

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLMOUCI

Pedagogická fakulta

Ústav pedagogiky a sociálních studií

Marie Smětáková

6. ročník – kombinované studium

obor: Pedagogika – správní činnost

DOKAZOVÁNÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Zdenka Nováková, Ph.D.

V Olomouci 2011

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci na téma Dokazování v daňovém řízení zpracovala samostatně a uvedla jsem všechny použité prameny.

V Olomouci dne 17. 03. 2011

.....

(podpis)

Poděkování:

Předně děkuji JUDr. Zdence Novákové, Ph. D. za odborné vedení diplomové práce. Poděkování patří i mým kolegům za poskytnutí materiálových podkladů a v neposlední řadě i rodině za projevené pochopení, trpělivost a podporu v průběhu zpracovávání diplomové práce.

Seznam použitých zkratk

DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
LZPS	Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
NSS	Nejvyšší správní soud
ObčZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OSŘ	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
SŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
TŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
TZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZP	Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
ZÚFO	Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

OBSAH

Úvod.....	8
1 Daňové řízení.....	11
1.1 Zahájení daňového řízení.....	11
1.2 Účel, ukončení a předmět daňového řízení.....	11
1.3 Dílčí řízení.....	12
1.3.1 Nálezací řízení.....	12
1.3.2 Řízení při placení daní.....	13
1.3.3 Řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.....	14
2 Postupy při správě daní.....	15
2.1 Vyhledávací činnost.....	15
2.1.1 Vysvětlení.....	16
2.1.2 Místní šetření.....	16
2.2 Daňová kontrola.....	17
2.2.1 Předmět daňové kontroly.....	18
2.2.2 Místo provedení daňové kontroly.....	18
2.2.3 Rozsah daňové kontroly.....	18
2.2.4 Zahájení daňové kontroly.....	20
2.2.5 Zpráva o daňové kontrole.....	22
2.2.6 Rozhodnutí o stanovení daně.....	24
2.3 Postup k odstranění pochybností.....	24
2.3.1 Zahájení postupu k odstranění pochybností.....	26
2.3.2 Ukončení postupu k odstranění pochybností.....	27
2.3.3 Rozhodnutí o stanovení daně.....	27
2.4 Volba postupů při správě daně.....	28
3 Zásady daňového řízení.....	30
3.1 Zásada zákonnosti (legality).....	30

3.2	Zásada zákazu zneužití pravomoci.....	30
3.3	Zásada přiměřenosti (proporcionality).....	31
3.4	Zásada procesní rovnosti.....	32
3.5	Zásada součinnosti.....	33
3.6	Zásada poučovací.....	33
3.7	Zásada zdvořilosti a vstřícnosti.....	34
3.8	Zásada rychlosti.....	34
3.9	Zásada hospodárnosti (procesní ekonomie).....	34
3.10	Zásada volného hodnocení důkazů.....	35
3.11	Zásada legitimního očekávání.....	35
3.12	Zásada materiální pravdy.....	35
3.13	Zásada neveřejnosti.....	36
3.14	Zásada oficiality a zásada vyhledávací.....	36
3.15	Zásada mlčenlivosti a ochrany.....	37
4	Vyměření a doměření daně.....	38
4.1	Vyměřovací řízení.....	38
4.1.1	Řádné daňové tvrzení.....	38
4.1.2	Lhůty pro podání řádného daňového tvrzení.....	38
4.1.3	Opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování.....	39
4.1.4	Vyměření daně.....	40
4.2	Doměřovací řízení.....	40
4.2.1	Dodatečné daňové přiznání.....	40
4.2.2	Lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení.....	40
4.2.3	Doměření daně.....	41
5	Práva a povinnosti účastníků daňového řízení.....	42
5.1	Práva osob zúčastněných na správě daní a povinnosti správce daně v obecné rovině.....	42

5.1.1 Služební průkaz.....	42
5.1.2 Zastupování.....	43
5.1.3 Odborný konzultant.....	43
5.1.4 Výslech svědka a znalce.....	43
5.1.5 Stížnost proti nevhodnému chování nebo postupu.....	44
5.1.6 Ochrana před nečinností.....	44
5.1.7 Povinnost mlčenlivosti.....	44
5.1.8 Nahlížení do spisu a osobního daňového účtu.....	45
5.2 Práva správce daně a povinnosti osob zúčastněných na správě daní v obecné rovině.....	46
5.3 Práva správce daně v rámci postupu místního šetření.....	46
5.4 Povinnosti daňového subjektu a dalších osob v rámci postupu místního šetření.....	46
5.5 Práva daňového subjektu v rámci daňové kontroly.....	47
5.6 Povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly.....	48
5.7 Práva a povinnosti třetích osob.....	48
6 Následky porušení povinností při správě daně.....	49
6.1 Porušení povinnosti mlčenlivosti.....	49
6.2 Pořádková pokuta.....	50
6.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně.....	50
6.4 Penále.....	50
6.5 Pokuta za přestupek.....	51
7 Důkazní řízení.....	52
7.1 Zahájení a ukončení důkazního řízení.....	52
7.2 Věcná a místní příslušnost správce daně.....	52
7.3 Předkládání důkazů.....	52
7.4 Hodnocení důkazů.....	53

8 Důkazní prostředek.....	57
8.1 Listina.....	58
8.1.1 Veřejná listina.....	58
8.1.1.1 Protokol.....	59
8.1.2 Soukromá listina.....	60
8.2 Znalecký posudek.....	61
8.3 Přímé a nepřímé důkazy.....	61
8.4 Důkaz versus důkazní prostředek.....	62
9 Svědek.....	63
9.1 Výslech svědka provedený v jiném řízení.....	64
10 Důkazní břemeno.....	66
10.1 Důkazní břemeno daňového subjektu.....	66
10.1.1 Břemeno tvrzení.....	66
10.1.2 Břemeno důkazní.....	67
10.2 Důkazní břemeno správce daně.....	67
10.3 Přenos důkazního břemene.....	69
11 Alternativní způsoby stanovení daně.....	70
11.1 Stanovení daně podle pomůcek.....	70
11.2 Sjednání daně.....	71
12 Daňové versus trestní řízení.....	72
12.1 Součinnost správce daně.....	72
12.2 Oznamovací povinnost správce daně.....	74
12.3 Trestné činy související se správou daní.....	75
12.3.1 Trestnost činu a doba jeho spáchání.....	76
12.3.2 Zánik trestnosti daňového trestného činu.....	77
Závěr.....	78
Seznam použitých pramenů.....	80
Anotace	

Úvod

Téma své diplomové práce „Dokazování v daňovém řízení“ jsem zvolila právě z důvodu, že jde o problematiku značně obsáhlou a náročnou na pochopení širokou veřejností, ale i samotných správců daně. Je nezbytné si uvědomit, jak složitý proces dokazování v životě každého z nás je, zejména jak je důležité umění kvalitní argumentace, správné a přesné formulace našich tvrzení, jejich obhájení včetně dostatečného podložení důkazy. Děje se tak za účelem, abychom obstáli nejen v rámci jakéhokoliv řízení vyplývajícího ze zákona (daňového, trestního, civilního apod.), ale zásadní tyto skutečnosti mohou být i pro náš soukromý život, pakliže v něm chceme dosáhnout kýženého úspěchu a vyvarovat se tak jakýchkoliv následků. Proto nestačí pouhé vědomí člověka, že má pravdu, ale je třeba umět tuto pravdu podložit i důkazy.

Nestrannou analýzou problematiky dokazování v daňovém řízení, tedy jak z pohledu daňového subjektu, který bývá často vyzýván k prokázání jím tvrzených skutečností, tak ze strany správce daně, který prostřednictvím dílčích kroků směřuje k cíli správy daní, tj. ke správnému stanovení a vybrání daně tak, aby nedocházelo ke krácení příjmů, jež mají toliko důležitý význam nejen pro státní pokladnu a fiskální politiku státu, je v mém zájmu vysvětlit základní zákonitosti daňového řízení za účelem snadnější orientace v procesní právní úpravě a pochopení dané problematiky. Mým cílem je vytvoření manuálu, který podává pomocnou ruku všem účastníkům daňového řízení, kterými jsou daňové subjekty, jejich zástupci, třetí osoby a v neposlední řadě i správci daně, i těm, kteří se v některé z výše uvedených rolí teprve ocitnou. Více či méně konkrétně se v práci zabývám obecnou charakteristikou daňového řízení, zásadami a postupy v něm uplatňovanými, seznamuji čtenáře o právech a povinnostech všech účastníků řízení z něho vyplývajících, vymezuji elementární pojmy, instituty a přibližuji jim průběh dokazování včetně konkrétních důkazních prostředků v něm běžně používaných. Shora uvedené prokládám jednoduchými příklady pro názornost a pro doplnění dané problematiky se zamýšlím nad souvislostmi a odlišnostmi daňového a trestního řízení. Kromě shora uvedeného bylo nezbytné upozornit i na významné změny při přechodu na novou procesní právní úpravu, které bylo nutno analyzovat v tom směru, nakolik jsou zásadní a nakolik nepodstatné pro dané téma.

Ještě během rozhodování o volbě tématu diplomové práce jsem předpokládala, že při její tvorbě budu vycházet z tehdy platné procesní normy. Ačkoliv o vzniku nové procesní normy se hovořilo ještě dávno předtím, v podstatě již v roce 2000 bylo tehdejšímu ministru financí uloženo připravit text nového zákona místo novely, bylo splnění tohoto cíle v nedohlednu. Všechny následné pokusy o přijetí nového daňového řádu byly neúspěšné až do r. 2009, kdy byl přijat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) s účinností od 1. 1. 2011 a k tomuto dni nahradil procesní normu upravující oblast správy daní, a to zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Původně měla být nová procesní norma účinná již 1. 1. 2010, avšak s ohledem na projednávání návrhu daňového řádu v Poslanecké sněmovně došlo k posunutí jeho účinnosti o jeden rok.

K tvorbě DŘ vedla celá řada důvodů. Jak vyplývá ze samotné důvodové zprávy k vládnímu návrhu nového daňového řádu, za nejzávažnější lze považovat nedostatky a výkladové problémy v ZSDP, které nebyly nadobro odstraněny ani více než šedesáti novelami. Zejména složitá, méně přehledná struktura ZSDP a některá jeho nejednoznačná ustanovení zapříčinily stav, kdy docházelo k různým výkladům některých jeho ustanovení. Při aplikaci ZSDP do praxe pak bylo nutno vycházet ze soudní judikatury a z metodických pokynů vydávaných Ministerstvem financí. Dalším nezbytným důvodem byly změny v ostatních právních oblastech, na které bylo třeba reagovat, a to nejen za účelem sjednocení terminologie. Nelze ani pominout normy práva Evropské unie, judikatury Evropského soudního dvora a Evropského soudu pro lidská práva a na základě nich upravit tuto vnitrostátní procesní normu do souladu. Další faktory, které měly vliv na podobu DŘ, je postupná změna podnikatelského prostředí, nutnost modernizace a spolupráce berních správ v rámci Evropské unie v souvislosti s ekonomickou integrací.

Přestože DŘ nabyl účinnosti až dnem 1. 1. 2011, byla již dne 26. 1. 2011 přijata první tzv. technická novela. Zákon č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, nabyl účinnosti 1. 3. 2011. Technická novela přináší především změnu ve skutečnosti, že prokurista již není zahrnut mezi zástupci, nýbrž je při správě daní oprávněn jednat jménem právnické osoby, může-li podle udělené prokury jednat samostatně. V současné době také již není nutno dokládat přijetí plné moci zmocněncem.

Do budoucna lze očekávat novelu daňového řádu i v souvislosti s prodloužením lhůty pro stanovení daně o dva roky, tj. ze tří na pět let. Tato změna by mj. poskytla správcům daně více času zahájit a provádět daňovou kontrolu.

Diplomová práce je strukturována do dvanácti základních kapitol, z nichž prvních šest se zabývá obecným výkladem pojmů, institutů, postupů, zásad, práv a povinností i následků, a to ve vzájemných souvislostech, aby bylo možno navázat na samotné dokazování v daňovém řízení, pro které jsou stěžejní kapitoly sedm až deset. Jedenáctá kapitola pojednává o možnostech stanovení daně jiným způsobem než dokazováním a dvanáctá kapitola je věnována souvislostem a odlišnostem daňového a trestního řízení.

Práce vychází z dostupné knižní literatury, právních předpisů a související soudní judikatury. Veškeré použité a citované právní předpisy čerpají z právního stavu ke dni 7. 3. 2011.

1 Daňové řízení

Daňové řízení lze v užším slova smyslu definovat jako řízení, v němž se rozhoduje o vzniku, velikosti a druhu daňové povinnosti a o osobě povinné platit daň. V této kapitole se tedy budu zabývat jeho zahájením, účelem, předmětem a ukončením.

1.1 Zahájení daňového řízení

Počátek daňového řízení se odvíjí ode dne, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní. Nejčastěji bude takto zahajováno nalézací řízení, resp. vyměřovací řízení, a to na základě podání, nejčastěji doručením daňového přiznání. Druhý možný způsob zahájení řízení je pak dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení. Správce daně takto koná z moci úřední.

V DŘ jsou pak dále řešena speciální ustanovení týkající se zahájení řízení, např. zahájení obnoveného řízení, přezkumného řízení, exekučního řízení a velmi podstatná jsou ustanovení týkající se zahájení daňové kontroly, kterým je blíže věnována podkapitola 2.2.4.

1.2 Účel, ukončení a předmět daňového řízení

Cílem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Nově DŘ specifikuje ukončení daňového řízení, a to splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.

Pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, kterým je kalendářní či hospodářský rok, čtvrtletí, měsíc, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti, čímž má zákonodárce na mysli např. daň z nemovitosti.

1.3 Dílčí řízení

Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí jednotlivé fáze daňového řízení: řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích, o kterých budu hovořit v jednotlivých podkapitolách.

1.3.1 Nalézací řízení

Nalézací řízení upravuje Hlava IV. DŘ, konkrétně v ustanoveních §§ 135 až 148. Toto řízení je zahájeno okamžikem zahájení prvního dílčího řízení v nalézací rovině, kterým je podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení a nebo z moci úřední. Nalézací řízení končí uplynutím prekluzivní lhůty, která činí 3 roky, ale i tato lhůta může být v zákonem stanovených případech prodloužena o 1 rok či přerušena za zákonem splněných podmínek. K prekluzivní lhůtě se dále zmiňuji v podkapitole 2.2.4 Zahájení daňové kontroly. Maximální délka prekluzivní lhůty je 10 let a jak uvádím v kapitole 12.3, i tato lhůta může být ve výjimečném případě prodloužena.

Nalézací řízení dále členíme na:

1. *vyměřovací*, jehož účelem je stanovení daně. Toto řízení je pak ukončeno rozhodnutím, zpravidla vydáním platebního výměru dle § 140 DŘ. Pokud se neodchyluje vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem a daň konkludentně, tzn. souhlasně vyměří. Naopak tak musí učinit v případě, kdy zahájil postup k odstranění pochybností zasláním výzvy k odstranění pochybností, po které vždy musí následovat zaslání rozhodnutí o stanovení daně. Podrobně se této problematice věnuji v podkapitole 4.1 Vyměřovací řízení,

2. *doměřovací*, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně a je taktéž ukončeno rozhodnutím, zpravidla vydáním dodatečného platebního výměru dle § 144 DŘ. Je zahajováno v případě, kdy daňový subjekt zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň, případně i daňová ztráta má být nižší než poslední známá ztráta. To platí i v opačném případě, kdy je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, či daňová ztráta vyšší než poslední známá ztráta, a to pouze za splnění podmínky, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň nebo ztráta byla stanovena v nesprávné výši. Daňový subjekt je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání. Tomuto řízení je dále věnována kapitola 4.2 Doměřovací řízení,
3. *nalézací řízení o řádném opravném prostředku* proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2. Jedná se o odvolací řízení, v rámci kterého může daňový subjekt docílit změny vydaného rozhodnutí, které ještě není pravomocné, tedy nenabýlo právní moci. Tento řádný opravný prostředek je nazýván odvolání. Konkrétní ustanovení o odvolání, jako je přípustnost a podání odvolání, další možnosti podání odvolání, vzdání se práva odvolání, jeho změny, zpětvzetí, náležitosti, postup správce daně prvního stupně, vymezení odvolacího orgánu a jeho postup, provádění dokazování a rozhodnutí o odvolání, jsou samostatně řešena v jednotlivých ustanoveních §§ 109 až 116 DŘ.

Shora uvedená řízení podle bodů 1 a 2 jsou ukončena vydáním rozhodnutí. Jak jsem již uvedla, jedná se zpravidla o platební výměry a dodatečné platební výměry, avšak v úvahu přichází i jiná možnost ukončení řízení, kterou je vydání rozhodnutí o zastavení řízení ze zákonem stanovených důvodů.

1.3.2 Řízení při placení daní

Obecnými ustanoveními o placení daní, dělení správy, vybíráním daní, zajištěním a vymáháním daní se zabývají jednotlivá ustanovení Hlavy V. DŘ. K zajištění

či vymáhání daňové povinnosti v rovině platební DŘ vymezuje níže uvedená dílčí řízení:

1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
2. o zajištění daně,
3. exekuční,
4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3.

Jelikož se jedná o problematiku velmi obsáhlou a přímo nesouvisející s tématem mé diplomové práce, nastínila jsem pouze velmi obecně rozdělení řízení vztahujících se k placení daní.

1.3.3 Řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích

Tato řízení jsou vedena proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení, tedy jak k rozhodnutím vydaným v řízení nalézacím, tak v řízení při placení daní. Narozdíl od řádných opravných prostředků jsou mimořádné opravné prostředky směřovány proti již pravomocným rozhodnutím správce daně. Jedná se o návrh na povolení obnovy řízení, které je zahajováno na návrh daňového subjektu.

Pokud se týče dozorčích prostředků, jsou specifické v tom směru, že řízení je zahájeno z moci úřední, a to z podnětu správce daně nebo daňového subjektu za účelem dosažení změny opět již pravomocného rozhodnutí. Dozorčím prostředkem je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Předmětem těchto řízení je mimo jiné i dokazování, jak se blíže zmiňuji v kapitole 7.

2 Postupy při správě daní

Jedná se o ucelený soubor úkonů, které jsou uplatňovány v daňovém řízení a opravňují správce daně využít je k dosažení cíle správy daní, přičemž jsou v DŘ nastaveny ve snaze zefektivnit výkon správy daní a zároveň chránit práva daňových subjektů. Konkrétně se jedná o vyhledávací činnost, daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností, které bezprostředně souvisí s důkazním řízením.

2.1 Vyhledávací činnost

Institut vyhledávací činnosti byl zakotven již v ZSDP, ovšem DŘ rozsah a obsah vyhledávací činnosti doplňuje. Vyhledávací činnost kromě tvrzení daňového subjektu představuje pro správce potenciální zdroj informací, které mohou souviset se správou daní a mohou být získány prostřednictvím vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů. Na tomto základě pak správce daně zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní. Pro daňový subjekt je podstatná skutečnost, že správce daně provádí vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Zjištěné informace a získané důkazní prostředky (až na jednu výjimku) pak lze využít v daňovém řízení již probíhajícím nebo v daňovém řízení, které bude správcem daně následně zahájeno. Pro shromáždění a zpracování informací využívá správce daně i různé informační systémy, registry a evidence fyzických i právnických osob a institucí a k jejich zpřístupnění využívá možností vyplývajících přímo ze zásady součinnosti.

Veškeré získané důkazní prostředky či písemnosti, které mohou být použity jako pomůcky při stanovení daně, je pak možno založit do vyhledávací části spisu daňového subjektu.

Součástí vyhledávací činnosti je mimo jiné opatřování nezbytných vysvětlení a provádění místních šetření ze strany správce daně, které rozvádím v níže uvedených podkapitolách.

2.1.1 Vysvětlení

Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem, např. postupem k odstranění pochybností, daňovou kontrolou či místním šetřením.

Vysvětlení je povinen podat každý, v případě odmítnutí podání vysvětlení si ho může správce daně vynutit pořádkovou pokutou do výše 50.000,- Kč za závažné ztěžování či maření správy daní, přičemž odepřít výpověď lze jen za splnění zákonných podmínek. Podané vysvětlení je nevyužitelné v důkazním řízení, jelikož slouží správci daně pouze jako určitá indicie k opatření si důkazních prostředků. Příčinou toho je, že vysvětlující osoba není v pozici svědka, a proto se na ni nevztahuje povinnost vypovídat pravdu a nic nezamlčet. Pokud bude třeba její výpovědi využít jako důkazního prostředku, bude znovu vyslechnuta jako svědek. Ačkoliv je tento institut namířen zejména na třetí osoby, jak dále uvádí JUDr. Lichnovský (2010, str. 135), podat vysvětlení je povinen i daňový subjekt: *„Ačkoliv důvodová zpráva spojuje institut vysvětlení pouze s třetími osobami, z textace ustanovení jednoznačně vyplývá povinnost kohokoliv podat vysvětlení. Lze konstatovat, že vysvětlení lze požadovat také po samotném daňovém subjektu v jeho věci. Takovýto postup bude účelný zejména tam, kde správce daně bude sbírat konkrétní pochybnosti pro účely legitimního zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Na druhou stranu daňový subjekt nelze k podání vysvětlení nutit (na rozdíl od třetích osob). Je to proto, že daňový subjekt rozhoduje o tom, které informace o sobě poskytne.“*

2.1.2 Místní šetření

Oprávnění k provádění místního šetření vyplývá správci daně z § 80 DŘ, kdy v rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Např. u daně z přidané hodnoty je velmi často předmětem ohledání movitá věc pořízená plátcem,

který si na základě jejího pořízení nárokuje odpočet daně od státu prostřednictvím správce daně. Správce daně pak na místě ověřuje faktickou existenci movité věci, čímž vylučuje skutečnost, že odpočet daně je nárokován na základě fiktivních daňových dokladů. Není ani vyloučena možnost provést místní šetření v sídle správce daně, jehož předmětem je ohledání jen listinných důkazů, např. daňových a účetních dokladů, evidencí apod., a to na návrh daňového subjektu.

Při výkonu místního šetření je správce daně vybaven novými pravomocemi. Jednak si může přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná. V konkrétním případě se může jednat např. o přizvání příslušníků Policie ČR při provádění úkonu v rámci exekučního řízení. Dále je správce daně oprávněn pořizovat obrazové a zvukové záznamy, fotodokumentaci, jež se stávají součástí spisu, a to s předchozím uvědoměním osoby, která se tohoto úkonu účastní. Podstatná je i ta skutečnost, že správce daně má při místním šetření prováděném v rámci vyhledávací činnosti rozšířenou, v podstatě celostátní působnost, tzn. že je oprávněn provádět místní šetření u daňového subjektu, kterému není místně příslušný, a to bez předchozího dožádání jiného správce daně.

O průběhu místního šetření sepíše správce daně dle potřeby protokol o místním šetření, případně úřední záznam. V případě, že na místním šetření nebyl daňový subjekt přítomen a správce daně na místě jednal s třetí osobou, je nutno daňový subjekt o této skutečnosti informovat tím, že mu doručí protokol o místním šetření.

Aby bylo možno vyhnout se obstrukci ze strany daňového subjektu a na druhou stranu uplatnit klientský přístup ze strany správce daně, je nutné vymezit základní práva a povinnosti všech účastníků místního šetření, kterým je věnována samostatná kapitola 4.

2.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je jedním z nejdůležitějších postupů správce daně, je přípustná v jakékoli fázi daňového řízení, tj. před i po vyměření daně a je realizována za účelem správného zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

2.2.1 Předmět daňové kontroly

Předmětem daňové kontroly jsou jak daňové povinnosti, tak i tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

2.2.2 Místo provedení daňové kontroly

Obvykle se daňová kontrola provádí u daňového subjektu - v jeho provozovně, v místě bydliště, sídle apod., nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější, např. v kanceláři daňového poradce nebo účetní. Může nastat i situace, kdy daňový subjekt nemá dostatečné prostory k provedení daňové kontroly, v tomto případě ji lze realizovat v sídle správce daně, a to na žádost daňového subjektu. Tato skutečnost musí být zanesena do protokolu o zahájení daňové kontroly.

2.2.3 Rozsah daňové kontroly

V protokolu o zahájení daňové kontroly je nutno vymezit i její rozsah, tj. k jakému konkrétnímu daňovému řízení a konkrétnímu období se bude vztahovat. Daňové řízení může probíhat v rámci jedné či více daní, např. na dani z příjmů fyzických osob a současně na dani z přidané hodnoty u jednoho daňového subjektu. Konkrétním obdobím má zákonodárce na mysli zdaňovací období, např. pro daň z příjmů fyzických osob je to jeden kalendářní nebo hospodářský rok, u daně z přidané hodnoty se může jednat o období jednoho měsíce, případně čtvrtletí, dle toho, zda je daňový subjekt měsíčním či čtvrtletním plátcem. Na základě jednoho protokolu o zahájení daňové kontroly je možno zahájit daňovou kontrolu na více daních a za více zdaňovacích období. Pokud správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly blíže nespecifikuje její rozsah, resp. ho nijak nezúží, pouze uvede předmět a vymezí zdaňovací období, lze konstatovat, že daňová kontrola v tomto případě bude probíhat v plném rozsahu.

Správci daně je zákonem dána také možnost upřesnit rozsah již probíhající daňové kontroly, tzn. rozšířit či zúžit, ovšem tuto skutečnost je nezbytné s daňovým subjektem ústně projednat a zaznamenat do protokolu. Zúžení daňové kontroly lze využít zejména

v případě, kdy v rámci probíhající daňové kontroly ve větším rozsahu je zjištěna systematická chyba či jiný nedostatek týkající se jen určité oblasti, a proto by provedení daňové kontroly v plném rozsahu bylo neúčelné a časově náročné jak pro správce daně, tak i pro daňový subjekt.

Příkladem bych uvedla probíhající daňovou kontrolu u daňového subjektu (plátce) na dani z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období, která byla původně zahájena v plném rozsahu, tedy na kontrolu všech ekonomických činností plátce jím uskutečňovaných. Na základě podkladů získaných mezinárodní výměnou informací daňových správ států EU následně správce daně zjistil pochybnosti o správnosti postupu daňového subjektu při uskutečňování jeho hlavní ekonomické činnosti, tj. v souvislosti s pořizováním zboží z jiných členských států EU, a to v rozporu se ZDPH. Správce daně tak na základě sepsání protokolu o zúžení daňové kontroly omezil svoji kontrolní činnost pouze na kontrolu nákupu a prodeje ojetých automobilů v rámci obchodování s jinými členskými státy EU a vedlejší ekonomickou činností plátce, zprostředkováním úvěru jako jedním ze způsobů financování pořízení ojetých aut, se nezabýval.

Naopak důvodem pro rozšíření již zahájené daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob, jejíž rozsah byl vymezen pouze na prověření příjmů z podnikání dle § 7 ZDP plynoucích daňovému subjektu z internetového obchodu, když správce daně měl indicie směřující ke skutečnosti, že tyto daňový subjekt zatajil a nezahrnul do daňové evidence, může být následné zjištění správce daně, že daňový subjekt zatajil a neuvedl do svého přiznání také příjmy z pronájmu dle § 9 ZDP. Tato skutečnost zakládá dostatečný důvod pro rozšíření daňové kontroly o prověření příjmů dle § 9 ZDP.

Kromě rozsahu daňové kontroly lze rozšířit i její předmět o daňové povinnosti na jiných daních a o další zdaňovací období. Daňovou kontrolu lze opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem, důkazům nebo změně tvrzení daňového subjektu, z čehož vyplývá, že bez pregnantního vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly nelze daňový subjekt opětovně kontrolovat.

Z ustanovení § 85 DŘ vyplývá, že kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu, z čehož je možno dovodit skutečnost, že správce daně není oprávněn provádět jednu daňovou kontrolu společně pro více subjektů, a to ani za situace, kdy vedou společnou daňovou evidenci. *Jako konkrétní příklad bych uvedla prověřování základu daně u členů sdružení bez právní subjektivity, které je specifické tím, že daňová evidence je vedena souhrnně za toto sdružení, nikoliv za jednotlivce – členy sdružení. Každý člen sdružení podává samostatně přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ve kterém uvádí poměrnou část příjmů a výdajů z celkově dosažených příjmů a vynaložených výdajů v rámci sdružení. I přes společnou daňovou evidenci je nutno zahájit daňovou kontrolu s každým členem sdružení zvlášť, jelikož každý z nich vystupuje před správcem daně jako samostatný daňový subjekt. Obdobný postup uplatní správce daně např. u spolupracujících osob. V nedávné minulosti tomu bylo i u společného zdanění manželů, tento institut však již nemá v současné době svoji náplň v hmotné právní úpravě.*

Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení. Jiným daňovým řízením může být např. postup k odstranění pochybností.

2.2.4 Zahájení daňové kontroly

Oproti DŘ nebylo faktické zahájení daňové kontroly v ZSDP vymezeno. V tomto směru přináší DŘ upřesnění, kdy klade důraz na bezprostřední zahájení kontrolní činnosti. Aby bylo možno považovat zahájení daňové kontroly za zákonné, je nutno naplnit následující podmínky:

- ❖ daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, a to na základě sepsání protokolu o zahájení kontroly,
- ❖ při tomto úkonu je nutno vymezit předmět a rozsah daňové kontroly,
- ❖ současně pak správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Tím má zákonodárce na mysli faktické prověřování např. daňové evidence, účetnictví, daňových dokladů, účetních dokladů, evidence

obchodního majetku, evidence pohledávek a závazků, výpisů z účtů, pokladních dokladů apod.

Naplnění poslední podmínky, resp. její nenaplnění, bylo předmětem několika soudních sporů ještě za doby účinnosti ZSDP. Na základě vydané judikatury byl tento nedostatek novou procesní normou napraven.

Judikát:

Protokol o zahájení kontroly ze dne 11. 2. 2003 by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly – např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu.

Protokol je ve smyslu ust. § 12 zákona o správě daní veřejnou listinou. Není pochyb o tom, že veřejné listině svědčí právní domněnka o pravdivosti toho, co je v ní uvedeno. Nutno však brát v potaz i to, že se jedná o domněnku vyvratitelnou. Bylo-li tedy prokázáno, že skutečnosti v protokole uvedené neodpovídají stavu skutečnému, nelze setrvat na nezvratné důkazní síle protokolu, byť je zákonem za veřejnou listinu prohlášen.

Pracovník správce daně v posuzované věci dne 11. 2. 2003 pouze sepsal formální protokol o zahájení daňové kontroly, (resp. předložil předtištěný protokol k podpisu stěžovateli) a další úkon správce daně následoval po více než šesti měsících. Skutečnost, zda protokol obsahuje sdělení, že kontrola bude prováděna teprve v budoucnu anebo její zahájení přímo deklaruje, ač tak činí pouze formálně, nemůže na hodnocení takového protokolu z hlediska jeho zamýšlených právních dopadů nic změnit.

Prvním faktickým úkonem, který by bylo lze kvalifikovat jako úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní tak byla až fyzická kontrola dokladů v sídle stěžovatele dne 3. 7. 2003.

(rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 78/2007-88)

V předmětném judikátu je řešena i velmi významná otázka o vyvratitelnosti právní domněnky, blíže o ní pojednává podkapitola 8.1.1 Veřejná listina.

Konkrétní datum zahájení daňové kontroly je stěžejní pro výpočet lhůty pro stanovení daně. Byla-li totiž před uplynutím prekluzivní lhůty zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

V případě, kdy daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván. Správce daně ve výzvě stanoví místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Předmětnou lhůtu nelze prodloužit.

Pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň na základě pomůcek či daň sjednat, jak uvádím dále v kapitole 11.

2.2.5 Zpráva o daňové kontrole

Projednání zprávy o daňové kontrole je aktem směřujícím k ukončení daňové kontroly. Správce daně v ní obsáhne zásadní informace o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly s uvedením výsledku kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, odkazu na protokoly nebo úřední záznamy potvrzující skutečnosti o:

- a) zahájení daňové kontroly podepsané úřední osobou a daňovým subjektem.

V případě, že byl rozsah v průběhu daňové kontroly měněn, uvádí se všechny další protokoly, které rozsah zužují či rozšiřují,

- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly se všemi na ní zúčastněnými osobami, tedy s daňovými subjekty, třetími osobami apod.,
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, které zjistí např. z odpovědi na dožádání u jiného správce daně, z odpovědi na výzvu

k poskytnutí informací správci daně (dle ZSDP se jednalo o výzvu k součinnosti třetích osob) apod.,

- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
- e) vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Samotnému projednání zprávy o daňové kontrole předchází úkon, v rámci kterého správce daně nejprve seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu správce daně stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Pokud daňový subjekt nemá žádné další návrhy, následuje další úkon, tj. projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto směru technická novela DŘ s účinností od 1. 3. 2011 napravila nedostatek v ustanovení § 88 odst. 2 DŘ, kde byl zrušen počátek věty: „*V rámci projednání zprávy o daňové kontrole*“ a nahrazen slovem: „*Správce*“, ustanovení nyní zní: „*Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*“. Nebylo totiž prakticky možné v rámci jednoho úkonu (jako tomu bylo dle ZSDP) protokolárně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění a zároveň mu předat zprávu o daňové kontrole a v této odkazovat na protokol, který právě vzniká.

O shora uvedených úkonech sepisuje správce daně protokoly, kdy ve většině případů na základě ústního jednání správce daně sdělí daňovému subjektu výsledky kontrolního zjištění a následně projedná zprávu o daňové kontrole. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a správce daně, resp. úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Pokud dojde k situaci, kdy kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit se se zprávou o daňové kontrole, projednat ji anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručení této zprávy daňového subjektu do vlastních rukou nahrazuje samotné projednání a daňová kontrola se považuje za ukončenou, a to právě dnem doručení. Velmi podstatná je skutečnost, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na platnost zjištění uvedených ve zprávě a právě tímto okamžikem nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

V případě změny místní příslušnosti daňového subjektu v průběhu daňové kontroly, je umožněno, aby tuto dokončil správce daně, který ji zahájil.

Samotná zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, ale pouhým podkladem pro jeho vydání, jak uvádím v níže uvedené podkapitole.

2.2.6 Rozhodnutí o stanovení daně

Pokud dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, a to pouze za splnění podmínky, že se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být zjištěný rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně, kterým je platební výměr nebo dodatečný platební výměr, řádně odůvodněn. V tomto případě se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole.

2.3 Postup k odstranění pochybností

Tento postup, který byl v ZSDP nazýván „vytýkácí řízení“, bude správcem daně uplatněn v případě, že má z údajů uvedených v podaném řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení, příp. v dalších písemnostech předložených daňovým subjektem, konkrétní pochybnosti o :

- správnosti podaného daňového tvrzení,
- průkaznosti podaného daňového tvrzení,
- úplnosti podaného daňového tvrzení,
- pravdivosti údajů uvedených v podaném daňovém tvrzení.

Pochybnost o správnosti daňového přiznání se bude týkat situace, kdy má správce daně k dispozici formálně bezvadné podání, avšak z dalších údajů lze indikovat, že některé údaje jsou uvedeny chybně. *Příkladně uvádím situaci, kdy nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění se základní sazbou daně v plné výši uplatněný na ř. 40 přiznání k dani z přidané hodnoty neodpovídá základu daně uvedenému ve stejném řádku.*

Pochybnosti o průkaznosti mohou vyplynout z údajů v daňovém přiznání, které jsou příliš slabé z hlediska nesení důkazního břemene, tedy, že nedostatečně prokazují určité tvrzené skutečnosti. *O pochybnosti ohledně průkaznosti se může jednat např. za situace, kdy daňový subjekt přikládá k daňovému tvrzení i další písemnosti, např. daňové doklady, jež neobsahují předepsané náležitosti dle ustanovení § 28 ZDPH.*

Pochybnosti o úplnosti daňového přiznání vyvstanou v situaci, kdy na straně správce daně existuje podezření o tom, že daňový subjekt určité údaje neuvedl vůbec. *Obecně se může se např. jednat o situaci, kdy daňový subjekt podá přiznání k dani z přidané hodnoty, na základě kterého uplatňuje odpočet daně, aniž by vykázal nějaké uskutečněné zdanitelné plnění. S ohledem na předmět ekonomické činnosti, kterou daňový subjekt vykonává, je neuskutečnění žádného zdanitelného plnění po celé zdaňovací období neobvyklé.*

Pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání se pak z velké části kryje s pochybností o správnosti daňového přiznání. Rozdíl spočívá v tom, že pochybnost o správnosti se vztahuje k daňovému přiznání jako celku, zatímco nepravdivost údajů je pojmem užším a týká se určitých dílčích nesrovnalostí v uváděných údajích. *V obecné rovině se může jednat o údaje vykázané v daňovém přiznání, které jsou v neobvyklé výši s ohledem na charakter podnikání a na údaje v daňových přiznáních daňového subjektu za několikero předcházejících zdaňovacích období.*

Shora uvedené kategorie pochybností se v praxi běžně překrývají, např. daňové přiznání, které je neúplné, je většinou i neprůkazné, u jiného mohou vzniknout pochybnosti o správnosti a současně i pravdivosti. Více podstatná je však skutečnost,

aby všechny správce daně vyjádřené pochybnosti byly konkrétní a vycházely z přesvědčivých poznatků správce daně, jak má na mysli níže uvedený judikát:

Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či nálezy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

(Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007-102)

2.3.1 Zahájení postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností zahajuje správce daně zasláním výzvy k odstranění pochybností daňovému subjektu, ve které je povinen uvést konkrétní pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď. Pokud je např. ve výzvě správcem daně požadováno předložení důkazních prostředků, měl by je i konkrétně specifikovat. Daňový subjekt je povinen, ale i oprávněn, ostatně je to v jeho zájmu, předkládat důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Daňovému subjektu nesmí být upřeno právo se vyjádřit ke konkrétním pochybnostem, doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, opravit nepravdivé údaje nebo prokázat pravdivost údajů.

V předmětné výzvě správce daně také stanoví lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů. O průběhu odstraňování pochybností sepisuje správce daně protokol, případně úřední záznam, který obsahuje vyjádření nebo důkazní prostředky prokazující odstranění pochybností, případně důvody přetrvávajících pochybností.

2.3.2 Ukončení postupu k odstranění pochybností

Pokud jde o samotné ukončení postupu k odstranění pochybností, oproti ZSDP došlo v DŘ k podstatným změnám, které by měly vést k urychlení řízení, aby tak nedocházelo ke zbytečným průtahům jak ze strany daňového subjektu, tak ze strany správce daně. Významná změna nastává speciálně v případě přeplatku dle ZSDP, v DŘ se jedná o daňový odpočet, a to konkrétně ve lhůtě pro jeho vrácení. Dle ZSDP správce daně zahajoval postup k odstranění pochybností vydáním výzvy do 30 dnů ode dne, kdy bylo učiněno podání daňového subjektu, a ode dne, kdy byly odstraněny pochybnosti vytýkané správcem daně ve výzvě, počala běžet nová, tj. 30 denní lhůta pro vrácení přeplatku. Dle DŘ je 30 denní lhůta vydáním výzvy, resp. odesláním pouze přerušena do dne, kdy jsou odstraněny pochybnosti vytýkané správcem daně ve výzvě.

Pokud jsou pochybnosti ze strany daňového subjektu odstraněny, správce daně vydá platební výměr, popř. dodatečný platební výměr, a pokud odstraněny nejsou, daňový subjekt navrhne pokračování v dokazování a další důkazní prostředky. Správce daně pak může postupovat dvěma způsoby. Pokud shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí daňovou kontrolu. Pokud správce daně nazná, že neexistují žádné důvody k pokračování v dokazování, vydá platební výměr, příp. dodatečný platební výměr. V praxi může také nastat situace, kdy daňový subjekt neposkytne potřebnou součinnost k odstranění pochybností. V tomto případě je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek.

2.3.3 Rozhodnutí o stanovení daně

Rozhodnutím o stanovení daně je stejně jako v případě daňové kontroly platební výměr, příp. dodatečný platební výměr, který musí obsahovat odůvodnění, a to i v případě, že se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Za odůvodnění se považuje protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

2.4 Volba postupů při správě daní

Dle mého názoru i názoru JUDr. Lichnovského (2010, str. 168 a 169) je na zvážení správce daně, jaký postup k dosažení cíle správy daní zvolí právě s ohledem na zásadu přiměřenosti: *„Správce daně by měl vždy zvažovat, zda zvolit postup k odstranění pochybností, či zda nejít raději mírnější cestou místního šetření, či naopak důraznější cestou daňové kontroly. Postup k odstranění pochybností je dozajista citelnějším vpádem do práv daňového subjektu než místní šetření, jelikož mu přímo vzniká povinnost nést důkazní břemeno... správce daně by se měl vydat cestou postupu k odstranění pochybností pouze tam, kde nelze stejného výsledku dosáhnout skrze místní šetření. Tak tomu může být zejména v případech, kdy bude v zájmu správy daní pozdržet vyměření daně, což bude zpravidla u daňových tvrzení s vykázanými nadměrnými odpočety daně z přidané hodnoty. Obdobně tam, kde jsou pochybnosti správce daně vskutku rozsáhlého charakteru, měl by správce daně namísto postupu k odstranění pochybností zvolit rovnou cestu daňové kontroly.“*

V obecné rovině lze říci, že postup místního šetření by měl správce daně preferovat před užitím postupu daňové kontroly a teprve v závislosti na výsledcích provedeného místního šetření lze postupovat třemi směry:

1. Pozitivní směr z pohledu daňového subjektu nastane za situace, kdy nejsou na základě provedeného místního šetření zjištěny žádné nedostatky. Na základě zjištění je daň stanovena správcem daně ve stejné výši vypočtené daňovým subjektem v jeho tvrzení.
2. Drobné nedostatky zjištěné v průběhu místního šetření má možnost daňový subjekt odstranit prostřednictvím dodatečného daňového tvrzení, a to v případě, kdy k výsledku místního šetření nemá žádné výhrady. Napravení vzniklých rozdílů daně tvrzené daňovým subjektem a zjištěné správcem daně by ostatně mělo být v zájmu daňového subjektu už jen z důvodu, že zvolení tohoto postupu není penalizováno. Blíže k této sankci uvádím v podkapitole 6.4. Může nastat i situace, kdy daňový subjekt z různých důvodů sám nepodá dodatečné daňové

tvrzení, je v možnostech správce daně ho k tomuto vyzvat nebo zahájit daňovou kontrolu.

3. Zjištění vážných nedostatků v průběhu místního šetření jsou dostatečným důvodem pro zahájení daňové kontroly. Tím, že správce daně upřednostnil postup místního šetření před daňovou kontrolou, jednak projevil klientský přístup a navíc je tím podložena i skutečnost, že nejednal svévolně, jak má na mysli níže uvedený nálezk Ústavního soudu:

V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc „na zkoušku.“
(Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07).

K výše uvedenému je třeba zmínit, že předcházení provedení daňové kontroly postupem místního šetření je jednou, avšak nikoliv jedinou možností správce daně. V případě, že jsou dány důvodné obavy ke zmaření provedení daňové kontroly, může správce daně postupovat razantněji a tuto zahájit přímo.

3 Zásady daňového řízení

Podle základních zásad daňového řízení je správce daně povinen postupovat ve všech řízeních podle daňového řádu a tedy i v důkazním řízení. Základní zásady správy daní jsou definovány v jednotlivých ustanoveních Hlavy II DŘ a jedná se o obecná pravidla, z kterých vycházejí jednotlivá ustanovení DŘ, konkretizují je a dále rozvádějí. Nelze je aplikovat samostatně, často se prolínají a doplňují navzájem, a proto je nutno je pojímat komplexně.

3.1 Zásada zákonnosti (legality)

Dle této zásady postupuje správce daně při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Tato zásada vychází z ústavního principu, když dle článku 2 odst. 2 LZPS lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Se shora uvedeným souvisí i článek 38 odst. 2 LZPS, podle kterého mj. platí, že každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti. V tomto směru se zásada zákonnosti prolíná jak se zásadou součinnosti, tak i se zásadou rychlosti řízení. Ministerstvo financí při své činnosti vydává interní normativní akty, tzv. pokyny řady D, které jsou pouhým metodickým nástrojem. Pokud dojde v daňovém řízení k rozporu mezi normativním právním aktem, např. zákonem a interním normativním aktem, právě dle aplikace zásady zákonnosti má přednost vždy právní předpis.

V souladu se zásadou zákonnosti je dále v DŘ konkretizována pravomoc správce daně, která ho opravňuje k vedení daňových řízení a jiných řízení podle DŘ, provádění vyhledávací činnosti, kontrole plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, tyto vyzvat ke splnění povinností a v neposlední řadě zabezpečuje placení daní.

3.2 Zásada zákazu zneužití pravomoci

Jedná se o novou zásadu upravenou v DŘ, kterou ZSDP neupravoval. V daňovém řízení znamená, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům,

k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Jedná se o princip zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli, kdy správci daně si nemohou výkladem právních předpisů rozšiřovat své kompetence a jednat a rozhodovat ve věcech, které jim podle zákona nepřísluší. Stejně tak nemohou zneužívat správní uvážení, které bývá v odborné terminologii označováno též jako diskreční pravomoc a o jehož významu a smyslu se vyjádřil Doc. JUDr. Petr Průcha, CSc. (1995, str. 1084) takto: „*Správní uvážení přichází v úvahu tehdy, jestliže s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný nutný právní následek, předvídaný příslušnou právní normou. Kde jsou pro to dány objektivní předpoklady, normy správního práva tady svou konstrukcí a svým obsahem umožňují, aby orgány veřejné správy po zvážení předmětných okolností zvolily jedno z více danou právní normou předvídaných řešení. Normy správního práva v takových případech počítají s více jeho možnými variantami. Správní orgán pak v každém takovém případě určuje v mezích daných mu vždy příslušnou normou správního práva konkrétní způsob řešení sám. Smysl správního uvážení přitom spočívá v jeho objektivizovaném uplatňování, proto správní uvážení nemůže znamenat libovůli správních orgánů a vést k jejich objektivně nepodloženým závěrům.*“

Ze shora uvedeného vyplývá, že při rozhodování o zvolení postupu, např. místního šetření či postupu k odstranění pochybností, by měl správce daně zvolit takový postup, kterým dosáhne cíle správy daní a navíc nejméně zatíží daňový subjekt.

3.3 Zásada přiměřenosti (proportionality)

Zásada přiměřenosti byla zakotvena již v ZSDP a její význam spočívá ve skutečnostech, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, kterým je správné zjištění, stanovení a vybrání daně.

Při aplikaci shora uvedených zásad pak je možno vycházet z následující judikatury:

V podmínkách materiálního státu nemůže být výkon veřejné moci bezobsažný ani bezúčelný; jinými slovy, z ústavního hlediska nelze aprobovat a tolerovat výkon veřejné moci, která je prostým uplatněním formálně předvídaného oprávnění orgánu veřejné moci bez toho, že by byl vysledovatelný zákonem předvídaný a racionální účel, k němuž konkrétní výkon svěřené pravomoci směřuje. Pouze v tomto materiálním smyslu je třeba interpretovat též čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze státní moc uplatňovat v případech a mezích stanovených zákonem a způsobem, který stanoví zákon. Zvolený způsob výkonu veřejné moci, který s sebou nese zásah do základních práv osob, musí též vždy obstat z hlediska principu proporcionality. Ten je derivátem principu právního státu založeného na úctě k právům a svobodám člověka a občana.

Orgán veřejné moci proto vykonává určitou pravomoc a kompetenci ultra vires nejen tehdy, jedná-li mimo formálně zákonem stanovený rámec pravomoci a kompetencí, ale materiálně též tehdy, pokud svým jednáním nesleduje určitý předvídatelný a racionálně zdůvodnitelný účel, pro který mu byla určitá pravomoc a kompetence svěřena, resp. tehdy, narušuje-li svým, byť o zákon se opírajícím postupem, základní práva dotčených osob více, než je nezbytně nutné k tomu, aby byl ještě dosažen zákonem stanovený účel.

(Nález Ústavního soudu ze dne 18. 02. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08)

3.4 Zásada procesní rovnosti

Z této zásady vyplývají pro osoby zúčastněné na správě daní rovná procesní práva a povinnosti pro všechny osoby zúčastněné na správě daní, tedy i pro třetí osoby. Konkrétněji o nich hovoří JUDr. Lichnovský (2010, str. 11): „Ukládá správci daně nečinit rozdíly mezi jednotlivými osobami zúčastněnými na správě daní. Znamená to, že například ke každému daňovému subjektu je nutno přistupovat stejně, kdy žádný z daňových subjektů nemůže mít jakékoliv výsadní postavení. Faktické rozdíly mezi jednotlivými daňovými subjekty (např. velikost, majetek, hospodářský výsledek) nemohou být důvodem odlišného zacházení ze strany správce daně. Při uplatňování procesních práv má tak každý subjekt rovné postavení.“

3.5 Zásada součinnosti

Dle této zásady osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Platí nejen to, že správce daně má povinnost součinnosti s daňovým subjektem, zároveň daňový subjekt má zákonné právo na součinnost se správcem daně v daňovém řízení. Zásada součinnosti se v důkazním řízení projevuje v ustanoveních DŘ týkajících se daňové kontroly, kde jsou stanoveny nejen povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, jimž odpovídají práva správce daně, ale i jeho práva, jimž odpovídají povinnosti správce daně v průběhu kontroly. Podrobnosti ke shora uvedenému vyjadřují v kapitole 5.5 a 5.6.

Ohledně součinnosti existují v DŘ i výjimky, např. v důsledku využití postupu stanovení daně podle pomůcek si tyto správce daně obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, nebo v případě vyhledávací činnosti může správce daně postupovat i bez součinnosti s daňovým subjektem.

3.6 Zásada poučovací

Tato zásada je v DŘ nově vymezena, v ZSDP existovala pouze konkrétní ustanovení, která z ní vycházela, např. ustanovení § 12 odst. 2 ZSDP obsahovalo vymezení, že z protokolu o ústním jednání musí být patrná udělená poučení, či ustanovení § 24 odst. 2 ZSDP obsahovalo poučení o povinnosti zachovávat mlčenlivost. V této zásadě je zakotvena povinnost správce daně, která spočívá v umožnění osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat svá práva. Správce daně jim v souvislosti se svým úkonem poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Dle této zásady by se měl správce daně řídit zejména v těch případech, kde hrozí osobám zúčastněným na správě daní zákonná sankce, aby bylo možno této předejít, kdy a za jakých podmínek se mohou bránit řádnými opravnými prostředky apod. Lze se přiklonit k z názoru JUDr. Lichnovského (2010, str. 13), že „*poučení by se tak mělo vztahovat výhradně k procesním skutečnostem. Účelem poučení naopak není vyjadřovat se k hmotnému právu či se vyjadřovat k výkladu zákona*“.

3.7 Zásada zdvořilosti a vstřícnosti

Tato zásada se objevuje ve správě daní vůbec poprvé, v podstatě celý daňový řád je koncipován na klientském přístupu k daňovému subjektu a jeho aktivitě. Je uplatňována na základě principu veřejné správy jako služby, kdy správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí. Tato zásada souvisí i s ustanovením § 261 DŘ, které opravňuje daňový subjekt podat stížnost v případě nedodržení shora uvedené povinnosti úřední osobou spočívající v jejím nevhodném chování.

3.8 Zásada rychlosti

I tato výslovná zásada je v podstatě upravena v DŘ nově, ačkoliv v ZSDP určitou oporu již měla, a to v ustanovení § 34c ZSDP, kde byla zakotvena ochrana před nečinností. Z podstaty této zásady vyplývá, že správce daně postupuje bez zbytečných průtahů. V opačném případě je pak daňový subjekt chráněn před nečinností správce daně tím, že může zjednat nápravu v těch případech, kdy správce daně nečiní právní úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, není-li zákonná lhůta stanovena. Konkrétně k ochraně před nečinností se zmiňuji v podkapitole 5.1.6.

3.9 Zásada hospodárnosti (procesní ekonomie)

Jedná se o novou zásadu, zakotvenou v DŘ, jejíž podstatou je takový postup správce daně, který zamezuje vzniku zbytečných nákladů. Z důvodu hospodárnosti ve prospěch daňového subjektu může konat správce daně úkony pro různá řízení společně, např. během provádění daňové kontroly či exekuce, týkající se však jednoho a toho samého daňového subjektu. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny. Na druhou stranu postupuje správce daně dle zásady hospodárnosti i ve svůj prospěch, resp. ve prospěch státní pokladny tím, že aplikuje např. institut dožádání, čímž šetří

náklady na úhradu cestovních náhrad nejen správci daně samému, ale i svědkovi, který má právo nárokovat svědečné.

3.10 Zásada volného hodnocení důkazů

Tato zásada předpokládá, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Celou záležitost je přitom třeba vnímat i z pohledu ústavních práv, kdy z čl. 38 odst. 2 LZPS vyplývá, že každý má právo se vyjádřit ke všem v daňovém řízení prováděným důkazům. Tuto zásadu, jako jednu z nejdůležitějších ve vztahu k obsahu mé diplomové práce, rozvádím v 7. kapitole nazvané Důkazní řízení.

3.11 Zásada legitimního očekávání

Tato zásada v DŘ nově vymezuje správci daně povinnost, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, tzn. přihlídnout k jiným rozhodnutím vydaným ve skutkově podobném případě bez ohledu na to, zda je vydal on sám či jiný správce. Je proto také právem daňového subjektu poskytnout rozhodnutí pro něj příznivější správci daně, který tak je povinen poskytnuté rozhodnutí zohlednit v rámci dokazování.

3.12 Zásada materiální pravdy

Dle této zásady vychází správce daně ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Je tedy povinen zkoumat skutečný obsah právního úkonu a dát mu přednost před zastřeným stavem formálně právním. V tomto směru stíhá důkazní břemeno správce daně, jak uvádí JUDr. Lichnovský (2010, str. 18): „...ohledně této zásady plně nese důkazní břemeno správce daně. Chce-li správce daně vyjít z toho, že nějaký právní úkon je tzv. úkonem dissimulovaným, musí tuto skutečnost sám v důkazním řízení náležitě prokázat.“

Tuto zásadu je správce daně povinen aplikovat jak v případě, že hovoří v neprospěch daňového subjektu, tak i hovoří-li v jeho prospěch. Správce daně by se neměl spokojit pouze s tím, co uvádí jako skutkovou podstatu daňový subjekt. Ohledně možných přístupů k pravdě se vyjádřil Ing. Landgráf (2009, str. 91) následovně: “Z právní teorie vyplývá, že obecně existují dva základní přístupy k pravdě (v právním slova smyslu):

- a) **zásada materiální (objektivní) pravdy** – úřad je povinen zjistit z moci úřední (*ex officio*) spolehlivě a úplně skutečný stav věcí, aniž by se omezoval na tvrzení účastníků,
- b) **zásada formální pravdy** – úřad se může při zjišťování podkladů pro rozhodnutí spokojit s tím, co uvádějí jako skutkovou podstatu účastníci.“

3.13 Zásada neveřejnosti

Podstata této zásady spočívá ve skutečnosti, že správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených v DŘ nebo v jiném zákoně zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Z výše uvedeného vyplývá, že veřejnost je ze správy daní zcela vyloučena a nemůže se tedy účastnit daňových řízení či jiných postupů správce daně. DŘ v tomto směru stanovuje daňovým subjektům využití možnosti v případě, že daňový subjekt trvá na přítomnosti třetí osoby u ústního jednání (např. rodinného příslušníka, účetní apod.) zprostit úřední osoby povinnosti mlčenlivosti vůči třetí osobě ohledně údajů, které se týkají daňového subjektu, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, a to s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění. Shora uvedené dále rozvádím v podkapitolách 5.1.7 a 12.2.

3.14 Zásada oficiality a zásada vyhledávací

K naplnění těchto zásad, které jsou vzájemně spojeny, dochází tehdy, když správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. K tomu je nezbytné zjišťovat dani podléhající skutečnosti a vyhledávat k nim příslušné subjekty.

3.15 Zásada mlčenlivosti a ochrany

Jedná se o nově zakotvenou zásadu v DŘ, která představuje speciální právní úpravu k zákonu č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů a v jejímž souladu je správci daně přiznáno právo shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, ale pouze v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.

4 Vyměření a doměření daně

Jak jsem již uvedla v podkapitole 1.3, daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení. V níže uvedených podkapitolách se těmto řízením směřujícím ke správnému stanovení daně blíže věnuji.

4.1 Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení jako součást nalézacího řízení zahrnuje problematiku podávání řádných, opravných a dodatečných tvrzení a dále pak samotný proces vyměření daně.

4.1.1. Řádné daňové tvrzení

Daňové tvrzení je novým, daňovým řádem zavedeným pojmem, který se vztahuje jak na daňové přiznání, hlášení, tak i vyúčtování. Všechna tato tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon a nebo ten, který je k tomu vyzván správcem daně. Kromě shora uvedené povinnosti je pak daňový subjekt povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Pokud se týče dne splatnosti daně, ten je shodný s posledním dnem lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud daňový subjekt nedodrží stanovený termín jak pro podání tvrzení, tak pro splatnost daně, vystavuje finančnímu postihu, jak dále uvádím v kapitole 6.3.

4.1.2 Lhůty pro podání řádného daňového tvrzení

Pokud se týče termínů pro podání řádného daňového přiznání, tyto jsou stanoveny následovně:

- o daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovací období. Tento termín je stanoven např. u přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové

přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V tomto případě by přicházelo v úvahu přiznání k dani z příjmů právnických osob, ale i některých fyzických osob. Takto je možno postupovat za podmínky, že před uplynutím lhůty pro podání zašle daňový subjekt správci daně plnou moc udělenou daňovému poradci,

- o daňové přiznání u majetkových daní vyměřovaných na zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se podává nejpozději do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období. Nejčastěji tak bude podáváno přiznání k dani z nemovitosti či k silniční dani,
- o daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Pro názornost uvádím např. přiznání k dani z přidané hodnoty.

Pokud se týče lhůty pro podání hlášení, termín je stanoven do 25 dnů po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení. Pokud je s hlášením spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání hlášení.

Povinnost podat vyúčtování musí být naplněna do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Pokud je s vyúčtováním spojena i povinnost odvést daň, je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání vyúčtování, např. u daně vybírané srážkou.

4.1.3 Opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování

Ještě před samotným uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování může daňový subjekt podat opravné daňové přiznání nebo opravné vyúčtování a tím nahradit tato původně podaná tvrzení, ke kterým již správce daně nebude přihlížet. Postupem podání opravného daňového přiznání a opravného vyúčtování mohou být napravena i dodatečná daňová přiznání nebo dodatečná vyúčtování, taktéž i již podaná opravná přiznání nebo opravná vyúčtování.

4.1.4 Vyměření daně

Jak již bylo řečeno, daň je vyměřována za účelem zjištění základu daně, výsledkem je pak vyčíslení daně, přičemž se může jednat i o vyčíslení daňového odpočtu, daňové ztráty nebo jiného způsobu zdanění. Při samotném vyměření pak správce vychází z údajů daňového přiznání nebo vyúčtování, případně vyměřuje z moci úřední. Výsledek vyměření předepíše do evidence daní.

4.2 Doměřovací řízení

Doměřovací řízení je taktéž součástí nalézacího řízení a zahrnuje problematiku podávání dodatečných tvrzení a následný proces doměření daně.

4.2.1 Dodatečné daňové přiznání

Pokud daňový subjekt zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá, tedy tvrzená daňovým subjektem a pravomocně vyměřena správcem daně, tuto skutečnost je povinen napravit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. I v opačném případě, kdy daňový subjekt zjistí, že daň má být nižší než poslední známá, je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání, ovšem za splnění podmínky, že existují nové skutečnosti nebo důkazy prokazující, že původní daň byla stanovena v nesprávné výši.

DŘ nepřipouští podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší než je poslední známá daň v případě, že tato byla stanovena podle pomůcek nebo sjednáním daně.

4.2.2 Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání

Pokud se týče termínu pro podání dodatečného daňového přiznání, v tomto případě je daňový subjekt vázán povinností podat jej do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil rozdíl na daní a v této lhůtě je pak i povinen rozdílnou částku uhradit.

Příklad pro výpočet lhůty: Daňový subjekt zjistí v měsíci září, že došlo k pochybení při výpočtu daně a tak musí nejpozději do konce října podat dodatečné daňové přiznání a uhradit zjištěný rozdíl na dani.

4.2.3 Doměření daně

Tak jako tomu bylo v případě vyměření, tak i k doměření daně lze dojít dvěma způsoby: na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Vypočtený rozdíl pak správce daně doměří a předepíše do evidence daní.

5 Práva a povinnosti účastníků daňového řízení

Účastníky daňového řízení jsou jednak osoby zúčastněné na správě daní, kterými jsou daňový subjekt, třetí osoby a správce daně v postavení úřední osoby.

Obecná práva a povinnosti všech účastníků daňového řízení vyplývají jednak ze základních zásad správy daní, o kterých jsem již hovořila v kapitole 3. Dále vyplývají přímo z konkrétních ustanovení DŘ a navíc je třeba zohlednit i ty, které tato speciální právní norma neupravuje, ale jsou zakotveny přímo v LZPS. Z logiky věci pak vyplývá, že právům daňového subjektu odpovídají povinnosti správce daně a naopak.

Dalším, nejvýznamněji přiznaným a nejčastěji uplatňovaným právům a vyplývajícím povinnostem všech účastníků daňového řízení v rovině obecné i specifické pro místní šetření a daňovou kontrolu, se věnuji níže.

5.1 Práva osob zúčastněných na správě daní a povinnosti správce daně v obecné rovině:

Procesně jsou práva a povinnosti přiznána daňovému subjektu, kterým je myšlen i poplatník nebo plátce daně, po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a dále po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, ačkoliv v té době již dotčená osoba nemusí být daňovým subjektem. V níže uvedených podkapitolách se zaměřuji na určitá vybraná práva daňového subjektu a z nich vyplývající povinnosti pro správce daně, která lze uplatňovat po celou dobu daňového řízení a která pro jejich rozsah a různorodost nelze taxativně vymezit.

5.1.1 Služební průkaz

Každá úřední osoba, která se podílí na výkonu pravomoci správce daně, je povinna prokázat svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, popř. jiným způsobem. Služební průkaz vydává úřední osobě zaměstnavatel, a to v souladu s ZÚFO.

5.1.2 Zastupování

Osoba zúčastněná na správě daní může za sebe nechat jednat jinou osobu, jde o tzv. zástupce, kterým může být zákonný zástupce, ustanovený zástupce, zmocněnec z titulu plné moci, společný zmocněnec nebo společný zástupce. Nově pak DŘ zahrnoval mezi zástupce i prokuristu, ovšem s účinností od 1. 3. 2011 již prokurista není zahrnut mezi zástupci. Jak vyplývá z ustanovení § 24 odst. 3 DŘ, prokurista je při správě daní oprávněn jednat jménem právnické osoby, může-li podle udělené prokury jednat samostatně.

Tím, že se osoba zúčastněná na správě daní nechá zastupovat jinou osobou, se však nezabavuje povinnosti jednat se správcem daně v případě, že je jeho osobní účast nezbytná, taktéž je povinna vykonat požadovaný úkon, je-li k tomu správcem daně vyzvána.

5.1.3 Odborný konzultant

Nově pak DŘ zakotvuje právo daňového subjektu přizvat si k jednání jednoho nebo více odborných konzultantů. V tomto případě se nejedná o zástupce, proto dotčená osoba nemůže před správcem daně vystupovat samostatně, nemá žádná procesní práva a povinnosti, při jednání se však i na ni vztahuje povinnost mlčenlivosti. Jelikož se jedná o osobu vyžádanou ze strany daňového subjektu, není pro správce daně předmětem zkoumání jeho odbornost či ověřování jeho odborné znalosti.

5.1.4 Výslech svědka a znalce

DŘ výslovně zakotvuje právo daňového subjektu se aktivně účastnit výslechu svědka i znalce tím, že jim může klást otázky a aby se mohl odpovídajícím způsobem na tento úkon připravit, musí být včas vyrozuměn o konání výpovědi svědka či znalce. Shora uvedenou podmínku je nutno naplnit pouze v případě, že nehrozí nebezpečí z prodlení. Ve vyrozumění správce daně označí věc, ve které bude svědek či znalec vypovídat a označí i osobu svědka či znalce. Blíže se k těmto důkazním prostředkům vyjádřím v kapitolách 8 a 9.

5.1.5 Stížnost proti nevhodnému chování nebo postupu

Osoba zúčastněná na správě daní, tedy nejen daňový subjekt, má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany, např. opravný prostředek. Uplatnění tohoto práva souvisí se zásadou zdvořilosti a vstřícnosti, o které jsem se zmínila v kapitole 3. Tato stížnost v sobě zahrnuje i námitku proti postupu pracovníka správce daně, kterou bylo možno podávat v průběhu daňové kontroly dle ZSDP, jak uvádí JUDr. Lichnovský (2010, str. 153): *“Zákon na rozdíl od svého předchůdce již neupravuje výslovné právo podávat při daňové kontrole námitky. Tento institut byl zcela nahrazen stížností podle § 261, která je obecným prostředkem ochrany daňového subjektu všude tam, kde zákon nestanoví jinou možnost. Nebude-li tak daňový subjekt (nejen) v průběhu daňové kontroly spokojen s rozsahem, jakým jsou mu poskytována práva a stanovovány povinnosti, je oprávněn podat proti takovému postupu stížnost.“*

5.1.6 Ochrana před nečinností

Již ze samotné zásady rychlosti řízení vyplývá právo osoby zúčastněné na správě daní na ochranu před nečinností a tedy i povinnost správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Podnět nejbližší nadřízenému správci daně může tato osoba dát v případě, že marně uplynula lhůta stanovená zákonem, správce daně neprovedl úkon v obvyklé lhůtě nebo nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, kdy došlo ke shromáždění podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí. Velmi podstatná je pak i lhůta vymezující nečinnost správce daně, která byla oproti ZSDP zkrácena DŘ ze 6 měsíců na 3 měsíce. O podaném podnětu rozhoduje nadřízený správce daně.

5.1.7 Povinnost mlčenlivosti

Prve jsem ji zmínila již v rámci obecných zásad daňového řízení, konkrétně u zásady neveřejnosti řízení. Povinnost mlčenlivosti slouží k ochraně informací o poměrech jiných osob, o kterých se dozví při správě daní jak úřední osoby, a to i za situace,

kdy již nemá svoji pravomoc z pozice správce daně, tak i osoby zúčastněné na správě daní. Pro daňové subjekty je povinnost mlčenlivosti zúžena pouze ve vztahu k informacím, které se týkají jiných daňových subjektů. Oproti ZSDP tedy přináší DŘ konkretizaci toho, na co povinnost mlčenlivosti dopadá.

Daňový subjekt může zprostit povinnosti mlčenlivosti správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní, a to konkrétně ohledně údajů, které se ho týkají a nebo které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, přičemž musí blíže specifikovat rozsahu údajů a účel zproštění. DŘ také nově upravuje postup v případě zániku daňového subjektu bez právního nástupce nebo v případě jeho úmrtí bez dědice. Oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti má pak ministr financí.

DŘ také obecně vymezuje informace, na které se povinnost mlčenlivosti nevztahuje. Jsou to informace veřejně známé, veřejnosti dostupné z informačních systémů veřejné správy, zobecněné informace získané při správě daní, z kterých nelze odvodit identitu osoby, o jejíchž poměrech daná informace vypovídá. Dále DŘ vymezuje instituce, kterým je možno poskytnout informace, a to jen v zákonem stanovených případech a rozsahu, v ostatních případech k tomu musí dát daňový subjekt svolení.

Informace získané při správě daní lze pro trestní řízení použít v případech obecně a závažně ohrožujících obyvatelstvo, území, stát a jeho hospodářství, jakož i ohledně případů narušujících a ohrožujících naplnění cíle správy daní.

5.1.8 Nahlížení do spisu a osobního daňového účtu

Jedním z nezadatelných práv daňového subjektu je možnost nahlédnout do spisu uloženého u správce daně, a to do všech jeho částí. Výjimkou je pak část vyhledávací, do které může daňový subjekt nahlédnout pouze v odůvodněných případech a za splnění podmínky, že není ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní a nebo cíl správy daní. V opačném případě má právo nahlédnout alespoň do soupisu písemností uložených ve vyhledávací části spisu.

Pokud se týče osobního daňového účtu evidovaného dle jednotlivých daní daňového subjektu, tento je oprávněn nahlédnutím zjistit aktuální konečný stav svého účtu, zda vykazuje případné přeplatky či nedoplatky vůči správci daně.

5.2 Práva správce daně a povinnosti osob zúčastněných na daňovém řízení v obecné rovině

Každá osoba zúčastněná na správě daní je povinna na vyzvání úřední osoby prokázat svoji totožnost, jestliže tak neučiní, správce daně je oprávněn požádat o zjištění její totožnosti příslušný bezpečnostní sbor, kterým je Policie ČR a Celní správa ČR, a nepřipustit ji k dalšímu úkonu do doby zjištění její totožnosti.

5.3 Práva správce daně v rámci postupu místního šetření

Specificky při samotném provádění místního šetření má správce daně v době přiměřené předmětu místního šetření s ohledem na skutečnost, aby co nejméně zatěžoval daňový subjekt právo na:

- přístup na pozemky, do každé provozní budovy, zejména v době provozu, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Daňový subjekt je taktéž povinen zajistit mu přístup do svého obydlí, ale pouze za podmínky, že ho současně užívá pro podnikání a je-li to nezbytné a pokud nelze rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem. Zákon však neumožňuje takto konat proti vůli dotčené osoby,
- bezplatné vyžádání výpisu nebo kopie z úředních záznamů nebo jiných informací, a to i na technických nosičích dat nebo si je pohledit sám,
- informace o používaných programech výpočetní techniky právě v souvislosti s prověřováním údajů na technických nosičích dat a může tak využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.

5.4 Povinnosti daňového subjektu a dalších osob v rámci postupu místního šetření

V rámci místního šetření se mezi základní povinnosti daňového subjektu a dalších přítomných osob řadí následující:

- poskytnou všechny přiměřené prostředky,

- poskytnout potřebnou součinnost spočívající v podání vysvětlení, jak již bylo uvedeno v kapitole 2.1.1 Vysvětlení,
- zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, případně je správce daně oprávněn tyto věci zajistit jako důkazní prostředky, o čemž musí vydat příslušné rozhodnutí,
- umožnit správci daně odebrat vzorky věcí pro účely bližšího posouzení nebo expertizy.

5.5 Práva daňového subjektu v rámci daňové kontroly

Aby mohla být naplněna podstata zásady součinnosti, má kontrolovaný daňový subjekt určitá specifická práva, kterým naopak odpovídají povinnosti správce daně. Mezi základní, přiznaná práva v rámci daňové kontroly, patří zejména právo daňového subjektu:

- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, např. účetní,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně,
- být seznámen s realizovanými úkony správcem daně,
- před zahájením jednání být řádně poučen správcem daně.

Shora uvedený výčet přiznaných práv má pouze demonstrativní charakter, proto je nutno vycházet i z těch, které vyplývají ze základních zásad správy daní i z těch, které jsou zakotveny v LZPS, jak uvádí JUDr. Lichnovský (2010, str. 152): *“Jelikož jsme na poli veřejného práva, musí být jakýkoliv výčet práva daňového subjektu pouze demonstrativního charakteru. Mimo uvedená práva bude nutno daňovému subjektu přiznat jakákoliv jiná práva, která budou odvozena ze základních zásad správy daní, stejně jako ze základních lidských práv a svobod zakotvených zejména v Listině základních práv a svobod.”*

5.6 Povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly

Jednou z nejdůležitějších povinností, kterou ZSDP neupravoval a kterou DŘ posiluje postavení správce daně, patří skutečnost, že daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.

Stejně jako může správce daně využít svých pravomocí jako při místním šetření i pro postup v daňové kontrole, tak i kontrolovaný daňový subjekt plní stejné povinnosti vyplývající mu z postupu místního šetření (podkapitola 5.4), přičemž je navíc povinen:

- a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,
- c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,
- e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.

5.7 Práva a povinnosti třetích osob

Oproti ZSDP, který taxativně vymezil třetí osoby, DŘ tyto osoby pouze shrnuje do jedné skupiny, kterou tvoří všechny jiné osoby než daňový subjekt. Jedná se kupříkladu o svědka a osobu přezvědnou, osobu, která má listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, odborného konzultanta, osoba podávající vysvětlení, odborného znalce, auditora a tlumočníka, ručitele, poddlužníka a plátce působícího v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení, státní orgány a orgány obcí, případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení.

Těmto osobám jsou přiznána práva a uloženy povinnosti při správě daní, nebo jichž se správa daní dotýká.

Speciálně právům a povinnostem svědka je věnován prostor v kapitole 9.

6 Následky porušení povinností při správě daně

V souvislosti se správou daní je důležité si uvědomit i možnost existence postihu, který může být uložen jak osobám zúčastněným na daňovém řízení, tak i správcům daně. Dle DŘ lze na jedné straně sankcionovat osobu zúčastněnou na daňovém řízení několika způsoby, a to uložením pokuty za spáchání přestupku např. v souvislosti s porušením povinnosti mlčenlivosti, pořádkové pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, pokuty za opožděné tvrzení daně, uložením povinnosti uhradit penále a úrok z prodlení.

Na straně druhé lze sankcionovat správce daně také za porušení povinnosti mlčenlivosti, navíc specifickým druhem postihu, kterým je úrok náležející daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně. Všechny tyto sankce sděluje správce daně daňovému subjektu na základě vydaného rozhodnutí, které musí obsahovat odůvodnění, přičemž správce daně musí prokázat oprávněnost jejich uložení či vzniku.

V níže uvedených podkapitolách se budu zabývat těmi nejdůležitějšími a nejčastěji ukládanými sankcemi.

6.1 Porušení povinnosti mlčenlivosti

Samotnou problematiku povinnosti mlčenlivosti jsem zmínila již v kapitole 3 v rámci zásady neveřejnosti a v kapitole 5 týkající se práv a povinností účastníků daňového řízení.

DŘ nově upravil skutkovou podstatu protiprávního jednání, kdy fyzická osoba (nikoliv tedy právnická osoba) se dopustí přestupku tím, že poruší povinnost mlčenlivosti, kterou je vázána právě za podmínek stanovených daňovým zákonem a jako sankci jí lze uložit pokutu až do výše 500.000,- Kč. Hmotným předpisem pro daný postup je zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“) a procesní právní normou je v tomto případě SŘ.

6.2 Pořádková pokuta

Na základě tohoto nového ustanovení DŘ je úřední osobě umožněno sjednat si při jednání pořádek uložení pořádkové pokuty až do výše 50.000,- Kč, která může být uložena tomu, kdo závažně ztěžuje průběh řízení: přes napomenutí ruší pořádek, chová se urážlivě, neuposlechne pokynu úřední osoby nebo i bezdůvodně odepře výpověď. S ohledem na zásadu poučovací by měl protokol o ústním jednání obsahovat právě i poučení o možnosti uložení pořádkové pokuty v případě ztěžování součinnosti při správě daní.

6.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Uložení pokuty za opožděné tvrzení daně souvisí se lhůtami pro podání tvrzení daňového subjektu, kterým jsem věnovala samostatnou část v kapitole 4.

V případě, kdy daňový subjekt podá daňové tvrzení po lhůtě a toto zpoždění bude delší než 5 pracovních dnů, bude mu uložena pokuta v rozmezí od 500,- Kč do 300.000,- Kč v závislosti na délce prodlení a na výši daně, daňového odpočtu či ztráty. Tuto skutečnost oznámí správce daně daňovému subjektu rozhodnutím.

6.4 Penále

V případě, že je daňovému subjektu doměřována daň z moci úřední, např. na základě daňové kontroly, vzniká mu z doměřené částky povinnost platit penále. Tato sankce nevzniká v případě, kdy daňový subjekt upozorní na svou chybu sám tím, že podá dodatečné daňové tvrzení.

Podkladem pro výpočet penále je rozdíl mezi poslední známou a doměřenou daní a procentní sazbou. V případě zvýšení daně či snížení daňového odpočtu jde o 20%, v případě snížení daňové ztráty se jedná o 1%. Výše penále je stejně jako pokuta za opožděné tvrzení daně oznamována daňovému subjektu rozhodnutím.

6.5 Pokuta za přestupek

Pokud svědek poruší svoji povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat, lze toto jednání kvalifikovat jako přestupek proti pořádku ve státní správě dle § 21 ZP, za který hrozí svědkovi pokuta do 10.000,- Kč, která může být uložena i opakovaně.

7 Důkazní řízení

Důkazní řízení je řízení, které probíhá v rámci všech postupů při správě daní, a to nejen v řízení vyměřovacím a doměřovacím na základě uplatnění postupu vyhledávací činnosti, postupu k odstranění pochybností a daňové kontrole, ale i v rámci odvolacího procesu, kdy má daňový subjekt právo doplňovat důkazní řízení předkládáním dalších důkazních prostředků pro podporu dokazované skutečnosti, které nebyly v průběhu vyměřovacího řízení předloženy. Úkolem správce daně je pak všechny předložené důkazy vyhodnotit. Pro celý proces dokazování je stěžejní ustanovení § 92 DŘ.

7.1 Zahájení a ukončení důkazního řízení

Proces dokazování fakticky začíná opatřováním důkazů pro podepření předloženého tvrzení daňového subjektu a končí vytvořením co nejpřesnějšího a nejúplnějšího modelu skutečnosti. Celý průběh dokazování je velmi náročný pro obě zúčastněné strany a tedy je na místě věnovat mu maximální pozornost jak ze strany daňového subjektu, tak ze strany správce daně.

7.2 Věcná a místní příslušnost správce daně

Dokazování provádí příslušný správce daně, tj. věcně i místně příslušný dle místní příslušnosti daňového subjektu, u kterého probíhá řízení, nebo dožádaný správce daně, který v téže věci provádí úkony za místně příslušného správce daně. U dožádaného správce daně uplatňuje daňový subjekt stejná práva jako u svého příslušného správce daně. Institutu dožádání je pak využíváno nejčastěji z důvodu hospodárnosti na základě aplikace zásady hospodárnosti.

7.3 Předkládání důkazů

Smyslem a úkolem dokazování je zjištění skutečného stavu věci, přičemž správce daně jednak vychází z vlastní úřední evidence a pokud tato neobsahuje potřebné

informace, je oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Dále pak vychází z návrhů daňového subjektu. Pokud tento navrhuje výslech třetí osoby, je povinen současně sdělit správci daně údaje o této osobě úplné natolik, aby mohla být daná osoba identifikována a řádně předvolána. Dále je nutno správci daně sdělit, které skutečnosti by měla ona osoba prokázat nebo vysvětlit, případě uvést jiný důvod její účasti. Kromě shora uvedeného zajišťuje správce daně i vlastní důkazní prostředky, k čemuž je v mezích zákona oprávněn. Pokud správce daně posoudí návrh daňového subjektu jako bezpředmětný, vyrozumí o tom daňový subjekt s tím, že odůvodní skutečnost, proč jeho návrhu nebylo vyhověno.

Jak jsem již uvedla v předchozích kapitolách, zejména s ohledem na zásadu součinnosti má daňový subjekt na jedné straně právo předkládat v průběhu daňového řízení důkazní prostředky nebo navrhopvat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, na druhé straně je povinen předložit ty důkazní prostředky, které prokazují jeho tvrzení. Opačným způsobem z výše uvedeného vyplývá povinnost správce daně přijmout předložené důkazní prostředky a návrhy daňového subjektu, vypořádat se s nimi a rozhodnout, které osvědčí jako důkaz a které nikoli, a dále je oprávněn požadovat předložení těch důkazních prostředků, které prokazují tvrzení daňového subjektu.

Z důvodu nadbytečnosti DŘ již neřeší ustanovení § 31 odst. 3 ZSDP, dle kterého nebylo třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky.

7.4 Hodnocení důkazů

Při hodnocení důkazů je potřeba postupovat v souladu se zásadami, které jsem zmínila v kapitole 3, zejména se zásadou volného hodnocení důkazů a zásadou materiální pravdy.

Pokud lze považovat dokazování za ukončené, tzn. byly předloženy veškeré důkazní prostředky a provedeny důkazy, následuje další fáze důkazního řízení, kterou je

hodnocení důkazů. Jelikož správce daně vede důkazní řízení, je na jeho posouzení určit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Při samotném hodnocení důkazů tedy správce daně určí, které důkazní prostředky osvědčil, tzn. použil. Pokud některé neosvědčil, je povinen uvést z jakého důvodu, jak vyplývá z níže uvedeného judikátu:

Zásada volného hodnocení důkazů mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Přiznal-li soud jednomu z důkazních prostředků povahu nezvratného důkazu (přitom nehodnotil ostatní důkazní prostředky a další skutečnosti, které v daňovém řízení vyplynuly a které byly obsaženy ve právním spise), aniž by jeho rozhodnutí obsahovalo úvahy, které soud k učiněným skutkovým a právním závěrům vedly, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.

(rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, sp. zn. 5 Afs 104/2006)

S ohledem na shora uvedený judikát je při volném hodnocení důkazů nezbytné nejprve každému důkazu jednotlivě přisoudit určitou hodnotu:

- ❖ závažnosti (důležitosti)
- ❖ zákonnosti
- ❖ pravdivosti (věrohodnosti)

Tuto hodnotu jednotlivým důkazům přisuzuje správce daně podle svého volného uvážení na základě své myšlenkové činnosti, když s ohledem na složitost a komplexní pohled na danou problematiku DŘ formální postup správce daně při hodnocení důkazů blíže neupravuje. Lze souhlasit s názorem JUDr. Kobíka (2008, str. 39), že jde o velmi složitý myšlenkový proces, který se opírá o logická pravidla a věcně o obecnou zkušenost pracovníků správce daně. Přisuzováním hodnoty důkazů se blíže zabývá následující judikát:

„Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou

pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům, nebo zda v tomto směru vykazují vady (zda jde o důkazy zákonné či nezákonné). K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy (pro rozhodnutí významné a zákonné) podávají zprávu, lze považovat za pravdivé (dokázané) a které nikoliv.“
(rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 502/99)

JUDr. Lichnovský (2010, str. 16) se k hodnotě jednotlivým důkazům vyjadřuje následovně: „... správce daně hodnotí jednotlivé důkazy (tj. přímé poznatky získané za pomoci důkazních prostředků), kdy těmto přiřazuje různý stupeň věrohodnosti na straně jedné a významnosti na straně druhé. U významnosti je třeba rozlišovat zejména, co důkazy prokazují (zda přímo povinnost daňového subjektu či pouze jeho méně významnou okolnost) a zda se jedná o důkazy přímé či nepřímé (kdy i nepřímé důkazy mohou za určitých okolností postačovat k prokázání požadované skutečnosti).“

Poté co jsou jednotlivé důkazy vyhodnoceny jednotlivě, jsou pro rozhodnutí správce daně důležité, zákonné a věrohodné, dochází k jejich hodnocení ve vzájemných souvislostech, tzn. že jsou srovnávány s ostatními důkazy a pokud mezi nimi nastane logický rozpor, musí být odstraněn novým hodnocením všech získaných důkazů. K rozporu mezi důkazy se JUDr. Lichnovský (2010, str. 17) vyjadřuje takto: „Pakliže si některé důkazy odporují, bude zpravidla dána přednost těm důkazům, které mají vyšší stupeň významnosti či věrohodnosti. Uvedené však nemusí být pravidlem. To zejména tam, kde na jedné straně bude stát jeden věrohodný důkazní prostředek vysoké významnosti, avšak proti němu bude hovořit větší množství věrohodných důkazních prostředků nižšího stupně významnosti. Vždy bude na správci daně, aby se s těmito rozpory logickým a přezkoumatelným způsobem vypořádal.“

Vyhodnocení důkazů musí být provedeno písemnou formou, se kterou má daňový subjekt právo být seznámen. Buď je tedy obsaženo v úředním záznamu sepsaném správcem daně a založeném ve veřejné části spisu nebo je uvedeno v jiné písemnosti založené ve spise, nejčastěji v rozhodnutí vydaném správcem daně, případně ve zprávě o daňové kontrole, která slouží jako podklad pro rozhodnutí, na niž správce daně v odůvodnění rozhodnutí odkazuje. Daňový subjekt může správce daně požádat o sdělení důvodu rozdílu, který vznikl na základě aplikace postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly apod.

8 Důkazní prostředek

Předchozí kapitolu jsem celou věnovala průběhu důkazního řízení, v této kapitole se zaměřím na jeho nejdůležitější prvek, kterým je důkazní prostředek. Oproti ZSDP obsahuje ustanovení § 93 DŘ podrobnější vymezení důkazních prostředků, nikoliv však taxativní výčet, to by ani prakticky nebylo možné. Důkazními prostředky tak jsou všechny podklady získané i před zahájením řízení, na základě kterých lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Podmínkou pro jejich použití je skutečnost, že jsou získány v souladu se zákonem. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Podrobné informace k listině a znaleckému posudku budou obsahem této kapitoly, svědecké výpovědi se budu věnovat samostatně v kapitole 9.

Důkazními prostředky jsou i podklady získané z řízení jiných orgánů veřejné moci, např. trestních či správních, a podklady převzaté z jiných daňových řízení získané při správě daní jiných daňových subjektů. Uvedené však neplatí v případě svědecké výpovědi, jak se zmiňuji v následující kapitole 9.

Všechny orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny, případně další věci nezbytné pro správu daní, které lze využít jako důkazních prostředků při správě daní, jsou povinny poskytnout informace správci daně v případě, že:

- a) vedou evidenci osob nebo věcí,
- b) poskytují plnění, které je předmětem daně,
- c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti,
- d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.

Shora uvedené však neplatí, pokud těmto osobám a institucím byla ohledně poskytování informací stanovena povinnost mlčenlivosti zvláštním zákonem. Kromě informací je správce daně oprávněn si vyžádat i listiny nebo jejich kopie, a to i úředně ověřené, a zapůjčit si věci k ohledání.

8.1 Listina

Z pohledu důkazní síly rozlišujeme listiny veřejné a soukromé s tím, že vyšší důkazní sílu mají listiny veřejné, jak je uvedeno v následujícím judikátu:

„O ústním jednání v daňovém řízení sepíše správce daně protokol, který je veřejnou listinou. Jestliže tedy je protokol prohlášen za veřejnou listinu, je zřejmé, že je vždy důkazním prostředkem a tedy důkazem o tom, co je v něm uvedeno. Veřejnost listiny znamená vyšší důkazní sílu než listina soukromá, přičemž vyvrátit skutečnosti ve veřejné listině uvedené lze jen obtížně. Nelze uvést do protokolu jisté skutečnosti, a posléze s časovým odstupem tvrdit, že vše bylo jinak. Je tak formulována částečně zásada koncentrace řízení, jejímž charakteristickým znakem je, že všechny námitky a připomínky musí být uplatněny do určitého procesního stádia, přičemž k později uplatněným připomínkám a námitkám se nepřihlíží. V daňovém řízení se sice nejedná o skutečnou koncentraci řízení, při níž by správce daně a posléze odvolací orgán již nepřihlíželi k námitkám daňového subjektu, jeho pozice v důkazním řízení je však značně ztížena, neboť v řízení je k dispozici veřejná listina, jejíž obsahovou správnost lze jen stěží zpochybnit.“

(rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 10. 1998, č. j. 30 Ca 137/96-20)

8.1.1 Veřejná listina

Listinou použitelnou ve smyslu důkazního prostředku je myšlena listina vydaná orgánem veřejné moci v rozsahu jeho pravomoci a také veřejná listina, která potvrzuje prohlášení orgánu veřejné moci, který ji vydal. Prokazuje tím svoji autentičnost a po obsahové stránce potvrzuje pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno, pokud není prokázán opak, jak má na mysli ustanovení § 134 OSŘ. V případě, že je tato listina vydána orgánem cizího státu, může správce daně vyžadovat prostřednictvím Ministerstva zahraničních věcí ověření pravosti úředního razítka a podpisu na listině, zejména pokud má pochybnosti o pravosti předložené listiny.

Jak jsem uvedla shora a dle citovaného judikátu na str. 21 (*rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 78/2007-88*) i veřejné listině může svědčit vyvratitelná právní domněnka. Právní domněnka je vyvrácena v okamžiku, kdy je prokázáno,

že skutečnosti uvedené ve veřejné listině, v konkrétním případě protokole o zahájení daňové kontroly, neodpovídají skutečnému stavu, tedy že daňová kontrola byla zahájena až o několik měsíců později. O právní domněnce se ve Slovníku českého práva vyjádřila Doc. JUDr. Senta Radvanová, CSc. (1995, str. 249-250) následovně: „Domněnka právní (prezumpce) má ten význam, že se v zákoně podle obecných zkušeností (zpravidla opakujících se společenských či přírodních zkušeností) z jedné skutečnosti usuzuje na skutečnost jinou, aniž ji je třeba dokazovat. Rozlišují se přitom tzv. vyvratitelné právní domněnky a nevyvratitelné právní domněnky. Jde-li o vyvratitelnou právní domněnku, lze se proti ní bránit, vyvrátit ji provedením důkazu opaku. Dovoluje-li zákon vyslovenou právní domněnku vyvrátit, prakticky to znamená přesun důkazního břemene na toho, kdo chce obranu proti vyvratitelné domněnce provést. U domněnky nevyvratitelné se takto bránit nelze. Od nevyvratitelných domněnek je třeba odlišovat fikci.“

Procesní vymezení veřejných listin je značně široké, v daňovém řízení jsou využívány zejména tyto:

- listiny vydané správcem daně, tj. protokoly o jednání sepsané v rámci daňového řízení a doručenky,
- listiny vydané soudy ČR, např. protokoly o jednání, úřední potvrzení a rozhodnutí,
- listiny vydané jinými státními orgány v mezích jejich pravomocí, např. výpis z katastru nemovitostí, výpis z obchodního rejstříku, živnostenský list, koncesní listina, občanský průkaz, technický průkaz vozidla, zpráva stavebního úřadu,
- notářské i exekutorské zápisy.

8.1.1.1 Protokol

V daňovém řízení patří mezi nejdůležitější listiny protokol o ústním jednání, kterýžto je prohlášen za veřejnou listinu ve smyslu ustanovení § 134 OSŘ. Ohledně ústních podání a jednání při správě daní sepisuje správce daně protokol, případně jinou formou je pak úřední záznam. Ten je na rozdíl od protokolu interní písemností, která se zakládá do spisu daňového subjektu. Do úředního záznamu se uvádí skutečnosti zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných

spisových materiálů. Je pouze na zvážení správce daně, jakou formu zvolí, a to zejména s ohledem na zásadu hospodárnosti.

Nově je v DŘ zakotvena možnost obrazově a zvukově zaznamenávat průběh ústních podání a jednání za splnění podmínky, že jsou o tom zúčastněné osoby předem uvědoměny, přičemž se pořizovaný záznam stává součástí spisu.

Protokol musí splňovat celou řadu náležitostí stanovených zákonem, mimo jiné označení správce daně, identifikaci všech osob zúčastněných na jednání, vylíčení průběhu jednání, předání nebo vrácení listinných důkazů atd. Nesmí být opomenuto ani naplnění zásady poučovací. K poučení udělených v souladu s DŘ ohledně práv a povinností osob zúčastněných na správě daní jsem se zmínila podrobně v kapitole 5. Protokol slouží k zaznamenávání všech vyjádření k dané věci, návrhů a výhrad osob zúčastněných na jednání a na tyto navazující stanoviska správce daně. Protokol musí být hlasitě přečten, pokud nebyl hlasitě diktován, a před samotným podpisem protokolu je možno v něm ještě provést opravy nebo změny. Podepisují ho osoby zúčastněné na protokolovaném jednání a úřední osoba. Odepření podpisu osoby zúčastněné na jednání nebo její vzdálení se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. Stejnopis protokolu se doručuje daňovému subjektu, popřípadě další osobě na jednání zúčastněné, pokud o to požádá.

8.1.2 Soukromá listina

Za soukromé listiny lze považovat všechny ostatní listiny, které nenaplňují znaky listiny veřejné, proto také nesou prvek nižší důkazní síly. Zejména ze vztahu k důkaznímu řízení by pro daňový subjekt měla vyplývat nezbytnost doložit všechny důležité okolnosti, události či úkony související s jeho tvrzením před správcem daně. Nejčastěji dokládány soukromými listinami jsou pak smlouvy, dodací listy, faktury, výpisy z bankovních účtů, pokladní doklady, daňové doklady a mnohé jiné další. Navíc lze pro podporu faktické existence věci, určité skutečnosti nebo stavu využít i audiovizuální důkazy, např. fotografie.

8.2 Znalecký posudek

V daňovém řízení lze využít jako důkazního prostředku znalecký posudek, který na základě rozhodnutí o ustanovení vypracovává znalec v daném oboru. Správce daně přistupuje k této možnosti zajištění důkazního prostředku z důvodu dosažení cíle správy daní v případech, kdy:

- sám nemá dostatečné odborné znalosti potřebné k posouzení otázek nezbytných pro vydání rozhodnutí,
- nepředloží daňový subjekt znalecký posudek sám ani na výzvu správce daně, když mu tato povinnost plyne ze zákona.

Rozhodnutí o ustanovení znalce, se doručuje znalci i daňovému subjektu, kteří proti němu mohou uplatnit opravné prostředky. V rozhodnutí správce daně uloží znalci písemné vypracování znaleckého posudku a určí lhůtu pro jeho vypracování. V případě potřeby, pro objasnění skutečností uvedených ve znaleckém posudku, lze znalce předvolat a v dané věci vyslechnout. Správce daně je povinen o konání výsledku znalce uvědomit daňový subjekt, který má právo být při výsledku přítomen a klást znalci otázky týkající se znaleckého posudku.

Daňový subjekt, ale i další osoby potřebné k vypracování znaleckého posudku, jsou povinni se znalcem spolupracovat.

8.3 Přímé a nepřímé důkazy

Z hlediska předmětu dokazování tedy dělíme důkazy na přímé a nepřímé. K jejich problematice se pak vyjádřil Ing. Landgráf (2009, str. 88) následovně: „**Důkaz přímý** – nese bezprostřední informaci o prokazované skutečnosti, o tom, jak proběhla (např. kupní smlouva a výpověď jejích účastníků nese přímý důkaz o úkonu prodeje). **Důkaz nepřímý** – představuje informaci o okolnostech, které souvisejí s prokazovanou skutečností, ale nejsou přímo předmětem dokazování – na jejich základě lze usuzovat, jak prokazovaná skutečnost pravděpodobně proběhla, je zde potřeba logické úvahy a důkazy zpravidla působí ve skupině.“

Na základě bohaté soudní judikatury lze souhlasit se shrnutím otázky nepřímých důkazů Ing. Landgráfa (2009, str. 89): *„I v daňovém řízení lze uplatnit nejen důkazy přímé, ale též důkazy nepřímé. Pouze jeden nepřímý důkaz v zásadě nestačí, nepřímých důkazů musí být více. Nepřímost důkazů musí být vyvážena jejich množstvím a přesvědčivostí. Nepřímé důkazy musí tvořit logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu. Nepřímé důkazy se musí vzájemně doplňovat a na sebe navazovat. Nepřímé důkazy musí být v takovém kauzálním (příčinném) vztahu k dokazované skutečnosti, že je z nich možno dovodit pouze jediný závěr a současně vyloučit možnost závěru jiného. Správce daně v zásadě není oprávněn odmítnout důkaz pouze a jen proto, že se jedná o důkaz nepřímý.“*

8.4 Důkaz versus důkazní prostředek

V běžné praxi dochází ke ztotožnění obou pojmů, tj. důkazu a důkazního prostředku, ovšem je třeba uvědomit si a vysvětlit jejich odlišnost a zohlednit tak závěry teorie práva. JUDr. Lichnovský (2010, str. 16) vysvětluje odlišnost obou termínů následovně: *„Obecně platí, že důkazním prostředkem jsou procesní formy, které používá správce daně k poznání právně relevantních skutečností, jež mají být jako předmět dokazování zjištěny a prokázány. Za pomoci důkazních prostředků si správce daně opatřuje důkazy z pramene důkazů. Pramenem důkazů jsou nositelé informace, z níž se čerpá poznatek, který je předmětem dokazování. Jsou to buď osoby (daňový subjekt, svědek, znalec), nebo věci (listiny, jiné věcné důkazy). Naproti tomu důkazy představují přímé poznatky získané za pomoci důkazních prostředků z pramene důkazů o právně relevantních skutkových okolnostech, které jsou předmětem dokazování.“*

9 Svědek

Jako další možnost využití důkazního prostředku se naskýtá a v daňovém řízení často využívá institut svědecké výpovědi. Na návrh daňového subjektu nebo z rozhodnutí správce daně je svědek předvolán do sídla správce daně, v rozhodnutí je pak nutno uvést konkrétní den, hodinu a v jaké věci je svědek předvolán k výsledku. O konání svědecké výpovědi je daňový subjekt vyrozuměn, přičemž vyrozumění obsahuje zejména údaje označující svědka a v jaké věci bude tento vypovídat. Jak jsem již uvedla, je totiž v rámci dokazování významným právem daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky a z toho důvodu by mu správce daně neměl odepírat časový prostor určený k přípravě. Pouze v případě hrozícího nebezpečí, na základě kterého by došlo ke zmaření účelu výpovědi, je správce daně oprávněn neoznačit svědka ve vyrozumění daňového subjektu.

Vypovídat jako svědek je povinna každá osoba, které jsou známy jakékoli okolnosti důležité při správě daní týkající se jiných osob, s výjimkou osoby, která by porušila povinnost spojenou s utajováním informací vyplývající ze zákona nebo by jí byla uložena nebo uznána povinnost mlčenlivosti přímo zákonem. Příslušný orgán nebo ten, v jehož zájmu tuto povinnost osoba má, ji však mohou výše uvedené povinnosti zprostit.

Přímo zákonem je svědkovi uložena povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Odmítnout vypovídat může pouze ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým. DŘ blíže osobu blízkou nespecifikuje, proto je nutno vycházet z příslušného ustanovení v ObčZ. Osobou blízkou tak je např. manžel, partner, druh, příbuzný v řadě přímé apod. Správce daně o shora uvedeném poučí svědka ještě před započítím samotného výsledku, taktéž o právních následcích v případě podání nepravdivé nebo neúplné výpovědi.

Průběh svědecké výpovědi zaznamenává správce daně do protokolu o výsledku svědka, o jehož náležitostech jsem se zmínila v předchozí kapitole. Z hlediska organizačního je vhodné sdělit zúčastněným osobám postup při kladení otázek, kdy nejprve je tato možnost dána správci daně, jelikož on vede daňové řízení, a teprve poté daňovému subjektu. Je také vhodné ještě před započítím samotné výpovědi svědka

upozornit daňový subjekt, aby nevstupoval do průběhu sepisování protokolu a vyčkal, až mu bude uděleno slovo.

Za bezdůvodné odmítnutí výpovědi, nepravdivou či neúplnou výpověď plynou svědkovi sankce, které jsem zmínila v kapitole 6.

9.1 Výslech svědka provedený v jiném řízení

Pokud je daňovým subjektem předložen jako důkazní prostředek protokol o svědecké výpovědi získaný z řízení jiných orgánů veřejné moci, např. trestních či správních nebo z jiných daňových řízení získaných při správě daní jiných daňových subjektů, nebo daňový subjekt přímo žádá o zajištění listinného důkazu, tj. protokolu ze strany správce daně, správce daně v první řadě zajistí vlastní svědeckou výpověď, tj. svědka předvolá a provede jeho výslech v rámci daňového řízení s daňovým subjektem. V opačném případě by tak došlo k zásahu do práv daňového subjektu, konkrétně být přítomen svědecké výpovědi a klást svědkovi otázky a navíc účelovým vyhýbáním se výslechu svědka a nahrazením jeho výpovědi listinným důkazem by tak správce daně konal v rozporu se zákonem. Ovšem za určitých splněných podmínek, o kterých hovoří následující judikát, lze postupovat i tímto způsobem:

V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořázenými v jiných řízeních o právech a povinnostech.

Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořázeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořázeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořázeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin

upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).

(rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119)

Stejně by měl správce daně postupovat i v případě obviněného, se kterým byl sepsán protokol v rámci trestního řízení. Tuto osobu by měl přednostně předvolat a vyslechnout jako svědka v rámci daňového řízení a nikoliv nahradit jeho výpověď listinným důkazem, o čemž pojednává následující judikát:

Výslech obviněného patří mezi důkazní prostředky, současně je však prostředkem jeho vlastní obhajoby. Obviněný ve své výpovědi může uvádět i nepravdu. To může zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.

(rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57)

10 Důkazní břemeno

V průběhu daňového řízení nese důkazní břemeno jednak daňový subjekt, a to za určitých okolností nebo vyplývá-li to ze zákona, nejinak je tomu u správce daně. Jelikož definice důkazního břemene v DŘ absentuje, pro pochopení jeho významu je možno vycházet z následující judikatury:

Důkazním břemenem se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení, a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch.

(rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2002, sp. zn. 21 Cdo 762/2001)

V níže uvedených podkapitolách jsou uvedeny podmínky, za kterých nese, případně i nenese důkazní břemeno daňový subjekt či správce daně.

10.1 Důkazní břemeno daňového subjektu

Daňový subjekt stíhá jednak břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Těmto budou věnovány následující podkapitoly.

10.1.1 Břemeno tvrzení

Obecně je břemeno tvrzení ohledně daňové povinnosti daňového subjektu upraveno v ustanovení § 135 DŘ, kdy každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon, nebo ten, který je k tomu správcem daně vyzván, je povinen podat řádné daňové tvrzení. V tomto tvrzení pak je daňový subjekt povinen vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Přímo ze zákona vyplývá rozsah a forma tvrzení, kdy na tiskopisech vydávaných Ministerstvem financí jsou předepsány údaje, které je daňový subjekt povinen vyplnit a na základě nich vyčíslit, tj. stanovit daň.

10.1.2 Břemeno důkazní

Naplněním břemene tvrzení následně vzniká daňovému subjektu břemeno důkazní, tzn. že na něho dopadá povinnost prokazovat všechny údaje (právě a jen ty), které byl předtím povinen tvrdit, jak vyplývá z ustanovení § 92 odst. 3 DŘ. Nelze tak ze strany správce daně vyžadovat po daňovém subjektu prokázání skutečností, které není povinen uvádět. Přesto však může být vyzván k předložení dalších důkazních prostředků k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Oproti ZSDP přináší DŘ s ohledem na zásadu přiměřenosti změnu v tom směru, že k tomuto kroku správce daně přistoupí jen v případě, že si tyto důkazní prostředky nemůže získat z vlastní úřední evidence. Ve shodě s JUDr. Lichnovským (2010, str. 179) pak lze konstatovat, že: *„...aplikace důkazních břemen vstupuje na scénu teprve tehdy, kdy se zjistit skutkový stav nepodařilo. Správce daně je tak za určitých okolností oprávněn požadovat předložení dalších důkazních prostředků či jiných skutečností potřebných pro správné stanovení daně také tehdy, kdy má daňový subjekt hypoteticky své důkazní břemeno s ohledem na stav řízení uneseno.“*

K výše uvedenému je třeba doplnit, že daňový subjekt nenese důkazní břemeno ohledně „negativních“ skutečností, jak uvádí tento judikát:

Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Nelze proto vyzvat daňový subjekt k tomu, aby prokazoval, že předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal.

(rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115)

10.2 Důkazní břemeno správce daně

V ustanovení § 92 odst. 5 DŘ jsou vymezeny skutečnosti, ohledně kterých nese důkazní břemeno správce daně.

Jednak v důkazním řízení prokazuje správce daně oznámení vlastních písemností. Konkrétně musí být správce daně schopen prokázat dvě skutečnosti: převzetí písemnosti daňovým subjektem a datum doručení. Z DŘ správci daně vyplývá, které formě

doručení je dána přednost v souladu se zásadou hospodárnosti. Při ústním jednání nebo jiném úkonu, kdy je daňový subjekt přítomen v sídle správce daně, je mu doručováno osobně do vlastních rukou. Stvrdí tak svým podpisem osobní převzetí písemnosti. V opačném případě se daňovému subjektu doručuje elektronicky, tedy prostřednictvím datové schránky, pokud ji má zpřístupněnou. Tuto formu komunikace s daňovým subjektem upravuje zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů. V poslední řadě pak přichází v úvahu doručení písemnosti prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb, úřední osobou k tomu pověřenou či jiným orgánem, např. policejním či vězeňským. V tomto případě prokazuje správce daně doručení písemnosti podpisem daňového subjektu na doručence, která je veřejnou listinou. V případě neúplných údajů na doručence co do obsahu, její ztráty a zničení nebo poškození tohoto listinného důkazu lze prokázat doručení písemnosti např. i tím, že sám adresát zjevně postupuje takovým způsobem, že mu bylo doručeno.

Dále správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky, kterou jsem zmínila v podkapitole 8.1.1, nebo pro užití právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tomuto je blíže věnována podkapitola 10.3. Správce daně také prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a dále skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Pokud se týče osvětlení pojmu právní fikce, po významové stránce užívám vyjádření a příkladu Doc. JUDr. Viléma Steniera, DrSc. a Prof. JUDr. Jiřího Švestky, DrSc. uvedeného ve Slovníku českého práva (1995, str. 294-295): *„Fikce je zákonná konstrukce určitého stavu, ze kterého se v právním předpisu vychází, i když je jinak zřejmé, že neodpovídá skutečnosti. V občanském soudním řádu je stanoveno, že odepřeli adresát bezdůvodně písemnost přijmout, je písemnost doručena dnem, kdy její přijetí bylo odepřeno. O těchto důsledcích musí však být adresát doručovatelem poučen. Těmito právními předpisy se tedy vytváří fikce doručení písemnosti určitému adresátu, ačkoli ve skutečnosti mu doručeno nebylo a jeho účelem je zabránit tomu, aby adresát záměrně nemařil účinky doručení.“*

10.3 Přenos důkazního břemene

V případě, že daňový subjekt unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které ve svém podání tvrdil a prokázal, a přesto správce daně zjistí na základě provedeného dokazování, že daňová povinnost tvrzená daňovým subjektem je v nesprávné výši, přenáší se v tomto okamžiku důkazní břemeno na správce daně, který musí předložením důkazních prostředků vyvrátit tvrzení daňového subjektu. Ke shora uvedenému se vyjádřil JUDr. Kobík (2004, str. 14) následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má dvě základní povinnosti. První povinností je povinnost za podmínek stanovených zvláštním zákonem daň přiznat. Daňový subjekt tedy v této věci stíhá břemeno tvrzení. Druhou jeho povinností je povinnost toto své tvrzení doložit. Stíhá jej tedy břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním. Naopak platí, že pokud daňový subjekt toto své důkazní břemeno unese, a přesto chce správce daně daň vyměřit v jiné výši, než jak vyplývá z předložených důkazních prostředků, stíhá důkazní břemeno správce daně.*

Lze tedy uzavřít, že důkazní břemeno stíhá v daňovém řízení vždy toho, kdo něco tvrdí.,

Pro názornost přechodu důkazního břemene uvádím následující příklad: *Daňový subjekt, resp. plátce ve svém podaném přiznání k DPH tvrdí, že mu na základě přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění plyne odpočet daně, který nárokuje od státu. Na základě zahájení postupu k odstranění pochybností plátce předloží správci daně důkazní prostředky, kterými je evidence dle § 100 ZDPH a všechny daňové doklady, z kterých byla tato daňová evidence zpracována. Za této situace lze konstatovat, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno vztahující se k jeho tvrzení v přiznání. Správce daně však na základě dožádání o prověření obchodních případů s odběratelem plátce zjistí, že došlo k uskutečnění i jiných zdanitelných plnění a k jejich úhradám na jiný bankovní účet, než který daňový subjekt nahlásil, čímž státu neodvedl daň. V tomto okamžiku nese důkazní břemeno správce daně, který prokazuje daňovému subjektu předložením jím získaných důkazních prostředků, např. výpisů z bankovního účtu, případně provedením svědecké výpovědi, že plátcem tvrzená daň je v nesprávné výši.*

11 Alternativní způsoby stanovení daně

Na základě tvrzení daňového subjektu ohledně jeho daňové povinnosti lze daň stanovit třemi způsoby v tomto pořadí:

- 1) dokazováním (viz. kapitola 7)
- 2) pomůckami
- 3) sjednáním daně.

Uplatnění některého ze shora uvedeného způsobu stanovení daně je podmíněno tím, že pro stanovení daně následným způsobem nelze využít předchozí alternativy. Stanovení daně na základě dokazování, což je nejčastěji využívaný způsob stanovení daně, jsem věnovala celou kapitolu 7. Méně častými případy stanovení daně je pak využití pomůcek a sjednání daně.

11.1 Stanovení daně podle pomůcek

K tomuto způsobu stanovení daně může dojít pouze za situace, kdy nelze stanovit daň na základě dokazování, nejčastěji při absenci důkazních prostředků v takové míře, kdy se daňový subjekt i správce daně ocitá v důkazní nouzi, za které by daň nemohla vycházet ze skutečného stavu a být přesně stanovena. K přechodu na pomůcky je správce daně oprávněn až v případě, že shora uvedenému navíc předchází porušení zákonem stanovené povinnosti daňového subjektu, např. nepředložení účetnictví, daňové evidence, dokladů apod.

Při uplatnění tohoto postupu DŘ ukládá správci daně povinnost přihlédnout i ke zjištěným okolnostem, které jsou ve prospěch daňového subjektu, a to i v případě, že nebyly daňovým subjektem uplatněny. Jedná se o konkrétní podmínky, za kterých daňový subjekt podniká, např. v jakém oboru činnosti, v jaké lokalitě apod.

Správce daně využívá přiměřeným způsobem těch pomůcek, které má sám k dispozici nebo jež si obstará a není v tomto směru vázán povinností součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně vyrozumí daňový subjekt o přechodu z dokazování na pomůcky při stanovení daně rozhodnutím, které ve věci vydá.

Pomůcky nejsou v DR taxativně vyjmenovány, nejčastěji se však jedná o:

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Jedná se přitom jak o důkazní prostředky zajištěné ze strany správce daně, tak i daňového subjektu,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Jak vyplývá z níže uvedeného judikátu, nelze připustit kombinaci pomůcek a dokazování:

„Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlédnout, a to i ex offio, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejich uplatnění má poplatník právní nárok (např. odčitatelné položky, slevy na dani).

Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) SŘS.“

(Rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003)

11.2 Sjednání daně

Není-li správce daně schopen dostatečně spolehlivě stanovit daň na základě dokazování ani za využití pomůcek, je třeba daň sjednat. Konají tak obě strany daňového řízení, a to na základě vzájemné dohody, která je předmětem protokolu. Správce daně je povinen vystavit na základě dohody rozhodnutí, jehož obsahem je sjednání konkrétní daně. V praxi je však tato alternativa stanovení daně velmi krajní až výjimečná.

12 Daňové versus trestní řízení

Daňové řízení souvisí i s trestním řízením, a to nejen s ohledem na součinnost správce daně, ale i na jeho oznamovací povinnost. Kromě těchto aspektů se v následujících podkapitolách budu věnovat i daňovým trestným činům, které lze spáchat v souvislosti se správou daní.

12.1 Součinnost správce daně

Daňové a trestní řízení vychází z předpokladu součinnosti správce daně s příslušným orgánem veřejné moci při poskytování informací. Tato součinnost však neznámá povinnost pro správce daně, aby v rámci jím prováděného dokazování zajišťoval důkazní prostředky získané v trestním řízení, zohlednil výsledky trestního řízení, či dokonce vyčkal rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení. Nelze takto postupovat nejen s ohledem na nezávislost obou řízení, ale i s ohledem na důkazní břemeno, které v daňovém řízení stále nese daňový subjekt, jak vyplývá z následující judikatury:

*„Ustanovení § 28 ZSDP neumožňuje vydat rozhodnutí o přerušení řízení a správce daně není povinen ani vyčkat výsledků trestního řízení. **Daňové řízení je samostatným řízením, nezávislým na řízení trestním**, jeho cílem je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Správci daně pak zákon ani neukládá v rámci prováděného dokazování vedeného podle ust. § 31 ZSDP povinně spolupracovat s orgány činnými v trestním řízení, ani v daňovém řízení zkoumat, zda byla někým ohlášena ztráta dokladů orgánům policie kvůli možnému zneužití dokladů. Důkazní břemeno nese ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt.“*

(rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2005, sp. zn. 29 Ca 82/2004)

Pokud bychom chtěli jakkoli analyzovat, případně porovnat daňové a trestní řízení, je třeba si nejprve uvědomit jejich postavení. Daňové řízení jako součást daňového práva je podřazeno právnímu odvětví, kterým je finanční právo. Finanční a trestní právo jsou pak samostatnými subsystemy českého práva. Daňové právo tvoří dvě právní odvětví, a to daňové právo hmotné, které je uplatňováno prostřednictvím daňového práva procesního. Ačkoliv jsou daňové i trestní řízení součástmi veřejnoprávních

odvětví s ohledem na postavení subjektu a státu, přece jen jsou na sobě nezávislá a zcela se liší svým účelem, podstatně i úlohou jednotlivých účastníků. Účel trestního řízení vyplývá z ustanovení § 1 odst. 1 TR, dle kterého orgány činné v trestním řízení v něm postupují tak, aby byly náležitě zjištěny trestné činy a jejich pachatelé byly spravedlivě potrestáni podle zákona. Oproti tomu cílem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

Skutečnost, že daňový subjekt poruší některou z jeho zákonem stanovených povinností v daňovém řízení ho ještě nestaví do role subjektu trestného činu v trestním řízení, a to nejen s ohledem na výši škody, kterou svým jednáním způsobil. Není ani úlohou správce daně prokazovat v důkazním řízení skutečnost, zda daňový subjekt postupoval úmyslně nebo jednal z nedbalosti, jelikož toto není podstatné pro dosažení cíle správy daní. Svá tvrzení opírám o níže uvedený judikát:

Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nebylo proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy.

(Rozsudek NSS ze dne 09. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125)

Dalším významným specifikem v daňovém řízení je důkazní břemeno, které v něm nese daňový subjekt ohledně svých tvrzení a kterému jsem věnovala celou kapitolu 9. Jinak je tomu v řízení soudním, jak vyplývá z § 2 odst. 5 TR, kdy vinu obžalovaného je povinen dokazovat státní zástupce, který v tomto směru nese důkazní břemeno.

Domnívám se, že odlišnost nastává i při hodnocení důkazů, pakliže na základě provedeného dokazování přetrvávají pochybnosti, v trestním řízení jsou tyto ve prospěch obžalovaného, v daňovém řízení v neprospěch daňového subjektu. Svoji domněnkou se přikláním k názoru JUDr. Kobíka (2004, str. 10), který uvádí následující: „Nesprávné by proto bylo porovnávat hodnocení důkazů v řízení daňovém s hodnocením důkazů např. v řízení trestním. V trestním právu platí, že zůstanou-li po zhodnocení důkazů pochybnosti o otázce viny obviněného, které nelze dalším dokazováním odstranit, uplatní se presumpce neviny a z ní plynoucí pravidlo

„v pochybnostech ve prospěch.“ Tato zásada se v daňovém právu neuplatňuje, neboť zde nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které daňový subjekt uvádí ve svém přiznání, tento subjekt. Zde se tedy uplatňuje jakási nepsaná zásada „v pochybnostech v neprospěch“.

Na závěr bych chtěla ještě zmínit jistou odlišnost obou řízení, která se týká úspěšnosti, resp. neúspěšnosti zajištění svědecké výpovědi v daňovém řízení, konkrétně osoby poškozené. Bývá to často ona, která dává podnět směřující k prověření protizákonného jednání v trestním řízení, tedy k trestnímu stíhání jiné osoby, a v dané věci ve většině případů i svědčí. V daňovém řízení tato osoba jako svědek velmi často z různých důvodů chybí, což se projevuje i v průběhu celého dokazování. Lidově řečeno: „Kde není žalobce, není soudce.“ Jedním z důvodů může být i skutečnost, že v době probíhajícího postupu při správě daní je tato osoba k daňovému subjektu stále ještě v zaměstnaneckém, obchodním či jiném vztahu nebo v příbuzenském poměru. Nebývá tak často v jejím zájmu podávat svědeckou výpověď. Výpověď této osoby absentuje v daňovém řízení nejen jako samotný důkaz, ale i jako vodítko k získání dalších důkazních prostředků, což může zapříčinit stav důkazní nouze v případě, že má správce daně určité pochybnosti a tyto se mu nepodaří odstranit zajištěním jiných důkazních prostředků. Svůj názor na věc si dovoluji opřít o vlastní postřehy z praxe v trestním i daňovém řízení.

12.2 Oznamovací povinnost správce daně

Z TŘ vyplývá povinnost státních orgánů neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. V souladu s ním pak DŘ zakotvuje oznamovací povinnost speciálně pro správce daně, který jednak poskytuje informace získané při správě daní pro účely trestního řízení na žádost státního zástupce nebo po podání obžaloby soudu, a navíc, v případě zjištění takovýchto skutečností, je správce daně povinen konat z úřední povinnosti, jelikož mu oznamovací povinnost plyne přímo ze zákona. Oproti ZSDP přináší ustanovení § 53 DŘ jednak kategorický výčet daňových trestných činů, kterých se oznamovací povinnost správce daně týká, ale i těch, které se týkají správce daně, tj. úřední osoby.

JUDr. Lichnovský (2010, str. 101) začlenění trestných činů do DŘ odůvodňuje následovně: *“Daňový řád tak rozšiřuje obecnou oznamovací povinnost stanovenou v § 8 TrŘ mimo jiné o daňové trestné činy. Důvodová zpráva tuto skutečnost odůvodňuje tím, že ve střetu veřejného zájmu na ochranu daňového tajemství s veřejným zájmem na poskytnutí informací chráněných daňovým tajemstvím orgánům činným v trestním řízení, zvítězil druhý princip.”*

Nově DŘ výslovně zakotvuje povinnost správci daně vyhotovit o rozsahu poskytnutých informací protokol nebo úřední záznam a upravuje postup pro předávání informací, které správce daně poskytne buď na základě individuální žádosti oprávněného orgánu veřejné moci s uvedením účelu a rozsahu nebo formou pravidelného, případně nepravidelného předávání podle písemného ujednání mezi příslušným správcem daně a určitým orgánem veřejné moci.

12.3 Trestné činy související se správou daní

Trestné činy související se správou daní, označované jako daňové trestné činy, jsou začleněny v rámci trestního zákoníku do hospodářských trestných činů a taxativně vymezeny v jeho jednotlivých ustanoveních § 240 až § 246.

Oznamovací povinnost správce daně se vztahuje k trestným činům, které souvisí se správou daní obecně. Jedná se o:

- některý z trestných činů daňových a poplatkových, týkající se přímo porušení povinnosti při správě daní,
- trestný čin související s nepřekažením nebo neoznámením trestného činu,
- trestný čin dotačního podvodu,
- trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění,
- trestný čin poškozování finančních zájmů evropských společenství,
- některý z trestných činů proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby,
- některý z trestných činů úředních osob,
- některý z trestných činů úplatkářství,
- trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí,

- trestný čin udávání padělaných a pozměněných peněz,
- trestný čin padělání a pozměňování veřejné listiny,
- trestný čin nedovolené výroby a držení pečetidla státní pečeti a úředního razítka.

Z výše uvedeného vyplývá, že trestní odpovědnosti se kromě daňového subjektu a případně i jeho potencionálním spolupachatelům nevyhne ani správce daně v roli úřední osoby.

Jak jsem již předeslala v podkapitole 1.3.1, ve které se zmiňuji mj. o uplynutí prekluzivní lhůty, zákon stanovuje jedinou výjimku, za které lze stanovit daň po jejím uplynutí. V případě vydání pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci.

12.3.1 Trestnost činu a doba jeho spáchání

Nejprve je nutno zdůraznit, že došlo k rekodifikaci trestního zákoníku a od 1. 1. 2010 se stal účinným zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TZ“). Tato skutečnost pak má vliv i na součinnost správce daně s orgány činnými v trestním řízení, zejména při plnění oznamovací povinnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že podezření ze spáchání daňových trestných činů je v daňovém řízení zjišťováno až s odstupem po jejich spáchání, může po určitou dobu docházet k tomu, že trestní oznámení budou stále ještě podávána podle skutkových podstat trestných činů dle právní úpravy účinné v době spáchání trestného činu, tedy dle zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Jak vyplývá z TZ, trestnost činu se posuzuje podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán a podle pozdějšího zákona se posuzuje pouze tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější.

Trestný čin je spáchán v době, kdy pachatel konal, v případě opomenutí měl konat, např. podat daňové přiznání. Z pohledu platební roviny není rozhodující, kdy následek nastane nebo měl nastat, tzn. kdy má dojít k zaplacení daně, vyplacení nadměrného odpočtu apod.

12.3.2 Zánik trestnosti daňového trestného činu

Nově DŘ v ustanovení § 148 upravuje podmínky zániku trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, a to ve vazbě na § 242 TZ. Trestnost daňového trestného činu v tomto případě zaniká, pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně uhradí jak tvrzenou daň, tak i její příslušenství. Podstatná je i skutečnost, že daň lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Zániku trestnosti se lze dovolávat pouze v případě spáchání trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 TZ, který se vztahuje na zaměstnavatele nebo plátce.

Závěr

V různých aspektech našeho života jsme konfrontováni předkládáním široké škály důkazních prostředků, a to za různých situací či probíhajících řízení, např. prokazujeme svoji totožnost občanským průkazem, svůj rodinný stav oddacím listem, svůj zdravotní stav lékařskou zprávou, v případě reklamace dokladem o zaplacení zboží nebo služby a tak bych mohla pokračovat dál a dál. Děje se tak zejména za účelem, že o něco usilujeme, žádáme, uplatňujeme svá práva a na druhou stranu nám vyplývají i určité povinnosti, přičemž nesplnění některých může vést k širokosáhlým následkům. Právě z toho důvodu bychom se měli vyvarovat jakémukoli stavu směřujícímu k důkazní nouzi a uvědomit si, jak je proces dokazování pro náš život zásadní. Neméně zásadní je tento proces v daňovém řízení, proto je potřeba mu věnovat náležitou pozornost.

V podstatě lze shrnout, že proces dokazování může být předmětem jakéhokoliv uplatňovaného postupu správcem daně, když bývá realizováno v rámci vyhledávací činnosti, postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. V návaznosti na právní úpravu dokazování v daňovém řízení a citované rozsudky Nejvyššího správního soudu, Krajských soudů a nálezy Ústavního soudu je možné konstatovat, že v daňovém řízení má vždy přednost stanovení daně dokazováním, přičemž tento způsob stanovení daně předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání, což znamená, že splnil svoje břemeno tvrzení. Dokazování provádí správce daně, který dbá na co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a po provedeném důkazním řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly důkazem. I mě jako autora vedla práce na tomto tématu k úvahám, co všechno lze použít jako důkazních prostředků a co jednoznačně důkazním prostředkem není. Správce daně následně hodnotí důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, tzn. jakou hodnotu jim lze přisoudit a jaký je vztah mezi nimi navzájem. Je nutno si uvědomit významnost existence důkazního břemene, které v rámci prováděného dokazování spočívá prioritně na daňovém subjektu a teprve v případě, kdy daňový subjekt unese důkazní břemeno, se toto přenáší z daňového subjektu na správce daně.

Daňový řád nám přináší mnohé změny. Velmi přínosné jsou ty, které předpokládají přínos ve zlepšení komunikace a získávání kvalitních důkazních prostředků. Nakolik úspěšná bude snaha autorů DŘ o naplnění základních cílů správy daně, tj. správné zjištění a stanovení daně a zajištění jejich úhrady, spojených se snížením administrativní zátěže a posílením využívání elektronické podpory správy daní při komunikaci s daňovými subjekty, ukáže čas. Pro mě osobně neexistuje jednodušší daňového řízení, než to, které je založeno na vstřícné komunikaci obou stran, tj. jak správců daně, tak samotných daňových subjektů. Z mého pohledu pak neexistuje pro daňový subjekt složitější daňové řízení, než to, které je založeno na jeho nespolupráci, nekomunikaci, v krajním případě vyhýbání se daňovému řízení nebo předkládání nedostačujících důkazních prostředků po stránce kvality nebo kvantity.

Jedním z nejdiskutovanějších témat v současné době je trestní odpovědnost právnických osob. Česko je jedním z posledních států Evropské unie, který nemá vyřešenu otázku trestní odpovědnosti právnických osob. Od 1. 9. 2011 by měl podle ministra spravedlnosti začít platit zákon o trestní odpovědnosti právnických osob. Má znemožnit lidem z vedení firem vyhýbat se trestní odpovědnosti tím, že se odvolají na rozhodnutí kolektivního orgánu právnické osoby. Zavedení trestní odpovědnosti právnických osob jako jedno z možných protikorupčních opatření zmiňuje vláda ve svém programu. Jak uvedl ministr spravedlnosti Jiří Pospíšil, právnické osoby dnes nelze efektivně postihnout, přestože bývají často využívány k zakrývání nelegální činnosti. Právnickým osobám by za trestnou činnost hrozila vysoká pokuta, propadnutí majetku, zákaz účasti ve veřejném výběrovém řízení, zákaz přijímání dotací, nebo dokonce zrušení. Není dosud vyřešené, zda bude v zákoně přesně stanovený výčet trestných činů, za které může být právnická osoba trestně odpovědná, nebo zda se vláda přikloní k obecné formulaci, podle níž by se trestní odpovědnost vztahovala na všechny trestné činy s výjimkou těch, které nemůže právnický osoba spáchat. Dle mého názoru by se trestní odpovědnost právnických osob měla vztahovat i na daňové trestné činy a mohla by být tématem další diplomové práce.

Seznam použitých pramenů

Kníží a časopisecké zdroje

- Baxa, J., Kaniová, L., Schillerová, A., aj. *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. Praha : ASPI, a. s., 2007. S. 496. ISBN 978-80-7357-225-9
- Kobík, J., Šperl, J. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha : ASPI Publishing, 2004. S. 172. ISBN 80-86395-94-4
- Kobík, J. *Daňová kontrola*. Praha : ASPI, a. s., 2006. S. 112. ISBN 80-7357-170-6
- Kobík, J., Šperl, J., Rambousek, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha : ASPI, a. s., 2006. S. 208. ISBN 80-7357-185-4
- Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc : ANAG, 2008. S. 864. ISBN 978-80-7263459-0
- Kobík, J., Kohoutková, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha : 1. VOX a.s., 2010. S. 187. ISBN 978-80-86324-87-6
- Lichnovský, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. S. 172. ISBN 978-80-7357-479-6
- Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. *Daňový řád: Komentář*. Praha : C. H. Beck, 2010. S. 524. ISBN 978-80-7400-331-8
- Madar, Z. a kolektiv. *Slovník českého práva*. Praha : LINDE, a. s., 1995. S. 1390. ISBN 80-85647-62-1
- Radvan, M., Mrkývka, P., Pařízková, I., aj. *Finanční právo a finanční správa: berní právo*. Brno : Masarykova univerzita, 2008. S. 509. ISBN 978-80-210-4732-7
- Svoboda, K. *Dokazování*. Praha : ASPI – Wolters Kluwer, 2009. S. 392. ISBN 978-80-7357-414-7
- Šámal, P. a kolektiv. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. Praha : C. H. Beck, 2009. S. 1303. ISBN 978-80-7400-109-3
- Landgráf, R. Argumentace a dokazování v daňovém řízení. *Daně, Účetnictví Vzory a případy*. Český Těšín : Poradce, s.r.o., 2009. č. 12. S. 63-168. ISSN 1213-9270

Právní předpisy

- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Judikatura

- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08
- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2002, sp. zn. 21 Cdo 762/2001

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, sp. zn. 5 Afs 104/2006
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2008, sp. zn. 5 Afs 78/2007
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57
- Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 10. 1998, č. j. 30 Ca 137/96-20
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2000, sp. zn. 22 Ca 502/99
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2005, sp. zn. 29 Ca 82/2004

ANOTACE

Jméno a příjmení:	Marie Smětáková
Katedra:	Ústav pedagogiky a sociálních studií
Vedoucí práce:	JUDr. Zdenka Nováková, Ph.D.
Rok obhajoby:	2011

Název práce:	Dokazování v daňovém řízení
Název v angličtině:	Evidence during the taxation procedure
Anotace práce:	Diplomová práce je zaměřena na rozbor nejdůležitějších institutů a postupů vztahujících se k daňovému řízení, nejvíce pak k dokazování podle platných právních předpisů a soudních rozhodnutí. Nejprve jsou v ní popsány základní pojmy, např. daňové řízení, základní zásady, místní šetření, daňová kontrola a následně vysvětleny práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně. Hlavní část diplomové práce pojednává o postupu při dokazování v daňovém řízení, jednotlivých důkazních prostředcích a důkazním břemenu. Závěrečná část je věnována souvislostem a odlišnostem daňového a trestního řízení. Některé části jsou obohaceny o postřehy z praxe správce daně.
Klíčová slova:	daň, správa daně, finanční úřad, správce daně, daňový subjekt, plátce daně, osoby zúčastněné na řízení, práva a povinnosti, daňové přiznání, daňové řízení, vyměření daně, základní zásady, dokazování, důkazní prostředek, svědek, důkazní břemeno, místní šetření, daňová kontrola, protokol, úřední záznam, zpráva o daňové kontrole, výzva, právní předpisy, daňová reforma, trestní řízení
Anotace v angličtině:	The Thesis is focused on analysis of the most important institutes (instruments) and procedures involved in taxation procedure and then mostly in evidence according to the current legal regulations and judicial verdicts. Firstly there are basic concepts described in it, such as taxation procedure, basic principles, local investigation, tax audit and so on and after that discretions and duties of tax entity and tax administrator are explained. The main part of the Thesis discusses routing of evidence during the taxation procedure, particular proper evidences and burden

	of proof. Final part is dedicated to connections and differences between taxation procedure and criminal procedure. Some parts of the Thesis are variegated of some observations from tax administrator's work experiences.
Klíčová slova v angličtině:	tax, tax administration, tax office, tax administrator, tax entity, taxpayer, persons involved in the procedure, discretions and duties, tax declaration, taxation procedure, tax assessment, basic principles, evidence, proper evidence, witness, burden of proof, local investigation, tax audit, protocol, official record, tax audit report, summon, legal regulations, tax reform, criminal proceeding
Přílohy vázané v práci:	1
Rozsah práce:	82
Jazyk práce:	český