce, ustanoveného zástupce a postavení prokuristy²³.

²¹ §20 odst. 1 daňového řádu

²² např. rozhodnutí 38 Ca 450/99, které konkurznímu správci přiznalo postavení daňového subjektu

²³ §25 odst. 1 daňového řádu určuje vedle těchto osob jako zástupce ještě zákonného zástupce a společného zmocněnce nebo zástupce

Asi nejsložitější je postavení prokuristy. Ačkoliv ho zákon přímo vyjmenovává jako zástupce daňového subjektu, nedávno vydaný judikát ze dne 24.6.2010²⁴, který ovšem reagoval na dřívější úpravu správy daní, jasně vyloučil plnění povinností vůči státu z pojmového vymezení „provoz podniku“, tedy z kompetence zákonné plné moci definující prokuru. Na druhou stranu si lze jen velmi těžko představit, že by např. odvod mzdy za zaměstnance nespadal do provozu podniku. Z důvodové zprávy k daňovému řádu plyne, že „prokurista je tak oprávněn jednat ve věcech těch povinností při správě daní, které mají vztah k podnikání, kterého se prokura týká“²⁵, to znamená, že ani zde nedošlo k dostatečně určitému vymezení tohoto pojmu z hlediska daní. Zřejmě si tedy bude nutné v této souvislosti počkat na novou judikaturu dle daňového řádu.

Ustanovený zástupce je novým institutem, který umožňuje správci daně určit v předem daných situacích zástupce daňovému subjektu²⁶. Jedná se o nový institut, který umožňuje správci daně provést potřebné úkony, kdy není možné jednat se subjektem s právně závaznými důsledky, a to buď pro jeho nezpůsobilost, nebo nepřítomnost. Tento institut je jakýmsi zrcadlovým obrazem určení zástupce ex officio v trestním řízení s tím, že zde Advokátní komoru nahrazuje Komora daňových poradců. Jde zde o určité mírné omezení advokátů při zastupování v daňové problematice, kdy zákonodárce upřednostnil specializovanou komoru. Zde se evidentně nejedná o nějaký lobbying ve prospěch jedné skupiny na úkor jiné, ale spíše o pragmatický přístup, protože valná většina advokátů se daňovým poradenstvím vůbec nezabývá. Nicméně se zde důvodová zpráva odvolává při určení přiměřené odměny na advokátní tarif, neboť jednak Komora daňových poradců žádný takový tarif nezná a jednak jsou advokáti považováni za druhou největší skupinu poradců v daňové oblasti. To je také zdůrazněno při definici pojmu poradce (viz dále).

²⁴ 1 Afs 32/2010; zdroj: www.nssoud.cz

²⁵ www.psp.cz - Sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4, Vládní návrh zákona daňový řád, Poslanecká sněmovna, 5. volební období, 2006-2010

²⁶ §26 odst. 1 daňového řádu

Zmocněnec je nejdůležitější ze skupiny zástupců daňového subjektu. Jeho zmocnění vzniká udělením plné moci, která je v podání nového daňového řádu dvoustranným právním aktem²⁷. V naprosté většině případů se jedná o zastupování daňového subjektu, zákon však nevylučuje, aby byly zastoupeny i další osoby, např. svědek. Udělená plná moc má i určitá omezení, která vyplývají jednak z jejího znění a jednak z §29 odst. 2 daňového řádu. Ten stanoví, že substituce je možná pouze v případě zastupování daňovým poradcem či advokátem, a při této příležitosti zavádí pro tyto osoby zkratku „poradce“. Tím také zákonodárce dává najevo, že jednání s advokátem je alikvotní jednání daňového poradce v daňových otázkách. Zánik plné moci je řešen jednoduchým odkazem na zánik plné moci dle občanského zákoníku.

Na závěr k popisu zmocnění je nutné dodat, že ustanovení zástupce nevylučuje možnost přímého jednání správce daně se zastoupeným. Musí se ale dle judikatury jednat pouze o tzv. „nutný případ“²⁸. Nicméně toto nevylučuje, aby byl přítomen zástupce jako osoba radící zastoupenému v procesních otázkách.

1.2.8. Třetí osoby

Pokud jde o třetí osoby, daňový řád zůstal u co nejobecnějšího vyjádření tohoto pojmu. Třetí osoby jsou tak definovány jako „osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena“²⁹. Pro určení demonstrativního výčtu těchto osob je buď možné použít dřívější úpravu správy daní, nebo důvodovou zprávu k daňovému řádu, která stanoví, že třetí osobou jsou například svědek, odborný konzultant, znalec či tlumočník. Navíc by bylo možné doplnit osobu předzvědnou, osoby, které mají listiny nebo určité věci, atd.

²⁷ §27 odst. 2 daňového řádu

²⁸ 7 Afs 2/2010; zdroj: www.nssoud.cz

²⁹ §22 daňového řádu

Asi nejdůležitější osobou jsou svědci. Daňový řád postavení svědka vymezuje dosti nesystematicky (stejně jako postavení znalce) až v §96, tedy v hlavě šesté. Vymezení svědka, jeho práv a povinností je shodné s vymezením ve správním řádu. Nicméně velice důležitou změnou je právo daňového subjektu účastnit se výpovědi svědka. Tento institut reaguje na četnou judikaturu³⁰, která jasně zakotvila možnost účastnit se všech výpovědí svědků a znalců. Do té doby bylo běžnou praxí, že správce daně záměrně neumožňoval pod různou záminkou účast na výpovědi svědka, např. vydáváním výpovědi za pouhé vysvětlení, které pak použil jako důkaz, nebo tím, že limitoval tohoto právo jen na vlastní daňovou kontrolu a výslech provedl před jejím začátkem.

Vedle svědka je nutné rozlišit ještě jeden institut, který je v daňovém řádu úplně nový a existuje vedle zastoupení – institut odborného konzultanta³¹. Odborný konzultant představuje určitý speciální typ osoby zúčastněné na správě daní, tj. třetí osoby, která zajišťuje pomoc daňovému subjektu zejména v odborných otázkách. Odborný konzultant není zástupcem daňového subjektu, pouze s ním jsou konzultovány některé otázky. Má tedy pouze právo účasti v řízení.

³⁰ např. 5 Afs 79/2008; zdroj: www.nssoud.cz

³¹ §31 daňového řádu

1.3. Pojem daňové kontroly

Určení, co si pod pojmem daňové kontroly představit, je složitější, než by se na první pohled mohlo zdát. Na rozdíl od předchozí úpravy daňový řád definici daňové kontroly nepředkládá, pouze se zabývá tím, co je jejím předmětem, určuje její podmínky a možnosti opakování. Tuto definici naopak překvapivě zákonodárce včlenil do důvodové zprávy, která říká: „Daňová kontrola je postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti.“³² Dále pak důvodová zpráva říká, že cíl daňové kontroly koresponduje se základním cílem správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně.

Tato definice v podstatě koresponduje s definicí uvedenou v předchozí zákonné úpravě³³. Tím, že zákonodárce již nedefinuje daňovou kontrolu, chtěl zřejmě jednak nechat prostor doktríně, aby rozpracovala to, co se pod tímto termínem za dvacet let jeho užívání vžilo, a aby předešla případným spekulacím, které by v této souvislosti mohly vzniknout. Na druhou stranu je nutné podotknout, že o této definici nebylo za dobu jejího užívání sporu, a to ani v doktríně či judikatuře, a je tím pádem nejasné, proč nebyl tento pojem do zákona zakomponován.

Naopak spíše než o definici je nutné uvažovat o využívání různých náhradních instrumentů správcem daně tam, kde má daňová kontrola jistě své nezastupitelné místo. Judikatura se daňovou kontrolou zabývá velmi rozsáhle a určuje významné limity jejího provádění správcem daní. Ten na nastalou situaci reaguje tak, jak reaguje velice často, a to využíváním různých jiných postupů, které jsou sice z materiálního hlediska daňovou kontrolou, ale formálně je tak správce daně nenazývá. Je tak

³² www.psp.cz - Sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4, Vládní návrh zákona daňový řád, Poslanecká sněmovna, 5. volební období, 2006-2010, str. 64

³³ §16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

otázkou času, kdy bude podána žaloba k soudu, která přiřkne těmto institutům stejné postavení a správci daně povinnosti jako při daňové kontrole³⁴.

Z judikatury jsou nejdůležitější nálezy Ústavního soudu. Dle nálezu Ústavního soudu³⁵ představuje daňová kontrola nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. Proto takové omezení musí sledovat určitý cíl a mít předem jasný a seznatelný důvod spočívající na konkrétních skutečnostech podložených konkrétním podezřením. Daňovou kontrolu tak nelze provádět jen na zkoušku, zda správce daně něco najde, či nikoliv. V tomto případě by se dle názoru Ústavního soudu jednalo o realizaci svévole, která tak představuje neústavní úkon. Důkazy takto získané by pak byly opatřeny protiústavně a nebyly by použitelné ani v případě, kdy by bylo skutečně prokázáno krácení daně.

Tento nálezn Ústavního soudu navíc představuje určité završení judikatury v dané věci, kdy byl správce daně opakovaně upozorňován na fakt, že daňová kontrola musí být podložena konkrétními podezřeními. Správce daně, jak je zvykem, reagoval na tyto výtky svým osobitým způsobem a institut daňové kontroly nahradil vytykáacím řízením podle §43 zákona č. 337/1992 Sb., o kterém bude pohovořeno dále jako o zvláštním typu daňové kontroly. Zde pouze zmiňme, že toto řízení bylo nahrazeno Postupem k odstranění pochybností³⁶, do kterého byla již zakomponována vazba k daňové kontrole.

Daňová kontrola je specifickým institutem nejen z pohledu zásahů do autonomie, ale i z hlediska získávání důkazů a jejich prokazování. Daně jsou vybírány na principu samo-vyměření, tedy posoudit daňovou povinnost je v první fázi úkolem samotného daňového subjektu. Ten má pak možnost určité daňové optimalizace, o které bude

³⁴ Jedná se zejména o velmi populární institut vytykáacího řízení, dnes nazývané Postup k odstranění pochybností.

³⁵ I.ÚS 1835/07; zdroj: www.concourt.cz

³⁶ §89 daňového řádu

více řečeno v kapitole 4. Jak Nejvyšší správní soud dedukoval³⁷, neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Naopak základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, který ale na druhé straně bude v rozsahu legálních možností. Správce daně tak přichází až následně, kdy při své činnosti v rámci nalézacího řízení porovnává na základě tvrzení daňového subjektu jejich správnost. V případě pochybností či nesprávností by jeho postup měl sledovat systematiku daňového řádu, kdy jako první v logickém sledu přichází možnost odstranění vad podání³⁸, prováděné správcem daně bez nutnosti kontaktovat daňový subjekt, dále přichází čas na vlastní vyhledávací činnost správce daně, která zahrnuje jak sdílení zkušeností mezi finančními úřady, tak porovnání podaných tvrzení s obdobnými subjekty³⁹, a až nakonec, když správce daně není touto cestou schopen odstranit své pochybnosti, požadovat nezbytná vysvětlení⁴⁰, a to vše v rámci vyhledávací činnosti.

Podání vysvětlení je institutem nově zařazeným do rámce správy daní, přijatým podle úpravy správního řádu. Dle daňového řádu je součástí vyhledávací činnosti správce daně. Správce daně má právo na podání vysvětlení jak ze strany daňového subjektu, tak i dalších osob. Zde je nutné podotknout, že osoba podávající vysvětlení není v postavení svědka a nezavazuje ji tedy povinnost vypovídat pravdivě.

Na základě výše uvedeného by pak správce daně měl rozhodnout, zda existují důkazy a podezření k zahájení daňové kontroly ke konkrétní dani. Správce daně by tedy měl provést kompletní analýzu daného problému a daňová kontrola by měla představovat až ultima ratio celého procesu správy daní, přesně v duchu nálezů Ústavního soudu. Postup k odstranění pochybností, o kterém bude pohovořeno později, by pak měl představovat speciální úpravu v přesně určených případech, kdy daňová kontrola není vhodným nástrojem. Nemělo by docházet k tomu, že bude prováděna daňová kontrola jen proto, že je daňový subjekt zařazen do kontrolního

³⁷ 2 Afs 178/2008; zdroj: www.nssoud.cz

³⁸ §74 daňového řádu

³⁹ toto řízení probíhá dle §78 daňového řádu, ale je možné pouze v jeho přesně daných limitech definovaných odst. 3

⁴⁰ § 79 daňového řádu

plánu správce daně ke kontrole po určitých letech, nebo že je Postup k odstranění pochybností použit jen proto, že daňový subjekt překročil nadměrným odpočtem daně z přidané hodnoty předem danou hranici u správce daně.

Daňovou kontrolu lze rozdělit na několik klíčových fází, a to zahájení, průběh a ukončení. Celou daňovou kontrolou se pak prolíná možnost obrany v daňové kontrole daňovým subjektem jako protipól oprávnění správce daně, od obrany proti nečinnosti správce daně až po soudní ochranu.

Na druhé straně pak existuje institut opakování daňové kontroly, kdy je správci daně dána možnost za omezených podmínek daňovou kontrolu opakovat. Možnost rozšíření a zúžení daňové kontroly je určitým institutem, který je správci daně často využíván, ale je nutné jej chápat jak v kontextu judikatury zejména Ústavního soudu, aby nedošlo ke svévoli a neúměrnému rozšíření kontroly z důvodu neústavně získaných důkazů, tak i z pohledu zásad (zejména hospodárnosti) a prekluzivních lhůt, které daňovou kontrolu silně ovlivňují. O tomto bude řečeno více v kapitole 1.7.

1.4. Zahájení daňové kontroly

K tomu, aby mohla daňová kontrola vůbec začít, musí být řádně a včas zahájena. Zahájení daňové kontroly představuje několik vážných zásahů do práv daňového subjektu. Jednak, jak je uvedeno dále, dochází k přerušení běhu prekluzivních lhůt pro stanovení daně a jednak nastává nemožnost podat dodatečné daňové tvrzení, a to až do doby pravomocného ukončení daňové kontroly. Na druhou stranu má správce daně právo zahájit daňovou kontrolu jen v předem stanovené lhůtě.

Tak jako v každé situaci, čím delší doba od události uplyne, tím menší je pravděpodobnost zjištění skutečného stavu, který v dané události existoval. Proto zákonodárce vkládá do ustanovení zákonů veřejného práva omezující lhůty k zahájení různých kroků, v tomto případě zahájení daňové kontroly. Nicméně pojem lhůty pro zahájení daňové kontroly bychom hledali v zákoně marně. Ta se skrývá pod pojmem lhůta pro stanovení daně. Tato lhůta je ze své podstaty lhůtou prekluzivní, což správcům daně dělá často velké potíže pochopit.

Současná právní úprava lhůt je, na rozdíl od té předchozí, dosti složitá. K pochopení, proč tomu tak je, je třeba vysvětlit vývoj této úpravy v širších souvislostech. Dřívější právní úprava stanovila, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost daňové přiznání podat⁴¹. Pro tento systém vyměření/doměření daně se vžilo označení „3+1“, které platilo až do rozhodnutí Ústavního soudu, který tento systém změnil na tzv. „3+0“ - viz. dále. 3+1 znamená, že daň je možné vyměřit nebo doměřit tři roky poté, kdy bylo podáno daňové přiznání. Protože daňové přiznání se podává po skončení daňového období, např. k dani z příjmů, na kterou bývá daňová kontrola nejčastější⁴², se podává do března, resp. června následujícího roku, je tak možné kontrolovat dle této filozofie daň z příjmů za rok 2005, za kterou se podává daňové přiznání v roce 2006,

⁴¹ §47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

⁴² Druhou nejčastější je kontrola na daň z přidané hodnoty, která je ale buď součástí daňové kontroly k dani z příjmů, nebo je na ní prováděno zvláštní řízení dnes nazývané Postup k odstranění pochybností, o kterém bude pohovořeno dále.

až do roku 2009. Navíc tuto lhůtu bylo dále možno prodloužit o další tři roky od konce roku, kdy byl daňový subjekt zpraven, že správce daně učinil úkon k vyměření či doměření. Maximální limit byl dán objektivní lhůtou 10 let, znovu však logikou systému „10+1“, tj. uměle prodloužen na jedenáct let.

Zde je nutné říci, že ve lhůtách pro stanovení daně docházelo k největšímu zneužívání pravomoci správců daně. Ač na první pohled tato úprava neskýtá příliš možností k různým výkladům, opak byl pravdou a správci daně zde opravdu dělali, co mohli, aby došlo k co největšímu prodloužení těchto lhůt až k maximální hranici jedenácti let. Nejprve docházelo k tomu, že správci daně si tuto lhůtu vykládali jako lhůtu promlčecí, a to navíc pouze v jejich prospěch, tj. že v této lhůtě zaniká právo daňového subjektu podat dodatečné tvrzení, ale nezaniká právo vykonat daňovou kontrolu. Tento postup byl již v první polovině 90. let překonán a správci daně museli nalézt jiný způsob prodlužování lhůt. První způsob byl nalezen v případech, kdy daňový subjekt uplatnil ztrátu minulých let. Správce daně si pak vyložil celou věc tak, že uplatněná ztráta má vliv na výši daně zaplacené v daném roce a její oprávněnost je potřeba zjistit formou daňové kontroly také na letech předešlých. Protože daňová ztráta mohla být v minulosti uplatněna až v sedmi následujících zdaňovacích obdobích, je možné se po připočtení standardních „3+1“ let dostat až na objektivní lhůtu jedenácti let. Tuto praxi následně musel rozporovat Nejvyšší správní soud⁴³.

Protože však tento výklad byl opět velmi limitující, začal správce daně maximálně využívat prostor daný mu zákonem. Sice k prodloužení lhůty mohlo dojít pouze úkonem směřujícím k vyměření daně v průběhu prekluzivní lhůty, běh lhůty nové začínal až oznámením tohoto úkonu daňovému subjektu. Proto správce daně začal své úkony daňovým subjektům oznamovat s velkým zpožděním a někdy je oznamoval až po dvou letech, čímž znovu uměle prodlužoval tuto lhůtu. S tím navíc souvisel velmi široký výklad pojmu „úkon směřující k vyměření“. Zde jednak správce daně za takový úkon považoval jak dodatečné přiznání k dani podané

⁴³ např. 5 Afs 28/2003; zdroj: www.nssoud.cz

daňovým subjektem (tedy činnost, ke které neměl správce daně žádný vztah, ale pouhé přijetí vyžaduje nové vyměření daně, tedy nový úkon), tak i pouhé odeslání výzvy k odstranění pochybností správce daně, bez bližšího udání důvodů. Extrémně pak někteří správci daně za takový úkon považovali i úpravu v chybách psaní ve výměru, který sami vytvořili, a toto pak pouze oznámili daňovému subjektu. Tyto praktiky byly v podstatě kazuisticky zneplatňovány soudy i soudem Ústavním, např. rozsudek z roku 2008 - I. ÚS 1611/07, ale úplný konec snad přinese až nový daňový řád. Zmíněné rozhodnutí Ústavního soudu je však důležité z jiného důvodu, neboť změnilo praxi „3+1“ na „3+0“.

Z výše uvedeného plyne, že úpravě lhůt pro stanovení daně je třeba věnovat velkou pozornost a její úprava by měla být co možná nejjednoznačnější. Daňový řád proto v §148 určuje lhůtu pro stanovení daně na tři roky, ovšem od okamžiku uplynutí lhůty k podání řádného daňového tvrzení. Proto např. lhůta pro stanovení daně z příjmů za rok 2010, kdy daňové přiznání má být podáno do 1.4.2011, tato skončí 1.4.2014. Jedná se tedy o určitý kompromis mezi rozhodnutím Ústavního soudu a předchozí praxí.

Značný posun byl zaznamenán i při prodlužování lhůty. Ta je nově prodloužena o jeden rok pouze v případech, pokud došlo v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty k předem stanovené právní skutečnosti. Z toho plyne, že skutečnost, která nastala na počátku běhu lhůty, nemá na její prodloužení vliv. Navíc je nutné při počítání této lhůty vycházet z §33 odst. 1 daňového řádu, takže lhůta jednoho roku začne běžet dnem následujícím po dni, kdy nastala tato právní skutečnost. Nelze tedy ke lhůtě tří let přičítat automaticky jeden rok. Pokud jde o okruh těchto právních skutečností, byl sice rozšířen o dodatečné daňové tvrzení (zřejmě proto, aby se mohl správce daně s daným tvrzením seznámit, navíc v praxi toto podání správce daně považoval za relevantní událost k prodloužení lhůty již delší dobu), ale ostatní důvody, které jsou již plně v moci správce daně, musí být jednak oznámeny v této lhůtě, a navíc je nutné, aby byly dostatečně konkretizovány. Naopak v případě

zahájení daňové kontroly dojde k přerušení prekluzivní lhůty a ta běží v délce tří let znovu ode dne zahájení. Objektivní lhůta deseti let zůstala zachována.

Vedle včasného zahájení je potřeba zahájit daňovou kontrolu platně. Jde o to, zda může správce daně jakkoliv prověřovat tvrzení podaná daňovými subjekty, nebo zda zde musí existovat určitý důvod. Tento rozpor vyřešil Ústavní soud, který v nálezu I.ÚS 1835/07 stanovil, že vzhledem k tomu, že daňová kontrola představuje nejcitelnější narušení autonomní sféry jednotlivce, musí správce tímto narušením sledovat určitý cíl. Proto musí takovéto narušení spočívat v konkrétních skutečnostech, podložených určitým podezřením správce daně. V opačném případě by byl založen princip presumpce viny daňových subjektů. Pak i získání důkazů o krácení daně v řízení, které nesplňuje výše uvedené požadavky, by bylo protiústavní. Sdělení těchto pochybností je pak nutnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly.

S tímto názorem Ústavního soudu se však správa daní neztotožnila, ačkoliv je i dle názoru Nejvyššího správního soudu⁴⁴ pro ni závazný. Správce daně se stále drží své předchozí praxe, kdy sice ve většině případů sděluje daňovému subjektu úmysl provést daňovou kontrolu na základě „výzvy“, ale děje se tak často velmi neformálně, a navíc bez udání konkrétních důvodů. Nový daňový řád tento rozpor nijak neřeší. Na druhou stranu je třeba říci, že po přijetí nového daňového řádu je tento názor Ústavního soudu v rozporu se zákonným ustanovením §143 odst. 3 daňového řádu, kdy zjistí-li správce daně důvody ke změně daňové povinnosti mimo daňovou kontrolu, je povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení.

K platnému zahájení daňové kontroly se váže ještě jedna skutečnost, a to okamžik zahájení daňové kontroly. Vždy zde panovala nejasná situace, k jakému datu je

⁴⁴ 1 Afs 90/2006; zdroj: www.nssoud.cz

daňová kontrola skutečně zahájena. A protože správce daně přistupuje k daňovým kontrolám velice často až ke konci běhu prekluzivní lhůty, je potřeba jasně vyjádřit, jaký úkon je tím, který daňovou kontrolu zahájí. Proto je nutné rozlišit mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly.

Historicky si správce daně zajišťoval své právo k provedení daňové kontroly pouze formální cestou, a to sepsáním protokolu bez dalšího určení postupu správce daně, a k faktickému provedení daňové kontroly přistupoval často až po delším čase v řádu měsíců. Teprve ve druhé fázi pak správce daně začal požadovat předložení dokladů a dalších důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení. Samozřejmě od počátku převládal názor, že daňová kontrola je zahájena dnem sepsání protokolu (dříve dokonce i pouhým zasláním výzvy). Kupodivu tento názor nebyl vyvrácen následnou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ty ho pouze modifikovaly do té podoby, že datum formálního zahájení daňové kontroly je datem zahájení daňové kontroly se všemi jejími důsledky v případě, že faktické úkony správce daně následují v řádu dnů až týdnů. Naopak když je časová prodleva v řádu měsíců, není tímto úkonem daňová kontrola vůbec zahájena⁴⁵.

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud by se předkladatel daňového řádu držel již přijaté judikatury, nebyl by s okamžikem zahájení kontroly problém. Bohužel se tak nestalo a nový daňový řád vymezuje zahájení daňové kontroly splněním dvou podmínek - vymezením předmětu a rozsahu daňové kontroly a zahájením prověřování daňového tvrzení⁴⁶. To by se dalo vyložit tak, že správce daně musí jednak, jak již bylo stanoveno judikaturou, přesně vymežit určitý cíl daňové kontroly, vedený konkrétními podezřeními, a dále musí skutečně zahájit prověřování, nestačí formální zahájení sepsáním protokolu. Bohužel textace „zahájení prověřování“ není ve svém důsledku jednoznačná, neboť správce daně může zahájit kontrolu pouze formálně s tím, že začne týž den prověřovat v kanceláři

⁴⁵ III. ÚS 2357/10; zdroj: www.concourt.cz, 5 Afs 36/2003, 8 Afs 7/2005, 2 Afs 35/2009, 7 Afs 22/2003; zdroj: www.nssoud.cz

⁴⁶ §87 daňového řádu

tvrzení daňového subjektu bez jeho součinnosti. Navíc důvodová zpráva k daňovému řádu mluví v souvislosti s druhou podmínkou o „připravenosti“ toto faktické prověřování vykonat. Je jasné, že zákonodárce zde byl veden snahou vyvarovat se možnosti, kdy daňový subjekt bude záměrně znemožňovat zahájení kontroly svou nepřítomností, ale to znovu podporuje možnost zahájit kontrolu „od stolu“, kdy se o tomto nemusí daňový subjekt několik týdnů dozvědět. Proto v této otázce bude zřejmě nutné počkat na vývoj judikatury, neboť se dá dle dřívější praxe dovozovat, že správce daně bude mít snahu vykládat tato ustanovení co nejdříve ve svůj prospěch.

1.5. Průběh daňové kontroly

Na počátku daňové kontroly následuje vždy po jejím zahájení výzva správce daně k prokázání skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Protože musí být daňová kontrola vedena ve věci konkrétní daně za konkrétní období a s konkrétním podezřením, je povinností správce daně seznámit subjekt i s tímto podezřením a výzva by pak měla znít k prokázání či vyvrácení tohoto podezření. Bohužel často je tato výzva velmi obecná a konkrétní podezření buď chybí nebo je velmi vágně formulováno.

Pak již následuje vlastní proces daňové kontroly. Tento proces lze rozdělit do několika fází: fáze seznamovací, fáze shromažďovací a fáze vyhodnocovací. Dělení do těchto fází má smysl hlavně pro vyjádření, jaké nástroje správce daně užívá a do jaké hloubky kontrolu provádí. Nicméně není vyloučeno, aby se jednotlivé fáze mezi sebou prolínaly.

1.5.1. Fáze seznamovací

V seznamovací fázi správce daně posuzuje základní informace, které mu umožní lepší orientaci u daňového subjektu. Některé základní informace by si měl správce daně získat a nastudovat před vlastním započítáním daňové kontroly, např. výpis z obchodního rejstříku, předmět činnosti, výsledky hospodaření, statutární orgány. Tato jeho povinnost plyne ze zásady hospodárnosti. Na druhou stranu je celá řada údajů, které má povinnost poskytnout daňový subjekt, např. organizační strukturu společnosti. V této fázi je také dobré obeznámit obšírněji správce daně s předmětem činnosti a případně zajistit prohlídku provozu daňového subjektu. Většina daňových subjektů se domnívá, že čím méně toho řeknou a ukáží, tím lépe. Opak ale bývá pravdou, správce daně po prohlídce jistě nebude klást takový důraz na stav majetku, který viděl ve výrobě, nebo na detailní prohlídku dokladů, pokud vidí dobře fungující oběh dokladů. Taková kontrola může být krátká a bez závažnějších nálezů.

1.5.2. Fáze shromažďovací

Ve fázi shromažďovací již dochází k shromáždění jednotlivých důkazních prostředků. O tom, kdo má v jaké fázi povinnosti dokazování, tedy na kom leží důkazní břemeno, bude řečeno dále. Zde je pouze nutné zdůraznit, že správce daně má právo na účetní doklady, tj. na data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví⁴⁷, a informace o jejich uložení i používaných programech výpočetní techniky. Informacemi o uložení je zřejmě myšlena možnost přístupu jak do archivu účetních dokladů, tak i přístup k serveru, na kterém mohou být data uložena. Toto velmi široké oprávnění je do jisté míry omezeno výše uvedeným nálezem Ústavního soudu, jenž posuzuje daňovou kontrolu jako nejcitelnější zásah do autonomní sféry jednotlivce, který musí sledovat určitý cíl. Z toho lze dovodit, že i když jsou oprávnění správce daně generálně definována bez přesného výčtu, nemůže být neomezené a je omezováno určitým cílem dané kontroly. Navíc pokud má správce daně pochybnosti o důkazních prostředcích předkládaných daňovým subjektem, má povinnost sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu a řádně ho k vysvětlení těchto pochybností vyzvat⁴⁸.

Správce daně má právo jak na předložení, tak i na zapůjčení důkazních prostředků. V takovém případě je nutný soupis dokumentů zapůjčených správci daně. Jak se mylně domnívají daňové subjekty, povinnost vyhotovit co nejpodrobnější soupis neleží na správci daně, ale na nich tak, jak judikoval Nejvyšší správní soud⁴⁹. Daňový subjekt je pak povinen vyhotovit si takový soupis, aby při zpětném předání nedošlo k dohadům. Správce daně má vždy právo nahlížet do originálních dokladů, ale pokud nelze předat k zapůjčení originál, má správce daně právo na předání kopie dokumentu. V daňovém řádu již bylo odstraněno, že má právo na bezúplatné předání, a dle §107 odst. 1 daňového řádu nese náklady příslušný správce daně.

⁴⁷ §4 odst. 10 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁸ 8 Afs 97/2005; zdroj: www.nssoud.cz

⁴⁹ 1 Afs 11/2004; zdroj: www.nssoud.cz

1.5.3. Důkazní břemeno

Důkazní břemeno je pojem, který určuje, kdo má povinnost předložit či vyvrátit jaké důkazy. Pojem důkazní břemeno jako takový daňový řád nedefinuje. Ten vychází z občanského řízení sporného §120 odst. 1 občanského soudního řádu⁵⁰. V pojmu důkazního břemene jde o to, kdo má povinnost označit a často i provést důkazy k prokázání svých tvrzení.

Daňový řád totiž nezakládá důkazní břemeno na předpokladu, že kdo má pochybnosti, je povinen je vyvrátit, ale často na principu opačném. Neznamená to však pouhou jednostranností daňového břemene. V praxi se totiž často vychází z předpokladu, že důkazní břemeno leží pouze na straně daňového subjektu, a chování správců daně tuto domněnku často potvrzuje. Tento předpoklad vznikl na základě doslovného výkladu §31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, který přetrval dodnes i přes jasnou dikci judikatury, ze které vychází i daňový řád.

Protože si daňový subjekt, jak již bylo zmíněno, daň sám vyměří, je pochopitelné, že dokazuje veškeré skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení⁵¹. Dopadá tak na něj primární důkazní břemeno při zahájení a i v průběhu daňové kontroly. Na druhou stranu z judikatury Ústavního soudu⁵² vyplývá, že jeho důkazní břemeno se týká pouze těchto skutečností. Není tedy povinen dokazovat skutečnosti, které z těchto tvrzení neplynou. Jako příklad lze uvést povinnost dokazovat, kde daňový subjekt získal prostředky k realizaci tvrzené transakce. Navíc takto věcně určený mantinel má i svůj časový rámeček, není tedy povinen dokazovat časově nesouvisející skutečnosti, které se týkají např. průběhu předchozího podnikání.

Tím, že subjekt prokáže svá tvrzení, se důkazní břemeno přenáší na správce daně, který má povinnost dokázat, jakým způsobem s důkazy naloží, a v případě jeho nesouhlasu, jakým způsobem vyvrací důkazy daňového subjektu. Tento přesun důkazního břemene vychází z §92 odst. 5 daňového řádu, který přináší i výčet

⁵⁰ zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵¹ §92 odst. 3 daňového řádu

⁵² IV. ÚS 29/05 a III. ÚS 2196/07; zdroj: www.concourt.cz

případů, kdy správce daně má povinnost dokazovací. K tomuto výčtu je třeba říci, že ač se jedná o ustanovení zcela nové, které se snaží vyčerpávajícím způsobem stanovit okruh situací dokazovaných ze strany správce daně, judikatura jistě v budoucnu označí tento výčet jen jako demonstrativní. Výčet totiž neobsahuje řadu případů, které plynou z dalších povinností správce daně, např. pokud se stanovená daň odchyluje od tvrzené, musí být rozdíl v rozhodnutí odůvodněn, tedy dostatečně prokázán správcem daně⁵³.

Správce daně tak musí dokázat své pochyby, nestačí jen velmi častý závěr: „Správce daně považuje předložené důkazy za nedostatečné, a daňový subjekt proto neunesl důkazní břemeno.“ V případě, že správce daně přistoupí na fakt, že i on je povinen přesvědčivě vyvrátit důkazy daňového subjektu, který svými důkazními prostředky přenesl důkazní břemeno na správce daně, nastává velmi sporný moment, v jaké kvantitě a kvalitě musí daňový subjekt předložit důkazní prostředky, aby došlo k přenesení důkazního břemene na stranu správce daně. Z judikatury plyne⁵⁴, že povinností daňového subjektu je prokázat faktický, nikoliv formální stav, tzn. například, že daňový doklad pouze dovršuje faktický stav, ale sám o sobě ho neprokazuje. Na druhou stranu prokázání plnění formálně bezvadným dokladem, o jehož správnosti má správce daně pochybnost, se důkazní břemeno přenáší na správce daně. Dále také z této judikatury plyne, že nekontaktnost subjektu, při současném prokázání skutečného faktického uskutečnění plnění, není nesplněním důkazního břemene ze strany daňového subjektu, naopak přenáší důkazní břemeno na stranu správce daně, a navíc zakládá povinnost správce daně tuto skutečnost oznámit rejstříkovému soudu. To je v příkrém rozporu s praxí správců daně, kteří nekontaktního dodavatele považují za fiktivního a důkazy bez dalšího odmítají.

⁵³ § 147 odst. 2 daňového řádu

⁵⁴ např. 5 Afs 58/2006, 2 Afs 1/2008, 1 Afs 33/2009; zdroj: www.nssoud.cz

Jak daňový subjekt, tak i správce daně mají povinnost svá tvrzení dokázat. Děje se tak odůvodněním jejich pochybností a tvrzení a předložením důkazních prostředků. Na druhou stranu daňový subjekt nemá právo nahlížet do všech záznamů správce daně, neboť v odůvodněných případech by mohlo dojít k narušení práv dalších osob. Z tohoto důvodu existuje tzv. vyhledávací část spisu⁵⁵. Vyhledávací část spisu je ta část, ze které nesmí být pro jiné osoby než příslušného správce daně patrný obsah jednotlivých písemností. Správce daně nemůže do vyhledávací části spisu ukládat dokumenty, které se snaží skrýt před daňovým subjektem. Tato část spisu totiž neexistuje k ochraně zájmů správce daně, ale zájmů jiných daňových subjektů. Správce daně tedy musí přistupovat k této části spisu silně restriktivně a musí daňový subjekt seznámit s maximem skutečností, které neohrožují zájmy ostatních, jak vyplývá z bohaté judikatury k tomuto tématu. Jedná se zejména o používání tzv. pomůcek při stanovování daňové povinnosti⁵⁶. Těch je využito zejména v případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení. Správce daně pak použije tvrzení podobného subjektu v daném oboru, prostoru a čase a na jeho základě vyměří daň. Ačkoliv tedy záznamy jiného daňového subjektu nemůže správce daně zveřejnit, utajením výpočtu, jak k dané dani dospěl, by byla snížena možnost obrany daňového subjektu a měla by vést k prohlášení nezákonnosti zprávy z následně provedené daňové kontroly. Správce daně dle výše uvedeného nemůže využívat vyhledávací část spisu ani k vlastní úvaze o svém důkazním břemenu. Např. podání vysvětlení, které sem zařadí a dle něhož následně provede svědeckou výpověď, by bylo také nezákonným postupem. Vyhledávací část spisu je navíc nově omezena i časově, kdy důkazy použité v daňové kontrole mohou být uloženy pouze do zahájení projednávání zprávy o daňové kontrole. Tím se také odstraňují rozpory mezi praxí správců daně a judikaturou, kdy správce daně bral tuto část spisu jako navždy skrytou.

Často panuje mylná domněnka, že správce daně má, stejně jako je tomu ve správním řádu, povinnost aktivně vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu. Není

⁵⁵ §65 daňového řádu

⁵⁶ např. III. ÚS 571/01, IV. ÚS 359/05; zdroj: www.concourt.cz, 1 Afs 94/2006; zdroj: www.nssoud.cz

tomu tak, a jak bylo výše uvedeno, v tomto případě je důkazní břemeno pouze na straně daňového subjektu. Nicméně správce daně, pokud při své činnosti získá důkaz svědčící ve prospěch daňového subjektu, má povinnost zahrnout ho mezi veškeré důkazy a ty pak objektivně posoudit.

1.5.4. Vyhodnocovací fáze

Poslední fází daňové kontroly je fáze vyhodnocovací. V této fázi správce daně používá metody, aby určil, zda rozsah získaných důkazních prostředků je dostačující pro danou daňovou kontrolu, ověřil si jejich pravost a důkazní prostředky následně zpracoval. U elektronické dokumentace lze zpracování provést výpočetní technikou, u papírových se nejčastěji používá kombinace náhodného výběru a kontroly největších položek.

Posouzení důkazů ze strany správce daně spadá do oblasti správního uvážení a je pouze věcí správce daně, jak k němu přistoupí. Na druhou stranu musí při tomto posuzování vycházet ze zásad dokazování, tedy důkazy porovnávat jak jednotlivě, tak i v jejich souvislosti, s objektivním pohledem v celém procesu. K tomu, jak se s důkazy vyrovnal, pak slouží odůvodnění, ze kterého musí plynout jeho myšlenkový postup alespoň v takové míře, aby mohlo dojít k přezkoumání jeho rozhodnutí.

Z tohoto popisu vyplývá, že většinou nelze předpokládat, že by správce daně získal vše napoprvé a jednotlivé fáze by na sebe jednotlivě navazovaly. Spíše jde o jejich prolínání a po vyhodnocovací fázi často znovu nastupuje fáze shromažďovací, někdy je dokonce třeba vrátit se až k fázi seznamovací (např. zda při výměně zástupce daňového subjektu má tento opravdu právo ho zastupovat).

1.5.5. Délka daňové kontroly

Je zřejmě jasné, že takto ideálně daňová kontrola neprobíhá a naopak snahou správce daně bude přizpůsobovat během daňové kontroly její rozsah, a tím i přizpůsobit čas k jejímu provedení.

Pokud jde o délku daňové kontroly, lze se zde setkat se dvěma navzájem se prolínajícími se fenomény na straně správce daně, a to snahou o prodlužování daňové kontroly a nečinností správce daně. Ačkoliv existují jak základní zásady rychlosti a hospodárnosti při činnosti správce daně, tak i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že správce daně musí kontrolu skončit v přiměřené lhůtě a nemůže ji svévolně přerušit či odložit⁵⁷, nebývá ze strany správců daně na tento fakt brán přílišný zřetel a naopak se kontrolu snaží co nejvíce prodloužit. Zřejmě správce daně kalkuluje s tím, že psychický tlak z dlouhotrvající kontroly povede ke snaze daňového subjektu určitým způsobem rozkrýt některé pochybné operace, což povede k doměření daně, a že s přibývajícím časem bude mít správce daně více informací k rozhodování.

Je tedy otázkou, zda existuje maximální doba pro provedení daňové kontroly. Za platnosti předchozí procesní úpravy byla judikatura sjednocena rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu tak, že je nutné pravomocně daň vyměřit či doměřit v prekluzivní lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, tj. ve stejné době, v jaké může být daňová kontrola provedena⁵⁸. Protože §148 odst. 3 daňového řádu změnil počítání času po zahájení daňové kontroly tak, že po jejím zahájení započne běžet nová promlčecí lhůta tří let od tohoto dne, je při zachování stejné logiky povinností správce daně ukončit daňovou kontrolu do tří let od jejího zahájení. Judikatura navíc vyžaduje, aby do této lhůty správce daně platební rozkaz nejen vydal, ale aby ten také nabyl právní moci.

⁵⁷ 7 Afs 22/2003; zdroj: www.nssoud.cz

⁵⁸ 9 Afs 86/2007; zdroj: www.nssoud.cz

1.5.6. Změna rozsahu daňové kontroly

Pokud jde o změnu rozsahu daňové kontroly, ta je důležitá z toho důvodu, že určení rozsahu je podstatné vzhledem k možnosti opakování daňové kontroly.

Ze zákona má správce daně právo pouze upřesnit daňovou kontrolu⁵⁹, nikoliv její rozsah měnit. Ačkoliv výraz „upřesnit“ nespadá do neurčitých právních pojmů, bude jistě snahou správce daně vykládat ho co nejdříveji tak, aby mohl co nejvíce rozsah kontroly měnit. Z pojmu upřesnit plyne to, že správce daně v rámci zahájené kontroly na určitou daň a určitém období může blíže definovat oblasti, které ho budou zajímat a které ne. Např. pro daňovou kontrolu k dani z příjmů za rok 2010 zahájené jen k nákladové stránce daňového přiznání připojí ještě kontrolu hmotného majetku, jehož odpisy výrazně ovlivňují nákladovou stránku. Naopak upřesněním jistě nebude zahrnutí kontroly daně z přidané hodnoty za rok 2010. To by bylo již rozšířením daňové kontroly. V některých případech však tato hranice nemusí být příliš patrná.

Pokud jde o možnost rozšíření daňové kontroly, naráží takový extenzivní výklad slova „upřesnit“ i na omezení dané již zmíněným nálezem Ústavního soudu, který stanovuje, že daňová kontrola musí sledovat určitý cíl, a rozšíření kontroly, např. o další kontrolované daně či období, by tento cíl jistě porušovalo. Také je otázkou, zda zjištěné důkazní prostředky, které správce daně vedou k takovému rozšíření daňové kontroly, by nebyly, vzhledem k výše uvedenému, získány nezákonnou cestou a jejich užití k odůvodnění případného zahájení daňové kontroly na tyto další daně či období by nebylo nezákonné.

V případě výkladu pojmu „upřesnit“ k zúžení kontroly je situace jiná. Správce daně může dojít k závěru, že kontrola k této dani či oblasti je bezpředmětná, a v zájmu rychlosti a hospodárnosti ji neprovede. Jistě takové zúžení nebude také naplňovat definici upřesnění daňové kontroly. Většina daňových subjektů ale nebude protestovat obzvláště proto, že správce daně si musí před takovýmto krokem

⁵⁹ §85 odst. 3 daňového řádu

uvědomit, že již zahájená kontrola na tuto oblast vyvolává překážku rei iudicatae a znovuzahájení kontroly na tuto daň či oblast se bude řídit ustanoveními o opakování daňové kontroly dle §85 odst. 5 daňového řádu.

1.6. Ukončení daňové kontroly a jeho finanční následek

Po ukončení předchozí fáze, tedy vlastní kontrolní činnosti správcem daně a po vyhodnocení důkazů, se daňová kontrola přesouvá do závěrečného stádia, ukončení. To se skládá z několika částí, jimiž jsou vyhotovení zprávy o daňové kontrole správcem daně, její projednání s daňovým subjektem a podpis.

1.6.1. Zpráva o daňové kontrole

Zpráva o daňové kontrole není veřejnou listinou. Tuto skutečnost jednak již několikrát judikoval Nejvyšší správní soud, např.: „...nelze vyloučit, že správce daně o dani rozhodující se s tímto závěrem (myšleno závěr ve zprávě o kontrole) neztotožní. Stejně tak i nadřízený správce daně v odvolacím řízení...“⁶⁰ nebo „...zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků, není ovšem při rozhodování závazná“⁶¹, jednak plyne ze zákona, neboť dle §94 odst. 1 daňového řádu je veřejnou listinou prohlášení orgánu veřejné moci, nikoliv nezávazný názor kontrolora vyjádřený ve zprávě o kontrole. Toto tvrzení také potvrzuje fakt, že zpráva o kontrole může nahradit odůvodnění platebního výměru (viz dále), nemůže ho tedy sama v plném rozsahu nahradit. Zpráva o kontrole pak není ani rozhodnutím, a to ani rozhodnutím sui generis.

Zpráva o daňové kontrole se obvykle člení na obecnou část, kde jsou shrnuty základní údaje o daňovém subjektu a pracovnících správce daně, a na zvláštní část, kterou správce daně člení dle jednotlivých daní a dále dle jejich jednotlivých období. Podstatnou část zvláštní části tvoří výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů, které jsou obligatorními náležitostmi této zprávy⁶². Pokud tyto podstatné náležitosti chybí, může být taková zpráva prohlášena za nepřezkoumatelnou, což by vedlo ke zrušení navazujícího platebního výměru. Také obvyklá věta „Daňový subjekt předložil následující důkazní prostředky a správce daně došel k závěru, že

⁶⁰ 5 Afs 89/2004. Podobně rozhodl Nejvyšší správní soud 5 Afs 16/2004; zdroj: www.nssoud.cz

⁶¹ 2 Afs 85/2005; zdroj: www.nssoud.cz

⁶² §88 odst. 1 daňového řádu

jsou nedostatečné a daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.“, tedy snaha správce daně za každou cenu doměřit daň, by měla vést k prohlášení zprávy za nepřezkoumatelnou. Dle judikatury by měl daňový subjekt mít jasno, jak s konkrétními důkazními prostředky správce naložil a jak zjištěné důkazy hodnotil⁶³. To samozřejmě z odmítnutí důkazních prostředků bez odůvodnění nemůže být patrné. Zpráva o kontrole by tak měla být souhrnem úvah správce daně, kterými se řídil při hodnocení, a důvodů, proč případně některé důkazní prostředky nezohlednil. Na druhou stranu zpráva neslouží k prezentaci hypotéz, na základě kterých dokládá správce daně své vlastní pochybnosti o důkazních prostředcích, a měla by se zabývat faktickým hodnocením pouze předložených důkazních prostředků⁶⁴.

Další fází je projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. V této fázi správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolních zjištění a hodnocení dosud zjištěných důkazů. Tato fáze je důležitá také tím, že dle §65 daňového řádu již nemohou být ve vyhledávací části spisu žádné důkazní prostředky a daňový subjekt má často první možnost se seznámit s některými důkazy. To platí zejména v případě stanovení daně podle pomůcek.

Správce daně má povinnost dát daňovému subjektu na žádost přiměřenou lhůtu k seznámení se se zprávou. Tato lhůta je ve smyslu §32 odst. 1 daňového řádu lhůtou správcovskou, která může být kratší než 8 dnů jen zcela výjimečně. V praxi se stává velice často, že správce daně akceptuje lhůtu stanovenou daňovým subjektem.

Dle §88 odst. 3 daňového řádu má daňový subjekt právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. V této fázi tak daňový subjekt může doplnit důkazní prostředky. To je důležité zejména v případě stanovení daně podle pomůcek. V takovém případě zpráva musí předkládat i důkazy o tom, že jsou

⁶³ 9 Afs 27/2009; zdroj: www.nssoud.cz

⁶⁴ 7 Afs 71/2008; zdroj: www.nssoud.cz

k takovému postupu splněny podmínky⁶⁵. V případě uplatnění tohoto práva daňovým subjektem přistoupí správce daně k doplnění dokazování. Vše, jak vyjádření daňového subjektu, tak následná reakce správce daně, je nutnou součástí zprávy o daňové kontrole. Pokud daňový subjekt ani s tímto názorem správce daně nesouhlasí a chtěl by i po této fázi doplnit důkazní prostředky, nezbývá než tento požadavek uvést bez dalšího při projednání zprávy o daňové kontrole. Tímto je de facto odkázán na odvolací řízení. Zákonodárce se tak snaží předejít situaci, kdy by daňový subjekt svými kroky chtěl prodlužovat ukončení daňové kontroly.

Výše uvedený postup také na druhé straně vylučuje občasnou praxi správců daně, kteří před zahájením projednání zprávy o daňové kontrole předkládají protokol o jejím projednání, ve kterém je již předem uvedeno, že byla s daňovým subjektem zpráva projednána, všemu rozumí a nenavrhuje žádné další důkazní prostředky - a to vše ještě před tím, než daňový subjekt zprávu o daňové kontrole vůbec viděl.

Další občasnou praxí správců daně byla snaha vydat platební rozkaz, tedy rozhodnutí, bez projednání zprávy o daňové kontrole. V této věci však již rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že je nepřijatelné vydat platební rozkaz bez řádného projednání zprávy s daňovým subjektem⁶⁶. Takový platební rozkaz je nicotný.

Poslední fází je podpis zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem a správcem daně. Tento úkon je důležitou součástí celého procesu, neboť podpisem je daňová kontrola ukončena a den podpisu zprávy je i dnem jejího doručení.

Případné komplikace v této fázi mohou nastat, když daňový subjekt buď odmítne podepsat zprávu, nebo se s ní dokonce odmítne úplně seznámit. V prvním případě, odepření podpisu zprávy bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku. V případě odmítnutí seznámit se se zprávou ji správce

⁶⁵ 2 Afs 97/2007; zdroj: www.nssoud.cz

⁶⁶ 1 Afs 55/2005; zdroj: www.nssoud.cz

daně doručí do vlastních rukou. Dnem projednání a ukončení daňové kontroly se pak rozumí den doručení zprávy v souladu s ustanoveními doručování dle daňového řádu.

1.6.2. Dodatečný platební výměr

Jak již bylo zmíněno, zpráva o daňové kontrole nemá účinky rozhodnutí a je pouhým důkazním prostředkem pro správce daně. Další krokem, který obvykle následuje, je vydání dodatečného platebního rozkazu. V něm správce daně vyčíslí rozdíl mezi daňovým subjektem deklarovanou a správcem daně zjištěnou výší daně, resp. daňového základu. Dodatečný platební výměr správce daně vydává vždy, když zjistí rozdíl mezi zjištěnou a deklarovanou výší daně. Dle §147 odst. 4 daňového řádu v případě, kdy je dodatečný platební výměr učiněn výlučně na základě výsledků daňové kontroly, nemusí být odůvodněn. Odůvodněním je v takovém případě, a to i na základě judikatury Ústavního soudu, zpráva o daňové kontrole⁶⁷. V opačném případě, kdy je dodatečný platební výměr vydán na základě jiných skutečností nebo v rozporu s uzavřenou daňovou kontrolou, musí být odůvodněn alespoň v rozsahu, v jakém se liší od projednané zprávy o daňové kontrole.

Takovýto dodatečný platební výměr je rozhodnutím. Pouze toto rozhodnutí nabývá právní moci a je možné proti němu podat odvolání. Proto je třeba vždy vyčkat s podáním odvolání na tento platební výměr. Na druhou stranu, protože v drtivé většině případů správce daně dodatečný platební rozkaz vydává na základě zprávy o daňové kontrole, dává tento fakt daňovému subjektu mnohem větší prostor a čas na formulaci případného odvolání.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí nemá de iure odkladný účinek nikoliv v oblasti právní moci, ale v oblasti vykonatelnosti. Nicméně k odkladnému účinku de facto dochází, neboť podáním odvolání je předmětný rozdíl na dani splatný a vykonatelný 15 dní po právní moci rozhodnutí.

⁶⁷ IV. ÚS 121/01; zdroj: www.concourt.cz

1.7. Opakování daňové kontroly

Poslední částí daňové kontroly, kterou se budeme zabývat, je možnost jejího opakování. Provedením daňové kontroly správce daně pro danou daň daného roku vytváří překážku rei iudicatae. Nicméně se nejedná o definitivní nemožnost opakování daňové kontroly. V opačném případě by např. mohl daňový subjekt vyčkat s přiznáním některých nákladů či výnosů až do skončení daňové kontroly s tím, že již nemohou být správcem daně projednána. Proto v §85 odst. 5 daňový řád přesně specifikuje skutečnosti, za kterých je možné daňovou kontrolu opakovat. Jde o taxativní výčet, který nemůže být rozšiřován.

Skutečnosti jsou rozdělené na ty, které jsou na straně správce daně, a na ty, které jsou na straně daňového subjektu.

Jednak se jedná o zjištění nových skutečností správcem daně. Tyto skutečnosti však nesměly být bez zavinění správce daně použitelné v předchozí daňové kontrole. V opačném případě nemůže dojít k opakování daňové kontroly. Tento požadavek je velmi podobný obnově řízení podle správního řádu⁶⁸, i když jde o skutečnosti na straně správce daně, tedy orgánu veřejné moci, a nikoliv účastníka řízení.

Další podmínkou je, že zmíněné skutečnosti zakládají pochybnosti o správnosti či průkaznosti doposud stanovené daně. V této souvislosti judikoval Nejvyšší správní soud, že daňová kontrola za jednotlivá zdaňovací období je odděleným procesním postupem. Z toho při dnes platné úpravě plyne, že opakování daňové kontroly je možné pouze za ta zdaňovací období, která kontrolována nebyla. Na druhou stranu v tom samém rozsudku Nejvyšší správní soud judikoval, že tato oddělenost nevylučuje posuzování skutečností, které mají význam pro vícero zdaňovacích období, jako jednoho celku⁶⁹. To by jistě přivítali všichni správci daně, neboť jedna

⁶⁸ §100 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ 2 Afs 90/2004; zdroj: www.nssoud.cz

informace zjištěná při další daňové kontrole jim otvírá již uzavřená daňová období. To by však popřelo vše, co zatím Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích deklaroval. Tento výklad tak nelze chápat tak, že dává správci daně právo posuzovat již prekludovaná období, např. z důvodu uplatnění daňové ztráty. Zde je spíše myšleno, že správce daně může požadovat například prvotní doklady k dlouhodobému majetku, tedy detailní informace z karty majetku. Na druhou stranu již nemůže kontrolovat, zda byl tento majetek skutečně uhrazen.

Druhou možností je situace, kdy daňový subjekt mění svá daňová tvrzení. Opakování je v takovém případě na místě, neboť jak již bylo zmíněno, daňový subjekt by mohl tohoto využít k určité optimalizaci doměřené daně, například dalšími přijatými doklady. Na druhé straně je třeba chránit zájmy daňových subjektů tím, že opakovat lze kontrolu pouze v rozsahu odpovídajícím těmto změnám. Jinak by v podstatě i oprávněné podání dodatečného tvrzení bylo prakticky vyloučeno (je také nutné si uvědomit, že daňový subjekt nemá v průběhu kontroly právo takové tvrzení podat).

2 Srovnání s úpravou na Slovensku

Daňovou kontrolu nelze pojímat odděleně pouze v kontextu hranic České republiky. Je jasné, že kontrolu přiznání a odvodů daní provádí správci daně ve většině zemí světa. Navíc, pokud zde kritizujeme některé postupy správců daně, bylo by správné stanovit ideál daňové kontroly komparací různých úprav jak v Evropě, anglosaském světě, tak i např. systému východoasijského. Bohužel je nutné konstatovat, že způsoby výběru a evidence daní se výrazně liší již mezi zeměmi kontinentální Evropy, natož potom na ostatních kontinentech, a navíc ideálů kontroly je tolik, kolik je pohledů na ni. Například daňové subjekty by uvítaly minimum kontrol a přesun důkazního břemene na správce daně, správci daně naopak co nejtvrďší postihy nedoplatků a zavedení vězení pro dlužníky.

Přesto je nutné určitým způsobem srovnat úpravu a postupy s dalšími zeměmi, alespoň v základních rysech. Náš systém do jisté míry vychází, tak jako v mnohých odvětvích práva, z úpravy německé. Zde ale panují také jisté rozdíly, a to jak v legislativních úpravách, které reagovaly na specifické problémy českého daňového prostředí, tak i v postavení správců daně.

Jako nejvhodnější pro komparaci se jeví Slovensko hned z několika důvodů. Prvním důvodem je fakt, že díky společné minulosti v sestavování a platnosti zákonů je toto srovnání nejpřesnější. Vždyť předchozí procesní úprava daní byla přijata v roce 1992, tedy ještě za existence federace. Tyto pozůstatky byly patrné v zákoně o správě daní a poplatků po celou dobu platnosti zákona, například v tom, že jednacím jazykem byla čeština a slovenština. Dalším důvodem je velký posun v daňové legislativě Slovenska za posledních několik let, kdy se zejména díky snížení či zrušení některých daní stal ze Slovenska daňový ráj. I z tohoto pohledu je srovnání velmi zajímavé, protože většina daňových rájů je posuzována dle celkové daňové kvóty a přístup správců daně, případně procesní podmínky jejich práce jsou naprosto opomíjeny. Přitom tento přístup je stejně důležitý jako výše daně.

Slovenská procesní úprava správy daní stále vychází z federální úpravy a je upravena zákonem č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov. Samozřejmě zákon byl, stejně jako ten český, již mnohokrát novelizován a například byl zcela bez náhrady vypuštěn paragraf o jednacím jazyku, tedy o možnosti jednat se správcem daně česky.

Samotnou daňovou kontrolou se zabývá §15 tohoto zákona. Již v prvním odstavci zaujme ustanovení, podle kterého je daňovou kontrolou i kontrola oprávněnosti vrácení nadměrného odpočtu daně. To je obrovský rozdíl oproti úpravě české, která takové ustanovení nemá ani v nové úpravě, a vždy se k tomuto využívalo tzv. vytykáací řízení, dnes nazývané Postup k odstranění pochybností. O tomto řízení bude pojednáno v další kapitole, zde je možné pouze říci, že toto řízení nebylo v českém právu příliš upraveno a správce daně ho hojně využíval, neboť se cítil nebýt vázán žádnými omezeními. Na druhou stranu je třeba říci, že vytykáací řízení slovenský zákon zná také, není ale díky dále popsaným procesům daňové kontroly tak užívané. Dále na rozdíl od naší právní úpravy zákon přímo stanoví, že daňová kontrola se provede pouze v nezbytném rozsahu. Nicméně další ustanovení tento princip modifikují tak, že toto ustanovení vyvolává spíše pocit nadbytečnosti.

Samotná daňová kontrola se zahajuje písemným oznámením⁷⁰. Toto oznámení je správce daně povinen zaslat daňovému subjektu, vyjma několika striktně vyjmenovaných případů - probíhající trestní řízení, hrozící pozměnění nebo zničení účetnictví, nebo pokud tak stanoví zvláštní zákon. To je také velký rozdíl oproti naší úpravě, kdy výzva není povinná a je na uvážení správce daně, zda ji zašle. Slovenské právo totiž se zasláním oznámení spojuje fikci zahájení daňové kontroly po čtyřiceti dnech od doručení. Pokud daňový subjekt neumožní provedení takto zahájené kontroly, vyměří správce daň, stejně jako u nás, podle pomůcek. Zřejmě by stálo za zvážení, zda by promítnutí této úpravy do daňového řádu nezakotvilo

⁷⁰ Oznámení se nezasílá v případě kontroly oprávněnosti vrácení nadměrného odpočtu daně.

určitou právní jistotu daňových subjektů spojenou se zahájením kontroly, která by byla vyvážena určitou povinností při nereagování na tuto výzvu.

Pokud jde o rozsah kontroly, správce daně má, na rozdíl od naší úpravy, možnost rozšířit bez dalšího kontrolu o další zdaňovací období či daně v případě, že zjistí skutečnosti tomu nasvědčující. Toto pouze oznamuje daňovému subjektu. Zde je vidět, že slovenský zákonodárce se snaží maximálně rozšířit pravomoci správce daně při daňové kontrole, přičemž tím znemožňuje výklad podobný výkladu našeho Ústavního soudu, že daňová kontrola má mít určitý cíl a má co nejméně zatěžovat daňový subjekt. Zde tedy převládá snaha o maximalizaci výnosu daně před ochranou kontrolovaných subjektů⁷¹. Na druhou stranu zákon stanoví, že daňovou kontrolu je správce daně povinen ukončit (ke dni, kdy je daňová kontrola ukončena viz dále) do šesti měsíců ode dne jejího zahájení, přičemž nadřízený orgán může tuto lhůtu v odůvodněných případech prodloužit o dalších 6 měsíců. Tato lhůta neplatí pro trestní řízení. Zákon ale neřeší, co se stane v případě, že nebude tato lhůta dodržena, neboť správce daně má pouze oznamovací povinnost, že tuto lhůtu nedodržel, spolu s uvedením důvodu. To v našem daňovém řádu citelně chybí.

Pokud jde o práva a povinnosti, jsou velmi podobná těm v české úpravě, včetně práva na účast při výslechu zaměstnanců (nikoliv však svědků a znalců, těm má subjekt pouze právo klást otázky, což si může správce daně vyložit jako formu doplnění protokolu bez fyzické přítomnosti daňového subjektu), či námitku proti postupu správce daně, jen s tím rozdílem, že tato úprava je přímo zakotvena v rámci daňové kontroly. Stejně tak je i upravena možnost zapůjčení dokladů správcem daně.

Ukončení daňové kontroly se jako u nás děje protokolem. Spolu s protokolem má ale správce daně povinnost doručit i výzvu daňovému subjektu, aby se k protokolu vyjádřil v prekluzivní lhůtě osmi dní. Po tomto vyjádření je protokol projednán

⁷¹ Lze si velmi lehce představit situaci, kdy správce daně nespolupracujícím subjektu „za trest“ rozšíří kontrolu na veškeré daně a na maximum období, která lze kontrolovat.

(odmítnutí podpisu nemá právní účinky) a tímto dnem je také ukončena daňová kontrola. Po skončení daňové kontroly vydá do patnácti dnů správce daně platební výměr⁷². Do patnácti dnů od doručení platebního výměru je možné podat odvolání, ale pouze proti těm položkám, které se odlišují od původně přiznané daně.

Až na jistá specifika se dá říci, že výše popsaný průběh daňové kontroly odpovídá možnostem správce daně dle české úpravy. Nicméně obrovský rozdíl nastává v případě rozsahu kontrolovaných období. Již bylo řečeno, že slovenský správce daně má možnost rozšířit libovolně kontrolu. Tato možnost je samozřejmě omezena zánikem práva vyměřit daň a také dobou jejího trvání, která v našem zákoně také silně chybí a je pomocně odvozována judikaturou.

Pokud jde o rozsah kontrolovaných let, slovenský zákon si zachoval původní federální úpravu v případě počítání počátku, kdy lhůta počíná běžet od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání⁷³, ale hlavně rozšířila kontrolovaná období na pět, v případě uplatnění ztráty dokonce na sedm let. Je zde tedy princip „5+1“, resp. „7+1“. Navíc platí, že pokud došlo k úkonu směřujícímu k vyměření nebo zjištění rozdílu daně, běží lhůta znovu od konce roku, kdy byl daňový subjekt o tomto kroku vyrozuměn. Objektivní lhůta je stanovena na deset let, znovu dle principu „10+1“. V případě užití mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je subjektivní i objektivní lhůta stejná, stanovena na deset let, dle principu „10+1“. Toto je dle mého názoru nepřiměřené selektivní rozšíření pravomoci k provedení daňové kontroly a je otázka, jak by takovou situaci řešily slovenské soudy. V této věci je naše úprava mnohem příznivější.

Na závěr je možné říci, že ač je Slovensko považováno za daňový ráj, což je vidět i na větší přesnosti a preciznosti formulací zákonů oproti úpravě české, kde je úprava správy daní výrazně přísnější. Zde se pak nejvíce projevuje práce Ústavního soudu,

⁷² Tato lhůta neplatí v případě kontroly oprávněnosti vrácení nadměrného odpočtu daně. Zde je stanovena desetidenní lhůta.

⁷³ Naše úprava vycházela z konce zdaňovacího období, což byla úprava příznivější např. při stanovení daně z přidané hodnoty.

a zejména pak od roku 2003 Nejvyššího správního soudu, od ujasnění pozice daňového subjektu a správce daně, přes důrazné vyžadování respektu správce daně k základním principům, až po stanovení cílů, které má správce daně sledovat po celou dobu kontroly. To se také projevilo při přijetí daňového řádu, který tuto judikaturu reflektuje, ať již pozitivně, či negativně.

3 Postup k odstranění pochybností jako zvláštní typ daňové kontroly

Pokud porovnááme úpravu daňové kontroly podle současné a podle minulé právní úpravy, lehce bychom nabyli dojmu, že Postup k odstranění pochybností je něčím novým, co zavedl až nový daňový řád k ulehčení práce správce daně. Po přečtení jednotlivých ustanovení docházíme k závěru, že jde o institut velmi omezený co do rozsahu a času, a tím pádem zřejmě nebude správci daně příliš využíván. Opak je ale pravdou.

Ustanovení §89 a 90 daňového řádu reagují na praxi, která se vyvinula za platnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, z docela nevinně vyhlížejícího institutu vytýkácího řízení dle §43 tohoto zákona. Velmi záhy správci daně zjistili, že tento institut jim umožňuje velmi pružně reagovat na jejich pochybnosti způsobem, který nebude tak formalizovaný a svazující jako daňová kontrola. Nejvíce se osvědčil zejména při kontrolách nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Tento institut se stal tak propracovaným, že každý správce daně má určenou přesnou výši nadměrného odpočtu, nad kterou je, až na výjimky, vždy zahájeno vytýkácí řízení. Toto řízení se zahajovalo automaticky zasílanou výzvou, kdy správce daně ani neřešil nějaký cíl či důvodné pochybnosti, pouze došlo k překročení takto nastavené hranice (v Praze je hranice stanovena ve výši 300 tisíc Kč, u ostatních správců daně na 100 tisíc Kč nadměrného odpočtu). A to i přesto, že daňový subjekt přiloží kopii dokladů k daňovému přiznání.

Toto řízení skrývalo řadu výhod. Jednak nebylo až do vydání pokynu D-144 v roce 1996 svázáno žádnými lhůtami, které však stejně správci daní po jeho vydání nijak nedodržovali, a jednak představovalo obranu před zpřísnující se judikaturou soudů v rámci daňové kontroly. Správci daně tak získali nástroj, který jim umožňoval jednak kdykoliv kontrolovat daňový subjekt (zde přece nešlo o žádnou kontrolu, ale o vyjádření pochybností správce daně, na základě kterých se pak mohl rozhodnout,

zda daňová kontrola bude zahájena, či bude stačit dokazování v tomto řízení) a jednak se vyhnout celé formální proceduře se zahájením, průběhem a ukončením daňové kontroly.

I když tento postup byl pouhým vyjádřením pochybností správce daně, docházelo prakticky vždy k dožádání u správce daně daňového subjektu, který vydal příslušný daňový doklad. V tomto řízení také správci daně nejvíce ignorovali již přijatou judikaturu, kdy běžně neuznávali daňový doklad jako dostatečný podklad k vyvrácení pochybností, i když došlo prokazatelně ke skutečnému plnění, nebo nutili daňový subjekt k doložení dokumentů od nekontaktní protistrany, i když tím v podstatě správce daně obcházel zákon.

Své pochybnosti pak správce daně vyjadřoval pouze obecnou a nic neříkající formulací: „správce daně má pochybnosti o přijatých plněních“, ačkoliv v jakékoliv judikatuře se lze dočíst, že správce daně má povinnost formulovat své pochybnosti tak, aby se k nim mohl daňový subjekt kvalifikovaně vyjádřit.

Nová úprava má jednak snahu zpřesnit používanou terminologii, proto ne příliš vhodný název výtýkácí řízení byl nahrazen pojmem postup k odstranění pochybností, jednak sjednotit veškeré postupy při správě daní pod jednu hlavu. Tím bohužel snaha zákonodárce o změnu tohoto řízení končí. Z pokynu D-144 nebyla převzata maximální lhůta trvání tohoto řízení, tj. tři měsíce, pokud nenastanou jiné okolnosti, nejdéle však dvanáct měsíců. Proto je nutné vyjít stále z této úpravy, která je sice závazná a nepřekročitelná pro správce daně i dle judikatury Nejvyššího správního soudu⁷⁴, avšak která není vždy dodržována. Judikatura šla ještě dál a postavila tyto lhůty na roveň zákona. Přesto je správci daně stále nedodržují. Dále také nebyla dle mého názoru dostatečně vzata v potaz další velmi závažná část judikatury, a to požadavek na dostatečnou určitost výzvy. Nejvyšší správní soud judikoval, že není na místě argumentace správce daně, že pro krátkost lhůt není

⁷⁴

7 Afs 45/2007; zdroj: www.nssoud.cz

schopen tyto své pochybnosti zformulovat. Existence konkrétních pochybností je totiž vstupní podmínkou tohoto řízení a nelze je nahrazovat preventivní či namátkovou kontrolou⁷⁵. Je tedy nepřijatelná dosavadní praxe zavádění fixních limitů, po jejichž překročení automaticky následuje výzva bez konkrétních pochybností. Musí zde jít o důvodné podezření na základě analýz či poznatků vztahujících se relevantně k činnosti daňového subjektu. Ačkoliv nová právní úprava stanoví, že ve výzvě musí správce daně své pochybnosti stanovit způsobem, který umožňuje daňovému subjektu se k nim vyjádřit, stále zde chybí prvek dostatečné určitosti těchto pochybností. Správce daně by mohl ve výzvě určit, aby se daňový subjekt vyjádřil k určitému řádku daňového tvrzení, ale tento postup pro svou neurčitost výše zmíněný judikát výslovně zakazuje. Je třeba si uvědomit, že pochybnosti správce daně vznikají nejčastěji ke dvěma řádkům přiznání, tedy v naprosté většině případů by zde znovu neexistoval konkrétní důvod.

Další otázka vyvstává ohledně toho, jak se nová právní úprava vypořádá s běžnou praxí, kdy na jedné straně správce daně šetřil oprávněnost nadměrného odpočtu či vratky daně a na druhé straně daňovému subjektu v průběhu tohoto řízení vznikla daňová povinnost. Za existence původní úpravy ministerstvo financí přijalo pokyn D-319, který případný úrok z prodlení, jenž vznikl z důvodu neplacení daně v období čekání na vyřešení vratky, promíjel. Bohužel nová právní úprava v §259 daňového řádu takovou generálně určenou možnost prominutí vylučuje. Zde je možné do vyřešení této věci naší judikaturou použít judikaturu Evropského soudního dvora, kdy má plátcе v případě prodlení státu, které stát zavinił, nárok na obvyklý úrok⁷⁶. Další možností je pak postup dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo neoprávněným úředním postupem. Jde však stále pouze o nepřímé přístupy, které většina správců daně ani nezná.

⁷⁵ 9 Afs 110/2007; zdroj: www.nssoud.cz

⁷⁶ např. C-340/95 Garage Molenheide; zdroj: curia.europa.eu

I přes tyto nedostatky stanovuje daňový řád alespoň některé lhůty, které bohužel úplně opomíjí jako v případě daňové kontroly maximální délku trvání tohoto postupu. Zde by se mohlo vyjít z judikatury k daňové kontrole a výkladem a maiori ad minus zde stanovit lhůtu tří let. Nicméně protože ministerstvo financí pokynem D-144 stanovilo lhůtu výrazně kratší, platí závazně tato kratší lhůta v rozsahu tří měsíců, které se prodlužuje v případě dožádání i další 3 měsíce, maximální délka je pak dvanáct měsíců.

V první řadě zákon stanoví lhůtu třicet dnů pro správce v situaci, kdy vznikne daňový odpočet. Správce daně má těchto třicet dní na zformulování svých pochybností a vydání příslušné výzvy. Došlo zde tedy ke změně, kdy výzva nemusí již být doručena, ale v této lhůtě pouze vydána. Dle §101 odst. 2 daňového řádu je vydáním učinění úkonu k doručení. Tím dochází k dalšímu posunu zhoršující postavení daňového subjektu nepříjemnému. Na druhou stranu se lze domnívat, že správce daně se bude držet současné praxe, kdy tyto výzvy zasílal výrazně dříve, bohužel však bez dostatečného vyjádření svých pochybností. Povinnost širšího odůvodnění může vést k posunu zasílání těchto výzev až na hranici této lhůty a zvýšení nejistoty u daňových subjektů.

Daňový subjekt má pak lhůtu k odstranění pochybností, ne však kratší než patnáct dní. Jde zde o lhůtu správcovskou, nikoliv zákonnou. V případě žádosti o její prodloužení se postup řídí §36 daňového řádu tak, že první žádosti správce daně vyhoví vždy alespoň v rozsahu dní, které zbývají do konce lhůty (tzn. dojde k posunu lhůty o tolik dní, kolik zbývá do jejího konce), další žádosti jsou pak na uvážení správce daně.

O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně protokol nebo úřední záznam. Úřední záznam je jednodušší formou zápisu, kterou správci daně často používají v případě, že celá komunikace probíhá písemně, nebo při předání dokumentů daňovým subjektem. Protokol je pak většinou používán při ústních

jednáních. Na konci řízení je sepsán protokol, v němž se správce daně vyjádří, zda došlo k odstranění pochybností, či nikoliv a v jakých oblastech.

V případě, že nebyly odstraněny pochybnosti, sdělí toto správce daně daňovému subjektu, který má právo podat návrh na pokračování v dokazování ve lhůtě patnácti dní. Po takovém návrhu pak následuje správní uvážení správce daně, který se může rozhodnout, že buď bude pokračovat v dokazování, či nikoliv.

V případě pokračování v dokazování musí správce daně zahájit daňovou kontrolu. Tento institut je nově zaveden a oproti předchozí úpravě dává určité meze tomuto institutu, který by měl být pouze zjednodušenou formou postupu správce daně v nepříliš složitých případech, kdy je důležitá rychlost. Když začne být jasné, že řízení nebude rychle ukončeno, má nastoupit institut daňové kontroly s mnohem přísnějšími pravidly, která jsou v tomto řízení z důvodu rychlosti potlačena. Je zde jasně vidět snaha zákonodárce o určité omezení těchto řízení, která např. v Praze prakticky naprosto vytlačila institut daňových kontrol, které jsou pro správce daně více administrativně náročné a více zavazující v jejich postupech.

V případě, že správce daně neshledá důvody pokračovat, začne mu běžet patnáctidenní lhůta k vydání rozhodnutí o stanovení daně. Daňovému subjektu pak nezbude nic jiného než se obrátit na odvolací orgán.

Zde je také nutno podotknout, že maximální lhůta pro trvání tohoto řízení dle pokynu D-144 platí pouze do prvního sdělení o odstranění, či neodstranění pochybností správcem daně, tj. do vydání protokolu o výsledku postupu k odstranění pochybností. Veškerá výše popsaná navazující řízení jsou pak nad rámec této lhůty.

V nové právní úpravě došlo ještě k jednomu zpřesnění v rámci tohoto řízení. Tím, že toto řízení bylo přesunuto tam, kam fakticky po celou dobu patří, tedy do stejné části

jako daňová kontrola, zákonodárce spojil s nečinností daňového subjektu v tomto řízení další pravomoce správce daně. V praxi často docházelo k tomu, že daňový subjekt na tuto výzvu nereagoval nebo reagoval, ale nedostatečně a správci daně nezbylo, než v dané věci zahájit daňovou kontrolu. Nyní má správce daně možnost, pokud daňový subjekt neposkytne potřebnou součinnost, stanovit daň podle pomůcek. Bohužel zásadním problémem je slovo „potřebnou“. Lze usuzovat, že i přes jasnou snahu zákonodárce vyřešit tímto ty nejtěžší problémy, kdy daňový subjekt vůbec nereaguje, bude mít správce daně snahu výklad co nejvíce rozšířit, a to i na banální případy neochoty sdělit údaje, které přímo nesouvisí s vyjádřenými pochybnostmi správce daně. Tento problém tak bude muset jistě nakonec řešit judikatura. Ta v podobných věcech již rozhodla ve prospěch daňových subjektů, kdy stanovení daně podle pomůcek je ultima ratio celého procesu stanovení daně. Správce daně musí mít takovou absenci důkazních prostředků, že daň již nelze stanovit podle nich a je nutné přistoupit ke stanovení buď podle pomůcek, nebo pokud ani ty nejsou k dispozici, dohodou s daňovým subjektem⁷⁷.

⁷⁷

1 Afs 74/2004; zdroj: www.nssoud.cz

4 Daňová optimalizace jako obrana při daňové kontrole

Doposud jsme se zabývali daňovou kontrolou a jí příbuznými postupy. Je nutné říci, že se jedná o postup, kdy se daňový subjekt brání ex post, tedy dokazuje pouze to, co správci daně deklaroval. Je ale nutné zabývat se i otázkou, co může daňový subjekt udělat pro to, aby k daňové kontrole buď vůbec nedošlo, nebo aby důkazy pro svá tvrzení získal ještě před zahájením daňové kontroly.

Protože dle zmíněného judikátu Nejvyššího správního soudu⁷⁸ má daňový subjekt podnikat takovým způsobem, aby mohl co nejvíce minimalizovat základ daně, lze tento postup analogicky použít i na fakt, že daňový subjekt se má chovat tak, aby minimalizoval základ daně. Samozřejmě dlouhodobým záměrem každého podnikání je generování zisku, ale je celá řada nástrojů, které tento hospodářský výsledek ovlivní ve prospěch daňového subjektu - tento postup se pak souhrnně nazývá daňová optimalizace.

Nástroje daňové optimalizace lze členit dle různých hledisek, těmi nejdůležitějšími je dělení na nástroje legální a nelegální a na nástroje laické a odborné. První dělení je celkem jasné, druhé dělení představuje nástroje, které jednak zvládne použít každý podnikatel, který má alespoň základní pojem o ekonomice své firmy, a jednak nástroje, k jejichž použití je nutné vyhledat odbornou pomoc, ať už od zkušených účetních, daňových poradců nebo advokátů.

4.1.1. Nelegální nástroje

Nelegální nástroje představují skupinu nástrojů, které již vybočují z rámce daňové optimalizace. Sice v některých odvětvích, zejména ve stavebnictví, se tento způsob v minulých letech rozšířil, jeho použití nelze z několika důvodů vůbec doporučit. Existuje velké množství legálních nástrojů, kterými lze základ daně snížit, a takovýto postup vede k velkým problémům při jednání se správcem daně

⁷⁸ 2 Afs 178/2008; zdroj: www.nssoud.cz

při případné kontrole. V poslední řadě je nutné zmínit, že užitím těchto nástrojů spáchá daňový subjekt ve většině případů trestný čin. Jako příklad lze uvést daňové doklady od nekontaktních subjektů nebo za nevykonané služby či nedodané zboží.

V současné době existují dvě protichůdné tendence v boji s nástroji, které správce daně považuje za nelegální, tj. boj s nekontaktními subjekty. Na jedné straně správci daně, kteří daňové doklady od nekontaktních subjektů nechtějí bez dalšího uznat, a na straně druhé soudy, které sice uznávají povinnost daňového subjektu dokázat jeho tvrzení, tato tvrzení však nemohou být bezbřehá, a pokud daňový subjekt prokáže, že skutečně došlo k dané službě či dodání zboží, není důvod vylučovat takové doklady jako neprůkazné jen z důvodu nekontaktnosti protistrany. Judikatura k této věci již byla zmíněna v předchozích kapitolách.

Vedle těchto tendencí zde zasahuje i zákonodárce, potažmo vláda jako hlavní předkladatel zákonů, která má zájem na co největším výběru daní a co nejnižších daňových únicích, a to i za cenu, že dojde k doměření daně u daňových subjektů, které podaly svá daňové tvrzení ve skutečné výši, ale protistrana již ukončila svou činnost. To lze nejlépe demonstrovat na nedávno přijaté novele zákona o dani z přidané hodnoty, kdy daňový subjekt ručí za nezaplacenou daň v případě, kdy věděl nebo mohl vědět, že protistrana daň neodvede⁷⁹. Jedná se zde tedy o pochybení daňového subjektu z nedbalosti, a to navíc z nedbalosti nevědomé. Zde je vidět, že výběr daní je v současné době opravdu prioritou a má minimalizovat nedoplatky daní bez ohledu na subjekty, které nemají s pochybnými transakcemi nic společného.

4.1.2. Laické nástroje

V této části se přesouváme od nelegálních již k legálním nástrojům. První skupinu nástrojů tvoří ty, které může použít každý alespoň základně ekonomicky vzdělaný podnikatel. Daňová optimalizace totiž není možná bez určité znalosti ekonomie a

⁷⁹ §109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

účetnictví. Při daňové optimalizaci upravujeme hospodářský výsledek, který vychází jako bilanční položka výkazu zisku a ztrát, tj. rozdíl mezi náklady a výnosy, resp. příjmy a výdaji podniku daňového subjektu.

Dá se říci, že s postupem času s tím, jak daňové subjekty mají čím dál větší povědomí o fungování firmy, se mezi laické nástroje dostává stále více nástrojů. Specializovaní poradci v této oblasti tak postupně ztrácí jedinečnost svých znalostí. Na druhou stranu však zákonodárce, který minimálně jednou ročně rozsáhlým způsobem mění daňovou legislativu, tuto domněnku eliminuje. Navíc některé změny jsou jako přílepek součástí jiných zákonů a mohou je opomenout i tito poradci.

Jako příklad laických nástrojů lze uvést využití různých metod odepisování, tvorbu opravných položek k pohledávkám (i když v tomto případě se již jedná o hraniční případ zejména z důvodu častých změn a složitostí promlčení pohledávek) nebo zvýšenou spotřebu na konci roku. Zvláště poslední případ je velmi oblíben, neboť vznikl dojem, že jeho užití zvládne opravdu kdokoliv. Jaké je pak rozčarování daňového subjektu, že tyto výdaje vstupují do rozvahové položky zásob nebo položek časového rozlišení a vůbec neovlivní náklady, a tedy ani hospodářský výsledek.

Závěrem lze říci, že využití nástrojů daňové optimalizace laikem je odvislé od konkrétního případu a vždy je třeba zvážit, zda i v na první pohled banálních případech se vyplatí ušetřit určitou finanční částku za specializovaného poradce, kterou však daňový subjekt zaplatí včetně úroku z titulu dodatečného platebního výměru, neboť provedený postup daňové optimalizace není právě v jeho případě použitelný.

4.1.3. Odborné nástroje

Odborné nástroje představují kategorii daňové optimalizace, kdy se stále pohybujeme v oblasti legálních nástrojů, ale je snahou maximálně využít možností zákonů tak, aby byla minimalizována daňová zátěž subjektů. Tím je plně naplněna

judikatura Nejvyššího správního soud vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání⁸⁰.

Platby daně je možné buď minimalizovat, nebo přesunout do dalších let. To je důležité zejména u právnických osob, kde daňové zatížení v průběhu let klesá (např. u daně z příjmů právnických osob došlo od daňové reformy v roce 1993 ke snížení sazby daně z 45%⁸¹ na 19% v roce 2011).

První skupinu nástrojů daňové optimalizace představují případy, kdy daňový subjekt vlastní dlouhodobý majetek, tak jak ho definuje zákon o dani z příjmů⁸². V takovém případě má význam dělení výdajů souvisejících s tímto majetkem na rekonstrukci a na technické zhodnocení. Technické zhodnocení se pak stává součástí pořizovací ceny majetku a prodlužuje i dobu jeho odepisování, rekonstrukce naopak celá vstupuje do nákladů. Přesto, že zákon dává určitou pomůcku při řešení této otázky⁸³, a navíc je zde možnost nechat tuto otázku závazně posoudit správcem daně⁸⁴, jedná se v praxi o jednu z nejproblematictějších otázek s významnými dopady na hospodářský výsledek.

Úplně jiný režim mají tzv. rezervy na opravy dle zákona o rezervách⁸⁵. Zde se nejedná o faktické výdaje, ale jedná se tvorbu nákladů na budoucí rekonstrukce v období až deseti let, které však ani nemusí nastat. V každém roce daňový subjekt tvoří část nákladů na rekonstrukce a v roce realizace je rezerva rozpuštěna proti nákladům na skutečnou rekonstrukci. Zákonodárce tak chtěl předejít stavu, kdy rozsáhlé rekonstrukce změní jednorázově hospodářský výsledek, a chtěl tuto změnu rozdělit na několik let. Nicméně tím dal daňovým subjektům nástroj k optimalizaci hospodářského výsledků, kdy díky snižování hospodářské zátěže a ceně peněz je

⁸⁰ 2 Afs 178/2008; zdroj: www.nssoud.cz

⁸¹ <http://www.referaty10.com/referat/Ekonomie/4/tema-4-47-Ekonomie.php>

⁸² §26 odst. 2 a §32a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸³ §32a odst. 6 a §33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁴ §33a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁵ §7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

tato rezerva tvořena, aniž by byla kdykoliv využita. Nutno také dodat, že tato rezerva, navíc daňově uznatelná, je jistým unikátem naší právní úpravy a například při účtování dle mezinárodních standardů, konkrétně IAS 37, je takováto rezerva vyloučena.

Další skupinou nástrojů jsou platby buď mateřským společnostem, nebo za poradenské služby společnostem sídlícím mimo naše území. Tyto nástroje by bylo možné označit jako optimalizaci „z venku“. Zde je snaha buď převést zisk generovaný na českém území do zemí, kde sídlí mateřská společnost, která si tím zvyšuje svůj hospodářský výsledek, a tím i odměny svého představenstva, nebo kde je daňové zatížení výrazně nižší. Zákonodárce se sice snaží s tímto fenoménem bojovat různými omezeními, včetně institutu zajištění daně, ale spíše tím brzdí velký rozmach, než že by takové činnosti zabránil. Zde totiž není často ani možné dohledat vlastníka společnosti, která danou poradenskou službu provádí.

Je ale třeba říci, že daňový subjekt by neměl zapomínat na fakt, že odborná daňová optimalizace je účinná pouze v tom případě, že výdaje ušetřené na daních se nerovnájí výdajům na odborné poradenské služby, nebo nejsou dokonce nižší.

Na závěr lze říci, že nástrojů daňové optimalizace je tolik, kolik je výjimek v daňových zákonech, a stát by se měl snažit bojovat s daňovou optimalizací spíše zjednodušením daňové legislativy než tvorbou dalších výjimek a restrikcí.

Jak je patrné, daňová optimalizace plně patří do nástrojů přípravy daňové kontroly jako nástroj ex ante, tedy dříve než správce daně obdrží daňové tvrzení a začne vůbec uvažovat o započítání daňové kontroly. Proto by jí měly daňové subjekty věnovat zvýšenou pozornost a nespoléhat se pouze na to, že správce daně při daňové kontrole nebude dále zatěžovat daňový subjekt platbami státu. Doměření daně lépe zvládne daňový subjekt, který v minulosti nemusel zbytečně vynaložit finanční prostředky na daně, které mohly být daňovou optimalizací sníženy.

Závěr

Při úpravě daňové kontroly došlo ke značnému legislativnímu posunu směrem dopředu. Zákodárce reflektoval celou řadu judikátů Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, celkový rozsah upravující tuto oblast byl rozšířen a lépe systematicky rozčleněn.

Daňový řád obsáhl základní zásady definované správním řádem v roce 2004, samozřejmě se specifiky daňové oblasti. Dále daňový řád lépe definuje subjekty zúčastněné v daňových řízeních a jejich rozsah jednak rozšířil a jednak ponechal některé definice na hmotněprávních normách. Daňový řád vnesl systematiku do dříve velmi problematické oblasti počítání lhůt. Ta byla změněna rozsudkem Ústavního soudu a daňový řád tento názor částečně reflektoval, a navíc ještě zpřesnil. V oblasti možnosti změny rozsahu a opakování daňové kontroly lze nalézt jistý posun.

Naopak pokud jde o samotnou daňovou kontrolu a zejména o její zahájení, daňový řád i přes veškerou snahu nejen nereflektoval dosud přijatou judikaturu, naopak novým pojetím vnesl nové otázky do této fáze daňové kontroly, která bude zřejmě řešena až novou judikaturou. Také často řešenou otázku délky daňové kontroly daňový řád prakticky vůbec neřeší.

Posun lze nalézt i v případě Postupu k odstranění pochybností, dříve nazývaného vytykáací řízení. Správci daně často rádi hledají nástroje, které jim umožní vymanit se z velkých omezení daných ustanoveními o daňové kontrole. To jim dlouhou dobu umožňovalo vytykáací řízení. Posunu u Postupu k odstranění pochybností bylo dosaženo jeho navázáním na daňovou kontrolu a zpřesněním podmínek jeho užití. Bohužel však nedošlo k ustanovení lhůt k jeho provedení a dřívější pokyn D, který je upravoval, byl bez náhrady zrušen. Proto se dá předpokládat, že správci daně budou tento institut i nadále velmi rádi využívat.

Bohužel ani ve srovnání se zahraničím, konkrétně se slovenskou úpravou, není posun v úpravě daňové kontroly dostatečný. Je mnoho co zlepšovat, zvláště pokud jde o zahájení a délku trvání daňové kontroly. Naopak co je třeba vyzdvihnout, je rozsáhlá judikatura, která nahrazuje to, co zákonodárce neupravil.

Od daňového řádu bylo mnoho očekáváno, to se však v oblasti daňové kontroly nenaplnilo. Nicméně i v opačném případě by daňový subjekt neměl zapomínat na fakt, že stát má zájem na co nejvyšším odvodu daní, a proto je nutné optimalizovat v rámci legálních prostředků svou daňovou povinnost tak, aby jeho odvod daní byl co nejnižší.

Literatura

- Kobík J., Kohoutková A.: Daňový řád s komentářem, Olomouc: Anag, 2010
- Zatloukal T.: Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011
- Kobík J.: Daňová kontrola, Praha: Aspi, 2006
- Hendrych D. a kolektiv: Správní právo - obecná část, 6. vydání, Praha: C.H.Beck, 2006
- Bakeš M., Karfíková M., Kotáb P., Marková H. a kolektiv: Finanční právo, 5. vydání, Praha: C.H.Beck, 2009
- Kobík J.: Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: Anag, 2005
- Paulicová A., Bakeš M. a kol.: Finančné právo na Slovensku a v Čechách, Bratislava: Sladkovičovo, 2007
- Babčák V.: Daňové právo procesné, Košice: Atom computers, 2000
- Matyášová L., Grossová M.: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou, Praha: Leges, 2011
- Lichnovský, Ondrýsek a kol.: Daňový řád - komentář, Praha: C.H.Beck, 2010
- Buletin daňových poradců, 1 - 4 / 2010, 1 / 2011, Praha: Wolters Kluwer

<http://www.nssoud.cz>

<http://www.concourt.cz>

<http://www.porada.sk/t16135-zakon-o-sprave-dani-a-poplatkov-od-30-12-2010-a.html#hore>

<http://www.poradca.sk/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=1667&zor=1>

<http://www.psp.cz>

<http://www.referaty10.com/referat/Ekonomie/4/tema-4-47-Ekonomie.php>

<http://curia.europa.eu>

Tax Search - English summary

The aim of this work is to describe the basics of tax search of Czech tax authorities in view of new tax procedure act, and jurisdiction.

In 2011 a new Tax Procedure Act has come into operation. It affects all tax procedures including tax search. It has established new principles of tax procedures, and has also included some jurisdiction. However, it has also established some new questions, that must be solved by new jurisdiction.

Tax search is a specific procedure how government, using its special agencies - usually Tax Authority Offices, monitors declared taxes. Sometime tax authorities think their work is so important that there is no limitation in used tools. Then a court must say there is a limitation not only in act but also in principles of good administration. Some of these opinions were included into the new act, some were left intact since government does not agree with them.

Tax search must have its goal. According to Constitutional Court a tax authority cannot start arbitrarily but there must be some suspicions, and a prove of it. Tax search alone can be separated into 3 parts - beginning, process, and conclusion. All these parts have their guidelines. Especially at the beginning tax authority can start tax search in given time of 3 years, and whole tax search must be ended by an Explanatory Report. The report is also very important part because it can replace rationalization of Additional Payment Obligation. Starting tax search is important for another reason. Once started it cause condition of *rei iudicatae* for given tax and period, so tax authority can reopen such period only from remunerative reasons.

As anyone can see, the tax search is bound by huge number of regulation, and jurisdiction as well. Therefore tax authorities try to find out other ways to make

the tax search easier. They have found it in a special procedure called Procedure to Correct Doubtfulness.

Tax search has a counterparty of the procedure as well, here called Tax Subject. Subject's right is to be opponent to the tax authority in the procedure, and make its disputes. The subject also has duty proving what it declared to tax authority before. However the subject does not have right to dispute at tax search only, it can also prepare its position in process of preparing its declaration to tax authority. Its right is to declare tax duty as low as possible, in given legal limits of acts. This procedure is called Tax Optimization.

Daňová kontrola - shrnutí v českém jazyce

Záměrem této práce je popsat základy daňové kontroly z titulu nového daňového řádu a přijaté judikatury.

V roce 2011 nabyl účinnosti nový daňový řád. Nová úprava mění pohled na většinu postupů správce daně včetně daňové kontroly, implementuje dříve přijatou judikaturu i zásady správního řádu. Na druhou stranu vytváří i nové otázky, které bude muset řešit nově přijatá judikatura.

Daňová kontrola je postup, kterým správci daně (obvykle finanční úřady jako speciální správní úřad) prověřují výši daně, která je placena na základě samovyměření. Často se však stává, že správci daně mají takový pocit důležitosti své práce, že se cítí ve své práci neomezeni. Tento pocit pak musí vyvracet až judikatura, která správce daně upozorňuje na fakt, že jako každý jiný správní úřad, i oni jsou vázáni nejen zákony, ale například i principy dobré správy. Určitá část této judikatury byla promítnuta do nového daňového řádu, některé rozsudky ale nejsou všeobecně přijímány a zůstaly tak bez přiměřené odezvy.

Daňová kontrola musí mít určitý cíl. Jak vyjádřil Ústavní soud, daňovou kontrolu nelze začít libovolně, je třeba mít určitý cíl kontroly, který je podložen konkrétním podezřením správce daně. Samotná kontrola se pak rozpadá do tří fází - zahájení, průběh a ukončení. Každá z těchto fází má svá pravidla. Zejména v případě zahájení daňové kontroly musí správce daně dbát na to, aby nepřekročil zákonem stanovenou prekluzivní lhůtu. Ukončení daňové kontroly, které se realizuje vydáním zprávy o daňové kontrole, je pak důležité zejména pro následující fázi při vydávání dodatečného platebního výměru. Ten nemusí být odůvodněn a odůvodnění nahrazuje právě zpráva o daňové kontrole. Zahájení daňové kontroly má ještě jeden zásadní důsledek. Vyvolává překážku rei iudicatae a nová daňová kontrola k dané dani a roku může být zahájena jen z taxativně určených důvodů.

Jak je vidět, daňová kontrola je svázána velkým množstvím omezení. Správce daně, aby obešel tato omezení, začal používat nástroje, které mu jednak zákon umožní použít k danému účelu a které ho nebudou tolik omezovat. Tímto nástrojem se stal Postup k odstranění pochybností.

Daňová kontrola je samozřejmě dvoustranným procesem - protistranou správce daně je daňový subjekt. Ten jednak podává své návrhy do řízení se správcem daně, může rozporovat návrhy správce daně, ale má také povinnost důkazní v otázkách předkládaného daňového přiznání. Daňový subjekt však nemusí pouze dokazovat to, co již deklarovat v daňovém přiznání. Je jeho právem je připravit se již při sestavování daňového přiznání a snížit vykázanou daň zákonnými prostředky tak, aby jeho platba byla co nejnižší. Tím si i vytváří důkazní prostředky pro případnou daňovou kontrolu. Tento proces se nazývá daňová optimalizace.

Klíčová slova

daň

správce daně

daňová kontrola

Key words

Tax

Tax Authority Office

Tax Search