

Postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob v daňové kontrole a vytýkacím řízení

Bc. Zdeňka Hořáková, DiS

Diplomová práce
2007



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2006/2007

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Zdeňka HOŘÁKOVÁ, DiS.
Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Téma práce: Postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob v daňové kontrole a ve výtýkacím řízení

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše popište danou problematiku.

II. Praktická část

- Proveďte kritickou analýzu současného stavu postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob v daňové kontrole a ve výtýkacím řízení.
- Na základě daňového řízení vypracujte projekt na procesní pochybení správce daně vyplývající z postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob v daňové kontrole a ve výtýkacím řízení.
- Prezentujte závěrečná doporučení vyplývající z projektového řešení.

Závěr

Rozsah práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem. Praha: ANAG, spol. s r.o., 2005. ISBN 80-7263-269-8
[2] KANIOVÁ, L., SCHILLEROVÁ, A. Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura. Praha: ASPI, a.s., 2005
[3] KOBÍK, J., ŠPERL, J. Dokazování v daňovém řízení. 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2005. ISBN 80-7357-101-3
[4] KOBÍK, J., ŠPERL, J., RAMBOUSEK, J. Daňové spory, jejich prevence a řešení. 3. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2006. ISBN 80-7357-185-4
[5] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
[6] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Vedoucí diplomové práce: Ing. Blanka Jarolímová
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 5. března 2007
Termín odevzdání diplomové práce: 4. května 2007

Ve Zlíně dne 1. března 2007

doc. PhDr. Václav Nováček, CSc.

děkan



prof. Ing. Jiří Polách, CSc.

ředitel ústavu

ABSTRAKT

Cílem a účelem diplomové práce je postihnout postavení poplatníka v daňovém řízení vedeném správcem daně. Teoretická část popisuje právní rámec, ze kterého daňového řízení vychází a základní principy jeho vedení. Celá diplomová práce se bude opírat o klíčový zákon, který určuje proces výběru daní a tím je zákon o správě daní a poplatků. Praktická část představuje případovou studii s analýzou pochybení správce daně v daňové kontrole a ve vytýkacím řízení. Na základě případové studie jsou vypracována doporučení pro zlepšení postupů pracovníků finančních úřadů.

Klíčová slova: daň, daňová povinnost, daňové přiznání, daňový subjekt, správce daně, daňové řízení, daňová kontrola, vytýkací řízení, dokazování, odvolací řízení

ABSTRACT

The main purpose and objective of the dissertation is to affect the role of a tax-payer in a tax procedure which is directed by a tax administrator. The theoretical part describes a legal framework, whereof the tax procedure comes from, and the fundamental principles of his administration. The whole dissertation is based on a key-law, it means the Administration of Taxes Act, which determines the process of the selection of taxes (taxation). The practical part represents the case study with the analysis of the mistake caused by the tax administrator during the tax search and during the censure procedure. Several recommendations are elaborate on the basis of the case study to rectify the procedures of the financiers from the revenue authority.

Keywords: tax, tax liability, declaration of taxes (income-tax return), tax subject (tax unit), tax administrator, tax procedure, tax search, censure procedure, proofs, appellate procedure (appeal of procedure)

Prohlašuji, že veškeré úvahy, návrhy a informace, které jsou publikovány v diplomové práci, jsem vypracovala z vlastních zkušeností a jsou určeny pouze pro účely této diplomové práce. Nesouhlasím s tím, aby diplomová práce byla dále zveřejňována.

Zlín 2. května 2007

Děkuji paní Ing. Blance Jarolímové vedoucí mé diplomové práce za odborné vedení, konzultace a pomoc při rozhodování o celkovém zaměření práce.

OBSAH

ÚVOD	9
TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NA ZÁKLADĚ KRITICKÉ LITERÁRNÍ REŠERŠE POPIŠTE DANOU PROBLEMATIKU.....	12
1.1 DAŇOVÁ SOUSTAVA	12
1.1.1 Daň.....	12
1.1.2 Daň z příjmů právnických osob (DPPO)	13
1.2 ZÁKON O SPRÁVĚ DANÍ A POPLATKŮ	15
1.3 ZÁKLADNÍ ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ.....	15
1.3.1 Zásada zákonnosti – odst. 1	16
1.3.2 Zásada vzájemné součinnosti a přiměřenosti – odst. 2.....	17
1.3.3 Zásada volného hodnocení důkazů – odst. 3.....	18
1.3.4 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti – odst. 4 a 5	19
1.3.5 Zásada distanční a zásada oficiality – odst. 6	20
1.3.6 Zásada neformálnosti řízení – odst. 7.....	21
1.3.7 Zásada rovnosti subjektů – odst. 8	22
1.4 DAŇOVÁ KONTROLA.....	23
1.5 VYTÝKACÍ ŘÍZENÍ.....	24
1.6 ODVOLÁNÍ	26
2 PROVEĎTE KRITICKOU ANALÝZU SOUČASNÉHO STAVU POSTAVENÍ POPLATNÍKA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V DAŇOVÉ KONTROLE A VE VYTÝKACÍM ŘÍZENÍ.....	29
2.1 POSTAVENÍ POPLATNÍKA V ČESKÉM DAŇOVÉM ŘÁDU.....	29
2.1.1 Právnická osoba.....	29
2.1.2 Úřední jazyk	29
2.1.3 Místní příslušnost	29
2.1.4 Osoby zúčastněné na řízení.....	30
2.1.5 Svědci a osoby přezvědné.....	30
2.1.6 Zastupování	31
2.1.6.1 Plná moc.....	32
2.1.7 Protokol o ústním jednání	32
2.1.8 Lhůty.....	33
2.1.9 Nahlížení do spisů	34
2.1.10 Předvolání a předvedení.....	35
2.1.11 Ochrana před nečinností § 34c	35
2.1.12 Penále § 37b	36
2.1.13 Námitka.....	36
2.2 DOKAZOVÁNÍ.....	37
2.2.1 Základní pojmy.....	38
2.2.2 Důkazní břemeno daňového subjektu.....	39
PRÁKTICKÁ ČÁST	41
3 NA ZÁKLADĚ DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ VYPRACUJTE PROJEKT NA PROCESNÍ POCHYBENÍ SPRÁVCE DANĚ VYPLÝVAJÍCÍ Z POSTAVENÍ POPLATNÍKA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	

V DAŇOVÉ KONTROLE A VE VYTÝKACÍM ŘÍZENÍ.....	42
3.1 ÚDAJE O DAŇOVÉM SUBJEKTU	42
3.1.1 Údaje o daňovém subjektu	42
3.2 ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ.....	43
3.2.1 Daňové přiznání za zdaňovací období.....	45
3.3 DAŇOVÁ KONTROLA NA DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	45
3.3.1 Námitka v průběhu daňové kontroly	48
3.3.2 Zpráva o daňové kontrole	49
3.3.3 Projednání zprávy o daňové kontrole	51
3.3.4 Doručení zprávy o daňové kontrole	53
3.3.5 Celkový závěr k daňové kontrole	53
3.3.6 Dodatečný platební výměr	54
3.4 ODVOLACÍ ŘÍZENÍ.....	54
3.4.1 Náležitosti odvolání	55
3.4.2 Předkládací zpráva.....	56
3.4.3 Rozhodnutí vydané odvolacím orgánem	58
3.5 VYTÝKACÍ ŘÍZENÍ.....	60
3.5.1 Dokumentace vytýkacího řízení.....	60
3.5.2 Úřední záznam.....	61
3.5.3 Projednání výsledků vytýkacího řízení.....	62
3.6 DŮKAZNÍ ŘÍZENÍ.....	63
3.6.1 Povinnosti správce daně v důkazním řízení.....	65
4 PREZENTUJTE ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ VYPLÝVAJÍCÍ	
Z PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ.	67
4.1 DESATERO DOPORUČENÍ PRO SPRÁVCE DANĚ JAK POSTUPOVAT V DAŇOVÉM	
ŘÍZENÍ.....	67
4.2 REKAPITULACE ZÁSAD VYTÝKACÍHO ŘÍZENÍ.....	68
4.2.1 Neomluvitelné chyby při vedení vytýkacího řízení.....	69
4.3 DOPORUČENÍ A POZNATKY Z DŮKAZNÍHO ŘÍZENÍ	70
ZÁVĚR	75
BIBLIOGRAFIE.....	77
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	78
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	79
SEZNAM TABULEK	79
SEZNAM PŘÍLOH	81

ÚVOD

Postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob je v českém právním řádu upraveno Zákonem o správě daní a poplatků. Tento zákon je souborem pravidel upravujících převážně postup správce daně a práva a povinnosti daňových subjektů či dalších osob v daňovém řízení vystupujících. A je také zákonem, kterým se tato diplomová práce zabývá.

V současné době jsou daně tématem velice diskutovaným. Jednotlivé politické strany se předhánějí v předkládání návrhů na jejich snížení, ovšem prozatím ani jedna strana nepřišla s návrhem změny právní úpravy daňového řízení. Diskutovaným tématem je daňová sazba, nikoliv způsob výběru daní a související práva a povinnosti daňových subjektů a správců daně. Právní úpravě daní a poplatků a jejich správě se bohužel nevyhnula bolest legislativy posledních let, kterou je zejména nepřehlednost, složitost a mnohdy i rozporuplnost jednotlivých norem tuto oblast regulujících. Správa daní zůstává na okraji zájmu zákonodárců, bez ohledu na skutečnost, že Zákon o správě daní a poplatků byl naposledy významným způsobem novelizován před téměř deseti lety. Vedle toho vešly v platnost čtyři desítky novel tohoto zákona, což svědčí o turbolentním a neustále se měnícím prostředí.

Na rozdíl od zemí bývalého západního bloku s dlouhodobě stabilní demokracií a právním prostředím, naše společnost prošla za posledních 15 let významnými společenskými i ekonomickými změnami. Vedení daňového řízení u nás nemá novodobou tradici. Zdrojem inspirace a poučení, a to jak pro pracovníky správců daně, tak i pro daňové poradce a odbornou veřejnost, je proto hlavně judikatura, ať už soudobá anebo tzv. Bohuslavova sbírka - judikatura prvorepublikového Nejvyššího správního soudu. I když platí, že judikáty nejsou v našem právním systému pramenem práva, přesto se zdá, jako by tomu tak někdy bylo. V praxi totiž platí, že se správce daně při svém rozhodování řídí v zásadě buď tím právním názorem, který vyplývá z ustálené judikatury toho soudu, který bude řešit jejich případný spor s daňovým subjektem, anebo se řídí tím právním názorem, který vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu.

V teoretické části se zaměřím na základní zásady daňového řízení a současně analyzuji současné postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Současný stav Zákona o správě daní a poplatků může vést k průtahům a chybám vedení daňového řízení a tím k neefektivnímu výběru daní.

S touto problematikou se setkávám denně ve svém zaměstnání, jsem konfrontována s realitou výběru daní a jednotlivých procesních kroků v daňovém řízení. V praktické části provádím analýzu případové studie s postihnutím dle mého názoru hlavních nedostatků daňového řízení.

TEORETICKÁ ČÁST

1 NA ZÁKLADĚ KRITICKÉ LITERÁRNÍ REŠERŠE POPIŠTE DANOU PROBLEMATIKU.

1.1 Daňová soustava

Soustavu daní dělíme na daně *přímé* - jsou vybírány přímo podle velikosti příjmů nebo majetku a daně *nepřímé* - jsou vybírány jako součást nakupovaného zboží (viz tab. č. 1 str. 13).

1.1.1 Daně

Daň

K financování potřeb společnosti či orgánů st. správy se vybírají daně. Daň je povinná a nevratná platba vybíraná státními nebo jinými tzv. veřejnými orgány od fyzických i právnických osob k úhradě výdajů souvisejících s činnostmi těchto orgánů. Daň se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na ekvivalentní a přímé plnění ze strany státu nebo veřejného orgánu. Ekonomicky je formou redistribuce národního důchodu. Za určující znak se často považuje pravidelnost, resp. opakovatelnost vybírání daní.

[2]

Daňová povinnost je uložena zákonem. V jednotlivých zákonech jsou uvedeny podrobné charakteristiky jednotlivých druhů daní, tudíž jejich platba je vynutitelná. V případě, že by daňový subjekt opomenul uhradit svoji daňovou povinnost, je jeho další povinností, kterou mu ukládá zákon, uhradit penále, které může v některých případech několikanásobně převýšit daňovou povinnost.

Daňový subjekt

Je podle zákona povinen odvádět nebo platit daň. Může jím být fyzická osoba (občan) nebo právnická osoba (organizované společenství fyzických a jiných právnických osob, které ze zákona nabývá práv a povinností - obchodní společnosti, zájmová sdružení s právní subjektivitou).

Poplatník - ten daňový subjekt, komu daň snižuje prostředky, které má k dispozici.

Plátce daně - daňový subjekt, který je povinen odvést do veřejného rozpočtu daň sraženou nebo vybranou od jiných subjektů (DPH za spotřebitele, daň z příjmu za zaměstnance).

Správce daně - místně příslušný finanční úřad.

Daňové přiznání – nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu se ZSDP nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.

[7, 8]

DANĚ

Přímé	
<i>Daně z příjmů</i>	fyzických osob právnických osob
<i>Majetkové</i>	daň z nemovitostí (staveb a pozemků) daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí daň silniční
Nepřímé	
<i>Univerzální</i>	daň z přidané hodnoty
<i>Selektivní</i>	spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv spotřební daň z lihu a destilátů spotřební daň z piva spotřební daň z vína spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků
<i>Cla</i>	

Tabulka č. 1 – Daňová soustava ČR

1.1.2 Daň z příjmů právnických osob (DPPO)

Základním právním předpisem, na základě kterého postupuje poplatník při stanovení vlastní daňové povinnosti, je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatníci: osoby, které nejsou fyzickými osobami a dále organizační složky státu. *Daňoví rezidenti:* poplatníci, kteří mají na území ČR sídlo nebo místo svého vedení (adresa místa, ze kterého je poplatník řízen); zdanění podléhají příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR i ze zdrojů v zahraničí.

Daňoví nerezidenti: poplatníci nemají na území ČR sídlo, zdanění podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území ČR.

Poplatníci podnikatelského charakteru - předmět daně: jsou jím příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není speciálně zákonem stanoveno jinak.

Poplatníci, kteří nejsou založeni či zřízeni za účelem podnikání: (zájmová sdružení právnických osob, občanská sdružení, odborové organizace, politické strany, politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, obce, organizační složky státu, vyšší územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy). U těchto neziskových subjektů *nejsou předmětem zdanění příjmy:* z dotací a jiných forem státní podpory, z darů určených na činnost těchto subjektů, z úroků z vkladů na běžném účtu, z úplatných převodů, užívání, pronájmu a prodeje státního majetku (jsou příjmem státního rozpočtu), z činností, které jsou jejich posláním (statut, zřizovací listina, zakladatelská listina), pokud splní podmínku, že náklady vynaložené na tyto činnosti jsou vyšší než příjmy, tj. ztrátové činnosti plnící hlavní poslání těchto subjektů. Pokud jsou tyto činnosti ziskové, jsou předmětem daně jako u jiných podnikatelských subjektů.

Předmětem daně jsou u těchto neziskových subjektů vždy příjmy z reklam, členských příspěvků, příjmy z nájemného a příjmy z nakládání s majetkem.

Splnění podmínky ziskovosti či neziskovosti u nepodnikatelských subjektů se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností (předmětem daně jsou příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje). Tyto subjekty jsou povinny vést účetnictví tak, aby byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou. Stejně musí být rozčleněny výdaje, příslušející k těmto dvěma druhům příjmů.

Osvobození od daně (týká se všech typů subjektů):

- a) členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovací či zakladatelských listin,
- b) výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony, příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností,
- c) příjmy z cenově regulované nájemného za byty, garáže (platí pro byt.druž. nebo u poplatníků, kteří vznikli za účelem, aby se stali vlastníky domů),
- d) příjmy z provozu malých vodních elektráren, větrných elektráren, solárních zařízení, zařízení na výrobu a využití bioplynu, a to v roce uvedení do provozu a dalších 5 letech,
- e) příjmy fondů a institucí přímo vyjmenovaných v § 19,
- f) příjmy z loterií a jiných podobných her (vydáno povolení k provozování podle § 4 odst. 2 zákona 202/1990 Sb.),

- g) příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně a z úroků z přeplatků zaviněných orgánem správy sociálního zabezpečení.

[7, 8]

1.2 Zákon o správě daní a poplatků

Základním právním předpisem v daňovém řízení je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále bude v textu uváděn ZSDP), v praxi označovaný jako daňový řád. Jedná se o obecný právní předpis ve vztahu k ostatním daňovým zákonům, neboť se použije při daňovém řízení, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Odlišnou právní úpravu obsahuje například zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, či zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Proto je nutno vycházet z ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale také z ostatních daňových zákonů s tím, že pokud ostatní daňové zákony obsahují speciální úpravu, mají přednost před ustanoveními zákona o správě daní a poplatků.

[2]

Správcem daně se rozumí finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice. Jsou jimi zejména finanční úřady a finanční ředitelství.

Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

1.3 Základní zásady daňového řízení

Daňové řízení probíhá v rámci správy daní a představuje vlastní výkon této správy správcem daně. V zákoně o správě daní a poplatků je upravený postup správce daně, daňových subjektů a třetích osob, který směřuje k vydávání individuálních správních aktů, k jejich případnému přezkoumání, popř. k jejich nucenému výkonu. V ust. § 2 ZSDP jsou stanoveny zásady tohoto řízení. Tyto základní zásady nepředstavují deklaratorní a nezávazné požadavky, ale mají stejnou právní závaznost jako kterékoliv další speciální ustanovení. Tyto

zásady řízení, jako základní pravidla řízení, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ostatních ustanovení daňových zákonů. Při aplikaci jednotlivých ustanovení daňových zákonů je tedy nutno dbát, aby byla vždy v souladu s těmito základními zásadami, které vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle řízení, tj. pro správné stanovení a časné vybrání daně.

Základní zásady daňového řízení, tak, jak jsou uvedeny v § 2 ZSDP, tvoří jeden celek a je povinností správce daně po celou dobu vedení daňového řízení dbát, aby tyto zásady byly dodržovány, aby byl v průběhu daňového řízení vytvořen prostor pro uplatňování práv daňových subjektů i třetích osob, aby i výklad jednotlivých ustanovení byl prováděn v souladu s těmito zásadami daňového řízení.

[2]

1.3.1 Zásada zákonnosti – odst. 1

Při správě daní jednají správci daně v řízení o daních (dále jen daňové řízení) v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Zásada zákonnosti je podstatně širší pojem, nežli je povinnost správců daně, daňových subjektů a třetích osob postupovat v daňovém řízení. Tato zásada, která má absolutní přednost pro celé daňové řízení, je postavena na ústavní zásadě obsažené v Listině základních práv a svobod, podle které je možno ukládat daně pouze na základě zákona.

Správce daně, ale i daňový subjekt mají povinnosti dodržovat právní normy, které jsou součástí právního pořádku našeho státu. Tedy zejména Ústavu ČR, zákony a další obecně závazné právní předpisy, včetně ZSDP. Tedy nikoliv Pokyny řady D-x, které nejsou obecně závaznými právními předpisy a kterými se správce daně řídit nesmí, pokud jsou v rozporu se zákonem. Pokud jde o daňové subjekty, pro ty je závazné pouze to, co bylo publikováno nebo registrováno ve Sbírce zákonů České republiky.

Z dikce zásady zákonnosti vyplývá, že správce daně není vázán povinností přednostně chránit zájem obce, která je příjemcem některých daňových výnosů. Zde by striktně vzato měl správce daně postupovat odlišně než u daně, jejíž výnos je příjmem státu. V praxi se to pochopitelně neděje.

[1]

Konkrétním ustanovením ZSDP, které tuto zásadu realizuje, je např. ust. § 32 odst. 2 písm. d), podle něhož je základní náležitostí rozhodnutí vydané správcem daně jeho výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Pokud by tato náležitost v rozhodnutí chyběla, bylo by takové rozhodnutí neplatné (§ 32 odst. 7 ZSDP). Na druhé straně, pokud daňový subjekt podá odvolání proti rozhodnutí správce daně, je nezbytnou náležitostí tohoto odvolání uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí - v případě absence této náležitosti vyzve správce daně subjekt k jejímu doplnění. Obdobně může správce daně hodnotit důkazy pouze tehdy, jestliže důkazní prostředky, které byly jako důkazy osvědčeny, nebyly získány v rozporu se zákonem.

[1]

1.3.2 Zásada vzájemné součinnosti a přiměřenosti – odst. 2

Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Daňový subjekt má procesní právo i procesní povinnost spolupracovat se správcem daně při zjišťování podkladů pro rozhodnutí o daňové povinnosti. Totéž právo i povinnost má i správce daně, který nemůže daňový subjekt z řízení vyloučit z jiných než ze zákonných důvodů. Zásada součinnosti tedy znamená nejen povinnost součinnosti správce daně s daňovým subjektem, ale současně znamená i to, že daňový subjekt má zákonné právo na součinnost se správcem daně v daňovém řízení.

Dále je v ZSDP zakotvena zásada přiměřenosti, podle které správce daně volí v daňovém řízení takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují, ale umožňují ještě dosáhnout cíle řízení. Pokud však objektivně neexistuje výběr, použije správce daně i takový prostředek, který daňový subjekt zatíží podle jeho názoru neúnosně. Pro zásadu přiměřenosti lze podřadit i povinnost správce daně postupovat v daňovém řízení rychle a hospodárně.

[1]

Jedná se o zásadu daňového řízení, která spolu se zásadou volného hodnocení důkazů, uvedenou v ust. § 2 odst. 3 ZSDP, je nejčastěji napadána žalobami ve správním soudnictví, když žalobci namítají, že tato zásada byla ze strany správců daně porušena, že správce daně neměl zájem o součinnost s daňovým subjektem, že správce daně nevolil v daňovém řízení jen ty prostředky, které by daňový subjekt nejméně zatěžovaly, že správce daně vedl daňové řízení neúměrně dlouho.

[2]

1.3.3 Zásada volného hodnocení důkazů – odst. 3

Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Tato zásada spočívá v tom, že nejsou stanovena pravidla, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání dokazované skutečnosti, a v tom, že není stanovena důkazní síla (věrohodnost) každého důkazního prostředku. Správce daně zhodnotí důkazy podle svého volného, tj. zákonem neupraveného, uvážení. Úvahou správce daně je zde třeba rozumět myšlenkovou činnost pracovníků správce, kterou přisuzují hodnoty pravdivosti jednotlivým získaným důkazním prostředkům. Je to velmi složitý myšlenkový proces, který se opírá o logická pravidla a věcně o obecnou zkušenost pracovníků správců daně.

Správce daně je povinen chránit zájem státu, který je pro něho prioritní. Je zcela v jeho pravomoci posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není ani povinen vzít v úvahu všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Vždy však platí, že se musí s těmito důkazními prostředky nejprve nějakým způsobem vyrovnat. Je totiž jeho povinností zjistit skutkový stav dostatečným a zákonným způsobem. Právní zjištění, které z takto zjištěného skutkového stavu správce daně dovodí, nesmí být s tímto skutkovým stavem v rozporu. Při svém rozhodování nesmí porušit pravidla logického vyvozování.

[1]

1.3.4 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti – odst. 4 a 5

V § 2 odst. 4 ZSDP se uvádí, že daňové řízení je neveřejné.

V ust. § 2 odst. 5 ZSDP je uvedeno, že jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Tato povinnost však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že je oprávněná tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu. Této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených tímto zákonem.

Obě tyto zásady představují prostředek právní ochrany daňových subjektů, neboť zaručují nezneužití informací zejména o majetkových poměrech daňových subjektů nepovolanými osobami. Osoby, jichž se povinnost mlčenlivosti týká, mohou být zproštěny této povinnosti pouze za podmínek stanovených tímto zákonem. To, spolu se zásadou mlčenlivosti, představuje relativně účinnou obranu daňového tajemství proti nekontrolovanému prolamování daňového tajemství nepřímými novelami zákona. Jde o naprostou výjimku v našem právním řádu, snažící se narušit působení principu, že aplikace pozdějšího zákona má přednost před zákonným textem starším.

Zásada neveřejnosti má zcela odlišný obsah, nežli zásada mlčenlivosti. Daňový subjekt může zveřejňovat údaje o své povinnosti a o úkonech provedených v daňovém řízení, pokud svědčí pouze o jeho daňové povinnosti, ovšem nemůže přizvat veřejnoprávní sdělovací prostředky k účasti na daňovém řízení. Zásada mlčenlivosti se uplatňuje zpětně, ohledně údajů, které v daňovém řízení již vyšly najevo a existují z ní výjimky, zatímco zásada neveřejnosti se uplatňuje aktuálně a výjimky z ní ZSDP nepřipouští. Přesto v praxi platí, že daňové řízení je v praxi neveřejné pouze v zásadě. Existují totiž úkony, kde veřejnost vyloučit nelze. Tak je tomu v průběhu exekuce, neboť dražbu bez účasti veřejnosti provádět nelze.

Mlčenlivost je širším pojmem než státní, hospodářské či služební tajemství. Jejím předmětem je nejen vše, co souvisí s daňovým řízením, ale i např. osobní poměry daňových subjektů. Zásada mlčenlivosti se vztahuje na všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení. Tedy nejen na třetí osoby, ale i na pracovníky správců daně, a to v plném rozsahu. Povinnost mlčenlivosti se pochopitelně nevztahuje na daňové subjekty, pokud jde o údaje z daňového řízení jich samých, které nemají vliv na daňovou povinnost jiného subjektu.

1.3.5 Zásada distanční a zásada oficiality – odst. 6

Daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.

Podle odst. 6 ZSDP je správce daně povinen zahájit daňové řízení i z vlastního podnětu, za zde uvedených podmínek. To znamená, že daňové řízení je ovládáno jak zásadou oficiality, kdy správce daně zahajuje řízení z vlastního podnětu, tak i zásadou dispoziční, kdy je řízení zahájeno z podnětu daňového subjektu nebo jiné osoby.

Zásadu oficiality nelze chápat zúženě, pouze ve smyslu zahájení řízení. Správce daně z úřední povinnosti mimo jiné provádí daňové kontroly, zastavuje daňové řízení, provádí vyhledávací činnost, vyzývá k podání daňového přiznání, pokud je subjekt nepodal sám, obstarává si důkazní prostředky či pomůcky i bez součinnosti s daňovým subjektem, nařizuje provedení mimořádných opravných prostředků, převádí přeplatky na úhradu nedoplatků, penalizuje tyto nedoplatky, uplatňuje zajišťovací instituty i provádí daňovou exekuci. Zásada oficiality tedy platí pro celé daňové řízení.

[1]

Zásada distanční, která je opakem zásady oficiality a podle níž může daňový subjekt disponovat svým procesním nárokem, pokud to zákon připouští, rovněž neplatí pouze pro zahájení daňového řízení. V ZSDP jsou stanoveny tři možnosti, kdy se tyto zásady uplatňují:

- První možností je, že se na daný institut vztahují obě tyto zásady. Tak například řízení o mimořádných opravných prostředcích. Řízení lze zahájit jak na žádost daňového subjektu, tak i z úřední povinnosti.
- Druhou možností je, že lze uplatnit pouze zásadu dispoziční. Například podat odvolání proti rozhodnutí správce daně může pouze daňový subjekt, a ne správce daně. Dále může pouze navrhovatel vzít zpět svůj návrh za podmínek stanovených zákonem. Rovněž podat dodatečné daňové přiznání v případě snížení daňové povinnosti a podat žádost o vrácení přeplatku, může pouze daňový subjekt.
- Poslední možností je uplatnění zásady oficiality, a to jednak při prověřování daňového základu nebo typicky v případech, kdy daňový subjekt neposkytuje povinnou sou-

činnost. Proto bývá uplatnění zásady oficiality nezřídka spojeno s uplatněním sankcí v daňovém řízení.

[1]

1.3.6 Zásada neformálnosti řízení – odst. 7

Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

To znamená, že zastřená nesprávná kvalifikace určité činnosti či úkonů s ní spojených se nemůže stát pro daňové řízení směrodatným podkladem pro stanovení nebo vybrání daně, protože rozhodující je vždy skutečný obsah této činnosti nebo úkonů. Tuto zásadu je možné nazvat jako zásadu skutečného obsahu právního úkonu, či jako zásadu neformálnosti daňového řízení. V podstatě jde o derogaci účinnosti simulovaných právních úkonů (prakticky užití zásady materiální pravdy, která má přednost pravdou formální). Pokud správce daně v daňovém řízení zjistí, že právní úkon, který je formálně bezvadný, ve skutečnosti pouze zastírá jiný právní úkon, který má odlišné (a pro daňový subjekt obvykle méně příznivé) daňové dopady, následuje aplikace § 2 odst.7 ZSDP. Právě tato zásada, spolu se zásadou volného hodnocení důkazů, je jednou z nejúčinnějších zbraní správců daně v jejich úsilí o odhalování daňových úniků. Správce daně je oprávněn posoudit důkazy podle své úvahy, což v zásadě znamená, že na právní úkon, kvalifikovaný jako právní úkon simulovaný, správce daně nebere při svém rozhodování ohled a rozhodne na základě jiných důkazů o skutečném obsahu právního úkonu, které získá v průběhu důkazního řízení. Posuzuje totiž každý důkaz jednotlivě a současně všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech.

[1]

V daňovém řízení je nutno vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu, případně z jiné rozhodné skutečnosti, bez ohledu na to, je-li zastřen skutečný stav stavem formálně právním. Zásada, že v daňovém řízení platí vždy skutečný obsah právního úkonu, vyjadřuje, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, rozhodné pro stanovení či vybrání daně, bez ohledu na stav formálně právní. Daňové předpisy neobsahují interpretační pravidla pro výklad a způsob vyjádření právního úkonu, a proto nutno vyjít z úvahy obecné, stanovené

v ustanovení § 35 občanského zákona, kde je uvedeno, že právní úkony nutno vykládat zejména podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, a dále podle toho, co způsob jeho vyjádření obvykle znamená.

[1]

1.3.7 Zásada rovnosti subjektů – odst. 8

Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.

Zásada rovnosti postavení daňových subjektů v daňovém řízení zajišťuje všem subjektům před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Tedy bez ohledu na majetek, velikost firmy či na výsledek voleb. Tato rovnost je ovšem pouze mezi subjekty, nejde o rovnost mezi správcem daně na straně jedné a daňovým subjektem na straně druhé. Správce daně, který má úplně jiná práva a povinnosti nežli daňový subjekt, vystupuje v daňovém řízení z pozice vrchnostenské.

[2]

Mezi základními zásadami daňového řízení není uvedena tzv. zásada materiální (objektivní) povahy. Tato skutečnost vyplývá z rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Není totiž povinností správce daně zjišťovat úplně a přesně skutkový stav věci, pokud k tomu daňový subjekt nevytvoří předpoklad. Naopak je na tomto subjektu, aby prokázal, že jím uvedené skutečnosti jsou pravdivé. Navíc, pokud správce daně vyměřuje podle pomůcek, nelze zásadu materiální pravdy realizovat. Přesto je tato zásada obsažena v ust. § 2 odst. 7 ZSDP a částečně je obsažena i v těch ustanoveních ZSDP, které upravují opravné prostředky proti rozhodnutím správce daně.

[1]

V § 2 odst. 9 ZSDP je uvedeno, že právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní i ostatní obecně závazné právní předpisy.

1.4 Daňová kontrola

Pojem správa daně v sobě mimo jiné zahrnuje i právo správce daně kontrolovat plnění daňových povinností daňových subjektů. K problematice daňové kontroly se úzce váže ustanovení § 16 ZSDP, ale i některá další ustanovení ZSDP, jako ustanovení o místní příslušnosti, o dokazování, o svědcích a o osobách přezvědých, o zastupování, o sepisování protokolu o ústním jednání, o lhůtách, o doručování, o nahlížení do spisů.

Kontrolu u daňového subjektu je oprávněn provést ten finanční úřad, který je místně příslušný ke správě kontrolované daně. Zahájení daňové kontroly je úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, a má proto za důsledek obnovu běhu prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Po uplynutí této lhůty právo správce daně daň vyměřit či doměřit zaniká. Z tohoto úkonu plyne omezení pro daňový subjekt, a to, že po zahájení daňové kontroly již nelze platně podat dodatečné daňové přiznání, a to až do doby nabytí právní moci dodatečného platebního výměru eventuálně vydaného na základě provedené kontroly.

[1]

Daňová kontrola může být buď komplexní, to znamená, že správce daně podrobí kontrole všechny v úvahu přicházející daně, k nimž je subjekt zaregistrován, nebo bude zaměřena pouze na jednu daň. Kontrola může být provedena buď pouze na určitá zdaňovací období nebo za všechna dosud neprekludovaná zdaňovací období. Pokud jde o to, jak dlouho může kontrola trvat, ZSDP takovou lhůtu nestanoví. Jsou známy případy, kdy kontrola trvala několik hodin, ale i případy, kdy trvala několik let, a to tehdy, když správce daně dožaduje provedení místního šetření jiným správcem daně anebo si opatřuje důkazní prostředky u třetích osob, a to i v zahraničí.

Zákon vyžaduje od kontrolovaného daňového subjektu na straně jedné i od správce daně na straně druhé součinnost, nezbytnou pro naplnění cíle daňové kontroly, jímž je zpravidla prověření daňového základu. Proto stanoví subjektu jak povinnosti, tak i práva. O tom, že problémy při vzájemné komunikaci v průběhu daňové kontroly jsou převážně na straně kontrolovaných subjektů, zejména pokud jde o výklad a praktickou aplikaci jejich povinností, není sporu. Nedostatky při vzájemné komunikaci jsou i na straně správců daně.

[1]

Právě institut daňové kontroly si takové posílení jistoty a práv daňového subjektu vyžaduje, zejména vysvětlení si nejasností a odstranění případného nesprávného postupu správce daně dříve, než bude daňová kontrola skončena a zahájeno řízení vyměřovací, tedy kdy bude přistoupeno k případnému doměření daně, a to hmotněprávním rozhodnutím, které je již zcela přezkoumatelné v dvojinstačním odvolacím řízení.

[2]

O výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Projevem zásady součinnosti mezi daňovým subjektem a správcem daně v průběhu daňové kontroly je i právo kontrolovaného subjektu na projednání zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole není veřejnou listinou jako protokol o ústním jednání. Není ani rozhodnutím, takže se proti ní nelze odvolat. Správce daně by ji měl zpracovat tak, aby byla použitelná jako důkazní prostředek. Pokud jde o obsah zprávy, ZSDP nic bližšího neuvádí. Z logiky zákona však vyplývá, co musí být jejím obsahem.

[1]

Daňové řízení je nutno vnímat v celém kontextu. Protože je vyloučen odkladný účinek rozhodnutí, kterým se daňová povinnost vyměřuje či doměřuje, a daňový subjekt je povinen hradit daňovou povinnost bezprostředně, byť podal odvolání, o němž může být rozhodnuto až s delší časovou prodlevou, je nutno, pro zmínění dopadu případně nesprávně stanovené daňové povinnosti, věnovat velkou pozornost úkonům, které předcházejí vyměření či doměření daně. Takovým úkonem je právě daňová kontrola. A právě to je důvod, proč zákon umožňuje daňovému subjektu podat námitky proti postupu správce daně v daňové kontrole, tedy ještě před případným vlastním vyměření či doměření daně.

[2]

1.5 Vytýkací řízení

V případě, že správce daně po podání daňového přiznání daň konkludentně nevyměří, neboť má pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí tyto pochybnosti daňovému subjektu formou výzvy dle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Ve výzvě správce daně daňový subjekt vyzve, aby se k pochybnostem vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo nepravdivost údajů řádně prokázal. Dále v ní daňovému subjektu stanoví přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší patnácti dnů a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu, tj. o možnosti vyměřit daňovou povinnost podle pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si i bez součinnosti s daňového subjektu opatřil. Výzva správce daně by měla přiměřeně obsahovat, čeho se pochybnosti správce daně týkají, tedy neměla by obsahovat pouhou dikci ust. § 43 ZSDP. Podklady pro věcný obsah této výzvy získává správce daně většinou z místního šetření prováděného v souladu s ust. § 15 ZSDP.

[2]

Pokud správce daně použije k odstranění pochybností výzvy, musí být tato výzva dostatečně určitá, aby mohl daňový subjekt jednoznačně reagovat. Pokud požaduje správce daně ve výzvě pouze podání vysvětlení, nemůže spojovat s nesplněním takové výzvy jeden z krajních následků daňového řízení, tj. vyměření daně bez součinnosti s poplatníkem na základě pomůcek, které má k dispozici.

Z dikce § 43 odst. 1 ZSDP vyplývá následující zákonné náležitosti, které tvoří část výroku výzvy, kterou správce daně vytýká řízení:

- Sdělení těchto pochybností daňovému subjektu. Tedy nikoliv sdělení toho, že správce daně jakési blíže neurčené pochybnosti má, ale sdělení konkrétních pochybností, které správce daně ve vztahu k podanému daňovému přiznání pojal.
- Vyzvání daňového subjektu, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil.

Pokud výzva správce daně uvedené náležitosti neobsahuje, jde jednoznačně o vadné rozhodnutí.

[1]

Pokud jde o průběh vytýkacího řízení, to začíná doručením výzvy správce daně daňovému subjektu, aby v jím stanovené, minimálně patnáctidenní lhůtě ve výzvě uvedené pochybnosti odstranil. Současně správce daně daňový subjekt poučí o tom, že v případě tuto povinnost výzvou uloženou nesplní, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici anebo které si sám opatří, i bez součinnosti s daňovým subjektem.

[1]

Cílem vytykácího řízení je tedy odstranit pochybnosti správce daně ohledně podaného daňového přiznání a jeho výsledkem je v optimálním případě protokol, v němž správce daně konstatuje, že jeho pochybnosti byly odstraněny a že tedy daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně tvrzení v daňovém přiznání uvedených unesl, nebo naopak uznává, že daňový základ a daň mají být v odlišné výši. Pokud by daňový subjekt s výsledkem vytykácího řízení nesouhlasil, nic to nemění na tom, že správce daně vydá platební výměr na částku daně, kterou ve vytykáčím řízení zjistil. Daňový subjekt může v každém případě využít možnosti dané mu v § 32 odst. 9 ZSDP a požádat o sdělení důvodů rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou a pochopitelně může i využít příslušných opravných prostředků proti platebnímu výměru.

[1]

V průběhu vytykácího řízení je povinností daňového subjektu odstraňovat pochybnosti správce daně ohledně údajů uvedených v daňovém přiznání daňového subjektu. Správce daně v jeho průběhu tedy vlastně prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a je v zájmu daňového subjektu, aby mu bez zbytečného prodlení předložil či navrhl dostatek důkazních prostředků, které prokazují jeho tvrzení ohledně daňové povinnosti, které je obsahem jeho daňového přiznání.

[1]

1.6 Odvolání

Odvolání je v daňovém řízení nejrozšířenějším opravným prostředkem, ovládaným výhradně zásadou distanční. Odvolací řízení je tedy možné zahájit pouze na návrh příjemce napadeného rozhodnutí, případně osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt (zástupce, správce konkursní podstaty). Odvolání může podat příjemce rozhodnutí proti stanovení daňového základu a daně, současně však i proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevyklučuje, a to písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje.

Ze zákona taktéž vyplývá, že proti rozhodnutím, zejména výzvám podle § 43 ZSDP, která předcházejí pravomocnému stanovení daňového základu a daně, se nelze samostatně odvo-

lat. Tedy jde o vyloučení možnosti podat řádný opravný prostředek vůči rozhodnutím procesní povahy, nicméně s podmínkou, že se jedná o rozhodnutí, která předcházejí pravomocnému stanovení daňového základu a daně. Tzn., že vůči rozhodnutím, která by tuto podmínku nesplňovala, musí být opravný prostředek připuštěn. Příkladem by byla např. výzva k součinnosti třetích osob dle ust. § 34 ZSDP, uplatňovaná v rámci vymáhacího řízení, kdy není pochyb o tom, že daň již pravomocně stanovena byla a tudíž je nutné připustit podání řádného opravného prostředku proti této výzvě.

[2]

Zákon o správě daní a poplatků rozlišuje mezi opravnými prostředky řádnými, které lze podat pouze do doby nabytí právní moci rozhodnutí, a opravnými prostředky mimořádnými, které lze podat i poté, co rozhodnutí nabylo právní moci.

Rozdíl mezi jednotlivými řádnými opravnými prostředky, upravenými ZSDP, spočívá v tom, že zatímco odvolání je řádným opravným prostředkem dvoustupňovým (neboť o jeho případném zamítnutí nerozhoduje ten správce daně, které napadené rozhodnutí vydal, ale odvolací orgán), ostatní řádné opravné prostředky jsou opravnými prostředky jednostupňovými. To znamená, že o nich rozhoduje správce daně, který vydal napadené rozhodnutí, bez ohledu na to, zda se opravnému prostředku vyhoví anebo zda se zamítne. Nejdůležitějším řádným opravným prostředkem je tedy odvolání, které lze podat proti těm nejzávažnějším rozhodnutím správce daně.

[1]

ZSDP k možnosti podat odvolání uvádí, že se příjemce rozhodnutí může odvolat proti stanovení daňového základu a daně správcem daně, jakož i proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo tam, kde to zákon nevyklučuje. Pokud tedy zákon v právní úpravě konkrétního institutu ve věci opravného prostředku mlčí, je řádným opravným prostředkem odvolání. K podání odvolání je aktivně legitimován příjemce rozhodnutí. Pokud odvolání podá někdo jiný, zjišťuje správce daně za pomoci výzvy vydané podle ust. § 21 odst. 5 ZSDP k odstranění vady podání, zda odvolání podala oprávněná osoba. Pokud není tato vada podání na výzvu správce daně odstraněna, např. není předložena plná moc, správce daně odvolání zamítne (ve smyslu ust. § 49 odst. 2 písm. c) ZSDP).

Odvolatel se může taktéž vzdát svého práva na odvolání po celou dobu odvolací lhůty, přičemž dnem vzdání se odvolání nabývá rozhodnutí, vůči kterému byl tento úkon učiněn,

právní moci. Odvolatel může vzít své odvolání zpět - může tak učinit kdykoliv poté, co odvolání podá, a to až do doby, než je o něm rozhodnuto. Odvolatel tak může učinit buď písemně nebo ústně do protokolu, popř. písemným záznamem, jehož náležitosti nejsou v zákoně upraveny. Měl by si ale uvědomit, že tak činí nezvratně, neboť doručením tohoto podání správci daně se odvoláním napadené rozhodnutí stává pravomocným. Nemůže tedy podat proti tomuto rozhodnutí nové odvolání, a to i kdyby dosud neuplynula zákonná lhůta pro jeho podání.

[1]

2 PROVEĎTE KRITICKOU ANALÝZU SOUČASNÉHO STAVU POSTAVENÍ POPLATNÍKA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V DAŇOVÉ KONTROLE A VE VYTÝKACÍM ŘÍZENÍ.

2.1 Postavení poplatníka v českém daňovém řádu

2.1.1 Právnícká osoba

Právnícká osoba je obchodní společnost, která je založená za účelem podnikání. Obchodními společnostmi jsou akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost, veřejná obchodní společnost. Společnost s ručením omezeným a akciová společnost mohou být založeny i za jiným účelem, pokud to zvláštní předpis nezakazuje. Vznik právnícké osoby se zapisuje do obchodního rejstříku vedeného krajskými soudy - vzniká k datu zápisu v obchodním rejstříku. Za právníckou osobu navenek vystupuje její statutární orgán.

2.1.2 Úřední jazyk

Ustanovení § 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, poplatníkovi ukládá, že před správcem daně poplatník jedná v jazyce českém nebo v jazyce slovenském. Veškeré písemnosti, které jsou poplatníkem podány správci daně, se překládají v češtině nebo slovenštině a listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do jednoho z těchto jazyků. Správce daně může v odůvodněných případech upustit od toho, aby listinné důkazy byly opatřeny úředními překlady. Občané České republiky příslušející k národnostním menšinám a etnickým menšinám mohou jednat před správcem daně ve svém jazyce, musí si však obstarat tlumočnicka zapsaného v seznamu tlumočnicků. Náklady na tohoto tlumočnicka nese správce daně.

[6]

2.1.3 Místní příslušnost

V ustanovení § 4 ZSDP je uvedeno, že místní příslušnost se u právnícké osoby řídí sídlem společnosti. Nelze-li u poplatníka určit místní příslušnost, řídí se místem, kde má stálou provozovnu nebo místem, v němž daňový subjekt vykonává na území České republiky

hlavní část své činnosti, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění, popř. místem, v němž se nachází na území ČR převážná část poplatníkovra nemovitého majetku.

[6]

2.1.4 Osoby zúčastněné na řízení

Daňového řízení vedeného správcem daně se zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty a třetí osoby. Všechny osoby zúčastněné na řízení jsou povinny na požádání prokázat svoji totožnost.

Třetími osobami se rozumějí:

- svědci a osoby přezvědne,
- osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení,
- znalci, auditoři a tlumočníci,
- ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhavého řízení,
- správci konkursní podstaty, zvláštní správci, zástupci správce nebo vyrovnací správci,
- státní orgány a orgány obcí
- případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem.

[6]

2.1.5 Svědci a osoby přezvědne

Svědka je fyzická osoba mající vypovídat o skutečnostech, které poznala svými smysly. Osobou přezvědnu je také fyzická osoba, která vypovídá o skutečnostech, které nepoznala svými smysly (jedna paní povídala). Může však jít i o osobu právnickou, zejména odborné posudky, audity, apod. V průběhu jednání může přezvědna osoba přecházet od postavení svědka k postavení znalce, ale toto postavení musí být vždy v kterékoliv části výpovědi zřejmé. Dále nesmí lhát, o tom co viděla, ví nebo čeho byla účastna. Naopak se může zcela beztretně mýlit ve svých úsudcích (je věcí správce daně, aby výpověď zhodnotil), nelze ji v tomto stíhat pro křivou výpověď.

Svědka i osoba přezvědna jsou povinni vypovídat o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajícího se jiných osob, pokud jsou mu známy. Musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet. Správce daně může svědkovi nebo osobě přezvědne uložit, aby se dostavil

osobně k podání výpovědi. Výpověď může odepřít ten, kdo by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Osobou blízkou se pro účely zákona o správě daní a poplatků rozumí manžel, druh, příbuzný v řadě přímé, a jeho manžel, sourozenec a jeho manžel, osvojitel a jeho manžel, osvojenec a jeho potomci, manžel osvojence a manželé jeho potomků. Jako svědek nebo osoba přezvědná nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil státní tajemství, nebo zákonem uloženou nebo zákonem uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má.

[6]

Z prostředí soudního řízení se autorovi zalíbilo populistické vyjádření pojmů svědek, znalec a soudce. Svědek je ten, co viděl, ale nerozumí tomu. Znalec je ten, co neviděl, ale rozumí tomu. Soudce je pak ten, co neviděl, nerozumí tomu, ale musí rozhodnout.

[6]

2.1.6 Zastupování

V souladu s ust. § 9 ZSDP může každý před správcem daně samostatně jednat v tom rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti. Za právnickou osobu jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat.

Daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Zastupování daňového subjektu zástupcem nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Daňový subjekt je povinen výzvě správce daně vyhovět. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět.

[6]

2.1.6.1 Plná moc

Co je to plná moc? Je to jednostranný právní úkon zmocnitele, tedy toho, kdo se chce nechat zastupovat, kterým prohlašuje vůči třetí osobě, že zmocnil jinou osobu jako oprávněnou (zmocněnce), aby ho v dohodnutém rozsahu zastupovala. Existují však i názory, že plná moc je dvoustranný právní úkon – dohoda, a proto někteří správci daně vyžadují přijetí plné moci písemně zmocněncem. Z díkce ust. § 31 občanského zákoníku však jednoznačně vyplývá, že se jedná o právní úkon jednostranný, byť učiněný po vzájemné dohodě. Za tento právní úkon, udělení plné moci, nese daňový subjekt vůči správci daně odpovědnost se všemi právními důsledky. Proto je velmi důležité zvážit, komu plnou moc uděluje. Výše zmíněné prohlášení zmocněnce, že plnou moc přijímá, však není ke škodě věci. V některých zpravidla kolizních případech může správce daně ověřit pravdivost tvrzení daňového subjektu výzvou dle ust. § 31 odst. 9 ZSDP. Vzhledem k tomu, že plná moc musí být uložena u správce daně, je nutné, aby měla písemnou formu.

Z plné moci musí vyplývat kdo zmocňuje (tedy jméno, příjmení nebo obchodní jméno firmy včetně sídla, adresy, IČO, RČ) a kdo je zmocněn (tedy přesné označení osoby, pakliže se jedná o daňového poradce i evidenční číslo osvědčení), a také ostatní údaje (tedy vymezení předmětu a rozsahu plné moci).

Rozeznáváme plnou moc generální (obecnou), to je taková plná moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům. Zástupci pak správce daně doručuje veškerou korespondenci. A plnou moc speciální (zvláštní), která opravňuje zmocněnce pouze k jednotlivým nebo několika právním úkonům určitého druhu. Správce daně pak doručuje korespondenci jen týkající se těchto úkonů. V plné moci je nakonec uvedeno datum vydání, její účinnost, případně doba platnosti a místo jejího vyhotovení a podpis (případně i razítko) zmocnitele.

[6]

2.1.7 Protokol o ústním jednání

O ústním jednání v daňovém řízení sepíše správce daně protokol, který je veřejnou listinou. Pojem veřejná listina je definován v ustanovení § 134 občanského soudního řádu. Jde o listinu vydanou českými soudy nebo jinými státními orgány. Listina musí být vydána v mezích pravomoci soudu nebo jiného orgánu nebo musí jít o listinu, která je zvláštními předpisy prohlášena za veřejnou. Veřejná listina je vždy důkazním prostředkem. Nejedná se tedy o listinu určenou k zveřejnění, jak se někteří domnívají. Zpravidla si pletou pojmy „veřejná listina“ a „veřejná vyhláška“. Protokol je důkazem o tom, co je v něm uvedeno.

Veřejnost listiny znamená vyšší důkazní sílu než listina soukromá. Vyvrátit skutečnosti ve veřejné listině lze jen obtížně. Veřejnost listiny tedy neznamená porušení zásady neveřejnosti daňového řízení. Nelze tedy uvést do protokolu jisté skutečnosti a třeba na druhý den přijít s tím, že vše bylo jinak.

Z protokolu musí být zejména patrné, kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, souvislé vylíčení jeho průběhu, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí. Dále udělená poučení, vyjádření poučených osob, jejich návrhy nebo námitky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí o těchto návrzích nebo námitkách. Protokol podepisují po seznámení se s ním všechny osoby, které se jednání nebo provedení úkonu zúčastnily. Odepření podpisu, důvody tohoto odepření a námitky proti obsahu protokolu se v něm zaznamenávají. Bezdůvodné odepření podpisu nemá vliv na důkazní moc protokolu. Vzdálila-li se osoba na jednání zúčastněná před podpisem protokolu, nutno tuto okolnost v protokolu zaznamenat s uvedením důvodu. Opis protokolu vydá správce daně daňovému subjektu, s nímž bylo ústně jednáno. Součástí protokolu jsou i ujednání přijatá při ústním projednávání věci a rozhodnutí vyhlášená při jednání.

[5, 6,7]

Protokol se sepisuje tedy vždy, když chce osoba učinit podání do protokolu. Sepisuje se také v případě daňové kontroly, místního šetření či vyhledávací činnosti. Předpokladem sepsání protokolu jsou alespoň dva jednající subjekty, z nichž jeden je vždy správce daně. V praxi se však protokol neseписuje při každém jednání. Bylo-li však osobě odmítnuto sepsání protokolu, a tato je přesvědčena, že tímto odepřením je poškozena na svých právech, může se dožadovat realizace svého práva u nadřízeného vedoucího pověřeného pracovníka správce daně.

[6]

2.1.8 Lhůty

V ustanovení § 14 ZSDP je uvedeno, že osoby zúčastněné na daňovém řízení mohou z důležitých důvodů před uplynutím stanovené lhůty požádat správce daně o její prodloužení k úkonům, jichž se tato lhůta týká. Na první žádost o prodloužení, pokud se nejedná o zákonnou lhůtu, povolí správce daně vždy prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Na rozdíl od prodloužo-

vání lhůt zákonných, kde plně platí volná úvaha správce daně a případně zákonné omezení, je pro prodloužení lhůt stanovených správcem daně zkonstruována v § 14 odst. 3 ZSDP jakási automatika. Je to však potřebné zdůraznit před uplynutím lhůty. Po uplynutí lhůty nemá správce daně možnost žádosti daňového subjektu vyhovět. Správce daně však nemůže povolit delší prodloužení lhůty, než o jaké je daňovým subjektem žádáno. Nerozhodli-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené.

[6]

Pro účely daňového řízení se použijí lhůty zákonné, ať již jde o hmotně právní či procesní, nebo lhůty, které stanoví rozhodnutím správce daně na základě a v mezích zákona, podle zásady přiměřenosti.

Povinností daňového subjektu je správcem daně stanovenou lhůtu vyžádaného úkonu dodržet. Lhůta kratší osmi dnů se určuje jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvlášť naléhavé. V případě, že daňový subjekt požádá správce daně o prodloužení lhůty, je povinen ve své žádosti uvést přezkoumatelné důvody, tedy uvést důkazy, pro které je prodloužení žádáno. Tyto důkazy musí označit a doložit. Nestačí je tedy pouze verbálně (slovně) uvést. V opačném případě je podání neúplné.

[6]

2.1.9 Nahlížení do spisů

Daňový subjekt i jeho zástupce má právo nahlížet do spisů týkajících se jeho daňových povinností. Daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. S právem nahlížet do spisu souvisí i právo na požádání správce daně o vydání doslovných opisů nebo stejnopisů či výpisů nebo potvrzení o skutečnostech v nich uvedených ze spisového materiálu, do něhož lze nahlížet nebo kde to bylo povoleno. Správce daně ověří jejich shodu s originálem, vyznačí na nich účel jejich užití a vydá je daňovému subjektu. Tyto úkony jsou osvobozeny od správních poplatků, nejde-li o listiny, které daňový subjekt od správce obdržel dříve. Duplikáty tedy správním poplatkům podléhají.

Proti rozsahu, v jakém mu bylo správcem daně povoleno nahlédnout do spisů, má daňový subjekt právo podat odvolání ve lhůtě patnácti dnů ode dne, kdy do spisu nahlížel. V tomto případě se odvolání podává proti verbálnímu rozhodnutí správce daně.

[6]

2.1.10 Předvolání a předvedení

V souladu s ustanovením § 29 ZSDP předvolá správce daně osobu, jejíž osobní účast v daňovém řízení je nutná, a v předvolání současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou. V případě, že se předvolaný bez omluvy nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně požádat i o jeho předvedení příslušné orgány policie, obecní policie.

[6, 7]

Aby finanční úřady mohly plnit své úkoly, musí mít možnost předvolat si daňové subjekty či třetí osoby, jejichž součinnost v řízení je potřebná. Předvolaný daňový subjekt či třetí osoba je povinen se dostavit. Neučiní-li tak, může správce daně použít vůči němu sankci. Z dikce ustanovení je zřejmé, že tak správce daně učiní písemnou formou. Správce může požádat i o předvedení osoby. Podmínkou předvedení je, aby osoba, o jejíž předvedení se jedná, byla řádně předvolána, aby se nedostavila bez omluvy opakovaně a aby byla předem o možnosti předvedení poučena. O předvedení žádá správce daně příslušné orgány policie, tedy i obecní. Vlastní akt předvedení se uskutečňuje podle zákona o policii.

[6]

2.1.11 Ochrana před nečinností § 34c

S účinností od 1.8.2006 je daňový subjekt oprávněn svým podnětem upozornit nejbližší nadřízeného správce daně, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože

- nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynulo 6 měsíců ode dne, kdy byl vůči daňovému subjektu učiněn poslední úkon v řízení, kterého se předpokládá nečinnost týká,
- nevydal rozhodnutí, ačkoli již došlo k soustředění podkladů potřebných pro vydání tohoto rozhodnutí, nebo

- marně uplynula daňovým zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon.

Nadřízený správce daně podnět prověří, a pokud je důvodný, přikáže správci daně, který zásadu postupovat v řízení bez zbytečných průtahů porušil, odstranění zjištěného porušení. Nedojde-li k nápravě správcem daně, který zásadu porušil, do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná nadřízený správce daně nápravu ve své působnosti, popřípadě ve věci rozhodne sám nebo pověří jiného věcně příslušného správce daně ve svém územním obvodu tak, aby náprava byla provedena bezodkladně.

Neshledá-li nejblíže nadřízený správce daně podnět oprávněným, tento podnět odloží a daňový subjekt o tom vyrozumí s uvedením důvodů.

[7]

2.1.12 Penále § 37b

S účinností od 1.1.2007 vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty, popřípadě daně stanovené k přímému placení tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 % , je-li snižován odpočet daně, nebo
- c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

Správce daně sníží penále vzniklé podle odst. 1 písm. a) o penále uhrazené podle odst. 1 písm. c), pokud vzniklo z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu jejího snížení, které bylo penalizováno. Správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně. Pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání, dodatečného hlášení nebo vyúčtování, penále z částky, která je v něm uvedena, nezaniká.

[7]

2.1.13 Námitka

Podle ustanovení § 52 ZSDP má daňový subjekt právo uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Námitka musí být podána písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se o úkonu do-

zvěděl, a to u správce daně, který úkon provedl. Správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Podaná námitka nemá odkladný účinek pro samotné řízení.

[6, 7]

2.2 Dokazování

Daňové řízení je u nás, stejně jako v ostatních státech, postaveno na tom, že každý daňový subjekt má nejen povinnost přiznat daň (břemeno tvrzení), ale má i povinnost dokázat toto své tvrzení (břemeno důkazní). Povinnost dokazovat vyplývá mimo jiné nejen z § 31 odst. 9 ZSDP, ale i např. z § 43 ZSDP. Daňové řízení splní svůj účel, bude-li mít správce daně řádně objasněny všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Součinnost správce daně a osob zúčastněných na daňovém řízení se projevuje v dokazování tím, že je mezi ně rozdělena důkazní povinnost. Tato zásada platí po celé daňové řízení od zahájení až po ukončení. Jestliže správce daně zákonným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat v přiměřené lhůtě stanovené správcem. Pokud daňový subjekt neprokáže nebo pochybnosti správce daně nevyvrátí (neunese důkazní břemeno), je správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň podle pomůcek, které má nebo které si opatří i bez součinnosti s daňovým subjektem.

[6]

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.

[3]

Daňová kontrola je v podstatě řízením důkazním, které probíhá podle § 31 ZSDP se specifickými stanovenými v § 16 odst. 2, pokud jde o povinnosti kontrolovaného subjektu, a v

§ 16 odst. 4 ZSDP, pokud jde o jeho práva v průběhu daňové kontroly. Dokazování v daňové kontrole provádí správce daně a je nutno je vést v souladu se základními zásadami daňového řízení k zásadě volného hodnocení důkazů. Zásada volného hodnocení důkazů vyjadřuje postup správce daně, který při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V této souvislosti je třeba si povšimnout přesného znění ustanovení, neboť zde zákon požaduje po správci daně, který hodnocení důkazů provádí, aby byl hodnocen každý důkaz jednotlivě (tedy např. důkaz, který správce daně nepoužije, musí být zhodnocen v tom smyslu, proč nebyl přijat jako důkazní prostředek, popř. proč nebyl použit vůbec - že se jedná např. o duplicitní důkaz) a všechny ve své vzájemné souvislosti.

[1]

2.2.1 Základní pojmy

Dokazování je poznávání, potřebné pro pochopení věci, o níž má být nějakým orgánem rozhodnuto. Předchází rozhodnutí, které se vydává na základě jeho výsledků. Provádí se v řízení (procesech), která upravují příslušné zákony, např. občanský soudní řád, trestní řád, správní řád, zákon o správě daní a poplatků. Je to opatřování informací, které vedou k poznání určité skutečnosti na základě získaných poznatků zkonstruování jejího myšlenkového nebo jiného modelu. A současně vytvoření odůvodněného přesvědčení o tom, že tyto modely jsou správné, odpovídají skutečnosti, jsou věrné a pravdivé.

Důkazní prostředek je nositel informace, z něhož lze získat poznatky, potřebné pro dokazování. Listina je důkazní prostředek.

Důkaz je informace (poznatek), která snižuje míru neurčitosti ve znalostech o dokazované skutečnosti. Obsah listiny je důkaz.

Verifikace nebo-li ověřování pravdivosti je proces, ve kterém se o tom, co se nabízí k uvěření, zjišťuje, zda je to také uvěření hodné.

Dokazované skutečnosti, předmět dokazování je to, co má být dokázáno. Předmět dokazování je pojem vyššího řádu. V jeho rámci se může jednat, a zpravidla také jedná, o dokazování i více skutečností. Je-li v daňové kontrole předmětem dokazování daňová povinnost, pak je třeba dokázat minimálně tři skutečnosti: vznik daňové povinnosti, její výši a povinnou osobu. Kdo je povinným daňovým subjektem, tedy komu tato povinnost vznikla.

2.2.2 Důkazní břemeno daňového subjektu

Důkazní břemeno spočívá v odpovědnosti za výsledek dokazování, který stíhá účastníka řízení, z jehož strany nebyla při splnění povinnosti tvrzení určitých skutečností nutných k odůvodnění návrhu splněna i povinnost důkazní, tedy povinnost nabídnout o tvrzených skutečnostech též potřebné důkazy.

[2]

Dokazování v daňovém řízení je upraveno v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP určuje, že prvotně stíhá důkazní břemeno daňový subjekt a současně stanoví rozsah tohoto břemene. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[3]

Přechod důkazního břemene na správce daně nastupuje pouze tehdy, splnil-li daňový subjekt svoje důkazní břemeno, tedy nejen povinnost tvrzení, nýbrž i jeho druhou část, povinnost své tvrzení doložit. V daňovém řízení může nastat situace, že daňovému subjektu, který splnil povinnost tvrzení i povinnost důkazní, jak nejlépe uměl, se přesto nepodařilo ani nabídnutými a provedenými důkazy prokázat skutečnosti jím tvrzené. Za tohoto stavu však není zbaven svého důkazního břemene. Buď totiž musí nabídnout důkazy přesvědčivější nebo nést odpovědnost za neunesení důkazního břemene, která se projeví v nepříznivém výsledku pro něj. Teprve tehdy, podaří-li se daňovým subjektem tvrzené okolnosti také prokázat, zprostí se tím současně důkazního břemene a důkazní břemeno přechází na správce daně, jak stanoví ZSDP (§ 31 odst.8 písm. c).

[1]

Celá řada daňových subjektů znalost zákona o správě daní a poplatků podceňuje. Tím se dostává do zbytečných problémů při jednání s finančními úřady. Konečným důsledkem je pro ně často překvapivé a nepřiměřené dodatečné vyměření daně. Zaměstnanci finančního úřadu zákon o správě daní a poplatků znají a těchto znalostí přirozeně při jednání s daňovým subjektem využívají. Těžko může daňový subjekt kvalifikovaně dokazovat skutečnosti uvedené ve svém účetnictví nebo daňové evidenci, pokud nezná svá základní práva a povinnosti v daňovém řízení. V praxi si daňový subjekt často svým nekvalifikovaným jednáním své problémy, které by bylo možno vyřešit, jen zhorší. I zde platí stará známá zásada, že neznalost práva neomlouvá.

PRAKTICKÁ ČÁST

3 NA ZÁKLADĚ DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ VYPRACUJTE PROJEKT NA PROCESNÍ POCHYBENÍ SPRÁVCE DANĚ VYPLÝVAJÍCÍ Z POSTAVENÍ POPLATNÍKA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V DAŇOVÉ KONTROLE A VE VYTÝKACÍM ŘÍZENÍ.

Pro účely případové studie uvedené v diplomové práci jsem si vybrala poplatníka, kterého budu dále v textu nazývat, též daňový subjekt, společnost s názvem UNI a.s. Jedná se o akciovou společnost. Vycházela jsem ze skutečného případu, tudíž z důvodu mlčenlivosti nebudu v případové studii uvádět informace vedoucí k identifikaci daňového subjektu.

3.1 Údaje o daňovém subjektu

3.1.1 Údaje o daňovém subjektu

UNI, a.s.

Sluneční 325, 760 01 Zlín

DIČ: CZ 00113377

Předmětem podnikání:

- realitní činnost,
- inženýrská činnost ve stavebnictví,
- stavební dozor,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- koupe zboží za účelem jeho dalšího prodej a prodej

Obchodní společnost vznikla k datu zápisu do obchodního rejstříku, a to dne 1.1.1996. Daňový subjekt byl zaregistrován u místně příslušného finančního úřadu k datu 1.1.1996, a to k dani z příjmů právnických osob, k dani z přidané hodnoty, k dani z příjmů ze závislé činnosti, k dani z nemovitosti a k dani silniční.

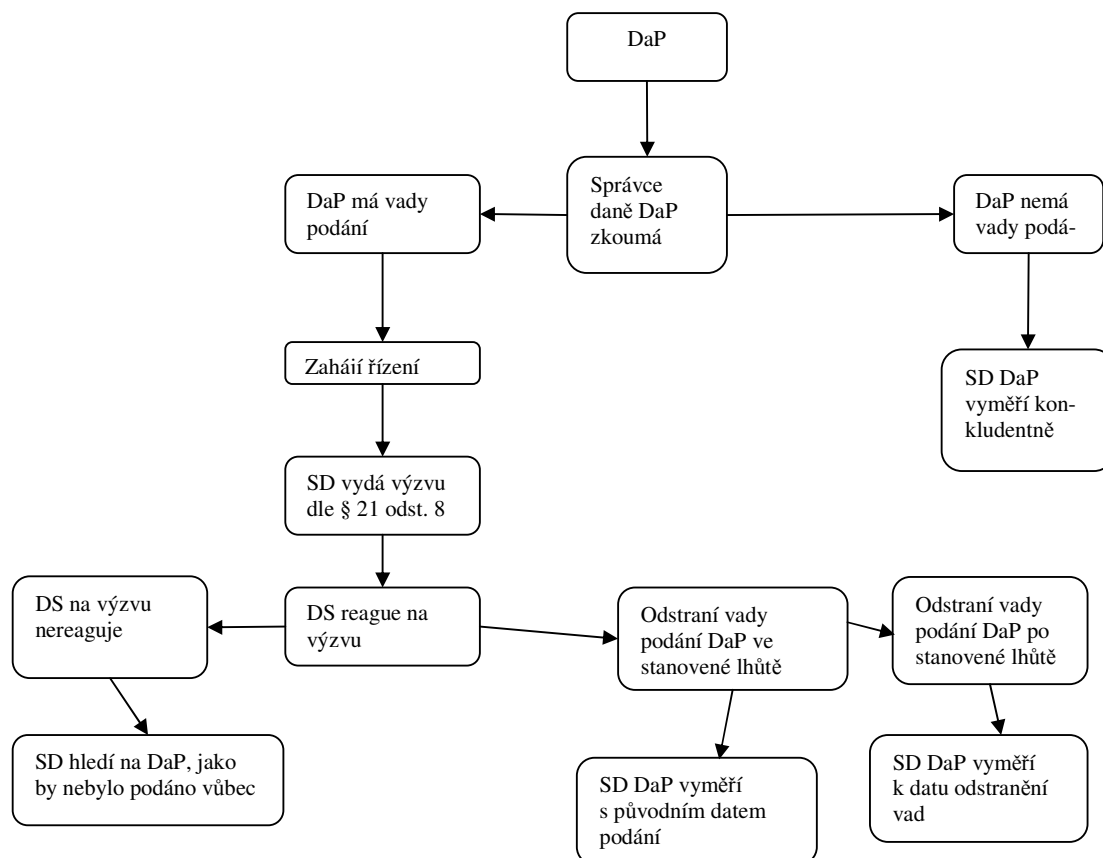
Dne 30.9.2004 byla daňovým subjektem udělena plná moc daňovému poradci, který bude zastupovat daňový subjekt před správcem daně v plném rozsahu. Veškeré písemnosti vydané správcem daně budou zasílány zástupci společnosti. Tato generální moc byla místně příslušným správcem daně zaregistrována dne 1.10.2000.

3.2 Zahájení řízení

V případové studii nejprve analyzuji procesní pochybení správce daně, a to v období od poplatníkem podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob přes průběh daňové kontroly a následné odvolací řízení. V dobu 3.5. se obecně zaměřím na vytýkací řízení, ve kterém uvedu rozdíly mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením. V bodu 3.6. se v obecné rovině, ale podrobně, zmiňuji o důkazním řízení, které prochází jak daňovou kontrolou, tak vytýkacím řízením.

Úvodem řízení vycházím z toho, že po podání daňového přiznání poplatníkem a po jeho přezkoumání správcem daně, mohou nastat dvě varianty:

- po přezkoumání daňového přiznání nemá správce daně pochybnosti o údajích uvedených v předmětném DaP. Toto daňové přiznání vyměří.
- po přezkoumání daňového přiznání má správce daně pochybnosti o údajích uvedených v předmětném DaP. Na základě těchto pochybností toto DaP nevyměří, ale vydá výzvu k odstranění těchto pochybností (viz obrázek č. 1).



Obrázek č. 1 – Daňové přiznání

VARIANTA I. – poslední den lhůty pro předložení DaP dle § 40 odst. 3 ZSDP připadne na pracovní den (pátek)

31.3. (30.6.) = prac. den (Pá) <ul style="list-style-type: none"> • poslední den lhůty pro podání DaP • den splatnosti vlastní daňové povinnosti je-li vyměřeno <ul style="list-style-type: none"> • den vzniku možného vratitelného přeplatku • den úhrady staršího nedoplatku (na stejné dani) 	1.4. (1.7.) = So <ul style="list-style-type: none"> • první den nedoplatku (pro penalizaci) • den převodu přeplatku (úhrada nedoplatku jiné daně) • první den lhůty pro vrácení vrat. přeplatku na žádost (§ 64 ZSDP) 	2. den = Ne 3. den = Po
---	--	------------------------------

VARIANTA II. – poslední den lhůty pro předložení DaP dle § 40 odst. 3 ZSDP připadne na So, Ne, státní svátek

31.3. (30.6.) = So	1.4. (1.6.) = Ne	2.4. (2.7.) = pracovní den (Po) <ul style="list-style-type: none"> • poslední den lhůty pro podání DaP • den splatnosti vlastní daňové povinnosti je-li vyměřeno <ul style="list-style-type: none"> • den vzniku možného vratitelného přeplatku • den úhrady staršího nedoplatku (na stejné dani) 	3.4. (3.7.) = Út <ul style="list-style-type: none"> • první den nedoplatku (pro penalizaci) • první den lhůty pro vrácení vrat. přeplatku na žádost (§ 64 ZSDP) • den přeplatku (úhrada nedoplatku jiné daně)
--------------------	------------------	--	--

Obrázek č. 2 – Poplatník daně z příjmů – počítání lhůt pro podání DaP

3.2.1 Daňové přiznání za zdaňovací období

Daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká tato povinnost, nebo ten koho správce daně vyzve. Není-li v tomto nebo jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání přiznání nebo hlášení v souladu s ustanovením § 40 ZSDP. Daňové přiznání nebo hlášení lze účinně podat jen na tiskopise vydaném ministerstvem nebo na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným ministerstvem. Daňový subjekt je povinen v daňovém přiznání daň si sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši.

[1, 6, 7]

Daňový subjekt zastupuje daňový poradce na základě generální plné moci, která je poplatníkem zaregistrovaná u místně příslušného správce daně. Na předmětném daňovém přiznání byla jako statutární orgán – oprávněná osoba podepsána účetní společnosti. Přesto správce daně podané daňové přiznání vyměřil, aniž by si ověřil, zda bylo daňovým subjektem podáno v souladu se zákonem a nemá žádné vady. Ovšem ve skutečnosti takto podané daňové přiznání mělo zásadní vadu, a to, že bylo podáno neoprávněnou osobou.

Dle mého názoru získaného studiem zákona o správě daní a poplatků postupoval správce daně v rozporu s ustanovením § 21 ZSDP, tzn., že příslušný správce daně měl s daňovým subjektem zahájit řízení, kterým by byly následně odstraněny vady podaného daňového přiznání. K odstranění vady podaného daňového přiznání měl tedy správce daně vyzvat daňový subjekt výzvou vydanou dle ust. § 21 odst. 8 ZSDP, ve které by mu stanovil přiměřenou lhůtu k odstranění a současně by ho v ní poučil o následcích spojených s jejich neodstraněním. V daném případě tak správce daně neučinil.

3.3 Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob

Poplatník byl na základě zadaných kritérií náhodně vybrán z databáze daňových subjektů k provedení daňové kontroly.

Správce daně telefonicky kontaktoval osobu oprávněnou za společnost jednat o skutečnosti, že v dané společnosti proběhne daňová kontrola. Současně zástupci daňového subjektu sdělil, jaké konkrétní daně a kterého zdaňovacího období se bude daňová kontrola týkat.

Po vzájemné dohodě si správce daně s poplatníkem domluvil pro obě strany akceptovatelný termín zahájení daňové kontroly. Jelikož jde o daňový subjekt, akciovou společnost s velkým ročním obratem a s četným rozsahem dokladů, ujednali si, že daňová kontrola bude probíhat u daňového subjektu.

O zahájení daňové kontroly sepsal správce daně s daňovým subjektem protokol o ústním jednání (viz příloha č. 1). Do protokolu správce daně uvedl druh daně a zdaňovací období, za která bude daňová kontrola prováděna, a jednotlivé právní předpisy, podle kterých bude správce daně postupovat při prověřování správnosti stanovené daně. Současně správce daně poplatníka poučil o povinnosti zachovávat mlčenlivost. Povinnost mlčenlivosti se pochopitelně nevztahuje na daňové subjekty, pokud jde o údaje z daňového řízení jich samých, které nemají vliv na daňovou povinnost jiného subjektu.

V průběhu ústního jednání poplatník správci daně předložil jím požadované doklady k prověření daňové povinnosti, a to: hlavní knihu, účetní deník, účetní závěrku, interní směrnici o používaných účetních metodách, oceňování a odpisování, daňové a účetní doklady (faktury dodavatelské a odběratelské, pokladní doklady, bankovní výpisy, interní doklady, mzdové listy), dále knihy pomocné evidence (knihy vydaných a přijatých faktur, pokladní knihy, operativní evidenci drobného majetku), evidenci vedenou pro daňové účely a smlouvy. Předložené doklady správce daně při zahájení daňové kontroly do protokolu zaznamenal. Při zahájení daňové kontroly rovněž správce daně položil poplatníkovi otázku vyplývající z ustanovení § 41 odst. 2 ZSDP, a to, zda je poplatník ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání za období a daně, za která se zahajuje daňová kontrola. Poplatník na tuto otázku odpověděl, že mu žádné takovéto skutečnosti nejsou známy. Tuto otázku i odpověď správce daně řádně zaznamenal do protokolu.

V praxi však může nastat i druhá varianta a tou je, že poplatník do protokolu odpoví, že je ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání. V tomto případě však musí přesně správci daně specifikovat, jaké daně a čeho konkrétně se dodatečné daňové přiznání týká a kdy tyto skutečnosti zjistil.

Dle mého názoru postupoval správce daně při zahájení daňové kontroly v souladu se ZSDP. Protokol obsahoval všechny zákonné náležitosti, správce daně do protokolu řádně zaznamenal otázky i odpověď daňového subjektu a rovněž uvedl, které doklady mu byly ke kontrole předloženy. V tomto případě neporušil žádné ustanovení ZSDP.

Zdůrazňuji, že před zahájením daňové kontroly je obvykle vhodné, ale ne nezbytné, upozornit daňový subjekt na plánovanou kontrolu. Správce daně může tak učinit buď formálním dopisem, kterým sice neukládá žádné povinnosti, ale upozorňuje na svůj úmysl provést kontrolu a žádá o součinnost při zahájení kontroly. Toto oznámení o úmyslu zahájit daňovou kontrolu na procesní důsledky zahájení daňové kontroly (blokace možnosti podat dodatečné daňové přiznání a obnova běhu lhůty pro vyměření daně) vliv nemá. Daňový subjekt tedy i poté může platně podávat dodatečná přiznání a běh prekluzivní lhůty se nemění. Dále před zahájením daňové kontroly si správce daně v databázi poplatníka ověří, zda registrovaná plná moc k zastupování je platná a provede nezbytnou přípravu na daňovou kontrolu a její zaměření. Tzn., že prověří spisový materiál poplatníka a veškerá jeho podání vztahující se ke kontrolovaným daním. Kromě údajů uvedených poplatníkem v podaných přiznáních prověřuje též nezbytné součásti těchto přiznání, tj. rozvahy, výkazy zisků a ztrát, přílohy k účetním závěrkám. Z těchto materiálů pak vyplynou skutečnosti, na které se konkrétně správce daně v daňové kontrole zaměří.

Ze získané praxe vím, že se přesto stává, že někteří pracovníci správce daně poučí daňový subjekt o tom, že se jich týká povinnost mlčenlivosti v plném rozsahu. Takto nesprávně poučený subjekt se pak např. obává obrátit ve své věci na daňového poradce z obavy, že pokud poradce za něho bude činit úkony jako jeho zástupce před správcem daně, ten z toho vyvodí, že subjekt povinnost mlčenlivosti porušil. Příčinou tohoto stavu bývá nesprávné chápání povinnosti mlčenlivosti daňovými subjekty, ale i některými pracovníky správce daně, bez rozlišení, zda správce daně jedná s daňovým subjektem o jeho daňové povinnosti nebo zda jedná se třetí osobou, která má povinnost mlčenlivosti absolutní.

V průběhu daňové kontroly však někteří správci daně provázanost se základními zásadami daňového řízení dostatečně nerespektují. Tak tomu je např. tehdy, když pracovník správce daně v jejím průběhu neseznamuje poplatníka se svými zjištěními a pochybnostmi. Nebo např., když námitku proti tomu, že poplatníkovi dostatečně neumožnil seznámit se se zjištěními ve zprávě o daňové kontrole (pokud mu ji pouze přečte), jeho nadřízený pracovník zamítne s odůvodněním, že takové právo v § 16 odst. 4 uvedeno není, resp. že odst. 8 nestanoví způsob projednání zprávy. Pokud správce daně poruší zásadu součinnosti, poruší i zásadu zákonnosti, neboť jde o právem chráněný zájem daňového subjektu. Obecně jistě platí, že nezákonný úkon správce daně nemůže mít zákonné důsledky.

Při daňové kontrole finanční úřad zjišťuje a prověřuje správné stanovení daňového základu a daně. Také v rámci daňové kontroly, obdobně jako u vytýkácího řízení, probíhá proces dokazování. Finanční úřad by měl dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejdůkladněji. Při dokazování v daňovém řízení není správce daně vázán pouze návrhy daňového subjektu. Jako důkazní prostředky se používají zejména svědecké výpovědi, znalecké posudky, listiny, zprávy o daňových kontrolách a protokoly.

V průběhu daňové kontroly došlo ze strany poplatníka k podstatné změně. A sice té, že se daňový subjekt rozhodl jednat před správcem daně samostatně bez pověřeného zástupce. Dosavadnímu zástupci společnosti proto písemně zrušil generální plnou moc a toto písemné sdělení dal na vědomí místně příslušnému správci daně, který je zaevidoval (na registračním oddělení). U správce daně však došlo k pochybení v tom směru, že se o této skutečnosti včas nedozvěděl pracovník provádějící daňovou kontrolu (tj. registrační oddělení na tuto závažnou změnu neupozornilo, kontrolující správce daně v průběhu daňové kontroly sám změny neprověřoval).

3.3.1 Námitka v průběhu daňové kontroly

V průběhu daňové kontroly podal poplatník námitku proti postupu správce daně. Tato podaná námitka se týkala toho, že správce daně poplatníkovi nedal v průběhu daňové kontroly možnost předložit dostatečné důkazní prostředky, kterými by mohl prokázat všechny skutečnosti svého tvrzení. Tato námitka byla příslušnému správci daně zaslána poplatníkem v písemné formě. V tomto případě byla námitka podaná poplatníkem zcela opodstatněná, neboť správce daně poplatníkovi jeho práva, a tím i povinnosti dané zákonem o správě daní a poplatků, upřel. Správce daně (nejblíže nadřízený pracovníkovi provádějícímu daňovou kontrolu) posoudil podanou námitku jako opodstatněnou a vydal rozhodnutí s uvedeným odůvodněním.

Zdůrazňuji, že námitka daňového subjektu byla opodstatněná, neboť příslušný správce daně v předmětném daňovém řízení nepostupoval v souladu s platnými právními předpisy. V průběhu daňového řízení totiž porušil povinnosti jemu vyplývající ze zákona o správě daní a poplatků a nejednal v souladu s jeho příslušnými ustanoveními, čehož důkazem byly písemnosti v daňovém řízení nesepsané.

Povinností správce daně bylo postupovat v daňovém řízení tak, aby z něj bylo zřejmé, že poplatník možnost k prokázání skutečností jím uvedených v daňovém přiznání měl. Tzn., že na místě bylo vydání výzvy dle ust. § 31 odst. 9 ZSDP, která by jednoznačně poplatníkovu právo na prokazování jeho tvrzení dokladovala. Další možností bylo, že v průběhu daňové kontroly měl správce daně možnost vyzvat poplatníka k ústnímu jednání, při kterém by jej v protokolu o ústním jednání se svými zjištěními a pochybnostmi seznámil, a poplatník by tak měl možnost se k nim vyjádřit, případně je doplnit.

Tato námitka, na jejíž podání má kontrolovaný daňový subjekt právo v průběhu kontroly, není řádným opravným prostředkem a kontrola se v důsledku jejího podání nepřerušuje. Námitku proti postupu správce daně vyřizuje nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřuje. V tomto případě nadřízený pracovník plně daňovému subjektu vyhověl. Může rovněž nastat situace, kdy nadřízený pracovník zajistí nápravu, nebo kontrolovanému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět, a to vždy formou rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat. Odvolání proti uvedenému rozhodnutí však může být součástí odvolání proti případně vydanému dodatečnému platebnímu výměru. Povinností správce daně je vyřídit podanou námitku kontrolovaného subjektu před ukončením kontroly.

Ze zkušenosti je mi známo, že v případě, kdy poplatník pochopí, že zjištění správce daně v daňové kontrole směřuje k vydání rozhodnutí, které je pro něj bude mít velmi negativní dopad (např., že ve hře je velký daňový doměrek), může z jeho strany dojít k neopodstatněné a nepřiměřené reakci. Daňové řízení pak klasifikuje jako protiprávní, navíc zavánějící úmyslným způsobem škody jeho společnosti, práci kontrolních orgánů označuje jako zneužívání pravomoci veřejného činitele. Někdy dokonce vyhrožuje podáním trestního oznámení, případně jej i podá.

3.3.2 Zpráva o daňové kontrole

O výsledku kontrolního zjištění v daňové kontrole sepsal správce daně zprávu, ve které popsal svá zjištění a způsob, jak k výsledku uvedenému ve zprávě dospěl. Ze zprávy o daňové kontrole musí být patrný všechny skutečnosti, které odůvodňují dodatečné stanovení daně. Tyto skutečnosti je správce daně povinen uvést natolik konkrétně, aby se daňový

subjekt mohl ještě před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění vyjádřit, popř. navrhnout jeho doplnění.

Na základě kontrolního zjištění byl následně správcem daně vydán dodatečný platební výměr.

Na rozdíl od protokolu o ústním jednání, zpráva o daňové kontrole není podle mého názoru veřejnou listinou. Není ani rozhodnutím, takže se nelze proti ní odvolat. Správce daně ji zpracoval tak, aby byla použitelná jako důkazní prostředek i pro případná další řízení. V textu zprávy uvedl veškeré důkazní prostředky a jejich zhodnocení a jelikož v průběhu daňové kontroly nepovažoval za nutné vyzvat poplatníka k prokázání jeho pochybností, převzal tímto postupem břemeno důkazní na svá bedra. Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole uvedl jednotlivá ustanovení právních předpisů, které kontrolovaný subjekt podle jeho názoru porušil, a dále své úvahy ohledně hodnocení důkazů, a to včetně hodnocení těch důkazů, které vyplynuly z důkazních prostředků jím opatřených bez součinnosti s daňovým subjektem. Ke všem důkazům, které vedou správce k formulaci závěrů, je oprávněn daňový subjekt se vyjádřit. Tyto důkazní prostředky nemohou být před poplatníkem utajovány. Pokud jde o obsah zprávy, zákon o správě daní a poplatků neuvádí její bližší obsah a je na samotném správci, jaký postup a obsah zprávy zvolí. Z výše uvedeného i z logiky zákona však vyplývá, co musí být obsahem zprávy o výsledku daňové kontroly.

Tím, že správce daně převzal na sebe důkazní břemeno, v souladu s ust. § 15 ZSDP provedl místní šetření u jiných daňových subjektů, aby si sám zajistil důkazní prostředky k dané věci se vztahující. O provedení místního šetření však poplatníka, u kterého prováděl daňovou kontrolu, nevyrozuměl. Ve smyslu ust. § 5 ZSDP zároveň písemně dožádal jiný místně příslušný finanční úřad a požádal tamějšího správce daně o provedení místního šetření u konkrétního daňového subjektu jemu příslušného, s uvedením podrobných skutečností, které má dožádaný správce daně zkoumat. Oba shora zmíněné důkazní prostředky si tedy správce daně opatřil sám, každý získaný důkazní prostředek posoudil samostatně a následně všechny relevantní důkazní prostředky posoudil v jejich vzájemné souvislosti.

3.3.3 Projednání zprávy o daňové kontrole

Správce daně si s daňovým subjektem telefonicky dohodl akceptovatelný termín projednání výsledků zprávy o daňové kontrole. Toto jednání proběhlo u správce daně na finančním úřadu, kde se daňový subjekt dostavil do kanceláře kontrolujícího správce daně v dohodnutém termínu a čase. Průběh jednání, týkající se projednání zprávy o daňové kontrole, znamenal správce daně do protokolu o ústním jednání, který již v předstihu připravil (viz příloha č. 2). Pokud jde o projednání zprávy, nejde jenom o pouhé seznámení poplatníka s jejím zněním. Projednání znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, veškeré návrhy a námitky daňového subjektu, které má k jejímu obsahu a dále své stanovisko k nim.

V praxi mohou v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole nastat následující varianty:

1. Správce daně dá možnost kontrolovanému subjektu v průběhu projednání zprávy vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě. Tomuto právu kontrolovaného subjektu odpovídá povinnost správce daně před projednáním zprávy seznámit kontrolovaný subjekt s tímto výsledkem. Tedy sdělit mu, na základě kterých důkazních prostředků dospěl k závěru uvedenému ve zprávě. Jak si tyto prostředky opatřil, jak je hodnotil, jakými právními a skutkovými úvahami byl přitom veden. V případě potřeby má správce povinnost tyto důkazní prostředky daňovému subjektu předložit. Z výše uvedeného dále vyplývají další možnosti reakce kontrolovaného subjektu. První varianta je, že poplatník s výsledky uvedenými ve zprávě souhlasí bez dalších připomínek. Poté následuje podpis zprávy, jak kontrolovaným subjektem, tak příslušným správcem daně a doručení této zprávy. Den podpisu zprávy je v tomto případě totožný s dnem doručení zprávy. Druhou variantou je možnost, že kontrolovaný subjekt chce v průběhu projednávání zprávy využít své možnosti vyjádřit se k jejímu výsledku. V takovémto případě musí pak daňový subjekt správce daně požádat o poskytnutí přiměřené lhůty k využití svého práva a povinností správce daně je pak přiměřenou lhůtu k vyjádření daňovému subjektu poskytnout. V tomto případě bude zpráva podepsána a doručena až po uplynutí správcem daně stanovené lhůty a po jeho vypořádání se s případnými námitkami a návrhy poplatníka.
2. Kontrolovaný subjekt má v průběhu projednávání zprávy právo navrhnout doplnění výsledku uvedeného ve zprávě. Poplatníkově doplnění zaznamená správce daně do

protokolu o projednávání zprávy. Tomuto právu kontrolovanému subjektu odpovídá povinnost správce daně poskytnout mu k tomu dostatečný prostor. Pokud je toto právo poplatníka uplatněno, je další povinností správce daně se tímto doplněním následně zabývat a rovněž se s návrhem subjektu ve zprávě o kontrole relevantním způsobem vypořádat. Při jediném jednání nelze tedy daňový subjekt se zprávou seznámit, sdělit mu, že je tímto projednána a kontrolu uzavřít. Avšak v okamžiku, kdy kontrolovaný subjekt zprávu bezprostředně po jejím projednání či později podepíše, daňová kontrola končí a případné vyjádření k jejímu výsledku již není možné považovat za úkon učiněný v rámci této kontroly. Pokud tedy správce daně na základě takto opožděného vyjádření daňového subjektu zprávu o daňové kontrole doplní, postupuje v rozporu se zákonem, což může mít podle okolností případu vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé, a to zvláště za situace, kdy jej vydal před doplněním zprávy.

Jelikož správce daně nedal poplatníkovi v průběhu daňové kontroly možnost prokázat svá tvrzení a dostatečným způsobem vyvrátit pochybnosti správce daně, proto v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole poplatník navrhl doplnění výsledků uvedených ve zprávě. Po vzájemné dohodě si obě strany domluvily akceptovatelný termín doplnění výsledků uvedených ve zprávě. Správce daně poplatníkům návrh zaznamenal do protokolu a dal mu tím možnost k doplnění a předložení důkazních prostředků. Po předložení relevantních důkazních prostředků tyto správce daně objektivně posoudil. Po prověření a po případném provedení navržených důkazních prostředků doplnil zprávu o daňové kontrole. Výsledkem kontroly pak byla pouze jedna zpráva, tedy bez dodatků.

Při projednávání správce daně postupoval v souladu s jednotlivými ust. § 16 ZSDP, a to tak, že poplatníkovi dal možnost se před ukončením daňové kontroly vyjádřit k výsledku uvedeném ve zprávě. Rovněž řádně do protokolu zaznamenal jeho návrhy na doplnění výsledků uvedených ve zprávě. Všechny nové relevantní důkazní prostředky objektivně posoudil a o tyto doplnil zprávu.

Doporučení: Dle mého názoru z výše uvedeného proto pro správce daně plyne, že kontrolovaný daňový subjekt tedy může předkládat či navrhopvat důkazní prostředky týkající se jeho prověřované daňové povinnosti v celém průběhu kontroly. Tedy i v průběhu projednávání zprávy. V tomto případě tak poplatník učinil a správce daně tuto skutečnost zapsal do

protokolu. Po projednání výsledků kontroly zprávu o kontrole podepsal jak daňový zástupce daňového subjektu, tak i příslušný správce daně, který kontrolu prováděl. V případě, že kontrolovaný subjekt odepře po projednání zprávy tuto podepsat bez udání relevantního důvodu, nemá to žádný vliv na platnost kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole, na jejich důkazní sílu.

Doporučení: Z dosažených poznatků z praxe mohu říci, že jestliže poplatník předkládá v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky postupně a ne najednou, prodlužuje tím dobu trvání daňové kontroly. Správce daně by měl mít proto na paměti, že mu zákon ukládá maximální možnou délku doby trvání daňové kontroly, a to od zahájení až po vydání pravomocného rozhodnutí. Nezávislý čtenář může říct, že tři roky je dost dlouhá doba, ale v praxi tomu tak není. Samotné daňové řízení se prodlouží už tím, že správce daně dožádá jiný místně příslušný finanční úřad, např. i v zahraničí, formou mezinárodního dožádání. V takovém případě může správce daně na odpověď čekat rok, dva roky. V konečné fázi při tak zdlouhavém řízení pak může dojít i k prekluzi a možnosti doměření daně.

3.3.4 Doručení zprávy o daňové kontrole

Závěrem projednávání zprávy poplatník svým podpisem stvrdil kontrolní zjištění uvedené ve zprávě o daňové kontrole. Tímto krokem mu byla v tento den rovněž zpráva doručena. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení.

Jak již bylo výše uvedeno, podpis projednání zprávy neznamena, že daňový subjekt se závěry správce daně uvedenými ve zprávě, souhlasí. Poplatník tím potvrzuje pouze skutečnost, že s ním byla zpráva projednána. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Odmítne-li však daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, správce daně odešle zprávu formou poštovní zásilky s doručenkou. Den, který je na doručence uveden v případě, že si daňový subjekt zásilku převezme, je den doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu.

3.3.5 Celkový závěr k daňové kontrole

Na základě všech kroků, které jsem popsala v bodě 3.3 Daňová kontrola závěrem konstatuji, že došlo ze strany správce daně k závaznému porušení mlčenlivosti dle ust. § 24 ZSDP,

neboť od doby, kdy došlo ke zrušení plné moci, ve všech případech jednal s neoprávněnou osobou, čímž porušil zásadu mlčenlivosti, kterou je správce daně vázán zákonem. Oprávněný daňový subjekt se obrátil na nadřízeného správce daně a podal námitku za porušení mlčenlivosti kontrolovaným správcem daně. Tato námitka byla ze strany poplatníka opodstatněná, tudíž o jejím rozhodnutí rozhodoval nadřízený orgán. Po důkladném prověření dospěl nadřízený orgán k závěru, že byla dotyčným správcem daně porušena mlčenlivost podle § 24 ZSDP. Za toto porušení byla dotyčnému správci daně udělena sankce podle ust. § 25 ZSDP.

Závazné doporučení: Pro správce daně je velmi důležité ověřovat si v průběhu jakéhokoli daňového řízení a hlavně toho, které trvá delší dobu, zda nedošlo za tuto dobu ke změně osoby oprávněné za daňový subjekt jednat. Tyto změny je možné si ověřit jak v interní databázi příslušného správce daně (neboť povinností daňového subjektu, která mu vyplývá ze zákona je, že je povinnost jakoukoli změnu místně příslušnému správci daně ve stanovené lhůtě hlásit) tak z využití dostupných technik (obchodní rejstřík, registr ekonomických subjektů).

3.3.6 Dodatečný platební výměr

Po provedené daňové kontrole vydal dne 19.12.2006 správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 01.01.2005 do 31.12.2005, ve kterém vyčíslil daňovou povinnost, která se od původní daňové povinnosti liší kontrolním zjištěním správce daně po provedené daňové kontrole. V našem případě byla poplatníkovi dodatečně vyměřena daň ve výši Kč 25,070.321,--.

Platební výměr byl již správcem daně zaslán na adresu daňového subjektu, tudíž nedošlo z jeho strany k žádnému porušení.

3.4 Odvolací řízení

Poplatník (odvolatel) se proti rozhodnutí, kterým byla daňová kontrola nebo vytýkácí řízení ukončeno, tj. platební výměr, může odvolat písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, jehož rozhodnutí je napadeno, a to ve lhůtě do třiceti dnů ode dne, který následuje po jeho doručení. Do doby než je o odvolání rozhodnuto (správcem daně nebo odvolacím orgánem) může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat nebo pozměňovat.

Jednou z práv, které ze zákona o správě daní a poplatků daňovým subjektům vyplývají, je podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který byl místně příslušným správcem daně vydán. V praxi se správci daně s institutem odvolacího řízení setkávají velmi často.

Po provedené daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 01.01.2005 do 31.12.2005, ve kterém byla vyčíslena daňová povinnost, která se od původní daňové povinnosti lišila na základě zjištění správce daně v daňové kontrole. V našem případě byla poplatníkovi dodatečně vyměřena daň ve výši Kč 25,070.321,--.

Poplatník se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal u místně příslušného správce daně do třiceti dnů po jeho doručení, tedy v zákonné lhůtě. Odvolání podané odvolatelem obsahovalo všechny zákonem stanovené povinné náležitosti. V podaném odvolání poplatník uvedl, jako návrh důkazních prostředků pro svá tvrzení výsledků svědků, neuvedl však jejich přesnou identifikaci. Správce daně návrh odvolatele posoudil a rozhodl, že svědecké výpovědi nepovažuje za důležité, proto poplatníka nevyzval k doplnění jeho podání, tj. k přesné identifikaci svědků, jejich jmen, adresy bydliště. Rozhodl o tom, že odvolání je přezkoumatelné. Protože správce daně dále po vyhodnocení argumentů poplatníkovy odvolání neshledal důvody ani pro jeho částečné vyhovění, odvolání postoupil k vyřízení nadřízenému správci daně.

3.4.1 Náležitosti odvolání

Správce daně prvotně ověří formální náležitosti odvolání a posoudí, zda je podané odvolání přezkoumatelné ve smyslu ust. § 21 a § 48 ZSDP. Odvolání podané poplatníkem musí podle ustanovení § 48 odst. 4 ZSDP vždy obsahovat následující náležitosti:

- přesné označení správce daně,
- přesné označení odvolatele,
- číslo jednacích, případně číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
- uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí,
- návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy, a
- navrhované změny či zrušení rozhodnutí.

Neobsahuje-li podané odvolání výše uvedené náležitosti, pak správce daně vyzve odvolatele ve smyslu ust. § 48 odst. 5 ZSDP k jeho doplnění. Ve výzvě uvede, v jakém směru musí být odvolání doplněno a pro doplnění stanoví lhůtu, která není kratší patnácti dnů. Vyhoví-li odvolatel uvedené výzvě plně, pak se má za to, že odvolání bylo podáno včas a řádně. Nevyhoví-li odvolatel výzvě, pak správce daně odvolací řízení zastaví.

V případě odvolání mohou ze strany poplatníka nastat následující varianty:

- Poplatník se také může vzdát svého práva na odvolání v souladu s ust. § 48 odst. 9 ZSDP, a to po celou dobu běhu odvolací lhůty. Tzn. po dobu třiceti dnů ode dne následujícího po dni doručení rozhodnutí, dnem vzdání se odvolání nabývá rozhodnutí právní moci.
- Poplatník rovněž může vzít podané odvolání zpět dle ustanovení § 48 odst. 8. V tomto případě již nelze podat nové odvolání, přičemž správce daně odvolací řízení zastaví ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. a) a § 48 odst. 8 ZSDP. Dnem zpětvzetí odvolání nabývá rozhodnutí právní moci. Oznámení o zpětvzetí musí být podáno písemně nebo ústně do protokolu nebo písemným záznamem přímo ve vyměřovacím spisu, který podepisuje jak odvolatel, tak i správce daně.

3.4.2 Předkládací zpráva

Správce daně dospěl k závěru, že podané odvolání je přezkoumatelné, obsahovalo všechny zákonem stanovené náležitosti. Poté bylo jeho povinností postoupit toto odvolání nadřízenému správci daně, a to v interně stanovené lhůtě tří měsíců. V případě složitějšího odvolání nebo z časových důvodů, může správce daně požádat nadřízený orgán o prodloužení této lhůty. Správce daně sepsal předkládací zprávu, která obsahovala všechny doby, viz příloha č. 3.

V předkládací zprávě se správce daně podrobně a jednotlivě vypořádal se všemi vznesenými odvolacími důvody, tzn. že ve zprávě uvedl na základě jakých myšlenkových úvah a stavu poznání přijímal nebo odmítal před vydáním rozhodnutí jednotlivá tvrzení, o jaké úsudky se opíral (logické, systematické, pravděpodobnostní, kauzální, věrohodné, časové, historické, věcné) a na základě jakých skutečností odmítal jednotlivé odvolací důvody.

Odvolání spolu s předkládací zprávou a úplným spisovým materiálem postoupil správce daně příslušnému odvolacímu orgánu ve stanovené lhůtě.

V praxi může nastat i situace, kdy odvolací řízení je velmi složité a správce daně bude muset učinit další kroky dosud neučiněné, tudíž už předem ví, že postoupení odvolání ve lhůtě nestihne. V takovém případě může příslušný správce daně požádat o prodloužení této lhůty nadřízený orgán. Ten může lhůtu prodloužit popř. zamítnout. V kladném případě je potom na samotném správci daně, zda této lhůty pro postoupení odvolání využije.

Dle mého názoru správce daně chyboval už tím, že v odvolacím řízení posoudil výslech navržených svědků za zbytečný, jelikož si opatřil dostatek důkazních prostředků, které mu postačí k vypořádání se s jednotlivými tvrzeními uvedenými odvolatelem. V odvolacím řízení měl správce daně vydat výzvu k prokázání jeho tvrzení v odvolání. Tím by se vyhnul následnému doplnění odvolání, které po přezkoumání odvolání a předkládací zprávy může být ze strany odvolacího orgánu požadováno. Z mé případové studie je již patrné, že odvolací orgán nepotřeboval doplnit odvolání, jelikož od samého začátku mělo daňové řízení procesní vady.

Na obrázku č. 3 jsem nastínila, jak by případné doplnění poplatníkovy tvrzení mohlo vypadat, tj. rozhodnutí správce daně, které mělo být v tomto případě vydáno.

Název místně příslušného finančního úřadu
adresa finančního úřadu

Č.j.: 11111/07/303936/6888

Vyřizuje:

Telefon:

UNI, a.s.

Sluneční 325
760 01 Zlín

DIČ: CZ00113377

VÝZVA

Finanční úřad v....., jako orgán státní správy příslušný podle § 3 a 6 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů a podle § 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), Vás v odvolacím řízení vyzývá v souladu s ust. § 48 odst. 6 a ust. § 31 odst. 9 ZSDP k prokázání skutečností uvedených v odvolání ze dne 27.1.2007, na FÚ doručeno dne 29.1.2007 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005.

Po přezkoumání Vašeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru čj.

222233/06/303914/0005 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 na částku Kč 25,070.321,-- jsme zjistili, že návrh důkazů Vámi uvedených v odvolání je třeba doplnit a upřesnit.

1.

V podaném odvolání uvádíte: „FA vydaná č. 2003109, č. 2003110 a č. 2003108, odběratel p. XZ nakoupený materiál (lepenky, penetrace, tmely, polyuretanové barvy) byl použit na opravu střešních konstrukcí. Důkaz: Prohlášení p. XZ o použití materiálu na opravu střechy – předvolání svědka.“

- a) *Uveďte přesnou a úplnou identifikaci Vámi navrženého svědka.*
- b) *Jaké důkazy může Vámi navržený svědek poskytnout k Vašemu tvrzení.*
- c) *Doložte veškeré smlouvy o dílo uzavřené s Vámi navrženým svědkem*

2.

Dále v podaném odvolání uvádíte: „FA vydaná č. 2003105, odběratel AB nakoupený materiál (kovové konstrukce, profily) byl použit pro dodávku konstrukcí. Důkaz: Prohlášení p. AB o dodávce konstrukcí – předvolání svědka.“

- a) *Uveďte přesnou a úplnou identifikaci Vámi navrženého svědka.*
- b) *Jaké důkazy může Vámi navržený svědek poskytnout k Vašemu tvrzení.*
- c) *Doložte veškeré smlouvy o dílo uzavřené s Vámi navrženým svědkem*

Požadované důkazní prostředky předložte podepsanému správci daně ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy písemně nebo ústně do protokolu u podepsaného správce daně. Rozhodnete-li se pro ústní doplnění do protokolu, dohodněte si termín návštěvy předem na výše uvedeném telefonním čísle.

Poučení

Nesplní-li povinnost uvedenou v této výzvě, správce daně může opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2 mil. Kč (§ 37 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

Proti této výzvě se nelze samostatně odvolat ani uplatnit mimořádný opravný prostředek (§ 48 odst. 2 a § 56a odst. 3 ZSDP).

Datum podpisu rozhodnutí

jméno a příjmení

Otisk úředního razítka

vedoucí kontrolního oddělení

3.4.3 Rozhodnutí vydané odvolacím orgánem

Finanční ředitelství v na základě ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP přezkoumalo odvoláním ze dne 20.1.2007 napadený platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, vystavený místně příslušným správcem daně dne 19.12.2006, kterým byla poplatníkovi dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a podle § 46 odst. 4 ZSDP, vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku od 1.1.2005 do 31.12.2005 ve výši Kč 25,070.321,--. Na základě ust. § 50 odst. 6 ZSDP odvolací orgán rozhodl ve prospěch poplatníka, tj. plně mu vyhověl.

Důvody vyhovění byly:

- a) podané daňové přiznání obsahovalo vady, tudíž bylo podáno neplatně,
- b) správce daně takto neplatně podané přiznání přesto vyměřil, aniž by odstranil vady podaného přiznání,
- c) v průběhu prováděné daňové kontroly, výjimkou bylo zahájení daňové kontroly, správce daně jednal s neoprávněnou osobou,
- d) tímto postupem došlo podle ust. § 24 ZSDP k porušení mlčenlivosti, čímž mu byla udělena sankce,
- e) dále v průběhu daňové kontroly nedal poplatníkovi možnost prokázat údaje jim uvedené v daňovém přiznání, a tím vyvrátit pochybnosti správce daně,
- f) nevydal rozhodnutí, kterým je výzva v daňové kontrole podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP,
- g) teprve v průběhu projednávání zprávy správce daně dal možnost poplatníkovi doplnit kontrolní zjištění uvedené ve zprávě o kontrole, tj. až toto doplnění navrhl sám poplatník,
- h) v odvolacím řízení správce daně poplatníka nevyzval k prokázání svých tvrzení uvedených v odvolání.

Tudíž z celého daňového řízení závěrem vyplývá poučení pro správce daně obecně, a to, že každý správce daně má v prováděném daňovém řízení postupovat plně v souladu s jednotlivými ustanoveními daňového řádu, tj. Zákona o správě daní a poplatků, aby nedocházelo ze strany finančních úřadů ke ztrátám na vybraných daních od daňových subjektů v důsledku procesního pochybení správce daně v daňovém řízení. Pokud se vrátím ke své případové studii, procesním pochybením správce daně přišel místně příslušný správce daně o částku doměřené daně ve výši Kč 25,070,321,--. V konečném důsledku byl o tuto

částku ochuzen státní rozpočet na financování státních výdajů, tudíž i výdajů určených pro správce daně.

3.5 Vytýkací řízení

Mnoho daňových subjektů se již setkalo s vytýkacím řízením. Jeho podcenění může vést někdy až k likvidaci daňového subjektu. Vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání (daňového hlášení), dodatečného přiznání (nebo hlášení) a dokladů předložených daňovým subjektem, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil v souladu s ustanovením § 43 ZSDP. Po daňovém subjektu je požadováno, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost těchto údajů řádně prokázal.

3.5.1 Dokumentace vytýkacího řízení

Podle ust. § 46 odst. 2 ZSDP platí zásada, že pokud je základ daně nebo daň stanovena odlišně od základu daně a daně, jak byla poplatníkem přiznána nebo za řízení uznána, musí být z vyměřovacího spisu dostatečně patrné, podle jakých pomůcek nebo na základě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. V případě stanovení daně podle pomůcek musí být z vyměřovacího spisu také patrné, jaké pomůcky byly použity (včetně možnosti či nemožnosti nahlížení do spisu), resp. jakým způsobem byly zohledněny okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro poplatníka, i když jím v řízení nebyly uplatněny.

Na počátku vytýkacího řízení však vůbec není jisté, zda dojde k odlišnému stanovení základu daně a daně nebo ne, případně bude-li základ daně a daň stanovena dokazováním, podle pomůcek nebo dojde-li ke sjednání daně.

O průběhu vytýkacího řízení sepisuje povinně správce daně úřední záznam (průběžně, výstižně, dostatečně přesně, pravdivě a úplně), ve kterém jsou chronologicky zachyceny jak jednotlivé prováděné úkony, jejich obsah, popis a zjištění, tak i postup správce daně při hodnocení důkazů, včetně jeho výsledku a úvah o přijímání a odmítání důkazů (tvrzení, skutečností), které správce daně k výroku vedly.

Úřední záznam použije správce daně v případě projednání výsledků vytýkacího řízení jako podklad pro přípravu protokolu, ze kterého je poplatníkovi dostatečně patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchý-

lil, jakož i důvody těchto rozdílů, sdělení důvodů odlišného vyměření daně, odvolacího řízení nebo řízení o mimořádných opravných prostředcích, případně i pro účely trestního řízení (zpracování oznámení nebo poznámky použitelné při výslechu), je třeba k jeho sepsání přistupovat s náležitou péčí.

Podotýkám, že samostatně prováděné úkony, které by jinak nebyly zachyceny ve spisovém materiálu (telefonická ujednání, výměna informací), by měl správce daně bez zbytečného odkladu zaznamenat v samostatných úředních záznamech. Důležité skutečnosti zachycené v úředním záznamu (spisovém materiálu) by také měl správce daně bez zbytečného odkladu zaznamenat do poznámek v centrálním registru daňových subjektů.

3.5.2 Úřední záznam

V úředním záznamu musí být vhodnou formou, systematicky a přiměřeně úsporně, zaznamenány zejména následující skutečnosti:

- doručení vytykaného přiznání, včetně navrhované výše daně,
- vydání a doručení výzvy k odstranění pochybností, včetně důvodů jejího vydání,
- vydání a doručení dalších výzev, předvolání či jiných rozhodnutí, případně i jejich stručný obsah,
- veškerá ústní jednání a místní šetření, včetně dostatečně podrobného obsahu protokolů nebo úředních záznamů (shrnutí otázek, odpovědí, zjištění, ujednání),
- vydaná dožádání, případně i jejich stručný obsah,
- dostatečně podrobný obsah odpovědí na výzvy a dožádání, právní názor dožádaného správce daně nebo významné osoby a stanovisko správce daně,
- stručný a výstižný obsah telefonických hovorů podle samostatného úředního záznamu, ve kterém jsou zachyceny i dotčené osoby, telefonní čísla jiných osob a čísla telefonu, který byl použit a
- dostatečně obsáhlý postup při hodnocení důkazů, včetně důkazních prostředků, které byly nebo nebyly osvědčeny za důkazy, dále výsledku vytykácího řízení a právního názoru správce daně, s uvedením případných porušení právních předpisů, dokladů, částek.

3.5.3 Projednání výsledků vytykácího řízení

Na rozdíl od daňové kontroly není v případě vytykácího řízení upraven postup při jeho projednání, přesto má každý daňový subjekt, bez výjimky a bez ohledu na použitý procesní postup, nezanedbatelné a nezpochybnitelné právo na to, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

Důkazy, ke kterým má poplatník právo na vyjádření, jsou pak veškeré důkazní prostředky, které byly v rámci důkazního řízení za důkazy osvědčeny, a to bez ohledu na to, zda poplatník může nebo nemůže do těchto důkazů nahlédnout. Použije-li však správce daně důkazy (i pomůcky), do kterých nelze nahlédnout z důvodu jeho povinnosti oprávněně zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů, pak musí poplatník při projednání správce daně dostatečně seznámit s obsahem a povahou takového důkazu (i pomůcky), aby bylo právo na vyjádření zachováno. Tak např. použije-li správce daně při stanovení základu daně a daně podle pomůcek daňová přiznání, evidenci pro daňové účely, atd., jiného poplatníka daně, který uskutečňuje podnikatelskou činnost ve stejné oblasti podnikání, pak je zcela jistě oprávněným zájmem tohoto daňového subjektu zachovávat v tajnosti majetkové, personální, daňové a jiné poměry, avšak právem vytykávaného poplatníka je mít možnost vyjádřit se k takovému důkazu, tzn. přijmout ho, odmítnout ho, požadovat (navrhovat) jeho opakované provedení. Dochází tak ke střetu odlišných práv různých osob, která jsou chráněna zákonem.

Zákon o správě daní a poplatků však postup při projednávání výsledků vytykácího řízení neupravuje, takže správce daně postupuje ve smyslu ust. § 2 odst. 8, analogicky s ust. § 16 odst. 8 zákona, kdy správce daně připraví protokol o ústním jednání, ve kterém dostatečně popíše výsledek řízení, a při jednání seznámí poplatníka s jeho obsahem, umožní projednání jednotlivých skutečností, resp. nahlédnutí do příslušného spisového materiálu, zaprotokoluje poplatníkovo stanovisko a vydá mu opis protokolu.

Poplatníkovi, stejně jako při projednávání výsledků daňové kontroly, je dána možnost, před ukončením vytykácího řízení, se k uvedeným výsledkům vyjádřit. V této souvislosti mohou v průběhu projednávání výsledků vytykácího řízení nastat dvě situace:

- poplatník při projednávání výsledků souhlasí s názorem správce daně a tento dále nerozporuje a nebo
- poplatník při projednávání výsledků nesouhlasí s názorem správce daně.

Pokud poplatník při projednání výsledků nesouhlasí s názorem správce daně, případně navrhuje provedení dalších důkazních prostředků, pak se správce daně musí těmito připo-

mínkami zaobírat (za použití stejných pravidel jako v předcházející části vytykácího řízení). Totéž platí i tehdy, je-li ujednána lhůta pro dodatečné (písemné) vyjádření a poplatník se vyjádří ve lhůtě nebo před vydáním platebního výměru. Správce daně se tedy musí „bod po bodu“ vypořádat se všemi vznesenými připomínkami, zvážit provedení dalších důkazních prostředků (navržených nebo vyplývajících z připomínek) a zaujmout výsledné stanovisko. Jsou-li však provedeny další důkazní prostředky, pak je nutné, aby správce daně opakovaně provedl celé projednání výsledků vytykácího řízení, včetně umožnění opětovného vyjádření se k nově prováděným důkazům. Je-li ale možné vypořádat se s připomínkami bez provedení dalších důkazních prostředků, pak postačí písemné vyjádření správce daně, zaslané spolu s platebním výměrem, ze kterého vyplývají důvody odmítnutí jednotlivých připomínek. Obdobně se postupuje i v odvolacím (doplňovacím) řízení, kdy jsou provedeny další důkazní prostředky (důkazy).

Daňový subjekt je povinen prokazovat zejména všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, a skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňové kontroly a vytykácího řízení vyzván. Po obdržení výzvy k prokázání skutečností v rámci daňové kontroly by měl daňový subjekt postupovat stejně obezřetně jako u výzvy v rámci vytykácího řízení a v případě nedostatku času na kvalifikovanou odpověď požádat o prodloužení lhůty. I zde může být stanovena poměrně krátká lhůta, která by neměla být kratší než 8 dnů. Kratší lhůty může správce daně stanovit jenom zcela výjimečně u úkonů jednoduchých a zvláště naléhavých. Stejně jako proti výzvám v rámci vytykácího řízení, tak i proti ostatním výzvám, které předcházejí pravomocnému stanovení daně, se nelze samostatně odvolat.

3.6 Důkazní řízení

V teoretické části jsem uvedla, že důkazní břemeno je obecně uloženo na bedra poplatníkovy, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání. V praktické části analyzuji proces dokazování, na základě kterého správce daně vyvozuje závěry a činí rozhodnutí. V rámci dokazování tedy správce daně provádí důkazní řízení, při kterém zkoumá jednotlivé důkazní prostředky, vyhodnocuje je a osvědčuje, které z nich se staly důkazem, je jedno jestli pozitivním nebo negativním.

V daňovém řízení správce daně může jako důkazních prostředků užít všech důkazních prostředků, kterými lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti

a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Důkazními prostředky tedy může být prakticky cokoliv, co bylo zajištěno v souladu s právními předpisy, přičemž nezáleží na tom, zda takový prostředek zajistil nebo provedl přímo správce daně nebo někdo jiný, protože získání důkazních prostředků není omezeno pouze na daňové řízení.

Pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání dokazované skutečnosti, zákon o správě daní a poplatků nestanovuje pevná a závazná pravidla a ani nestanovuje důkazní sílu každého důkazního prostředku. Správce daně tedy hodnotí důkazy podle svého volného uvážení, a to každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemných souvislostech. Jakou hodnotu, a tedy i důkazní sílu, jednotlivým důkazům správce daně přizná, záleží pouze na jeho úvaze. Je to velmi složitý myšlenkový proces, který se opírá o logická pravidla a věcně o obecnou zkušenost pracovníků správců daně. Podstatou dokazování jsou dílčí i komplexní poznatky správce daně o věrohodnosti obsahu provedených důkazních prostředků, jež jsou podkladem pro závěr o tom, které skutečnosti tvrzené poplatníkem posoudil správce daně za prokázané a které tak tvoří zjištěný skutkový stav.

Myšlenkové úvahy správce daně, ze kterých vychází jeho vnitřní přesvědčení o rozhodných skutečnostech, při kterých

❖ *podle stavu poznání*

❖ *průběžně a opakovaně*

❖ *posuzuje a přijímá nebo odmítá jednotlivá tvrzení poplatníka*

❖ *přičemž se opírá o své úsudky, zejména podle hledisek*

❖ *logiky*

❖ *systematiky*

❖ *kauzality*

❖ *věrohodnosti*

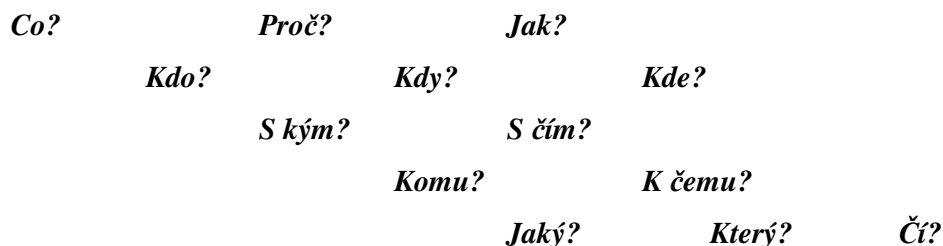
❖ *času*

❖ *historičnosti*

❖ *závažnosti a*

❖ *věcnosti*

Při svých úvahách si správce daně obvykle klade podle jednotlivých hledisek následující otázky, na které hledá odpovědi a vytváří jednotlivé úsudky o zjištěných skutečnostech.



Obrázek č. 4 - Myšlenkové úvahy správce daně

Správce daně proto provedené důkazní prostředky nejdříve rozdělí do množin podle jednotlivých případů, poté z množiny důkazních prostředků vybere jeden prostředek a posoudí jej samostatně podle všech hledisek a vrátí jej do množiny. To provede se všemi prostředky, následně z množiny důkazních prostředků opět vybere jeden prostředek a posoudí jej podle všech hledisek ve vzájemné souvislosti s každým z ostatních prostředků z množiny, a to opět provede se všemi prostředky.

3.6.1 Povinnosti správce daně v důkazním řízení

V řízení důkazním správce daně postupuje podle ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP.

V našem případě bylo povinností správce daně zjistit skutkový stav dostatečně, za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Při naplňování této povinnosti se příslušný pracovník správce daně dopustil základních chyb, a to:

1. Že správce daně nedal poplatníkovi možnost dostatečným způsobem předložit dostatek důkazních prostředků, které by potvrdily jeho tvrzení.
2. V praxi dále nastávají i další situace, kdy si správci daně ještě před ukončením důkazního řízení vytvoří svůj názor na plnění daňové povinnosti daňovým subjektem a důkazní situaci pak nezjišťují dostatečně a důkazy nehodnotí objektivně. Důvodem je to, že odmítají provést důkazní prostředky předložené či navržené daňovým subjektem a tento postup dostatečně nezdůvodní.
3. Další možností je to, že správci daně požadují předkládání dalších a dalších důkazních prostředků s tím, že poplatník svá tvrzení dostatečným způsobem neprokázal, aniž by se s předloženými důkazními prostředky jakkoliv vypořádali a svůj postup zdůvodnili. Jestliže tímto způsobem správci daně postupují, porušují nejen ust. § 31 odst. 2 ZSDP, ale i zásadu součinnosti. Nedbají na právem chráněná práva daňového subjektu a porušují i zásadu zákonnosti. Pokud daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek výpověď svědka, tak jako v našem případě, přičemž je schopen označit,

co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení, je správce daně povinen navrhovaný výslech svědka provést. Správce daně může od výslechu svědka upustit v případě, že má v této věci z dosud provedeného řízení zcela jasno z jiných provedených perfektních důkazních prostředků. Obecně platí, že správce daně nemusí důkazní prostředek navržený daňovým subjektem provést, ale vždy se s tímto důkazním prostředkem musí vypořádat.

4 PREZENTUJTE ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ VYPLÝVAJÍCÍ Z PROJEKTOVÉHO ŘEŠENÍ.

4.1 Desatero doporučení pro správce daně jak postupovat v daňovém řízení

1. Před vyměřením daně důkladně přezkoumat podané daňové přiznání. Pokud má podané daňové přiznání zjevné vady, vždy zahájit s daňovým subjektem řízení – vydat výzvu k odstranění vad podaného daňového přiznání.
2. Raději vždy, nejenom pokud vzniknou pochybnosti, vyzvat daňový subjekt k prokázání všech skutečností jím uvedených v daňovém přiznání. Tím dát daňovému subjektu možnost prokázat všechny pochybnosti vzniklé v průběhu daňového řízení nebo vytykáacího řízení.
3. Stanovit poplatníkovi dostatečnou lhůtu pro prokázání jeho skutečností uvedených v daňovém přiznání.
4. V průběhu daňového řízení si čas od času v dostupné databázi ověřit, zda u daňového subjektu nedošlo ke změně statutárního orgánu společnosti.
5. Pokud nebude zvolena výzva k prokazování skutečností uváděných v průběhu daňové kontroly, doporučuji sepsat s poplatníkem protokol(y) o případných pochybnostem.
6. Při sepisování protokolu o ústním jednání dbát na to, aby zde byly zaznamenány vždy pravdivé odpovědi daňových subjektů na dotazy pracovníků správců daně.
7. Nepodceňovat důkazní řízení a preventivně předcházet mnohdy nepříjemnému a zdlouhavému získávání a zajišťování důkazních prostředků v případě, že správce daně bere na svá bedra důkazní břemeno v daňovém řízení.
8. Daňovou kontrolu, pokud to lze, ukončit co nejdříve, aby se správce daně vyhnul prekluzi a následné nemožnosti doměření daně.
9. V odvolacím řízení se vypořádat se všemi body odvolání včetně poplatníkem navržených nových důkazních prostředků, jako je např. svědecká výpověď.
10. V případě, že správce daně získává v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky formou provádění místního šetření u jiných poplatníků, příp. formou dožádání u jiných správců daně, dbát na to, aby nebyla daňovému subjektu upřena jeho práva zakotvená v ust. § 16 odst. 4 písm. e) – klást svědkům a znalcům otázky.

Závěrem spíše obecné doporučení: při vedení daňového řízení nevystupovat z pozice mocenské síly, nýbrž vést daňové řízení, pokud je to možné a situace to umožňuje, neboť každé daňové řízení je individuální, v lidském duchu. Lidský a klientský přístup ze strany správce daně na daňový subjekt působí pozitivně, tím se zlepšuje komunikace mezi oběma stranami a předchází se tak konfliktním situacím.

4.2 Rekapitulace zásad vytýkacího řízení

1. Vytýkací řízení správce daně zahajuje vždy, když si potřebuje ověřit skutečnosti uvedené daňovými subjekty v daňovém přiznání.
2. Správce daně tak činí formou zaslání výzvy, ve které dolní hranice pro její vyhovění nesmí být kratší 15 dnů a musí obsahovat poučení o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením lhůty.
3. Vytýkací řízení je zahájeno dnem doručení výzvy daňovému subjektu nebo jeho zástupci, popřípadě doručením veřejnou vyhláškou.
4. Vytýkací řízení je ukončeno sepsáním protokolu o ústním jednání nebo sepsáním zprávy o ukončení daňové kontroly, pokud vytýkací řízení probíhalo v rámci prováděné daňové kontroly, s uvedením výsledků a vydáním pravomocného rozhodnutí (tj. platebního výměru), v případě že daňová povinnost byla daňovému subjektu stanovena odlišně, než ji sám přiznal.
5. Daňový subjekt má povinnost v průběhu vytýkacího řízení předkládat všechny důkazní prostředky včetně návrhů svědků, které považuje za rozhodné pro potvrzení jím uváděných skutečností. V případě, že tyto on sám nemá k dispozici, má právo navrhopvat předložení těchto důkazních prostředků. Má právo u správce daně kdykoli v jeho úředních hodinách nahlížet do spisového materiálu týkajícího se jeho daňových povinností s výjimkou dokumentů uvedených v § 23 odst. 2 ZSDP. Má právo podávat námitky proti jakémukoli úkonu správce daně, pokud se domnívá, že jsou porušena jeho práva daná mu zákonem, má právo vyjádřit se před ukončením vytýkacího řízení k výsledku, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.
6. Správce daně má právo si ověřit některé údaje a nebo si opatřit vlastní důkazní prostředky a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů, vyžadovat relevantní informace, požadovat vysvětlení k předloženým důkazním prostředkům, které vedou k ověření nebo správnému stanovení daňové povinnosti.

7. Správce daně má povinnost postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem a volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují, zachovávat mlčenlivost o všem, co se v rámci řízení dozvěděl, zachovávat stejná práva u všech daňových subjektů, neprodlužovat zbytečně lhůtu daňového řízení.

4.2.1 Neomluvitelné chyby při vedení vytykácího řízení

Při vytykáčím řízení je zejména nutné přizpůsobit rozsah, druh a typ prověřovaných plnění (dokladů) konkrétním zjištěným podmínkám. Počet prováděných úkonů má totiž zásadní dopad na dobu provádění vytykácího řízení.

Při provádění vytykácího řízení je třeba se vyhnout dvěma extrémním a zcela nežádoucím způsobům postupu správce daně, které jsou následně zdrojem neefektivního provádění vytykácího řízení.

- a) Jde o předčasné ukončení vytykácího řízení, aniž by byly došetřeny veškeré rozhodné skutečnosti, např. z důvodu nekvalitní spolupráce mezi správcem daně v oblasti provádění dožádaných úkonů, případně nedůslednosti pověřených pracovníků, kteří se spokojí i s pouze částečným splněním povinností poplatníkem uložených mu výzvou. Tato situace nastává obzvláště v případech, kdy jsou na správce daně činěny tlaky ze strany poplatníků, či jejich zástupců nebo ze strany nadřízených pracovníků, k rychlému ukončení probíhajícího řízení. V tomto případě poplatníci, jak bylo již výše zmíněno, činí různá podání, jako jsou stížnosti, námitky podjatosti pověřeného pracovníka nebo výhrůžky trestním oznámením na něj, takže „racionálním“ důsledkem takového nátlaku bývá právě předčasné ukončení řízení.
- b) Nebo jde o provádění vytykácího řízení bez zjevného důvodu po delší dobu, než je pro daný účel nutné. Při řízení jsou kontrolovány doklady na nevýznamné částky, nejsou zjištěny poznatky o potenciálním daňovém úniku a výsledek provedeného vytykácího řízení je bez nálezu. Důsledkem pak je neefektivně využitý fond pracovní doby správce daně, který se věnuje nepodstatnému místo toho, aby se věnoval něčemu důležitějšímu.

Rozdíl mezi postavením poplatníka v daňové kontrole a poplatníka ve vytýkacím řízení v současné době již není. V minulosti však určitý rozdíl v postavení existoval, např. u výsledku svědka. U vytýkacího řízení správce daně prováděl výslech svědka bez účasti daňového subjektu. Správce daně vycházel z toho, že právo daňového subjektu být přítomen u výpovědi svědka vyplývá jen z ust. § 16 ZSDP, tedy že lze toto právo uplatňovat pouze při daňové kontrole. Ale postupem času došlo díky soudním rozhodnutím k posunu nahlížení na práva daňových subjektů a postavení daňového subjektu ve vytýkacím řízení se dostalo na roveň s právem daňového subjektu v daňové kontrole.

4.3 Doporučení a poznatky z důkazního řízení

Z poznatků z praxe a dosavadních získaných zkušeností doporučuji vždy vyzvat poplatníka k prokázání jím uvedených skutečností. Pokud správce daně přenesl důkazní břemeno na poplatníka, je jeho povinností vyplývající mu ze zákona, předložit správci daně v dostatečném množství věrohodné důkazní prostředky. Tím se pak správci daně otevírají nové možnosti. V případě, že poplatníkem předložené důkazní prostředky jsou nedostatečně relevantní, popřípadě nejsou věcné, vydá správce daně opětovně výzvu k prokázání a předložení důkazních prostředků. Jestliže se správce daně rozhodne pro prověření důkazních prostředků předložených poplatníkem tím, že provede místní šetření u jiného subjektu a má již od poplatníka k dispozici určité podklady, předem ví, na co konkrétně se v průběhu místního šetření zaměří. A to i v případě, když správce daně dožádá jiného místně příslušného správce. Kdežto, pokud nemá k dispozici vůbec nic, pak je velmi obtížné důkazní prostředky vyhledávat. Je třeba mít na paměti, že prověření nebo zajištění důkazních prostředků formou dožádání nemusí být vyřešeno hned, neboť i provedení potřebného úkonu může být pro dožádaného správce daně problematické. Je třeba si dále uvědomit, že je to právě správce daně, který rozhoduje o předložených a získaných důkazních prostředcích. Pokud při svém rozhodování vychází z dostatečně věrohodných důkazů, je pro něho mnohem snadnější rozhodování, neboť má podklady ke svým úvahám. V případě, že důkazní prostředky si opatřuje vlastními silami, takto zvolený postup se pak stává nepříjemným jak pro samotného správce daně, tak i pro jiné poplatníky, což může mít za následek zdlouhavý proces daňového řízení.

Závěrem bych se ještě chtěla zmínit o nepříjemnostech, se kterými se správci daně často setkávají, a to napadáním ze strany daňového subjektu, jak verbálním, tak fyzickým.

V naší právní úpravě doposud není právní předpis, který by jakkoli chránil pracovníky správců daně. Jedinou účinnou ochranou pracovníků provádějících daňovou kontrolu nebo vytýkací řízení je profesionální přístup všech pracovníků správce daně, resp. i všech pracovníků dožádaného správce daně nebo odvolacího orgánu.

Jakýkoliv pracovník, který se podílí na daňovém, vytýkacím i odvolacím řízení, by tedy měl od prvního kontaktu s daňovým subjektem nebo s třetí osobou zřetelně vystupovat tak, aby byla dostatečně patrná současná práce, kdy o prováděných úkonech nebo hodnocení důkazů nerozhoduje jedinec, nýbrž úřad ve smyslu právních předpisů, metodiky a pokynů nadřízených orgánů.

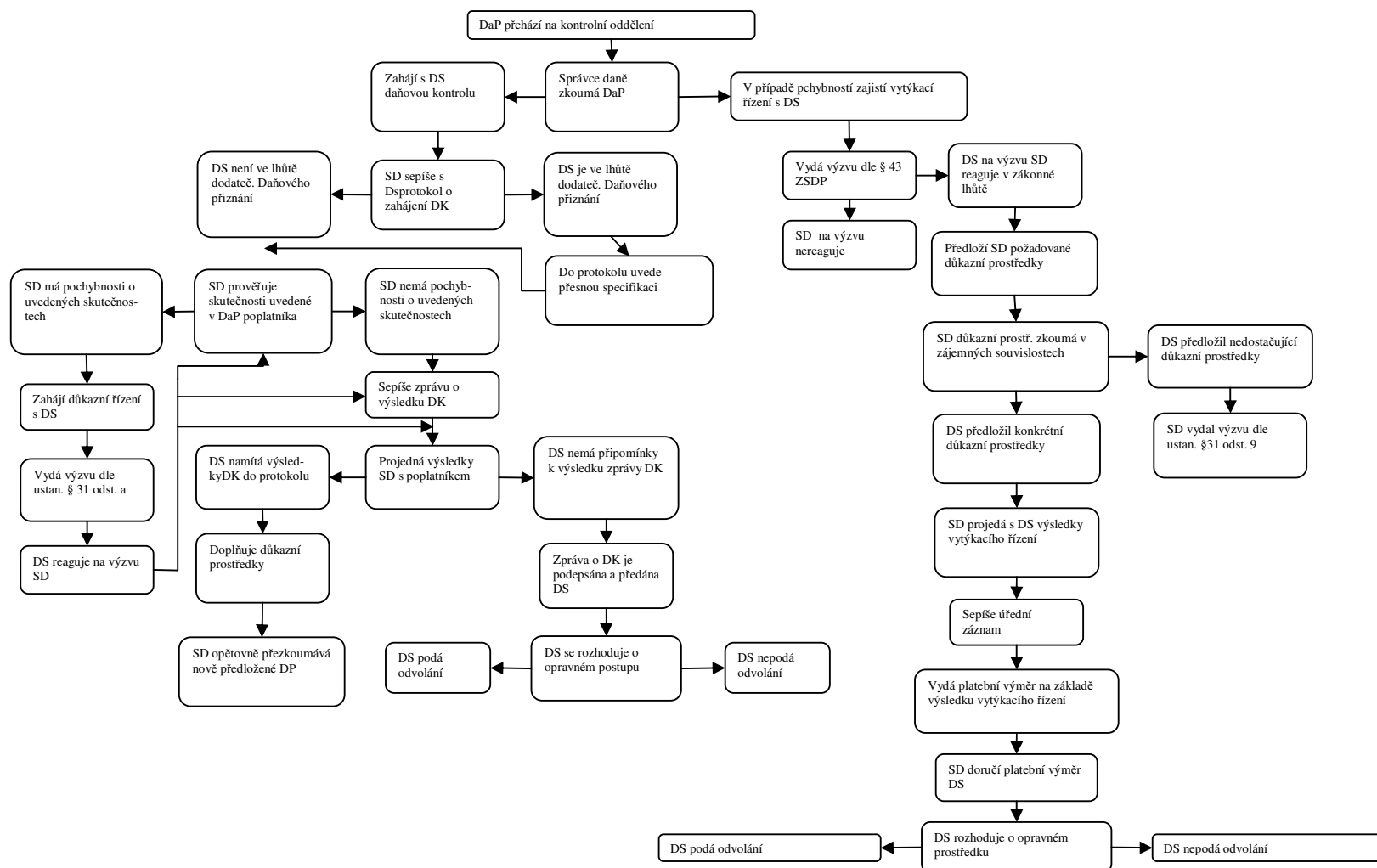
Mělo by tedy být věcí vystupování každého pracovníka jakéhokoliv správce daně, aby daňový subjekt nebo třetí osoby zavčas pochopily, že se žádné úkony neprovádějí z důvodu libovůle nějakého jedince, a že pokud nějaký úkon neprovede jeden správce daně, pak ho zcela jistě provede správce daně jiný.

Základní chybou, kterou se správce daně vystavuje napadení a které se někteří nekompetentní poplatníci dopouštějí, by mohla být i personifikace provádění některých úkonů. Jakýkoliv pokus o psychický nebo fyzický nátlak, resp. slovní nebo fyzické napadení, které mohou souviset s výkonem daňové správy, by měl pracovník správce daně bez zbytečného odkladu oznámit nadřízenému písemnou formou.

Správce daně je povinen chránit zájem státu, který je prioritní a není přitom povinen dbát všech oprávněných zájmů daňových subjektů, ale jen těch, které jsou výslovně chráněny nějakým zákonem. To představuje jednoznačně prioritu zájmů státu a teprve sekundárně respektování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

Tak, jak narůstá právní vědomí daňových poradců a samotných daňových subjektů, stále více sporů se týká nově zjišťovaných nedokonalostí v práci správců daně. Samotní pracovníci správců daně, ať už stávající a nebo bývalí, shledávají ve své předchozí práci množství chyb a omylů, jejichž důsledkem někdy bývá i neplatnost rozhodnutí vydaných správcem daně. Spory ohledně uznávání neplatnosti těchto rozhodnutí jsou už dnes časté a do budoucna jich nepochybně přibude.

V praxi se sice setkáváme s tím, že zdaleka ne každé rozhodnutí vydané správcem daně v daňovém řízení je bezvadné, ovšem všichni se učíme a úroveň znalostí u daňových subjektů, daňových poradců, ale i správců daně neustále stoupá.



Obrázek č. 5 – Vývojový diagram daňového řízení

30.6.	1.7.	4.7.	5.7.	17.7.	31.7.	2.8.
<ul style="list-style-type: none"> • den podání DAP za 2. měsíc 	<ul style="list-style-type: none"> • první den nedoplatku (pro penalizaci) 	<ul style="list-style-type: none"> • den doručení žádosti o sdělení výsledku vyměření 	<ul style="list-style-type: none"> • poslední den následujícího zdaň. období 	<ul style="list-style-type: none"> • doručení výsledku doručení 	<ul style="list-style-type: none"> • nabytí právní moci 	<ul style="list-style-type: none"> • doručení výsledku vyměření
<ul style="list-style-type: none"> » den vyměření daňové povinnosti (den fiktivního doručení rozhodnutí) 				<ul style="list-style-type: none"> » platebn. výměru VAR. I. 		<ul style="list-style-type: none"> » platebn. výměru VAR. II.
<ul style="list-style-type: none"> • den splatnosti vlastní daňové povinnosti • den vzniku vratitelného přeplatku • den úhrady staršího nedoplatku 	<ul style="list-style-type: none"> • první den lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku • den převodu přeplatku (na jinou daň) 					
<p><i>lhůta na odvolání 1 + 30 dnů</i></p>						

VARIANTA I. – sdělení výsledku vyměření je doručeno před ukončením lhůty na odvolání

VARIANTA II. – sdělení výsledku vyměření je odesláno a doručeno po uplynutí lhůty na odvolání

Obrázek č. 6 – Vyměření daňové povinnosti

ZÁVĚR

Hlavním posláním mé diplomové práce bylo poznat a popsat postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob v daňové kontrole a ve vytýkacím řízení a provést analýzu případných pochybení správce daně v daňovém řízení. V souladu s tímto posláním jsem si v úvodu diplomové práce vytýčila tři hlavní cíle:

1. Popsat jednotlivé chybné kroky správce daně, ke kterým může v průběhu daňového řízení vedeného u poplatníka daně z příjmů docházet.
2. Analyzovat a vyhodnotit popsaná pochybení správce daně, kterých se v průběhu daňového řízení dopustil.
3. Zpracovat vlastní návrh a doporučení, jak by měl správce daně správně postupovat, aby z jeho strany k pochybením v daňovém řízení nedocházelo.

Abych mohla co nejlépe poznat a popsat postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob, musela jsem nejdříve podrobně prostudovat procesněprávní normu, kterou je zákon o správě daní a poplatků, literaturu uvedenou v seznamu a publikované judikáty.

Jaké jsou hlavní zásady daňového řízení jsem se snažila stručnou a srozumitelnou formou popsat v 1. kapitole teoretické části mé diplomové práce. Ve druhé kapitole jsem se pak zabývala současným postavením poplatníka daně z příjmů v daňovém řízení. Pokud stručně shrnu teoretickou část, při studiu uvedené literatury jsem pochopila, co nám říkají zásady daňového řízení a jaké je v něm postavení poplatníka daně z příjmů.

Základní zásady daňového řízení zakotvené v daňovém řádu nám určují, jak při provádění daňového řízení postupují správci daně. Dále nám také zdůrazňují, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.

V současné době se postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob v daňovém řízení od minulosti odlišuje hlavně změnou přístupu správce daně k němu. Dnes správci daně uplatňují k poplatníkovi spíše přístup klientský oproti dříve uplatňované mocenské síle.

V analytické části jsem se zabývala případovou studií, na které jsem ilustrovala procesní pochybení správce daně v průběhu daňového řízení vedeného u poplatníka daně z příjmů. Při analýze případové studie jsem vycházela z doposud získaných vlastních zkušeností z praxe pracovníka správce daně. Podrobně jsem analyzovala jednotlivé případy, ke kterým v daňovém řízení ze strany správce daně dochází. K jednotlivým případovým studiím jsem ještě navíc uvedla i jiné varianty, které mohou nastat v daňovém řízení. Závěrem těchto případových studií jsem pak analyzovala jednotlivé oblasti, ve kterých správce daně pochybil a navrhla určitá doporučení, jak měl správce daně v konkrétních případech správ-

ně postupovat. Všechny mé návrhy a doporučení byly koncipovány tak, aby byly plně v souladu s procesněprávní normou, tedy se zákonem o správě daní a poplatků. Dále jsem v případové studii uvedla i případy z praxe, se kterými jsem se již setkala a které se vztahují k jednotlivým popsáním krokům. V neposlední řadě jsem se zabývala také řádným opravným prostředkem, který může poplatník daně z příjmů právnických osob využít v daňovém řízení, pokud se závěry správce daně nesouhlasí, a tím je odvolací řízení. Z obecného hlediska jsem dále nastínila průběh vytýkacího řízení a řízení důkazního, které se prolíná jak daňovou kontrolou, tak vytýkacím řízením.

Domnívám se, že poslání, které jsem si v úvodu mé diplomové práce předsevzala, jsem v maximální možné míře a s ohledem na mé praktické zkušenosti doposud získané v daňové správě v plném rozsahu splnila, a to nejen v případové studii, ale i v celé mé diplomové práci. Mám zato, že má diplomová práce by mohla být pomocníkem řadě začínajících a nezkušených pracovníků správce daně, stejně jako by mohla dobře sloužit jako pomůcka pro poplatníky daně z příjmů, kteří mají s daňovým řízením jen malé zkušenosti a nebo se s ním dosud ještě vůbec neseťkali.

BIBLIOGRAFIE

Odborná literatura

1. KOBÍK, J., *Správa daní a poplatků s komentářem*. 1. vyd. Praha: ANAG, 2005. ISBN 80-7263-269-8.
2. KAINOVÁ, L., SCHILLEROVÁ, A., *Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-106-4
3. KOBÍK, J., ŠPERL, J., *Dokazování v daňovém řízení*, 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-101-3.
4. KOBÍK, J., ŠPERL, J., RAMBOUSEK, J., *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-185-4.
5. MARKOVÁ, H., *Daňové zákony 2005*. 12. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2005. ISBN 80-247-1045-5.
6. HANUŠ, J., HOLUŠA, B., MUSILOVÁ, L., *Správa daní – jak ji neznáte*. 1.vyd. Ostrava: MIRAGO, 1996. ISBN 80-85922-26-6.
7. Zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
8. Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

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

SD Správce daně

DS Daňový subjekt

DaP Daňové přiznání

DDaP Dodatečné daňové přiznání

ust. ustanovení

DS Pokyn DS č.

§ Paragraf

odst. Odstavec

písm. Písmeno

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1 – Daňové přiznání.....	43
Obrázek č. 2 – Poplatník daně z příjmů – počítání lhůt pro podání DaP	44
Obrázek č. 3 – Výzva k doplnění	58
Obrázek č. 4 - Myšlenkové úvahy správce daně.....	65
Obrázek č. 5 – Vývojový diagram daňového řízení.....	73
Obrázek č. 6 – Vyměření daňové povinnosti.....	74

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 – Daňová soustava ČR	13
---	----

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 Protokol o zahájení daňové kontroly

Příloha č. 2 Protokol o projednání výsledků daňové kontroly

Příloha č. 3 Náležitosti předkládací zprávy

Příloha č. 1 Protokol o zahájení daňové kontroly

Název a adresa místně příslušného finančního úřadu

Č.j.: 223344/06/303936/0123

PROTOKOL

o ústním jednání dle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Místo jednání: Zlín, Sluneční 325 - sídlo společnosti

Jednání se uskutečnilo dne: 11.8.2006,

začátek v 8,00 hodin

Zúčastněné osoby:

za daňový subjekt

UNI, a.s.
Sluneční 325
760 01 Zlín
DIČ: CZ00113377

Jméno a příjmení oprávněné osoby jednat za společnost - zástupce společnosti na základě generální plné moci
totožnost ověřena č. OP:

za Finanční úřad ve Zlíně

Jména a příjmení správců daně

Hlavní předmět jednání:

Zahájení daňové kontroly u daňového subjektu UNI, a.s., podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, za účelem prověření správnosti daňového základu za níže uvedená zdaňovací období, a to se všemi důsledky plynoucími z tohoto úkonu (§ 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářní rok 2002, 2003, 2004 a 2005.

Poučení:

(§ 12 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů)

Tento protokol je veřejnou listinou.

Protokol podepisují po seznámení s ním všechny osoby, které se jednání nebo provedení úkonu zúčastnily.

Bezdůvodné odepření podpisu nemá vliv na důkazní moc protokolu.

Vyjádření poučených osob: Poučení jsem rozuměl(a).

Jméno a příjmení:

Podpis:

Strana druhá protokolu č.j. 223344/06/303936/6888

Průběh jednání:

Dnešního dne byla s daňovým poradcem p. KL, zástupce na základě generální plné moci, zahájena daňová kontrola podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, na:

- dani z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období kalendářní rok 2002, 2003, 2004 a 2005

Vzhledem k ustanovení § 41 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla jednateli společnosti položena následující otázka:

Jsou Vám známy skutečnosti, které by měly za následek podání dodatečného daňového přiznání za uvedená období a daně, za které se zahajuje daňová kontrola?

Odpověď:

Otázka správce daně:

Máte zmocněnou osobu k zastupování před správcem daně na finančním úřadě, pokud ano, uveďte v jakém rozsahu?

Odpověď:

Návrhy nebo námítky směřující proti obsahu protokolu:

Rozhodnutí o těchto návrzích nebo námítkách:

Protokol byl hlasitě diktován a přečten.

Opravy nebo jiné změny před podpisem:

Protokol byl schválen a jednání skončilo v hodin.

Opis protokolu byl vydán daňovému subjektu, s nímž bylo jednáno.

Četl a souhlasí:

za Finanční úřad v.....

za daňový subjekt

Příloha č. 2 Protokol o projednání výsledků daňové kontroly

Název a adresa místně příslušného finančního úřadu

Č.j.: 998800/06/303936/6888

PROTOKOL

o ústním jednání dle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Místo jednání: Finanční úřad, kanc. č.000

Jednání se uskutečnilo dne: 5. 12.2006,

začátek v 8.00 hodin

Zúčastněné osoby:

za daňový subjekt UNI, a.s.
 Sluneční 325
 760 01 Zlín
 DIČ: CZ00113377

Jméno a příjmení oprávněné osoby jednat za společnost
totožnost ověřena č. OP:

za Finanční úřad ve Zlíně Jména a příjmení správců daně

Hlavní předmět jednání:

- Seznámení daňového subjektu s výsledky uvedenými ve zprávě č.j. 456219/06/303936/6888.

- Vyjádření se daňového subjektu před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě a ke způsobu jejich zjištění ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

- Projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Udělená poučení:

(§ 12 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů)

Tento protokol je veřejnou listinou.

Protokol podepisují po seznámení s ním všechny osoby, které se jednání nebo provedení úkonu zúčastnily.

Bezodůvodné odepření podpisu nemá vliv na důkazní moc protokolu.

Vyjádření poučených osob: Poučení jsem rozuměl(a).

Jméno a příjmení:

Podpis:

Strana druhá protokolu č.j.: 998800/06/303936/6888

Průběh jednání:

Dnešního dne se na Finanční úřad dostavil předseda představenstva společnosti UNI, a.s. (jméno a příjmení). Při ústním jednání byl předseda představenstva společnosti:

a) seznámen s výsledky uvedenými ve Zprávě o výsledku daňové kontroly provedené správcem daně ve společnosti UNI, a.s. na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002, 2003, 2004 a 2005 evidované s č.j. 456219/06/303936/6888.

b) V souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla daňovému subjektu dána možnost, aby se před ukončením kontroly vyjádřil ke zjištěním uvedeným ve „Zprávě“, ke způsobu jejich zjištění, případně navrhl jejich doplnění.

Vyjádření daňového subjektu:

c) Zpráva o výsledku daňové kontroly evidovaná s č.j. 456219/06/303936/6888 byla podepsána a jeden výtisk byl předán předsedovi představenstva společnosti.

Návrhy nebo námítky směřující proti obsahu protokolu: žádné

Rozhodnutí o těchto návrzích nebo námítkách: bez rozhodnutí

Protokol byl hlasitě diktován a přečten.

Opravy nebo jiné změny před podpisem:

Protokol byl schválen a jednání skončilo v hodin.

Opis protokolu byl vydán zástupci daňového subjektu, s nímž bylo jednáno.

Četl a souhlasí:

za Finanční úřad v

za daňový subjekt:

Příloha č. 3 Náležitosti předkládací zprávy

1. Údaje o daňovém subjektu

- Přesné označení daňového subjektu, včetně správného uvedení jeho právní formy.
- Adresa – uvedené údaje musí odpovídat údajům v příslušných evidencích – obchodní rejstřík, živnostenské oprávnění.
- Daňové identifikační číslo.
- Odvolání podáno: a) daňovým subjektem
b) zástupcem (uvést jméno a příjmení).
- Plná moc k zastupování – veškeré plné moci a jejich rozsah od zahájení daňové kontroly, popř. vytykácího řízení, které předcházelo vydání odvoláním napadeného platebního výměru.
- Adresa pro doručování – v případě, že je ve spisu založen písemný požadavek daňového subjektu na doručení písemností na jinou adresu, než je uvedena v obchodním rejstříku.
- Změna místní příslušnosti správce daně – dojde-li v průběhu daňového řízení ke změně místní příslušnosti správce daně, je třeba tuto skutečnost uvést do předkládací zprávy.osoba příslušná k podání odvolání – zda je osoby, která podala odvolání, k tomuto úkonu příslušná.

2. Údaje o odvolání a napadeném rozhodnutí správce daně

- Označení napadeného rozhodnutí – přesná identifikace rozhodnutí, proti němuž směřuje odvolání.
- Odvolání podáno dne – z předkládací zprávy musí být patrné datum doručení rozhodnutí správce daně daňovému subjektu, zda bylo podání učiněno daňovým subjektem ve lhůtě.
- Doplnění odvolání, pokud neobsahuje náležitosti uvedené v § 48 odst. 4 ZSDP.
- Poplatník podal – nepodal žádost dle § 32 odst. 9 ZSDP.
- Výše vyměřené daně – daňové ztráty.

3. Podaná odvolání proti rozhodnutí na jiné nebo téže dani v související věci za stejná event.jiná zdaňovací období

- Odvolání proti platebnímu výměru na jiné dani, příp. na téže dani za jiná zdaňovací období.

- Odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu – zda bylo umožněno daňovému subjektu nahlédnout do spisů, zda byly poskytnuty daňovému subjektu opisy či výpisy ze spisu uloženého u správce daně.
 - Odvolání proti rozhodnutí vydanému v rámci daňového řízení vedeného o mimořádném opravném prostředku na jiné dani.
- 4. Informace o dalších daňových řízeních souvisejících s postoupením odvolání**
- Zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku vedeném finančním úřadem na jiné dani.
 - Podání žaloby na jiných daních.
 - Vyjádřit se, zda v průběh dosavadního daňového řízení byla podána námitka podjatosti včetně způsobu jejího vyřízení finančním úřadem.
- 5. Daňová kontrola, na základě níž došlo k vyměření, příp. dodatečnému vyměření daně**
- Číslo jednacích zprávy o daňové kontrole
 - Datum zahájení daňové kontroly – protokol o zahájení daňové kontroly č.j., na jaké dani, za jaká zdaňovací období, zda byl daňový subjekt ve lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání, zda došlo v průběhu daňové kontroly k jejímu rozšíření o další zdaňovací období.
 - Zda a kdy měl daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, příp. zda bylo navrženo ze strany daňového subjektu doplnění, a to včetně způsobu, jakým se správce daně s tímto doplněním následně vypořádal.
 - Datum ukončení daňové kontroly – protokol o projednání výsledku daňové kontroly.
 - Jakým způsobem správce daně vyměřil, popř. dodatečně vyměřil daň – zda dokazováním či pomůckami.
 - Podané námity daňového subjektu v průběhu kontroly - v případě podaných námitek, jak se s nimi správce daně vypořádal.
- 6. Vyměření daně provedeno na základě výsledků vytykácího řízení dle § 43 ZSDP**
- Výzva č.j. – datum doručení výzvy daňovému subjektu
 - Projednání zjištění správcem daně – protokol o projednání výsledků vytykácího řízení.
- 8. Shrnutí výsledků doplněného řízení**
- Doplnění řízení
 - Shrnutí výsledků doplněného řízení
- 8. Shrnutí všech důvodů odvolání**

- Stanovisko ke všem důvodům uvedeným daňovým subjektem v odvolání - konkrétní vyjádření správce daně ke všem námitkám odvolatele.
- Zdůvodnění jednotlivých vyměřených či doměřených částek, a to vždy kdy zpráva o daňové kontrole neobsahuje podrobné odůvodnění.

9. *Návrh na výrok rozhodnutí o odvolání*

10. *Povinné náležitosti přílohy k postoupenému odvolání*