



Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 50071/15/7100-40124-506246

Vyřizuje: Ing. Petr Hejl, Oddělení daňového procesu II
Mgr. Petr Burdík, Oddělení daňového procesu II
Tel.: 296 854 953, 296 854 428
E-mail: Petr.Hejl@fs.mfcr.cz, Petr.Burdik@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu (ředitelům Odboru metodiky a výkonu daní / Odboru metodiky daní, podatelám)
Odvolacímu finančnímu ředitelství (Mgr. Polákovi a podatelně)
Odboru daní z příjmů Generálního finančního ředitelství
Odboru nepřímých daní Generálního finančního ředitelství
Odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru evidence daní Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Na vědomí: Odborům 32 a 39 Ministerstva financí (podatelně, řediteli odboru a sekretariátu)

Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly

Čl. 1 – Úvod

- [cíl metodické pomůcky]** Cílem této metodické pomůcky je pomoci úředním osobám zařazeným v orgánech Finanční správy České republiky (dále jen „**finanční správa**“), které daňovou kontrolu provádějí, při jejich každodenní práci, neboť daňová kontrola, jakož i ostatní procesní postupy při správě daní kladou stále vyšší nároky na znalosti procesních i hmotněprávních předpisů a schopnosti je aplikovat v praxi. Cílem metodické pomůcky však není podat vyčerpávající výklad všech ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**daňový řád**“), a souvisejících obecně závazných právních předpisů, které mohou být při tomto procesním postupu využity. Metodická pomůcka je určena nejen pro úřední osoby zařazené v organizačních útvarech (dále též „**útvary**“) orgánů finanční správy, jejichž působnost zahrnuje provádění daňové kontroly (např. Odbor kontrolní), ale i pro ostatní (zejména státní) zaměstnance zařazené v útvarech zabývajících se metodickou činností v oblasti daňového procesu (např. Oddělení daňového procesu či Oddělení metodiky správy daní). Též je nutné si uvědomit, že metodická pomůcka je zpracována v určitém čase, kdy následně může docházet k určitým výkladovým posunům např. díky judikatuře správních soudů, přičemž není možné provádět „on-line“ aktualizace a doplnění této metodické pomůcky. Existence metodické pomůcky tak nezabavuje uživatele promítat si samostatně případné novoty do závěrů uvedených v této metodické pomůcce.
- [související metodické pomůcky]** Metodická pomůcka řeší především procesní aspekty daňové kontroly jako takové. Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností komplexně řeší Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností, č. j. 65447/14/7100-40124-011654, ze dne 08.01.2015 (dále jen „**Metodická pomůcka k POP**“). Další, zejména hmotněprávní souvislosti jsou pak řešeny v samostatných metodických pomůckách, např.
 - Metodická pomůcka č. 8/2013 k některým aspektům stanovení DPH dokazováním

č. j. 40978/13-7001-21002-012287 ze dne 11.11.2013.¹

Čl. 2 – Obecná ustanovení a předpoklady k využití daňové kontroly

1. **[daňová kontrola jakožto postup]** Daňová kontrola patří mezi postupy při správě daní (viz část druhá, hlava VI, díl 2 daňového řádu); je to ucelený soubor úkonů. Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný platební výměr či dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly stanovil daň, již není vydáván v rámci daňové kontroly.²
2. **[vztah k daňovému řízení]** Daňová kontrola je realizována zejména v průběhu nalézacího (v praxi vyměřovacího či doměřovacího) řízení, což lze mimo jiné dovodit z § 85 odst. 1 daňového řádu, ve kterém je uvedeno, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňovou kontrolu tak lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu (§ 85 odst. 4 první věta daňového řádu). To znamená, že správce daně může současně zahájit a provádět např. kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2014.
3. **[časové mantinely]** Časové parametry daňové kontroly jsou na jedné straně vymezeny vznikem daňové povinnosti, případně (před jejím vznikem) okamžikem vzniku okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a na straně druhé prekluzí (zánikem) práva vyměřit či doměřit daň, přičemž jiné časové omezení není dáno. Za splnění dalších podmínek lze dle judikatury daňovou kontrolu zahájit výjimečně i před vznikem daňové povinnosti či v průběhu odvolacího řízení (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 92/2008-147, ze dne 27.07.2010). Obě tyto varianty nebudou v praxi využívány – např. v případě, že by na základě výsledků daňové kontroly byl vydán dodatečný platební výměr, je z procesního hlediska nevhodné vydávat tento dodatečný platební výměr před tím, než bude rozhodnuto o odvolání.
4. **[kdy lze zahájit daňovou kontrolu]** Daňovou kontrolu je správce daně oprávněn zahájit v následujících situacích:
 - a) před uplynutím zákonné lhůty pro podání řádného daňového tvrzení (tuto skutečnost lze dovodit z § 87 odst. 1 daňového řádu „...začne zjišťovat daňové povinnosti...“). Takto bude správce daně postupovat pouze v ojedinělých a mimořádných případech, např. pokud potřebuje zjistit výši nesplatné a dosud nestanovené daně, jejíž úhradu hodlá zajistit (§ 167 a násl. daňového řádu), a tuto skutečnost nelze zjistit jiným způsobem, např. v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu. Správce daně i v těchto případech, kdy ještě nemá k dispozici řádné daňové tvrzení, může provádět dokazování. Z § 92 odst. 3 daňového řádu totiž vyplývá, že „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (není zde zakotveno, že prokazuje všechny skutečnosti, které již uvedl v těchto daňových tvrzeních). Na základě výsledků této daňové kontroly bude případný platební výměr vydán až po uplynutí zákonné lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Podá-li však daňový subjekt řádné daňové tvrzení v průběhu takto zahájené daňové kontroly (kdy neexistuje poslední známá daň), nejsou zde splněny podmínky pro zastavení řízení dle § 141 odst. 7 daňového řádu (nejedná se o dodatečné daňové tvrzení či dodatečné vyúčtování). Vyměřeno bude na základě řádného daňového tvrzení a skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly, která bude probíhat i ve vztahu k údajům v řádném daňovém tvrzení. Následně bude vydán a řádně doručen platební výměr.
 - „Pokud dojde (zcela výjimečně) k zahájení daňové kontroly k prokazování daňové

¹ http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_DPH_Met_pom_8_GFR_cj_40_978_13_Stanoveni_DPH_dokazovanim.pdf

² K povaze daňové kontroly srovnej např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 144/2004-110 ze dne 31.08.2005, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 57/2010-72 ze dne 16.12.2010, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Ans 9/2011-94 ze dne 17.02.2012 (vše na www.nssoud.cz) či náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21.04.2009

povinnosti či jiných okolností před uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení, není tím v žádném případě zahájeno daňové řízení ani vyměřovací řízení a lze pouze získat důkaz pro následné stanovení daně po uplynutí lhůty pro podání tvrzení. Výjimku tvoří daňová kontrola plátce daně ohledně provádění a odvodu srážek, zejména ze závislé činnosti a funkčních požitků, v takovém případě může po daňové kontrole dojít k předpisu zjištěné částky k přímé úhradě před uplynutím lhůty pro podání vyúčtování.“ (srovnej Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, 2. aktualizované vydání, Nakladatelství ANAG, Praha 2013, s. 369.)

- b) po uplynutí zákonné lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, jestliže toto tvrzení nebylo podáno. Přednost před zahájením daňové kontroly v těchto případech má výzva dle § 145 odst. 1 daňového řádu, a to s ohledem na základní zásady správy daní, např. zásadu rychlosti řízení dle § 7 odst. 1 daňového řádu či zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie dle § 7 odst. 2 daňového řádu. Z toho lze taktéž dovodit, že daňová kontrola nebude zahajována v průběhu běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení stanovené ve výzvě k podání daňového tvrzení.
- c) po podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, ale před stanovením daně (tzv. daňová kontrola „před vyměřením“). Správce daně musí v těchto případech vždy vyhodnotit, zda je v daném případě k dosažení daného účelu vhodnější postup k odstranění pochybností (dále též „**POP**“) nebo daňová kontrola. Rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou (ve fázi rozhodování „co bude zahájeno“) lze spatřovat především v tom, zda má správce daně k dispozici konkrétní pochybnosti a jak široké lze očekávat dokazování.³ Daňovou kontrolu správce daně pak zahájí v následujících situacích:
- Jestliže má „rozsáhlé“ konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. (Tyto konkrétní pochybnosti nemusí být daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly sděleny – viz čl. 3 odst. 12.)
 - Jestliže má nekonkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených.
- d) po stanovení daně, tj. po vydání platebního, resp. dodatečného platebního výměru (zpravidla po nabytí právní moci těchto rozhodnutí) – nejčastější případ.

5. **[doměření daně a daňová kontrola]** Ve vazbě na daňovou kontrolu je vhodné citovat § 143 odst. 3 daňového řádu, dle kterého „*K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*“ Výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu má tedy správce daně povinnost vydat pouze v případě „důvodných předpokladů“, že bude doměřena daň, tzn., že správce daně již před vydáním výzvy musí disponovat konkrétními podklady k doměření daně (např. správce daně již má poznatky z kontroly daně z příjmů, přičemž tyto poznatky mají vliv i na stanovení daně z přidané hodnoty). Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení či dodatečné vyúčtování, nebude mu z částky, která je v něm uvedena, stanovena povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu, jako by tomu bylo v případě doměření daně z moci úřední na základě výsledků daňové kontroly. Též je zde zohledněna zásada přiměřenosti. Není ale vyloučena situace, kdy správce daně u části základu daně může disponovat důkazy o nutnosti doměření daně, jinde zase disponuje pouze indiciemi. V tomto smyslu se zahájení daňové kontroly v neomezeném rozsahu jeví svou komplexností jako vhodný nástroj pro správné zjištění a stanovení daně.

Pozn.: Otázka, zda nejprve vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu či nejprve zahájit daňovou kontrolu, byla již několikrát řešena na poradě metodiků ve Smilovicích – viz metodiky č. j. 5412/11-2110-011654 ze dne 28.02.2011 (str. 21 - 22) a č. j. 16066/11-2110-011654 ze dne 28.06.2011 (str. 20)⁴, kde je uvedeno, že „*Správce daně by měl postupovat v dané věci individuálně podle konkrétní situace. Nelze obecně říci, že nejdříve musí správce daně zaslat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a pak v případě nevyhovění výzvě zahájit daňovou kontrolu nebo bez výzvy rovnou zahajovat daňovou kontrolu...*“ Kritériem je vždy obsah

³ Podrobněji viz článek 2 Metodické pomůcky k POP.

⁴ <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/6609.html>

získaných důkazů a skutečnost, zda z nich vyplývá, že existují důvody pro doměření daně.

Čl. 3 – Zahájení daňové kontroly

- [zahájení výhradně z moci úřední]** Daňovou kontrolu lze zahájit pouze z moci úřední. Jestliže by daňový subjekt žádal správce daně, aby u něho provedl daňovou kontrolu, je třeba takové podání hodnotit jen jako podnět či sdělení. Je pouze na úvaze správce daně (popř. je např. vázán interními instrukcemi), které daňové subjekty podrobí daňové kontrole (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Ans 9/2011-94 ze dne 17.02.2012).
- [sdělení úmyslu zahájit]** Daňový řád výslovně neukládá správci daně povinnost oznamovat daňovému subjektu, že u něj bude zahájena daňová kontrola, avšak s ohledem na zásadu součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) je vhodné daňový subjekt o záměru správce daně provést daňovou kontrolu informovat neformálně, např. telefonicky. O takovémto telefonickém hovoru je nezbytné vyhotovit úřední záznam. Správce daně však může svůj záměr provést daňovou kontrolu daňovému subjektu oznámit rovněž písemně. Tento postup je v souladu se zásadou vstřícnosti dle § 6 odst. 4 daňového řádu, neboť daňový subjekt má možnost se na jednání se správcem daně připravit, případně může podat dodatečné daňové přiznání. V případě, že daňový subjekt nereaguje na „neformální“ oznámení o zahájení daňové kontroly, je správce daně oprávněn přistoupit k vydání výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Dále je potřeba uvést, že není možné daňový subjekt na zahájení daňové kontroly předvolat nebo následně nechat předvést. Důvodem je jednak legitimace správce daně předvolat pouze osobu, jejíž **osobní** účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná (viz § 100 odst. 1 daňového řádu), jednak ani předvolání či předvedení nespolupracující osoby nezaručí správci daně, že zahájí daňovou kontrolu a pokud ji zahájí, že daňový subjekt bude v jejím průběhu poskytovat potřebnou (či jakoukoliv součinnost). Postup při neumožnění zahájení daňové kontroly podrobně řeší článek 4.
- [okamžik zahájení]** Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (viz odst. 8 a 9) a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Z uvedeného mimo jiné vyplývá, že daňová kontrola musí být zahájena fakticky, nestačí, aby správce daně daňovému subjektu formálně oznámil, že zahajuje (někdy v budoucnu v „nějaký“ den fakticky zahájí) daňovou kontrolu, viz níže.
- [protokol o zahájení]** Daňová kontrola musí být vždy zahájena již sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly⁵ (viz Příloha č. 1), ve kterém správce daně kromě náležitostí podle § 60 odst. 3 daňového řádu vymezí předmět a rozsah daňové kontroly tak, aby bylo jednoznačně patrné, čeho se bude daňová kontrola týkat. Pokud by správce daně pouze sepsal protokol o zahájení daňové kontroly, aniž by začal fakticky zjišťovat či prověřovat příslušné skutečnosti (tj. formálně „zahájí“ daňovou kontrolu), nejednalo by se o faktické zahájení daňové kontroly (viz odst. 5), avšak daňovou kontrolu by bylo možno považovat za zahájenou až prvním následujícím úkonem, který byl učiněn v souladu se zákonem⁶. Tento postup nelze připustit, proto by měl být z protokolu o ústním jednání seznatelný skutečný průběh jednání, tzn. i takové úkony, které by bylo možno kvalifikovat jako skutečné zahájení kontroly (např. vyžádání si nebo převzetí podkladů pro kontrolu).⁷
- [faktické zahájení]** Po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly (nebo již v průběhu jednání, o němž je protokol sepisován) musí bezprostředně (téhož dne) následovat kroky správce daně, jimiž jsou prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti, např. dotaz na výši marže, způsob vedení evidence zásob, na počet zaměstnanců, využití obchodního majetku atd. Ne každé „další kroky“ však lze považovat za faktické zahájení daňové kontroly – např.

⁵ Tuto skutečnost lze dovodit též z § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

⁶ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2009-95 ze dne 24.03.2010, www.nssoud.cz

⁷ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 57/2010-83, ze dne 15.12.2010, www.nssoud.cz

dotazování správce daně na oficiální předmět činnosti daňového subjektu vyplývající z příslušných evidencí správce daně a jiných správních úřadů lze považovat za ryze formální.⁸ Toto dotazování by tak mělo být dle okolností doplněno o dotazy na organizační strukturu daňového subjektu, počty zaměstnanců, místa skutečného výkonu činnosti v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, a to zejména za situace, kdy při zahájení daňové kontroly daňový subjekt nepředloží žádné doklady. V opačném případě zde existuje riziko, že, pokud se daňový subjekt následně stane nekontaktním, aniž by tyto informace sdělil a předložil požadované doklady, nemusí být následně možno dostatečně spolehlivě stanovit daň podle pomůcek (viz čl. 10). Faktickým zahájením tak není míněna pouze situace, kdy úřední osoba správce daně bude fyzicky kontrolovat např. jednotlivé účetní a daňové doklady, účetní sestavy apod. – ta nastává především v případech, kdy správce daně úmysl zahájit daňovou kontrolu daňovému subjektu předem sdělí a daňový subjekt již v den zahájení daňové kontroly předloží správci daně požadované písemnosti (např. účetní knihy, účetní doklady). Pokud daňový subjekt v den zahájení daňové kontroly správci daně nic nepředloží (ať už o úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu předem věděl či nikoli, příp. za situace, kdy daňový subjekt např. tvrdí, že mu bylo účetnictví odcizeno, a proto jej nemůže předložit), je za faktické zahájení daňové kontroly možné považovat rovněž „dojednání“ předložení dokladů bez ohledu na skutečnost, zda daňový subjekt v dojednaném termínu doklady předloží či nikoliv.⁹

6. **[předkládané doklady]** Je nutné, aby při sjednávání předložení dokladů s daňovým subjektem správce daně specifikoval, které konkrétní součásti účetnictví či jiných zákonných či rozhodnutím správce daně uložených evidencí bude požadovat, tedy např. jaké účetní záznamy (viz § 4 odst. 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Tím není dotčena možnost požadovat předložení kompletních evidencí. Správce daně může kdykoliv v průběhu daňové kontroly požadovat předložení dalších účetních záznamů, případně jiných evidencí, jejichž předložení se bude jevit jako účelné z hlediska správného stanovení daně s ohledem na skutečnosti zjištěné správcem daně v průběhu prováděného postupu. Zároveň s vyžádáním předložení účetních dokladů či jiných evidencí je vhodné, aby se správce daně seznámil s oběhem dokladů u daňového subjektu a souvisejícími kontrolními mechanismy. Pokud daňový subjekt doklady nepředloží, následuje zpravidla výzva dle § 92 odst. 4 daňového řádu směřující k prokázání údajů v daňovém tvrzení (případně dalších tvrzení daňového subjektu).
7. **[oprávnění požadovat doklady v elektronické podobě]** Správce daně je dle § 81 odst. 2 daňového řádu oprávněn požadovat výpisy či kopie z účetních záznamů nebo jiných informací i na technických nosičích dat. Pokud je daňový subjekt v této formě nepředloží či odmítá předložit dobrovolně, ačkoliv má správce daně důkazy o tom, že jimi v této formě disponuje (např. to v minulosti zjistil při místním šetření), je správce daně v rámci daňové kontroly oprávněn jej k jejich předložení vyzvat výzvou dle § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu ve spojení s § 81 odst. 2 daňového řádu. Nesplnění této výzvy může být sankcionováno pokutou dle § 247 odst. 2 daňového řádu, a to i opakovaně. Důsledkem nesplnění této výzvy naopak nemůže být stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu.
8. **[nepřípustnost podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování]** Po daňovém subjektu nemusí být při zahájení daňové kontroly vyžadováno prohlášení o tom, že mu neběží lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání¹⁰ či dodatečného vyúčtování, resp. zda se nechystá dodatečné daňové přiznání, resp. dodatečné vyúčtování podat. V souladu se zásadou poučovací podle § 6 odst. 3 daňového řádu bude daňový subjekt při zahájení daňové kontroly poučen (viz Příloha č. 1) ve smyslu § 141 odst. 6 daňového řádu o tom, že k dani, která

⁸ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2006-59, ze dne 12.09.2007, www.nssoud.cz

⁹ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Aps 2/2010-101, ze dne 30.07.2010, kde je mimo jiné uvedeno: „Snaha odvíjet okamžik zahájení daňové kontroly od okamžiku, kdy jsou správci daně předloženy doklady ke kontrole, by ve svém důsledku vedla k tomu, že daňový subjekt by mohl zabránit zahájení daňové kontroly tím, že by doklady nepředložil. Takový výklad je nepřipustný.“ Těž srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Aps 1/2012-47 ze dne 18.07.2012, vše na www.nssoud.cz.

¹⁰ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 85/2005-59, ze dne 15.06.2006, www.nssoud.cz, který je možné aplikovat i na daňový řád: „Stěžovatel se dále domnívá, že je povinností správce daně před zahájením daňové kontroly ověřit, zda jsou daňovému subjektu známy okolnosti umožňující mu podat dodatečné daňové přiznání. Taková povinnost správce daně však v ZSDP zakotvena není....“

je předmětem probíhající daňové kontroly (tj. k dani za konkrétní zdaňovací období – viz níže), není přípustné dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. Ode dne zahájení daňové kontroly se přerušuje běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, přičemž nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán. **Toto poučení se týká pouze situace, kdy existuje poslední známá daň ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu**, tj. výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Pokud v minulosti dosud nebylo pravomocně vyměřeno, nemohla se tedy ani rozeběhnout lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování ve smyslu § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu a logicky tak zahájení daňové kontroly není způsobilé přerušit její běh. Bez ohledu na existenci či neexistenci poslední známé daně je však třeba v případě podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování k dani, která je předmětem daňové kontroly, v průběhu daňové kontroly aplikovat § 141 odst. 7 daňového řádu, tj. zastavit řízení zahájené tímto podáním a využít údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání či dodatečném vyúčtování při vyměření nebo doměření této daně. Je však třeba mít na paměti, že toto „využití údajů“ nelze chápat jako povinnost vyměřit či doměřit daň tak, jak je uvedena v dodatečném daňovém přiznání či dodatečném vyúčtování. Pokud by bylo zjištěno, že v den zahájení daňové kontroly, resp. v předchozích dnech, daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání, resp. dodatečné vyúčtování (ať už u tohoto správce daně nebo např. podal u provozovatele poštovních služeb zásilku obsahující uvedené podání), postupoval by správce daně takto:

- a) Jestliže by tato skutečnost byla zjištěna ještě před zahájením daňové kontroly, je na zvážení správce daně, nakolik je v tuto chvíli vhodné a žádoucí zahájit daňovou kontrolu,
- b) Jestliže by tato skutečnost byla zjištěna až po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, bude postupováno takto:

- Dodatečné daňové přiznání, resp. dodatečné vyúčtování správci daně došlo¹¹ dřív, než byla zahájena daňová kontrola. Doměřovací řízení bylo zahájeno na základě podaného dodatečného daňového přiznání (dnem, kdy došlo správci daně), nikoli zahájením daňové kontroly. Daňová kontrola je tak prováděna ve vztahu k podanému dodatečnému daňovému přiznání, resp. dodatečnému vyúčtování.

Pozn.: Pokud nebude jednoznačně seznatelné, zda dodatečné daňové přiznání došlo správci daně dřív nebo později, než byla zahájena daňová kontrola (např. ve stejný den byla zahájena daňová kontrola a na podatelnu správce daně osobně podáno dodatečné daňové přiznání), je na správci daně, aby prokázal okamžik jeho podání, jinak bude předpokládáno, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno před zahájením daňové kontroly.

- Dodatečné daňové přiznání, resp. dodatečné vyúčtování došlo správci daně později, než byla zahájena daňová kontrola. Doměřovací řízení bylo zahájeno již zahájením daňové kontroly. Dodatečné daňové přiznání, resp. dodatečné vyúčtování tedy bylo podáno v průběhu daňové kontroly – podle § 141 odst. 6 daňového řádu se jedná o nepřípustné podání, o němž se podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastaví řízení a údaje v něm uvedené se využijí při doměření daně (viz výše), daňová kontrola bude pokračovat. Blíže viz Metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 9. – 11.05.2011 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 16066/11-2110-011654 ze dne 28.06.2011, str. 11 a násl., část „Aplikace ust. § 141 odst. 6 a 7 DŘ, využití údajů z dodatečného daňového přiznání podaného v průběhu daňové kontroly“.¹²

Pozn.: Zahájená daňová kontrola je nezrušitelná.

9. **[předmět daňové kontroly]** Předmětem daňové kontroly jsou dle § 85 odst. 1 daňového řádu daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, přičemž rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení (§ 85 odst. 3 daňového řádu) v souladu s § 87

¹¹ Dle § 91 odst. 1 daňového řádu je řízení zahájeno až dnem, kdy podání došlo správci daně.

¹² <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/6609.html>

daňového řádu. Z daných ustanovení v návaznosti na § 134 daňového řádu vyplývá, že předmět daňové kontroly je nutné vztáhnout k jedné dani za jedno zdaňovací období (např. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014) nebo k jednotlivé skutečnosti. Tím není dotčena možnost provádět daňovou kontrolu společně pro více daňových řízení (týkajících se jednoho daňového subjektu), která je zakotvena v § 85 odst. 4 daňového řádu.

10. **[rozsah daňové kontroly]** Rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. dané daně za dané zdaňovací období) kontrolovány – buď bude kontrolován celý rozsah, nebo si může správce daně určit, že bude kontrolovat např. jen skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu případu nebo skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu nebo jen výdaje (nikoli příjmy) apod. Jestliže je daňová kontrola vymezeného předmětu prováděna ve vymezeném rozsahu (nikoli však v rozsahu plném) a daňový subjekt požaduje v rámci této daňové kontroly zohlednění skutečnosti, která s vymezeným rozsahem daňové kontroly nesouvisí (např. je prováděna daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob v rozsahu odpisů hmotného majetku a daňový subjekt hodlá v jejím rámci uplatnit výdaj na nákup materiálu), pak správce daně sdělením upozorní/připomene daňovému subjektu vymezený rozsah daňové kontroly s vysvětlením, že jím požadované zohlednění stojí mimo tento rozsah, pokud se ovšem sám správce daně nerozhodne, že rozsah daňové kontroly rozšíří. Uvedené neplatí, stanoví-li daňový zákon jinak. To, v jakém rozsahu bude daňová kontrola zahájena a jeho případné rozšíření či zúžení závisí na posouzení (rozhodnutí) správce daně. Zúžení rozsahu daňové kontroly je teoretická možnost, která v praxi nebývá využívána.
11. **[rozšíření daňové kontroly]** Podle § 85 odst. 4 druhé věty daňového řádu může správce daně daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení. To znamená, že daňová kontrola může být rozšířením probíhající kontroly zahájena jak pro stejnou daň (která již je předmětem kontroly) za další zdaňovací období, tak pro další daně za určitá zdaňovací období. Blíže k problematice předmětu, rozsahu a rozšíření daňové kontroly srovnej stanoviska sekce 2 Generálního finančního ředitelství č. j. 8532/11-2110-011654 ze dne 20.04.2011 a č. j. 1526/12-2111-011654 ze dne 26.06.2012¹³.
12. **[není nutné sdělit konkrétní pochybnosti]** V souvislosti s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, ze dne 18.11.2008, byla v uplynulých letech opakovaně řešena otázka svévole při zahajování daňové kontroly. Dle názoru Ústavního soudu, který byl uveden v tomto nálezu, musí důvody k zahájení daňové kontroly existovat již v okamžiku zahájení této kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Po mnoha judikátech Nejvyššího správního soudu¹⁴ a několika judikátech Ústavního soudu¹⁵, které se ne zcela s daným názorem ztotožnily, vydal Ústavní soud dne 08.11.2011 stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, kde mimo jiné uvedl: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcem daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 ZSDP bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“ Dané stanovisko lze vztáhnout i na daňovou kontrolu zahájenou podle daňového řádu, neboť právní úprava se v této oblasti v porovnání se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZSDP**“) v zásadě nezměnila. Správce daně tedy nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové

¹³ http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2012_SPR_cj_1526-12-2111_rozsah_a_predmet_DK_seznamovani_s_vysledky_DK.pdf

¹⁴ Např. rozsudek č. j. 8 Afs 46/2009-46 ze dne 26.10.2009 či č. j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 03.12.2009, vše na www.nssoud.cz

¹⁵ Např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10 ze dne 03.11.2010 či sp. zn. I. ÚS 3372/10 ze dne 24.03.2011.

povinnosti (srovnej s podmínkou zahájení postupu k odstranění pochybností v § 89 odst. 1 daňového řádu). Navíc i v případě, že správce daně nějakými konkrétními pochybnostmi při zahájení daňové kontroly disponuje, není povinen důvody pro zahájení daňové kontroly sdělit daňovému subjektu. Daňová kontrola je tak i nadále považována za preventivní nástroj; správce daně tudíž může provádět i tzv. namátkové daňové kontroly.

Čl. 4 – Postup v případě neumožnění zahájit daňovou kontrolu

1. **[aplikace výzvy]** Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu). Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván (§ 87 odst. 2 daňového řádu). Z daňového spisu musí být patrné, že správce daně před vydáním výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu učinil alespoň jeden marný pokus o zahájení daňové kontroly. Výzvu je možné aplikovat i v případě neumožnění rozšíření rozsahu daňové kontroly; ve výroku takové výzvy by měl být mimo jiné odkaz na § 85 odst. 3 daňového řádu, v poučení by již neměla být zmiňována ustanovení § 141 odst. 6 a § 87 odst. 6 daňového řádu, neboť tyto účinky (viz odst. 3 písm. b) a d) tohoto článku) zde nenastávají. K možnosti předvolat daňový subjekt dle § 100 odst. 1 daňového řádu k zahájení daňové kontroly viz čl. 3 odst. 2.
2. **[co stanoví správce daně ve výzvě]** Ve výzvě vydané podle § 87 odst. 2 daňového řádu (dále též „výzva k umožnění zahájení daňové kontroly“) je správce daně ve smyslu § 87 odst. 3 daňového řádu povinen stanovit:
 - a) místo zahájení daňové kontroly – jestliže na předchozí oznámení (např. telefonické) o zahájení daňové kontroly daňový subjekt nereagoval, je pravděpodobné, že jako místo zahájení daňové kontroly správce daně určí finanční úřad, resp. jeho územní pracoviště.
 - b) předmět daňové kontroly – kromě předmětu daňové kontroly (tj. daň za konkrétní zdaňovací období) považujeme za vhodné daňovému subjektu ve výzvě sdělit též rozsah daňové kontroly, a to především v případech, kdy nebude daňová kontrola prováděna tzv. „auditním způsobem“; blíže k tomu srovnej Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24.04.2013, příspěvek 401/24.04.13 k vymezení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle § 87 odst. 3 daňového řádu¹⁶.
 - c) lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly – tuto lhůtu nelze prodloužit, o čemž by měl být příjemce výzvy v souladu se zásadou poučovací (§ 6 odst. 3 daňového řádu) poučen. Den, který je daňový subjekt povinen sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 4 daňového řádu). Příklad výpočtu související se lhůtami stanovenými podle § 87 odst. 3 daňového řádu je uveden v metodice vydané na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané dne 11.03.2011 (č. j. 7976/11-2110-011654, ze dne 31.03.2011, str. 18 až 20).¹⁷
3. **[nezbytná poučení, důsledky výzvy]** Daňový subjekt musí být ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly poučen, že:
 - a) Lhůtu stanovenou touto výzvou nelze prodloužit (§ 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu).
 - b) Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu (viz § 87 odst. 5 daňového řádu).
Pozn.: Nevyhovění výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly není možné postihovat pořádkovou pokutou dle § 247 odst. 2 daňového řádu.
 - c) K dani, která je předmětem této výzvy, není přípustné dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování (§ 141 odst. 6 daňového řádu).

¹⁶ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2013KV_KDP_24_4_13.pdf

¹⁷ <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/6609.html>

Pozn.: Ode dne oznámení této výzvy se přerušuje běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, přičemž zákon v tomto ustanovení výslovně nestanoví, kdy počne běžet nová lhůta s výjimkou případu, kdy lhůta stanovená ve výzvě dle § 87 odst. 3 daňového řádu marně uplynula.

- V případě marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě odpadá překážka pro podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování tímto marným uplynutím lhůty (§ 87 odst. 6 daňového řádu).
- V případě reakce daňového subjektu na výzvu a následného zahájení daňové kontroly překážka možnosti podat dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování odpadá buď ukončením daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění (viz § 141 odst. 6 daňového řádu), nebo právní mocí dodatečného platebního výměru.
- Pokud daňový subjekt na výzvu sice reaguje, sdělí správci daně termín, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, ale ve sděleném termínu zahájení daňové kontroly neumožní, má se za to, že překážka pro podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování odpadá uplynutím dne, který daňový subjekt sdělil správci daně v reakci na výzvu jako den, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly.

Výše uvedené poučení se týká pouze situace, kdy existuje poslední známá daň ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu, tj. výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Pokud v minulosti dosud nebyla daň pravomocně vyměřena, nemohla se tedy ani rozeběhnout lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování ve smyslu § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu a logicky tak oznámení výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly není způsobilé přerušit její běh (analogie viz čl. 3 odst. 8). V tomto případě považujeme za vhodné toto poučení ve výzvě neuvádět, resp. v rámci editace výzvy v ADIS je vypustit (možnost editace poučení mají úřední osoby dle nastavených přístupových práv).¹⁸

- d) Marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu a odpadá překážka pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování k dani, která měla být předmětem daňové kontroly (§ 87 odst. 6 daňového řádu).

Pozn.: Tzn., pokud daňový subjekt po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě podá dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování, je správce daně povinen toto podání v nalézacím řízení zohlednit. Účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu nenastávají v situaci, popsané pod třetí odrážkou písm. c), tj. pokud daňový subjekt na výzvu sice reaguje, sdělí správci daně termín, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, ale ve sděleném termínu zahájení daňové kontroly neumožní. **Odpadnutí překážky pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování se obdobně jako její vznik týká pouze situace, kdy existuje poslední známá daň ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu.** V opačném případě považujeme za vhodné poučení o odpadnutí překážky pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování do výzvy neuvádět, resp. v rámci editace výzvy v ADIS je vypustit.

- e) Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

¹⁸ Úprava výzvy generované z ADIS je v současnosti v řešení.

4. **[správce daně si opatřil důkazy]** Pokud se správci daně nepodaří zahájit daňovou kontrolu ani po zaslání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly a daňový subjekt současně nepodá „dobrovolně“ ani po marném uplynutí lhůty stanovené v předmětné výzvě dodatečné daňové příznání, resp. dodatečné vyúčtování, pak v případě, že si správce daně opatří konkrétní důkazy, může stanovit daň dokazováním. V tomto případě však již správce daně nebude postupovat dle § 143 odst. 3, resp. 145 odst. 2 daňového řádu. Ke stanovení daně podle pomůcek může správce daně přikročit až tehdy, pokud nelze stanovit daň dokazováním, tedy při splnění podmínek uvedených v § 98 odst. 1 daňového řádu¹⁹. Např. v případě, že nyní chtěl správce daně zahájit kontrolu daně z příjmů, což mu daňový subjekt neumožnil, avšak současně probíhá kontrola daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období dotčeného kalendářního roku a správce daně má k dispozici kupř. kopie daňových dokladů tohoto daňového subjektu, z nichž je patrná konkrétní výše zdanitelných příjmů, zahrnutí těchto příjmů do zdanitelných příjmů pak není stanovením daně podle pomůcek²⁰. Nutno dodat, že správce daně v těchto případech nemůže vést ve věci standardní dokazování s veškerými právy a povinnostmi daňového subjektu, zejména vyzývat daňový subjekt k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Důkazní prostředky si správce daně opatřuje bez součinnosti s daňovým subjektem, např. výzvou na účetního, obchodní partnery atd.
5. **[nezbytnost spolupráce k zahájení daňové kontroly]** Z výše uvedeného je patrné, že pokud daňový subjekt výzvě nevyhoví a se správcem daně vůbec nespolupracuje, nebude daňová kontrola zahájena „nikdy“. Daňová kontrola může být totiž zahájena jen tehdy, pokud daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, nejčastěji sepsáním protokolu, ve kterém bude vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, a zároveň faktickým zjišťováním či prověřováním daňové povinnosti (viz článek 3). Stanovení daně dokazováním, podle pomůcek nebo na základě sjednání se tak v tomto případě děje bez daňové kontroly.
6. **[naplnění cíle výzvy]** V praxi je nutné si též uvědomit, že cílem předmětné výzvy je zahájit daňovou kontrolu, nikoli stanovit daň podle pomůcek či jinak „sankcionovat“ daňový subjekt. Pokud tedy daňový subjekt např. nesplní podmínku třech pracovních dnů (viz odst. 2 písm. c)), avšak správce daně bude mít podmínky pro zahájení této kontroly, tak daňová kontrola bude zahájena. A jestliže např. daňový subjekt nebude na výzvu reagovat vůbec a správce daně již bude shromažďovat podklady pro stanovení daně dokazováním nebo podle pomůcek, a daňový subjekt následně např. po třech měsících sdělí, že je připraven na zahájení daňové kontroly, pak závisí na úvaze správce daně vzhledem ke konkrétním okolnostem, zda s ním daňovou kontrolu zahájí.
7. **[reakce na výzvu až po stanovení daně]** Pokud správce daně na základě postupu podle odst. 3 písm. d) vydá rozhodnutí o stanovení daně a daňový subjekt až následně bude reagovat na výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly s tím, že nyní požaduje její zahájení (je ochoten spolupracovat), nebude daňová kontrola za této situace zahajována.
8. **[seznámení s výsledkem vyměřovacího/doměřovacího řízení]** Jestliže správce daně přistoupí v návaznosti na § 87 odst. 5 daňového řádu ke stanovení daně dokazováním či podle pomůcek, pak před vydáním rozhodnutí o stanovení daně přistoupí k seznámení daňového subjektu s konstrukcí pomůcek, resp. částkou, která bude stanovena dokazováním; i v této situaci je nutné postupovat podle základních zásad správy daní, tedy vč. zásady součinnosti – spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Do situace podle § 87 odst. 5 daňového řádu se totiž

¹⁹ S tímto názorem se ztotožňují i některé komentáře k daňovému řádu – viz např. Lichnovský, Ondryšek a kol. Daňový řád komentář 2. vydání (C. H. Beck, 2011, s. 194): „*Je-li zde možnost stanovit daň dokazováním, navzdory nespolupracujícímu daňovému subjektu, bude povinností takto postupovat.*“ V Manuálu k daňovému řádu (autoři Kopřiva - Novotný, 2. vydání, Sagit, 2013, s. 270) je pak uvedeno, že „*I v tomto případě platí, že způsob stanovení daně dokazováním je přednostní a k náhradnímu způsobu stanovení daně lze přikročit pouze tehdy, pokud v důsledku nesplnění povinnosti umožnit zahájení kontroly nelze stanovit daň dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu).* Pokud by správce daně disponoval důkazy v takovém množství a kvalitě, že by mohl dokazování provést, musel by tak učinit.“

²⁰ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 22/2009-68 ze dne 30.07.2009 (Postup, kdy správní orgán stanoví daňovou povinnost zcela nebo zčásti dokazováním, avšak svůj postup označí za stanovení daně za použití pomůcek, je nezákonným.) či č. j. 7 Afs 27/2009-80 ze dne 22.04.2009 (Pokud správce daně stanoví daň za použití pomůcek, nevede již dokazování o jednotlivých, pro stanovení daně rozhodných skutečnostech - jednotlivých daňových dokladech); vše na www.nssoud.cz.

nemusí dostat jen zcela nekontaktní daňový subjekt, ale i ten, který neumožní zahájit a provést daňovou kontrolu, ale jinak se správcem daně komunikuje. Daňovému subjektu bude zasláno sdělení (nikoli výzva), ve kterém bude s ohledem na zásadu součinnosti (spolupráce) uvedeno, že např. do 15 dnů ode dne doručení tohoto sdělení má možnost se dostavit ke správci daně k seznámení se s podklady, které má správce daně v této souvislosti k dispozici, s tím, že po uplynutí těchto 15 dnů bude vydáno rozhodnutí o stanovení daně. Součástí sdělení bude i částka stanovované daně a její výpočet.

Čl. 5 – Zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně

1. **[zahájení a ukončení]** Daňová kontrola může být zahájena (a ukončena) pouze před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
2. **[nový běh lhůty]** Lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byla fakticky zahájena daňová kontrola (srovnej § 148 odst. 3 daňového řádu). Formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon, kterým by byl přerušen běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně²¹. Vzhledem k tomu, že na počítání lhůt dle § 148 odst. 3 daňového řádu je nutno aplikovat pravidlo uvedené v § 33 odst. 1 daňového řádu, bude lhůta počítána takto: např. daňová kontrola je zahájena dne 10.09.2014, lhůta pro stanovení daně poběží znovu ode dne 11.09.2014 a skončí dne 11.09.2017 (za předpokladu, že do tohoto dne nebude učiněn další úkon, který by ovlivnil běh lhůty pro stanovení daně).
3. **[počítání lhůty - zahájení daňové kontroly před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení]** Vzhledem k tomu, že lhůta pro stanovení daně počne běžet „až“ dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu), pak v případech, kdy je daňová kontrola zahájena před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, není toto zahájení daňové kontroly úkonem podle § 148 odst. 3 daňového řádu, který by prolomoval běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně – lhůta pro stanovení daně totiž v daný okamžik (při zahájení daňové kontroly) ještě neběží.
4. **[počítání lhůty - marné uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly]** Účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu nastávají též marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly. O této skutečnosti musí být daňový subjekt ve výzvě poučen (viz čl. 4 odst. 3). Pokud bude následně zahájena daňová kontrola postupem podle § 87 odst. 1 daňového řádu (srovnej článek 4 odst. 5 a 6), bude se jednat o další úkon podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Např. správce daně má v úmyslu zahájit kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2012; daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, proto je správce daně nucen vydat výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly; lhůta stanovená v této výzvě uplyne dne 27.05.2015; lhůta pro stanovení daně poběží znovu ode dne 28.05.2015; následně dne 24.06.2015 se daňový subjekt dostaví ke správci daně s tím, že je nyní připraven k zahájení daňové kontroly, správce daně bude nadále chtít zahájit daňovou kontrolu a dne 24.06.2015 ji zahájí, lhůta pro stanovení daně poběží znovu ode dne 25.06.2015 (a bude tedy během krátké doby prolomena dvakrát).

Čl. 6 – Místo provádění daňové kontroly

1. **[právní úprava]** Podle § 85 odst. 2 daňového řádu se daňová kontrola provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. S tím souvisí i povinnost daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu).
2. **[u daňového subjektu]** Termín „u daňového subjektu“ neznamená, že by daňová kontrola

²¹ V tomto smyslu srovnej judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se sice vztahuje k aplikaci § 47 odst. 2 ZSDP, ale ze které lze dovodit, že pravidlo „faktického zahájení daňové kontroly jakožto úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty“ lze vztáhnout i na daňový řád – např. č. j. 5 Afs 36/2003-87 ze dne 20.06.2005, č. j. 8 Afs 7/2005-96 ze dne 17.02.2006 či č. j. 2 Afs 93/2006-75 ze dne 08.02.2007, vše na www.nssoud.cz

musela být provedena v sídle či místě pobytu daňového subjektu. Vhodným místem tak může být např. provozovna či kancelář daňového subjektu se standardním vybavením a s přístupem k sociálnímu zázemí. Pracovní podmínky v místě provádění daňové kontroly by měly odpovídat ustanovením, jež jsou uvedena v nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů.

3. **[jiná vhodná místa]** Dalším vhodným místem může být např. kancelář daňového poradce či účetního, resp. zástupce daňového subjektu, pokud se tam nacházejí účetní doklady či jiné písemnosti daňového subjektu.
4. **[vhodnost místa posuzuje správce daně]** Vhodnost místa, které daňový subjekt zajistí, vždy vyhodnocuje správce daně. To, jestli jsou místo a podmínky „vhodné“, správce daně posuzuje s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly, zejména rozsah kontrolovaných písemností, její předpokládanou časovou náročnost, dostupnost takto zvoleného místa pro úřední osoby, jejich časové možnosti při vyřízení dalšími pracovními úkoly atp. Opačný názor, zejména v tom smyslu, že daňový subjekt bude sám svým výběrem určovat, kde se kontrola provede, nejenže nemá oporu v zákoně, ale mohl by fakticky zmařit také cíl a smysl kontroly samotné (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 11/2004-190 ze dne 27.03.2006).
5. **[daňový subjekt nemá vhodné místo]** Pokud však daňový subjekt nemá k dispozici žádné vhodné místo, kde by úřední osoby mohly fyzicky provádět daňovou kontrolu (např. se jedná o fyzickou osobu, jejíž místo podnikání je v bytě), nemůže správce daně po daňovém subjektu bez dalšího vyžadovat, aby např. takové prostory na své náklady zajistil (pronajal). Tento požadavek by totiž nebyl v souladu se zásadou hospodárnosti (viz § 7 odst. 2 daňového řádu), dle které správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), dle které správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů i třetích osob jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
6. **[daňový subjekt nechce vhodné místo poskytnout]** Pokud daňový subjekt evidentně vhodnými prostorami disponuje (např. se jedná o právnickou osobu – „továrnu“ se samostatnou administrativní budovou), avšak provádění daňové kontroly v těchto prostorách neumožní, může být ke splnění povinnosti zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly vyplývající z § 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu správcem daně dle § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu vyzván. Důsledkem nesplnění takovéto výzvy může být uložení pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu.
7. **[provádění daňové kontroly v prostorách správce daně]** Pokud daňový subjekt nedisponuje vhodnými prostorami (z pohledu správce daně), bude daňová kontrola provedena v prostorách správce daně. Samozřejmě je nutné vzít v potaz i tu variantu, že část daňové kontroly bude probíhat v prostorách správce daně (např. analýza účetních knih pomocí SW IDEA) a část u daňového subjektu (např. fyzická kontrola účetních dokladů). Správce daně není povinen daňovému subjektu zdůvodňovat, proč je daňová kontrola prováděna u správce daně, avšak při provádění kontroly v prostorách správce daně je třeba striktně dodržovat § 82 odst. 4 daňového řádu a zapůjčené doklady (a jiné věci) vrátit ve lhůtě 30 dnů, případně ve lhůtě prodloužené nadřazeným správcem daně. Výjimku představuje situace, kdy daňový subjekt prokazatelně nevyvíjí součinnost nutnou k jejich vrácení (např. je zdokumentováno, že se nedostavuje k jejich vrácení). Pokud by správce daně žádal nadřazený orgán o prodloužení lhůty pro vrácení zapůjčených dokladů ve smyslu uvedeného ustanovení, musí do žádosti mimo jiné uvést, proč není možné daňovému subjektu zapůjčené doklady v zákonné lhůtě vrátit a následně pokračovat v provádění daňové kontroly „u daňového subjektu“.²²
8. **[provádění daňové kontroly v kanceláři poradce a písemnosti v jeho držení]** S problematikou místa určeného k provádění daňové kontroly souvisí i § 255 daňového řádu. Ve smyslu tohoto ustanovení může správce daně vstupovat do prostor, v nichž se mohou nacházet písemnosti, které obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu

²² Bude zakotveno v samostatné metodice.

vztahuje povinnost mlčenlivosti poradce ve smyslu § 29 odst. 2 daňového řádu, pouze za přítomnosti poradce, který je povinností mlčenlivosti vázán. Toto ustanovení je nutno aplikovat jak na případy, kdy poradce je sám v postavení kontrolovaného daňového subjektu, tak na případy, kdy poradce je zástupcem daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, případně v postavení třetí osoby. Pokud poradce o některých písemnostech, požadovaných správcem daně, prohlásí, že obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu (např. podle § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů) vztahuje povinnost mlčenlivosti poradce, může se správce daně s jejich obsahem seznámit jen se souhlasem a za přítomnosti zástupce příslušné komory (České advokátní komory či Komory daňových poradců České republiky), kterého na základě žádosti správce daně ustanoví její předseda z řad jejích zaměstnanců nebo z řad poradců.

Čl. 7 – Práva a povinnosti daňového subjektu

1. **[úvod]** Práva a povinnosti daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, jsou zakotveny především v § 86 daňového řádu. Avšak i v dalších částech daňového řádu najdeme práva a povinnosti, které jsou aplikovatelné při provádění daňové kontroly. Těmto právům a povinnostem daňového subjektu pak odpovídají povinnosti a pravomoci správce daně, **viz čl. 8.**
2. **[zásada spolupráce – součinnosti]** Osoby zúčastněné na správě daní (tedy včetně daňových subjektů) a správce daně vzájemně spolupracují (§ 6 odst. 2 daňového řádu), což znamená, že právem, ale i povinností jak správce daně, tak daňového subjektu je spolupracovat s „druhou stranou“. Oboustranná spolupráce tak předpokládá aktivní úsilí nejen správce daně, ale i daňového subjektu. Nezbytná součinnost a komunikace je předpokladem toho, aby se daňová kontrola vůbec mohla uskutečnit (viz článek 4) a aby následně mohla být uplatněna další práva a splněny další povinnosti jak správce daně²³, tak i daňového subjektu²⁴. Při splnění zásady součinnosti pak lze předpokládat rychlý²⁵ a efektivní průběh daňové kontroly.
3. **[práva daňového subjektu]** Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo:
 - a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti (§ 86 odst. 2 písm. a) daňového řádu)
 - Toto právo daňového subjektu souvisí s jeho povinností stanovenou v § 86 odst. 3 písm. d) daňového řádu a je naplněním zásady součinnosti.
 - Smyslem tohoto ustanovení je ta skutečnost, že daňový subjekt má možnost dohlédnout na to, aby jeho zaměstnanci a další osoby sdělovali správci daně úplné a nezkrácené informace. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese daňový subjekt, nikoli jeho zaměstnanci a další osoby, má také právo korigovat informace, které jsou předestřeny správci daně.
Pozn.: Jiná situace samozřejmě nastane, pokud jsou zaměstnanci daňového subjektu vyslechnuti jakožto svědci – potom daňový subjekt nemůže zasahovat do sdělení těchto svědků, pouze jim může v rámci svědecké výpovědi klást otázky.
 - Další osobou, která vykonává činnost daňového subjektu, může být např. externí účetní.
 - b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici (§ 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu) – souvisí s problematikou dokazování (**blíže viz článek 9**).
 - c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu) – souvisí s problematikou dokazování (**blíže viz článek 9 odst. 11**).
 - d) vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 písm. e) a odst. 2 a 3 daňového řádu) – **blíže viz článek 11.**
4. **[další práva daňového subjektu]** Dále má daňový subjekt řadu dalších práv, která se však již

²³ Např. seznamování daňového subjektu se zjištěnými skutečnostmi a o dosud soustředěných důkazech tak, aby daňový subjekt mohl reagovat předložením nebo navržením dalších důkazních prostředků.

²⁴ Např. právo zúčastnit se výslechu svědka a povinnost předkládat důkazní prostředky a podávat vysvětlení.

²⁵ S tím souvisí i zásada zakotvená v § 7 odst. 1 daňového řádu, dle které správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.

nevztahují výhradně k daňové kontrole, nýbrž ke správě daní obecně, např. právo:

- a) na to, aby mu úřední osoba předložila služební průkaz (§ 12 odst. 3 daňového řádu). Služební průkaz by úřední osoba měla předkládat bez vyzvání při prvním setkání s daňovým subjektem (osobou jednajícím jeho jménem).
- b) podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu. Problematika stížností (včetně jejich vyřizování ve vazbě na ukončení daňové kontroly) bude řešena samostatnou metodickou pomůckou.
- c) být včas vyzvolán o provádění svědecké výpovědi, nehrozí-li nebezpečí z prodlení, a být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností (§ 96 odst. 5 daňového řádu), více viz čl. 11.
- d) být včas vyzvolán o provádění výsledku znalce, být přítomen výsledku znalce a klást mu otázky týkající se podávaného znaleckého posudku (§ 95 odst. 4 daňového řádu). Obdobně jako v případě výsledku svědka by měla být ve vyzvolání obsažena informace, v jaké věci bude znalec vypovídat.
- e) nahlédnout u správce daně do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací (§ 66 odst. 1 daňového řádu)

5. **[povinnosti daňového subjektu]** Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, je kromě dalších povinností při správě daní vyplývajících z daňového řádu povinen:

- a) umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu) – pokud daňový subjekt správci daně neumožní zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván (**blíže viz článek 4**).
- b) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu) – **blíže viz článek 6**.
- c) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby (§ 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu). Správce daně z těchto informací může např. dovodit, se kterými osobami (např. zaměstnanci daňového subjektu) by bylo vhodné v rámci shromažďování informací a důkazních prostředků hovořit, resp. si je předvolat jako svědky.
- d) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu) – souvisí s problematikou dokazování (**viz článek 9**).
- e) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti (§ 86 odst. 3 písm. d) daňového řádu)
 - I zde je nutné ze strany správce daně zachovat především zásadu přiměřenosti a hospodárnosti, tj. např. nepožadovat osobní účast zaměstnance daňového subjektu, jehož místo výkonu práce je ve 200 km vzdálené provozovně (přičemž náklady na dopravu tohoto zaměstnance by nesl daňový subjekt) kvůli zjištění jedné informace, kterou lze ověřit i jiným způsobem.
 - Zaměstnanci nebo jiné osoby, které vykonávají činnosti daňového subjektu, mají při jednáních se správcem daně postavení třetích osob ve smyslu § 22 daňového řádu. Nejčastěji se jedná o osoby podávající vysvětlení dle § 79 daňového řádu (např. účetní poskytne při místním šetření informace o evidenci zásob) či osoby v postavení svědka dle § 96 daňového řádu (např. pokud je zaměstnanec navržen daňovým subjektem jako svědek k prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno konkrétnímu odběrateli).
- f) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu) – souvisí s problematikou dokazování (**viz článek 9**).
- g) poskytnout úřední osobě, která provádí daňovou kontrolu, všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 4 a § 82 odst. 1 daňového řádu) – souvisí se zásadou součinnosti.
- h) zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem podle § 83 (§ 86 odst. 4 a § 82 odst. 2 daňového řádu)
 - Zapůjčení dokladů musí být zaznamenáno buď v protokolu, nebo alespoň v samostatné listině, kterou podepíše jak úřední osoba, tak daňový subjekt (osoba oprávněná jednat za daňový subjekt nebo jeho jménem) či jiná osoba předávající doklady. Samostatná

listina musí být vždy datována. Povinnost správce daně potvrdit převzetí dokladů ke kontrole neznamena povinnost potvrdit převzetí listin individuálně určených, zvláště za situace, kdy těchto listin jsou tisíce nebo desetitisíce. Postačí, pokud správce daně shrne v protokolu o převzetí listiny spolu související do jednotlivých položek, jejichž označení zpravidla určí jejich počet a druh. Je na vůli daňového subjektu, aby si nechal potvrdit převzetí na seznamu podrobnějším, který si však sám připraví (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 11/2004-190 ze dne 27.03.2006, www.nssoud.cz).

- Převzaté doklady a další věci je povinen správce daně vrátit osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Výjimkou je situace, kdy daňový subjekt, resp. osoba, od které správce daně doklady převzal, prokazatelně nevyvíjí součinnost nutnou k jejich vrácení, viz čl. 6 odst. 7, případně pokud byly předány orgánům činným v trestním řízení na základě jejich zákonného požadavku. Ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a další věci podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodloužována opakovaně (§ 82 odst. 4 daňového řádu). Lhůtu 30 dnů je třeba aplikovat i na předložení důkazních prostředků dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, pokud byly zapůjčeny do sféry správce daně (daňový subjekt je nemá ve své dispozici). Podmínky prodloužení lhůty pro vrácení zapůjčených dokladů bude řešit samostatný metodický pokyn.
- Termín „osoba, od které je (*myšleno doklady*) převzal“ nelze vykládat vždy doslovně, např.:
 - Doklady předložil zástupce daňového subjektu na základě plné moci. Následně je plná moc vypovězena. Správce daně vrátí zapůjčené doklady přímo daňovému subjektu či aktuálnímu zástupci daňového subjektu na základě plné moci či pověřené osobě (§ 24 odst. 3 daňového řádu), tedy tomu, kdo je v dané chvíli od správce daně oprávněn doklady převzít.
 - Stejná situace by nastala, pokud by kupř. společnost s ručením omezeným měla dva jednatele, kteří by mohli jednat každý samostatně, přičemž správce daně převezme doklady od jednoho z nich; v takovémto případě je správce daně oprávněn doklady vrátit rovněž druhému z jednatelů.
- ale
 - Správce daně získal doklady od osoby odlišné od daňového subjektu, avšak stalo se tak bez součinnosti daňového subjektu (např. doklady daňového subjektu zadržuje z blíže neurčeného soukromoprávního důvodu osoba odlišná od daňového subjektu). V takovém případě vzniká prostor pro doslovný výklad § 82 odst. 4 daňového řádu. Správce daně by neměl vstupovat do vztahu daňového subjektu a osoby, která disponuje jeho doklady, a doklady by měl vrátit osobě, od které je převzal.
- V § 16 odst. 4 písm. g) ZSDP bylo uvedeno, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů. Přestože obdobné ustanovení daňový řád neobsahuje, neznamená to, že by daňový subjekt předmětné oprávnění neměl. V souladu se zásadou součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásadou vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) je tak správce daně povinen umožnit daňovému subjektu nahlížení do převzatých dokladů.
- Pozn.: V této souvislosti je nutné si uvědomit, že převzaté doklady („celé šanony dokladů“) nejsou součástí spisu dle § 64 a násl. daňového řádu. Součástí spisu jsou tyto doklady, resp. jejich kopie ve chvíli, kdy se stanou důkazními prostředky.

Čl. 8 – Pravomoci a povinnosti správce daně

1. **[pravomoci správce daně při daňové kontrole]** Kromě pravomocí, které odpovídají povinnostem daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola (viz čl. 7), má správce daně též pravomoci podle § 80 až 84 daňového řádu upravujících místní šetření (viz § 86 odst. 4 daňového řádu), především:

- a) Správce daně může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní (§ 80 odst. 4 daňového řádu).
- Tuto skutečnost je nutné rovněž zaznamenat do protokolu (pokud jsou dány podmínky pro jeho sepsání dle § 60 odst. 1 daňového řádu). Pořízení zvukového či obrazového záznamu je na uvážení a v dispozici správce daně; správce daně tedy nemusí vyhovět požadavku osoby zúčastněné na správě daní ve věci pořízení obrazového či zvukového záznamu, daňový řád však daňovým subjektům nezakazuje pořizovat si z jednání vlastní obrazové či zvukové záznamy.
 - V případech uvedených v ustanovení § 60 odst. 1 daňového řádu musí být vždy sepsován protokol, bez ohledu na současné pořízení zvukového či obrazového záznamu. Protokol vždy musí splňovat všechny náležitosti podle § 60 odst. 3 daňového řádu, musí tedy zachycovat i vyličení průběhu jednání; zvukový či obrazový záznam protokol nenahrazuje (nestačí odkaz na obrazový či zvukový záznam v protokolu), je pouze jeho přílohou.
 - Obrazový a zvukový záznam je přílohou protokolu (§ 60 odst. 2 daňového řádu) a součástí spisu (§ 64 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt (či další osoba zúčastněná na úkonu) by proto v ideálním případě měl obdržet obrazový a zvukový záznam současně se stejnopisem protokolu. Pokud technické vybavení na místě vedení ústního jednání neumožňuje pořízený obrazový a zvukový záznam kopírovat, měla by být osoba zúčastněná na úkonu, již je předáván stejnopis protokolu, informována o možnosti předání přílohy protokolu (např. způsob, místo a čas předání). Podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (Příloha Sazebník, Část I., Položka 3) „*předmětem poplatku není vydání prvního stejnopisu, opisu, kopie, fotokopie nebo výpisu, uvedené v písmenu a) této položky, z daňového spisu vedeného podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní a poplatků, nejde-li o listinu nebo záznam na technickém nosiči dat, které poplatník - daňový subjekt předložil správnímu úřadu nebo již jednou obdržel od správního úřadu.*“ Z toho vyplývá, že vydání první kopie obrazového či zvukového záznamu pořízeného správcem daně (tj. např. zvukový či obrazový záznam, který je přílohou protokolu) není zpoplatněno; vydání druhé a další kopie zpoplatněno je, přičemž informace na technickém nosiči dat jsou zpoplatněny částkou 40 Kč.
- b) Úřední osoba má v době přiměřené předmětu místního šetření, resp. daňové kontroly, zejména v době provozu, právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní (§ 81 odst. 1 daňového řádu).
V případě vstupu do obydlí tak správce daně dle § 81 odst. 1 daňového řádu může činit pouze za současného splnění následujících podmínek:
- je-li toto obydlí užíváno současně pro podnikání.²⁶
 - je-li to nezbytné (tedy jen v odůvodněných situacích),
 - nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem.

Uvedené právo úřední osoby správce daně však nelze zaměňovat s právem na zjednání si přístupu do obydlí při daňové exekuci (k tomu srovnej § 203 odst. 3 daňového řádu²⁷).

Důvodem pro vstup úředních osob správce daně do objektů daňového subjektu může být fyzické ověření skutečného stavu určitého majetku a jeho využívání pro činnost uváděnou daňovým subjektem, např. při prověřování a posouzení, zda rozsah prací má charakter oprav či zda už se jedná o technické zhodnocení ve smyslu daňového zákona, zda daňový subjekt disponuje konkrétním majetkem, jehož pořízení deklaruje. Např. ověření aktuálního stavu zásob má význam nejčastěji v rámci jiných postupů, než je daňová kontrola prováděná obvykle s určitou časovou prodlevou, avšak situace, kdy daňový subjekt tvrdí, že v kontrolovaném období pořízené zásoby má dosud v obchodním majetku, není ojedinělá. Správce daně je v rámci svých požadavků na přístup do provozních prostor

²⁶ K tomu též Metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 09. - 11.05.2011 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 16066/11-2110-011654 ze dne 28.06.2011, s. 31, část „Daňová kontrola“, dotaz FŘ v Plzni.

²⁷ Daňová exekuce prodejem movitých věcí.

daňového subjektu limitován pouze zásadou přiměřenosti, takže může uplatňovat své právo na přístup vždy, kdy to vyhodnotí jako účelné (např. z důvodu seznámení se s procesem oběhu zásob).

- c) Správce daně může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 2 daňového řádu), **blíže viz čl. 3 odst. 7**. Náklady na pořízení kopií nese daňový subjekt (viz § 107 odst. 1 daňového řádu).
- d) V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny (§ 81 odst. 3 daňového řádu).
- e) Správce daně si může od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí (§ 82 odst. 3 a 4 daňového řádu).
 - Odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání.
 - Takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha. Pokud to jejich povaha připouští, je povinen je správce daně vrátit osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno odebrané vzorky podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodlužována opakovaně (§ 82 odst. 4 daňového řádu).
- f) Správce daně může zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi (§ 83 odst. 1 a násl. daňového řádu).

2. **[další pravomoci správce daně]** Dále je správce daně při provádění daňové kontroly, resp. při správě daní obecně např. oprávněn:

- a) vyslechnout kteroukoliv osobu jako svědka, kromě zákonem stanovených výjimek (§ 96 odst. 1 až 3 daňového řádu),
- b) v zákonem daných případech (§ 95 odst. 1 daňového řádu) ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně,
- c) uložit pořádkovou pokutu do 50.000 Kč tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, či neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (§ 247 odst. 1 daňového řádu),
- d) uložit pořádkovou pokutu do 500.000 Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, nestanoví-li zákon jiný důsledek (§ 247 odst. 2 daňového řádu).

3. **[změna místní příslušnosti v průběhu daňové kontroly]** Mezi oprávnění správce daně je možné zařadit i „**právo původně místně příslušného správce daně na dokončení daňové kontroly**“. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Využití tohoto postupu je na úvaze správce daně, který daňovou kontrolu provádí/prováděl. Záleží především na tom, v jaké fázi se daňová kontrola nachází; pokud dojde ke změně místní příslušnosti daňového subjektu v krátké době po zahájení daňové kontroly, může se jevit vhodnější, aby daňovou kontrolu dokončil nově místně příslušný správce daně. Naopak, pokud dojde ke změně místní příslušnosti za situace, kdy daňová kontrola již nějakou dobu probíhá, pak může být z hlediska procesní ekonomie a rychlosti řízení vhodnější, aby daňovou kontrolu dokončil právě původně místně příslušný správce daně, který je lépe seznámen s dosavadním průběhem daňové kontroly a individuální povahou posuzovaných skutečností. Považujeme za nezbytné, aby původní správce daně vždy informoval nově místně příslušného správce daně o tom, že u daňového subjektu, u něhož dochází ke změně místní příslušnosti, probíhá daňová kontrola. Právo dosavadního správce daně dokončit daňovou kontrolu by mělo být realizováno po dohodě s nově místně příslušným správcem daně s přihlédnutím k výše zmíněným zásadám správy daní a jejich aplikaci na konkrétní podmínky. Správce daně, který využije oprávnění dokončit daňovou kontrolu po změně místní příslušnosti, je, ve vztahu k daňovému subjektu,

povinen plně respektovat zásadu hospodárnosti (viz § 7 odst. 2 daňového řádu), tj. postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a v souladu se zásadou přiměřenosti musí volit jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatíží a ještě umožní dosáhnout cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Pokud by správce daně tyto zásady nerespektoval a postupoval by vůči daňovému subjektu šikanózně či svévolně, například pokud by daňový subjekt nepřiměřeně zatěžoval bezdůvodným vyžadováním jeho osobní účasti na prováděných úkonech, jednalo by se o nezákonný zásah vůči daňovému subjektu. (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 3/2012-33 ze dne 16.01.2013, www.nssoud.cz)

4. **[povinnosti správce daně]** Kromě povinností, které odpovídají právům daňového subjektu (viz čl. 7), má správce daně při správě daní, nejen v průběhu daňové kontroly např. tyto povinnosti:
- Úřední osoby jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob (§ 52 odst. 1 daňového řádu).
 - Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu).
 - Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon (§ 6 odst. 3 daňového řádu).
 - Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí (§ 6 odst. 4 daňového řádu).
 - Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu).
 - Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny (§ 7 odst. 2 daňového řádu).

Čl. 9 – Dokazování a stanovení daně dokazováním

- [význam dokazování]** Provádění dokazování je při správě daní vedle vlastního rozhodování nejdůležitější činností správce daně, neboť umožňuje zjistit skutkový základ nezbytný pro jeho rozhodování a naplnit tak cíl správy daní uvedený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
- [kdo provádí dokazování]** Dokazování provádí ve smyslu § 92 odst. 1 daňového řádu příslušný správce daně (tedy věcně a místně příslušný) nebo jím dožádany²⁸ věcně příslušný správce daně.
- [fáze dokazování]** Proces dokazování se skládá z několika fází od označení důkazních prostředků (zpravidla daňovým subjektem), přes jejich vyhledání, případně zajištění, následně provádění důkazů a konečně jejich hodnocení. Vyhledávat důkazní prostředky je možné i před zahájením řízení (§ 78 odst. 1 daňového řádu). Provádění důkazních prostředků je realizováno zejména v rámci řízení, přičemž není vyloučeno jejich provedení i před jeho zahájením (např. čtení listiny, která je podkladem pro vydání rozhodnutí o registraci z moci úřední, se může dít před zahájením registračního řízení). Samotný proces vydávání výzev dle § 92 odst. 4 daňového řádu, případné unesení důkazního břemene daňovým subjektem či správcem daně dle § 92 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu se děje v rámci řízení (zejména nalézacího).
- [co daňový subjekt prokazuje]** Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který

²⁸ Blíže k dožádání viz § 17 daňového řádu.

má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, které je zakotveno především v § 135 a násl. daňového řádu, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tj. „břemeno důkazní“. Záleží tedy především na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky předloží, resp. navrhne jejich provedení - daňový subjekt totiž může důkazní povinnost splnit buď předložením konkrétních důkazních prostředků, nebo tak, že správci daně navrhne provedení konkrétních důkazních prostředků (zpravidla v těch případech, kdy není schopen je s vynaložením běžného úsilí a s dodržením zákonných mezí sám opatřit). Existuje tedy důkazní povinnost (navrhovat či předkládat důkazní prostředky) a důkazní břemeno (procesní odpovědnost za to, že budou správci daně prokázány skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu). Sdělení daňového subjektu, že mu bylo odcizeno kompletní účetnictví, další písemnosti a doklady, jej nezavazuje povinnosti prokázat údaje, které uvedl (resp. byl povinen uvést) v daňových tvrzeních²⁹. Dále je nutné si uvědomit, že po dobu běhu lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu), by měl daňový subjekt ve svém vlastním zájmu uchovávat veškeré relevantní důkazní prostředky tak, aby bez problému unesl své důkazní břemeno, a to i v případě, že mu tuto povinnost neukládají jiné (např. nedaňové) právní předpisy. Povinnosti nést (unést) důkazní břemeno se nelze zprostit ani tehdy, byly-li příslušné podklady (např. dokumenty) již jednou podrobeny dokazování při daňové kontrole či jiném postupu správce daně, neboť provedení takového důkazu nevyklučuje, aby byl daňový subjekt vyzván k jeho opětovnému předložení. Daňový subjekt má nejen povinnost, ale i právo předkládat důkazní prostředky správci daně (srovnej např. § 86 odst. 2 písm. b) a odst. 3 písm. c) daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím (zejména v rámci správy daní z příjmů) či jinými povinnými evidencemi (zejména v rámci správy daně z příjmů a daně z přidané hodnoty). Existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Též je nutné vzít v potaz, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.³⁰

5. **[výzva k prokázání skutečností]** Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Požadavek na prokázání určité skutečnosti však musí být objektivně splnitelný. Předmětné ustanovení daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24.04.1996)³¹, či co je povinen tvrdit (§ 92 odst. 3 daňového řádu, srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 01.06.2005). V souladu s negativní teorií důkazní není možné požadovat prokazování „negativních“ skutečností (prokažte, že jste neměl ještě další příjmy, než uvádíte ve svém tvrzení). Výzva dle § 92 odst. 4 daňového řádu musí být vždy jasná, konkrétní, určitá a srozumitelná a musí z ní být jednoznačně patrné, co je požadováno prokázat. Na druhou stranu, není povinností správce daně vyzvat daňový subjekt k předložení konkrétně specifikovaného důkazního prostředku – není ani možné podsouvat daňovému subjektu konkrétní důkazní prostředek, kterým „jediným“ prokáže svá tvrzení. Dvojnásob to platí v situaci, kdy je jako důkazní prostředek správcem daně požadováno předložení konkrétní evidence, jejíž vedení daňovému subjektu žádný právní předpis neukládá a ani nebylo uloženo rozhodnutím správce daně dle § 97 odst. 2 daňového řádu.

Příklad

- *špatně: K prokázání užití vozidla k podnikání předložte evidenci jízd.*
 - *lépe: Předložte evidenci jízd či jiné důkazní prostředky k prokázání, že vozidlo...*
 - *doporučeno: Předložte či navrhněte provedení důkazních prostředků k prokázání, že vozidlo...příp. Prokažte, že vozidlo...*
- *„ Výzvy správce daně by měly být jasné a srozumitelné, měly by uvést, jakou skutečnost má daňový subjekt prokázat a to tak, aby obsah výzvy byl reálně splnitelný. Nejvyšší správní soud se již zcela neztotožňuje s krajským soudem v tom, že by měla výzva*

²⁹ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 3/2003-68 ze dne 11.03.2004, www.nssoud.cz

³⁰ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2007-60 ze dne 09.10.2007, www.nssoud.cz

³¹ Obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 85/2010-226 ze dne 16.12.2010, www.nssoud.cz

obsahovat i případné doporučení, jakými důkazními prostředky tak případně může daňový subjekt učinit. Volba důkazních prostředků je totiž již naprosto na jeho úvaze.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 63/2009-102, ze dne 11.08.2009, www.nssoud.cz)

6. **[co lze užít jako důkazní prostředek]** Jako důkazních prostředků³² lze ve smyslu § 93 daňového řádu užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem³³, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení³⁴. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci, veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Tvrzením daňového subjektu užitým jako důkazní prostředek přitom může být jak daňové tvrzení tohoto subjektu k jiné dani či jinému zdaňovacímu období (či jednotlivé skutečnosti), tak jiné jeho tvrzení v jiném daňovém řízení či v daňovém řízení jiného daňového subjektu či mimo správu daní. Důkazním prostředkem je též protokol dle § 60 a násl. daňového řádu (srovnej § 62 odst. 4 daňového řádu). Tento výčet důkazních prostředků není taxativní – důkazním prostředkem tak může být cokoli, co přispěje ke zjištění skutečného stavu (a nebylo to získáno v rozporu s právním předpisem). Jako důkazní prostředek však nelze použít podané vysvětlení (§ 79 odst. 3 daňového řádu). Dalšími důkazními prostředky mohou být například též:
- listiny (nebo jejich kopie) orgánů veřejné moci či jiných osob, které mají tyto listiny a další věci nezbytné pro správu daní v dispozici – viz § 93 odst. 4 a § 58 daňového řádu
 - údaje poskytnuté správci daně třetími osobami – viz § 57 daňového řádu
 - informace získané na základě dožádání jiného státu či poskytnuté českému správci daně bez dožádání – viz zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.; v oblasti daně z přidané hodnoty nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty³⁵.

- *„Smyslem dokazování v daňovém řízení je zjištění skutkového stavu, tj. zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a případně stanovení daně ve správné výši. Množství a kvalita důkazů potřebných ke stanovení správné výše daňové povinnosti však není paušálně stejná pro všechny druhy daní a je závislá na konstrukci té které daně v příslušném daňovém zákoně. Zatímco tedy souhrn skutkových zjištění učiněných v průběhu dokazování může postačovat ke stanovení výše jedné daně (daně z přidané hodnoty), nemusí již být dostatečný ke stanovení daně jiné (daně z příjmů) a správce daně tak u této jiné daně musí přikročit ke stanovení daně za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 ZSDP). Na základě stejného důkazního materiálu nemusí dojít vždy ke stejnému způsobu doměření daně (dokazováním či za použití pomůcek).“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 100/2008-137, ze dne 13.08.2008, www.nssoud.cz)³⁶
- *„Daňovým orgánům nic nebránilo použít jako důkazu účetnictví jiného daňového subjektu (k obecným limitům využití důkazních prostředků zjištěných v jiných řízeních, ať již daňových či jiných, se zdejší soud vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Krajský soud správně dovodil, že pokud je účtování týkající se konkrétního obchodního případu u obou zúčastněných společností shodné, lze účetní údaje považovat za důkaz (zde o výši dohodnuté ceně majetkového vkladu) a lze tedy z těchto důkazů vycházet, ledaže by daňový subjekt*

³² Důvodová zpráva k daňovému řádu: „Precizován je i vztah pojmu *důkaz*, který návrh chápe jako relevantní informaci či poznatek pramenící z procesu dokazování, a pojmu *důkazní prostředek*, kterým je třeba rozumět nosič této informace - pramen důkazu (např. svědek, listina), ale i procesní činnost správce daně směřující k poznání skutkového stavu (např. výslech svědka, čtení listiny).“

³³ K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 199/2006-121 ze dne 08.08.2007, www.nssoud.cz

³⁴ Srovnej § 78 odst. 1 daňového řádu: „Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.“

³⁵ Viz http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-legislativa/Narizeni_Rady_EU_904_2010.pdf

³⁶ Ke stanovení daně z příjmů vs. stanovení daně z přidané hodnoty srovnej též rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 ze dne 27.07.2007 a č. j. 5 Afs 29/2012-47 ze dne 15.02.2013, www.nssoud.cz.

předložil jiné důkazní prostředky, které (byly-li by osvědčeny jako důkaz) by prokázaly nesprávnost takového postupu.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 11/2010-161, ze dne 19.11.2010, www.nssoud.cz)

- *„Aby mohlo být tvrzení daňového subjektu považováno za pravdivé a věrohodné, musí být ověřitelné a prokazatelné, tj. podloženo relevantními důkazy. Skutečnost, že výpověď byla učiněna do protokolu podle § 12 ZSDP, sama o sobě nepotvrzuje její správnost. ... Bylo v jeho zájmu (tj. v zájmu daňového subjektu) shromažďovat důkazy, které mohly v pochybnostech prokázat, že ke zdanění předmětných příjmů skutečně došlo.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 46/2007-59, ze dne 28.11.2008, www.nssoud.cz)*

7. **[návrh důkazních prostředků – účasti třetí osoby]** Navrhuje-li daňový subjekt v řízení účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě (nezbytné k její identifikaci) a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti (§ 92 odst. 6 daňového řádu). Navrhovaným důkazním prostředkem může být v tomto případě např. výpověď svědka. Aby mohl správce daně posoudit, zda svědka vyslechne či nikoli, musí znát nejen jeho jméno a adresu místa pobytu (či jinou adresu, na které lze svědka zastihnout), ale i důvod tohoto výslechu, tedy v jakém směru může svědek podpořit tvrzení daňového subjektu či jinak objasnit skutkový stav. Provedení tohoto důkazního prostředku může správce daně odmítnout jen tehdy, pokud je zřejmé, že tento důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci či ovlivnit výsledek řízení – okolnost, kterou má prokázat, není rozhodnou okolností (více viz odst. 12). Tyto skutečnosti je třeba posuzovat vždy citlivě a individuálně ve vztahu ke konkrétní situaci. Chybou je, pokud správce daně teprve po neúspěšném předvolání svědka konstatuje, že výpověď tohoto svědka není pro daňové řízení potřebná. Tato skutečnost měla být správcem daně vyhodnocena a konstatována již před vydáním rozhodnutí o předvolání. Např. skutečnost, že svědkovi nebylo předvolání doručeno, sama o sobě nepostačuje k tomu, aby v dokazování daným směrem nebylo pokračováno, aniž by správce daně zjistil, zda svědek je dosažitelný či nikoliv. V případě, že je svědkovi platně doručováno, je třeba vyčerpat i další zákonné prostředky nutné k uskutečnění jeho výslechu, zejména opakované předvolání a následně případné rozhodnutí o předvedení. Obdobný postup (ve smyslu vyčerpání všech zákonných prostředků) by měl být realizován i v případě svědka, který se prokazatelně nachází v zahraničí, pokud je jeho svědecká výpověď pro správné stanovení daně nezbytná. V těchto případech je svědecká výpověď realizována formou mezinárodní spolupráce při správě daní.³⁷ S ohledem na zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie dle § 7 odst. 2 daňového řádu je však vhodné vždy (nejen v případě svědka v zahraničí) zvážit, zda možný vliv svědeckou výpovědí dokazované skutečnosti na výši stanovované daně je adekvátní vynakládanému úsilí a nákladům správce daně na provedení tohoto důkazního prostředku, jinými slovy je třeba zvážit, do jaké míry je vhodné vést dokazování ve vztahu ke skutečnostem s marginálním dopadem na výši stanovované daně.

Není-li návrhu daňového subjektu na účast třetí osoby v řízení vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

- *„Pokud daňový subjekt v průběhu daňového řízení i v odvolacím řízení jako jediný důkaz plnění závazku ze smlouvy o obchodní spolupráci, na jejímž základě uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, navrhl výslech blíže neoznačených zaměstnanců několika právnických osob, ale neuvedl, co má být jejich výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení, není správce daně povinen takové dokazování provést v souladu s § 31 odst. 2 ZSDP.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 1/2003-101, ze dne 23.04.2004, www.nssoud.cz)*

8. **[vyrozumění o provádění svědecké výpovědi]** Účast při výslechu svědka a právo klást svědkům otázky je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Pokud svého práva nevyužije, zvyšuje tím riziko, že neunese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud je daňový subjekt o provedení svědecké výpovědi řádně vyrozuměn, ale nedostaví se k jednání, při kterém bude vyslýchán svědek, nezakládá to důvod pro opakování provedení důkazu –

³⁷ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb.

výslechu svědka. Neúčast daňového subjektu při výslechu svědka též nemůže jít k tíži správce daně. Svědecká výpověď je i za této situace důkazním prostředkem získaným v souladu s právním předpisem.

Pozn.: Pokud je daňový subjekt o provedení svědecké výpovědi řádně vyrozuměn, avšak zjednání se předem omluví s tím, že mu plánovaný termín konání svědecké výpovědi nevyhovuje, je ze strany správce daně nutné zvolit následný postup s ohledem na danou situaci tak, aby svědecká výpověď nebyla zmařena. Jestliže je např. evidentní, že posun termínu je ještě možné úspěšně oznámit svědkovi (což zřejmě nebude možné, pokud je omluva daňového subjektu správci daně doručena kupř. jeden den před plánovaným výslechem svědka) a že svědek se dlouhodobě zdržuje v České republice (tedy za týden se kupř. nestěhuje do zahraničí a hrozilo by, že pro správce daně je původně dohodnutý termín jedinou příležitostí svědka vyslechnout), pak je možné uvažovat o vyhovění daňovému subjektu v posunu termínu; v každém případě však správce daně musí posoudit, zda se ze strany daňového subjektu nejedná o snahu „uměle“ oddálit (např. pomocí opakovaných žádostí o posunutí termínu) či úplně zmařit provedení svědecké výpovědi.

- Pokud však daňový subjekt chce svého práva využít, provedení důkazu se zúčastnit a podrobit svědka otázkám, pak potřebuje informaci o tom, kdy³⁸ a kde se výslech svědka koná a kdo bude vyslýchán. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení, přičemž situace, kdy by hrozilo nebezpečí z prodlení, jsou velmi výjimečné (např. správce daně zastihne svědka na letišti před odletem do zahraničí, přičemž ví, že několik dalších let nebude tento svědek v České republice pobývat). Toto vyrozumění by mělo být daňovému subjektu doručeno s dostatečným časovým předstihem. „Dostatečný časový předstih“ je nutné posuzovat případ od případu – např. i v závislosti na tom, zda svědek bude vyslýchán ve stejném městě, jako je sídlo daňového subjektu, nebo zda bude vyslýchán kupříkladu v Brně, přičemž sídlo daňového subjektu se nachází v Plzni.
- Ve vyrozumění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi správce daně mimo jiné uvede označení věci, ve které bude svědek vypovídat (zde nestačí uvést jen např. „ve věci daňového řízení“, ale je zde nutné zmínit např. obchodní případ či účetní doklad, jehož daňovou uznatelnost správce daně posuzuje, aby se mohl daňový subjekt na jednání připravit a využít svého oprávnění klást svědkovi otázky), a označení svědka (konkrétní osoby, tj. jméno, resp. jména a příjmení), nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi – viz § 96 odst. 6 daňového řádu. Slovní spojení „nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi“ lze vztáhnout jen k označení svědka – ve vyrozumění daňovému subjektu o provádění svědecké výpovědi se v případě hrozby uvedeného nebezpečí nebude uvádět jméno, resp. jména a příjmení svědka či jiné údaje, které by ho jednoznačně identifikovaly (např. specifické skutkové okolnosti, ze kterých musí být daňovému subjektu zřejmé, kdo je svědkem). Věc je nutné označit vždy (alespoň v obecné rovině). Svě posouzení uvedené situace správce daně zachytí v úředním záznamu, který bude součástí vyhledávací části spisu, a to až do okamžiku vlastního výslechu svědka. Následně bude úřední záznam přeřazen do „veřejné“ části spisu³⁹.
- Jestliže daňovému subjektu nebyl výslech svědka oznámen, není možné svědeckou výpověď v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkaz, který byl získán v rozporu se zákonem.
- Vadu řízení před správním orgánem spočívající v tom, že daňovému subjektu nebyl výslech svědka předem oznámen, není možné zhojit tím, že bude daňovému subjektu provedení tohoto výslechu oznámeno následně, nýbrž jedině tím, že bude tento výslech opakován a daňový subjekt dostane možnost se ho účastnit.
- Specifikum představuje svědecká výpověď prováděná v zahraničí zahraničním správcem daně na základě mezinárodní spolupráce při správě daní. Pokud je postupováno dle nařízení Rady Evropské unie 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, tuzemský správce daně nepožaduje provedení výslechu svědka za účasti daňového subjektu v případech, kdy příslušné úřady daného státu vyjádřily již dříve, že takovou účast nepřipouští. V případech států, které neumožňují provádění

³⁸ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 58/2009 ze dne 12.05.2010, www.nssoud.cz (nepostačí vyrozumění o časovém rozpětí v řádu několika dní, v němž bude výslech svědka uskutečněn).

³⁹ viz Metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 09. - 11.02.2011 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 5412/11-2110-011654 ze dne 28.02.2011, s. 15, část „Svědék“

výslechu svědka za účasti daňového subjektu, bude příslušný dokument zachycující výslech svědka posuzován jako důkazní prostředek získaný v souladu s právním předpisem a hodnocen obdobně jako listina. Správci daně ze států, které účast daňového subjektu při výslechu svědka připouští (např. Slovenská republika) tuzemský daňový subjekt přímo vyrozumí o konání svědecké výpovědi. Tento požadavek na přímé vyrozumění daňového subjektu bude vyjádřen v příslušné žádosti tuzemského správce daně.

9. **[další specifika svědecké výpovědi]** Podle § 96 daňového řádu je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy, přičemž musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Svědkem tak může být i bývalý statutární orgán daňového subjektu (např. jednatel). Bezdůvodné odepření výpovědi je možné postihnout pořádkovou pokutou podle § 247 odst. 2 daňového řádu (pokud byl svědek vyzván, aby se k výpovědi dostavil, v této souvislosti je třeba upozornit, že ke svědecké výpovědi je předvolávána – vyzývána – fyzická, nikoliv právnická osoba). Výpověď může odepřít pouze ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým⁴⁰. Svědek by měl sice v tomto případě specifikovat, které osobě by mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání, avšak skutečnosti, z nichž tato obava pramení, již není povinen sdělovat – pokud by tomu tak nebylo, byl by zde dán prostor pro obcházení tohoto ustanovení správcem daně tím, že tato podrobná konkretizace by prakticky nahrazovala svědeckou výpověď. Pokud byla svědecká výpověď navržena daňovým subjektem a ten je zároveň onou osobou svědkovi blízkou, jíž by svědek dle svého sdělení mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání, je vhodné svědka upozornit, že svědecká výpověď byla navržena daňovým subjektem, tzn., že daňový subjekt jejím uskutečněním hodlá prokázat určité skutečnosti. Jinak je však třeba mít na paměti, že svědek je vždy „jen jeden“, ať byla svědecká výpověď navržena daňovým subjektem, či ať je prováděna z iniciativy správce daně v rámci opatřování si důkazních prostředků. Současně neexistuje žádný „svědek daňového subjektu“, pouze svědek daňovým subjektem navržený, který, obdobně jako svědek vyslýchaný z iniciativy správce daně, může v rámci svědecké výpovědi prokazované skutečnosti jak potvrdit, tak rozporovat či vyvrátit (blíže k odmítnutí provedení svědecké výpovědi správcem daně viz odst. 6). Dále je nutné zmínit, že jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu⁴¹, nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinností mlčenlivosti⁴², ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má. Před vlastním výslechem je nutné svědka v souladu se zásadou poučovací o těchto skutečnostech poučit, aby mohl případně svědeckou výpověď odmítnout. Dále musí být svědek poučen o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Pokud bude svědek úmyslně vypovídat nepravdivě nebo neúplně, jedná se o přešůpek podle § 21 odst. 1 písm. g) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, za což mu může být uložena pokuta podle § 21 odst. 2 tohoto zákona⁴³. V neposlední řadě by měl být svědek poučen o možnosti uplatnit náhradu účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku (viz § 107 odst. 2 a násl. daňového řádu).
10. **[využití svědecké výpovědi z jiného řízení]** Je-li podkladem předaným správci daně jinými orgány veřejné moci (tedy opatřeným těmito orgány v rámci jimi vedených „nedaňových“ řízení) či podkladem převzatým z jiných daňových řízení nebo získaným při správě daní jiných daňových subjektů protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (viz § 93 odst. 2 a 3 daňového řádu). Pokud tedy správce daně získá např. protokol o svědecké výpovědi uskutečněné v průběhu trestního řízení a daňový subjekt bude požadovat opakování této

⁴⁰ Viz § 22 odst. 1 občanského zákoníku: „Osoba blízká je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel nebo partner podle jiného zákona upravujícího registrované partnerství; jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, pokud by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní. Má se za to, že osobami blízkými jsou i osoby sešvagřené nebo osoby, které spolu trvale žijí.“

⁴¹ § 2 zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti.

⁴² Například § 7 odst. 1 písm. f) zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech).

⁴³ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 9/2003-94 ze dne 24.03.2005, www.nssoud.cz.

svědecké výpovědi, správce daně musí daňovému subjektu vyhovět a svědeckou výpověď opakovat, pokud je to reálně možné (tj. nevztahuje se např. na situace, kdy svědek v mezidobí zemřel či je reálně nedosažitelný)⁴⁴, samozřejmě za dodržení podmínek stanovených v § 96 daňového řádu.

- *„Důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze a priori vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazů, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, kdy jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výslechu dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé. V případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předestřít vyslychaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 32/2009-157, ze dne 26.10.2009, www.nssoud.cz)⁴⁵

11. [nepředložení důkazních prostředků daňovým subjektem nelze pokutou sankcionovat]

Skutečnost, že daňový subjekt důkazní prostředky nepředloží (ani na výzvu správce daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu) nelze sankcionovat uložením pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu⁴⁶. Důsledkem nepředložení (nenavržení) důkazních prostředků je procesní odpovědnost v podobě neunesení důkazního břemene a z ní plynoucí možnost stanovení daně bez součinnosti s daňovým subjektem podle pomůcek (za předpokladu, že daň není z tohoto důvodu objektivně možné stanovit dokazováním), případně stanovení výše daně v neprospěch daňového subjektu dokazováním (např. v důsledku vyloučení neprokázaného výdaje).

12. [zpochybnění předložených důkazních prostředků]

Pokud daňový subjekt důkazní prostředky předloží, pak je na správci daně, aby tyto důkazní prostředky posoudil. Jestliže správce daně hodlá daň vyměřit či doměřit odlišně, tj. v rozporu s těmito předloženými či navrženými důkazními prostředky, pak je povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tedy opatřit si „své“ důkazní prostředky, kterými uvedené skutečnosti prokáže. Zpochybní-li správce daně relevantním způsobem průkaznost či hodnověrnost účetnictví a dalších listin či důkazních prostředků daňového subjektu, tedy unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný např. účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Povinností daňového subjektu je tedy tyto pochybnosti správce daně rozptýlit. Neprokáže-li daňový subjekt svá tvrzení, pak absence důkazů jde k jeho tíži.⁴⁷

- *„Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, správce daně je oprávněn vyzývat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co ve vztahu k deklarovaným skutečnostem*

⁴⁴ Důvodová zpráva k daňovému řádu.

⁴⁵ Obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 25/2008-44 ze dne 09.10.2008, www.nssoud.cz.

⁴⁶ K tomu srovnej rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 246/2005-37 ze dne 23.11.2006 (č. 1081/2007 Sb. NSS).

⁴⁷ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 30.01.2008, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 85/2009-67 ze dne 16.11.2010, č. j. 1 Afs 97/2009-73 ze dne 02.12.2009, č. j. 1 Afs 92/2009-76 ze dne 21.10.2009, č. j. 9 Afs 29/2008-88 ze dne 22.10.2008, vše na www.nssoud.cz

daňový subjekt sám tvrdí, a v situaci, kdy daňový subjekt předložil dostatečně přesvědčivé důkazy k prokázání jím uváděných skutečností, je třeba vycházet z toho, že své důkazní břemeno unesl. Jestliže tedy za takového stavu věci správce daně přesto tvrzení daňového subjektu popírá, přechází důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP na něj a je tedy povinen obstarat takové důkazy, které věrohodnost účetních a jiných dokladů předložených daňovým subjektem vyvracejí.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 112/2006-53 ze dne 26.10.2007, www.nssoud.cz)

13. [zjištění rozhodných skutečností] Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co neúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně nemá povinnost provést všechny navržené důkazní prostředky (i zde je nutné vzít v potaz zásadu hospodárnosti a rychlosti, tj. neprovádět takové dokazování, které nemůže prokázat tvrzené skutečnosti), ale zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Jak již bylo uvedeno, správce daně však nesmí bezdůvodně odmítnout důkazní prostředek navržený či předložený daňovým subjektem – pokud ho neprovede, musí se s tím řádně vypořádat (proč nepovažuje provedení důkazního prostředku za nutné či odůvodněné) tak, aby nedošlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Navržené důkazní prostředky lze odmítnout pouze v případě, je-li skutkový stav již dostatečně objasněn. Tudiž provádění dalšího dokazování ve věci by tak bylo nadbytečné (skutkový stav byl již dostatečně zjištěn na základě jiných důkazů), jedná se např. i o případy, kdy navržené důkazní prostředky měly prokázat okolnost, která není rozhodnou okolností nebo k jejímuž prokázání nesměřují, případně směřují k prokázání okolnosti, jež nebyla správcem daně vyžadována. Na druhou stranu, dokazování v daňovém řízení nestojí na zásadě vyšetřovací a správce daně není povinen sám a ze své iniciativy vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu⁴⁸.

- *„Ústavní soud nespátřuje porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces v tom, že v žádném procesním stádiu nebyl akceptován jeho návrh na provedení důkazu výsledkem jím označených svědků. Ve vztahu k rozsahu dokazování totiž nelze toto základní právo chápat jako nárok účastníka řízení na to, aby bylo vyhověno všem jeho důkazním návrhům, nýbrž jako příčinu povinnosti se s takovými návrhy argumentačně vypořádat. V posuzované věci bylo o důkazních návrzích činěných v jednotlivých stupních řízení vždy řádně rozhodnuto a stěžovateli se dostalo vysvětlení, proč jsou výsledky svědků nadbytečné a prováděny nebudou. Takový postup odpovídá správnému pojetí zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení.“ (viz usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 807/06 ze dne 18.10.2007)*
- *„Nelze vytýkat správním orgánům ani to, pokud neprovedly navrhovanou svědeckou výpověď. Přestože daňové řízení (včetně dokazování) vede správce daně, neznamená tato kompetence absolutní povinnost provádět veškeré důkazy, které stěžovatelka navrhne jako daňový subjekt (je tomu tak v případech, kdy by jejich provádění bylo nadbytečné, nepřiměřené by zatěžovalo rozhodující orgán, či by jejich provedení bylo obtížné, ne-li nemožné). V těchto případech je však rozhodující správní orgán povinen uvést důvody, které jej vedly k tomu, že k provedení toho kterého důkazního prostředku nepřistoupil. O posledně jmenovaný případ pak šlo v případě stěžovatelkou navrhovaných svědeckých výpovědí. Jak vyplývá ze žalobou napadených rozhodnutí o odvolání, žalovaný se s neprovedením svědeckých výpovědí ve svém rozhodnutí dostatečně vypořádal. Uvedl, z jakých důvodů považuje provedení svědeckých výpovědí za bezpředmětné (těmito důkazy nelze prokázat, že prostředky složené na její účty v rozhodných obdobích let 2000 - 2002 jsou totožné s prostředky, které měla převzít do úschovy v roce 1997, ani to, že je dovezla do České republiky legální cestou). Naopak, žalovaný ve svých rozhodnutích podrobně rozvedl od jakých skutečností dovozuje, že stěžovatelkou vkládané finanční prostředky na její účty nepředstavují finanční prostředky nepodléhající v tuzemsku dani z příjmů fyzických osob.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 45/2009-104, ze dne 24.01.2011, www.nssoud.cz)⁴⁹*

⁴⁸ K tomu srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 85/2009-45 ze dne 24.02.2010, č. j. 2 Afs 116/2008-63 ze dne 09.10.2009, č. j. 8 Afs 54/2008-68 ze dne 31.12.2008, č. j. 9 Afs 6/2008-74 ze dne 11.12.2008, č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 09.02.2005 (č. 1022/2007 Sb. NSS), vše na www.nssoud.cz

⁴⁹ Obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 128/2006-67 ze dne 28.06.2007, č. j. 5 Afs 89/2008-87 ze dne 24.04.2009, č. j. 1 Afs 31/2005-99 ze dne 10.05.2006, vše na www.nssoud.cz

- „Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 ZSDP), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl. (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 421/2002-35, ze dne 26.06.2003, č. 39/2003 Sb. NSS)

14. [odlišnost daňového a trestního řízení] V souvislosti s problematikou dokazování je vhodné zmínit též odlišnost daňového a trestního řízení. V trestním řízení je důkazní břemeno plně na orgánech činných v trestním řízení, kdežto v daňovém řízení tíží primárně daňový subjekt. Zásadním způsobem se liší rovněž předmět dokazování. V trestním řízení se dokazuje skutek, pro nějž se trestní řízení vede, a to ve vazbě na okolnosti rozhodné pro naplnění skutkové podstaty trestného činu. Uvedená skutková podstata daňového trestného činu může být naplněna pouze tehdy, je-li dáno na straně pachatele zavinění, a to ve formě úmyslu. Dále se dokazují další skutečnosti rozhodné pro trestní stíhání. Předmětem dokazování v daňovém řízení je splnění podmínek např. pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty či např. pro uplatnění daňově uznatelného výdaje v případě daně z příjmů. Pro doměření daně je nerozhodné, zda daňový subjekt jednal zaviněně. Z toho mimo jiné vyplývá, že odložení trestního oznámení podaného správcem daně na daňový subjekt nemá žádné dopady na daňové řízení. K této problematice srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 118/2009-76 ze dne 22.12.2009, č. j. 9 Afs 11/2010-71 ze dne 06.10.2010 či č. j. 1 Afs 45/2007-69 ze dne 22.08.2007, vše na www.nssoud.cz.

15. [hodnocení důkazů] Ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo⁵⁰. Shromážděné důkazní prostředky tedy správce daně vyhodnotí a určí ty, které se staly důkazem. Neosvědčí-li správce daně určitý důkazní prostředek jako důkaz, znamená to, že tento důkazní prostředek neprokázal rozhodné skutečnosti. Jestliže správce daně zjistí rozpory mezi jednotlivými důkazy, nestačí pouze tuto skutečnost konstatovat, ale musí vyložit, jak rozpor odstranil a s jakým výsledkem, z jakého důvodu se nakonec přiklonil k tomu kterému důkazu, z jakého důvodu odmítl provedení toho kterého důkazu apod. Je zcela nedostatečné pouze uvést skutková zjištění spolu s výčtem důkazních prostředků a následně obecně konstatovat, že důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyslovit konečný závěr. Též je nutné si uvědomit, že pokud důkazní prostředky (např. místní šetření u obchodního partnera kontrolovaného daňového subjektu, výslech svědka) obstará dožádaný správce daně, provádí hodnocení těchto důkazů věcně a místně příslušný správce daně⁵¹.

- *Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daně upotřebitelné). ZSDP nepředpisuje postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním*

⁵⁰ K pojmu „vyjít najevo“ (jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu) srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 133/2006-202 ze dne 18.05.2007, č. j. 8 Afs 52/2006-59 ze dne 27.08.2007 či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 212/2006-74 ze dne 19.02.2008, vše na www.nssoud.cz. Tyto judikáty se sice vztahují k pojmu používanému v § 50 odst. 3 ZSDP (dokazování v rámci odvolacího řízení), avšak dle našeho názoru lze výklad tohoto pojmu využít i v případě § 8 odst. 1 daňového řádu.

⁵¹ Výjimkou je např. situace, kdy je dožádáno provedení celé daňové kontroly.

prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Na rozdíl např. od tzv. legální (formální) důkazní teorie, která znamenala zmechanizování procesu hodnocení důkazů, neboť předem stanovila jejich hierarchii a způsob hodnocení, ponechává ust. § 2 odst. 3 ZSDP (pozn.: stejně jako § 8 odst. 1 daňového řádu) postup při hodnocení důkazů volné úvaze správce daně.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 143/2007-67, ze dne 13.03.2008, www.nssoud.cz)⁵²

- *„Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznámá to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední věta § 31 odst. 4 ZSDP (pozn.: obdobně jako § 92 odst. 7 daňového řádu), podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 5/2008-75, ze dne 28. 7. 2008, www.nssoud.cz)*
- *„Současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi. Institut předběžného posuzování důkazů nezná ani daňový řád.“ (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 07.01.2004)*

16. [hodnocení důkazů musí být zachyceno ve spise] O hodnocení důkazů správce daně sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise. Touto jinou písemností může být např. písemnost obsahující výsledek kontrolního zjištění, resp. zpráva o daňové kontrole ve smyslu § 88 daňového řádu či úřední záznam. V každém případě – tato písemnost je součástí tzv. veřejné⁵³ části spisu, neboť ve vyhledávací části spisu mohou být důkazní prostředky ponechány nejdéle do provedení hodnocení důkazů, resp. nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly (§ 65 odst. 2 daňového řádu).

17. [důkazní břemeno správce daně] Daňový řád jednoznačně vymezuje, ohledně jakých skutečností tíží důkazní břemeno daňový subjekt (viz výše) a ohledně jakých skutečností stíhá povinnost prokazovat existenci relevantních skutečností správce daně. Správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje

- a) oznámení vlastních písemností, tedy písemností vydaných tímto správcem daně: Správce daně musí písemnost doručit v souladu s § 39 a násl. daňového řádu, tedy „správným“ způsobem doručení při dodržení priorit doručování a „oprávněné“ osobě (daňový subjekt vs. jeho zástupce apod.). Prokázání doručení je pak zakotveno v § 51 daňového řádu - doručení písemností, které se doručují do vlastních rukou⁵⁴ nebo jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem, potvrdí doručující řádně vyplněnou doručenkou, která je veřejnou listinou. Dále jsou v tomto ustanovení vyjmenovány i další způsoby, kterými lze prokázat doručení (§ 51 odst. 3 až 5 daňového řádu).
- b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce: Právní domněnka je konstrukce užívaná v právu, jíž se za určitých okolností v zájmu právní jistoty presumuje (předpokládá) právní skutečnost, o níž není jisto, zda nastala (zda reálně existuje či nikoli) - vychází se z toho, že domněnkou předpokládané skutečnosti obvykle existují. Je tedy

⁵² Obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 97/2006-86 ze dne 29.01.2008, č. j. 9 Afs 8/2007-64 ze dne 22.02.2007 či č. j. 1 Afs 91/2005-95 ze dne 21.06.2006, vše na www.nssoud.cz

⁵³ Tj. část spisu dle § 64 odst. 4 písm. a), b), c) a e) daňového řádu, tj. s výjimkou části vyhledávací.

⁵⁴ Viz § 40 daňového řádu – doručování do vlastních rukou.

vyjádřením skutečnosti, že faktický stav je obvykle shodný s právním. Existuje domněnka vyvratitelná (připouští důkaz opaku = předpokládané skutečnosti se pokládají za dané jen do doby, dokud se neprokáže opak, bývá uvozena spojením „má se za to“) a domněnka nevyvratitelná (nepřipouští důkaz opaku, bývá uvozena spojením „platí, že“). Příkladem vyvratitelné domněnky je zachování lhůty dle § 35 odst. 3 daňového řádu či pravdivost osvědčení nebo potvrzení orgánu veřejné moci dle § 94 odst. 1 daňového řádu. Právní fikce je konstrukce užívaná v právu, jíž se za určitých okolností finguje právní skutečnost, která nenastala (bývá uvozena spojením „považuje se“ či „hledí se“). Příkladem právní fikce je např. institut doručení uplynutím lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu.

- c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, viz odst. 11.
- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti: Toto ustanovení souvisí se zásadou materiální pravdy, která je zakotvena v § 8 odst. 3 daňového řádu. Správce daně má povinnost prokázat, že formálně deklarovaný obsah právního jednání se liší od jeho obsahu skutečného, tj. je stranami právního jednání simulován (předstírán, ačkoliv k němu ve skutečnosti nedošlo), či toto jednání skutečně právní jednání zastírá (např. strany předstírají uzavření kupní smlouvy, ačkoliv jejich pravá vůle směřovala k uzavření smlouvy darovací, která je kupní smlouvou zakryta).
- e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní: Dle tohoto ustanovení je správce daně povinen prokázat skutečnosti, které tvrdí v odůvodnění rozhodnutí, jimiž osobě zúčastněné na správě daní uložil některou ze sankcí za porušení povinnosti při správě daní zakotvených v § 247 a násl. daňového řádu, případně jiného daňového zákona⁵⁵.

18. [při ústních jednáních je vždy vhodná či nezbytná přítomnost druhé úřední osoby]

V souvislosti nejen s důkazním břemenem správce daně je třeba zmínit vhodnost přítomnosti nejméně dvou úředních osob při jednáních s daňovým subjektem, případně třetími osobami, ať již protokolovanými či neprotokolovanými (neformálními). Úvahu v tomto směru je třeba přizpůsobit individuálním okolnostem a možnostem, avšak při provádění daňové kontroly mimo prostory správce daně či při provádění místního šetření je účast nejméně dvou úředních osob považována za nezbytnou. Tento požadavek vychází taktéž z článku 2 odst. 3.3 písm. k) Interního protikorupčního programu Finanční správy České republiky. Přítomností další úřední osoby je jednak výrazně eliminována možnost korupčního jednání či nařčení z něho (z jedné i druhé strany), či dalších deliktů s možnou trestněprávní odpovědností (napadení ve fyzické či verbální rovině, vydírání, vyhrožování), v neposlední řadě je přítomnost další úřední osoby vhodná pro případ následného nařčení z nevhodného chování úřední osoby prostřednictvím stížnosti dle § 261 daňového řádu. Z uvedeného je patrné, že se jedná nepochybně o významný prvek ochrany úředních osob, které úkon provádějí.

Čl. 10 – Stanovení daně podle pomůcek

1. [preferenční stanovení daně na základě dokazování] Daňový řád preferuje stanovení daně na základě dokazování. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně. K němu lze přitom přistoupit vždy až poté, kdy nejsou splněny podmínky pro stanovení daně na základě dokazování. Upřednostnění stanovení daně na základě dokazování před stanovením daně podle pomůcek nebo sjednáním daně je logické, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu (např. příjmů a výdajů) daňového subjektu.
 - *„Pomůcky nebyly zákonodárcem koncipovány jako nástroj sloužící k trestání daňového subjektu. Na stanovení daně pomocí pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, nýbrž jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je třeba aplikovat v případě objektivní nemožnosti užití dokazování či nepodání daňového příznání. I při použití tohoto způsobu vyměření daňové povinnosti je správce daně povinen na základě § 1 odst. 2 ZSDP správně a úplně*

⁵⁵ Např. § 38w zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

zjistit a stanovit daňovou povinnost ve správné výši⁵⁶; této své povinnosti se přirozeně nezbavuje tím, že daňový subjekt porušil své povinnosti a neunesl své důkazní břemeno.“
(viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 78/2007-47, ze dne 19.11.2008, www.nssoud.cz)

2. **[předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek]** Správce daně může stanovit daň podle pomůcek při současném splnění těchto podmínek:

- a) daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností (§ 98 odst. 1 daňového řádu),
- b) v důsledku výše uvedeného nesplnění povinností nelze daň stanovit na základě dokazování (§ 98 odst. 1 daňového řádu),
- c) daň lze stanovit dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu)⁵⁷.

Stanovení daně podle pomůcek tedy nelze aplikovat na veškerá porušení povinností při dokazování, ale jen na porušení povinností tak zásadního charakteru, která, i přes vedené důkazní řízení, vylučují stanovení daně dokazováním.

3. **[více výzev k prokázání skutečností a následný přechod na pomůcky]** Skutečnosti, k jejichž prokázání správce daně vyzval daňový subjekt výzvou k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (dále také „výzva k prokázání skutečností“), lze po reakci daňového subjektu na výzvu a po hodnocení daňovým subjektem navržených či předložených důkazních prostředků, případně hodnocení důkazních prostředků, které si správce daně opatřil k předmětným skutečnostem sám, obecně rozdělit do tří skupin:

- a) skutečnosti prokázané
- b) skutečnosti (dosud) neprokázané, u nichž i přesto je (bylo by) možné stanovit daň na základě dokazování
- c) skutečnosti (dosud) neprokázané, v důsledku jejichž neprokázání nelze stanovit daň na základě dokazování.

Správce daně, v souladu se základním cílem správy daní (viz § 1 odst. 2 daňového řádu) a § 92 odst. 2 daňového řádu, je oprávněn při provádění dokazování vydávat postupně i více výzev k prokázání skutečností, je-li toho pro naplnění díkce uvedených ustanovení třeba. Pokud však správce daně v průběhu dokazování dojde k závěru, že existují skutečnosti uvedené výše pod bodem c), měl by případnou další výzvu k prokázání skutečností primárně cílit na prokázání těchto skutečností. Neměla by nastat situace, že správce daně bude existenci skutečností uvedených pod bodem c) při vydání další výzvy/výzev ignorovat, vést dokazování zcela jiným směrem a závěrem bude konstatovat přechod na pomůcky z důvodu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem ve vztahu k první (resp. jiné než poslední) nesplněné výzvě. Tento postup je v rozporu se základními zásadami správy daní, zejména se zásadou rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu), zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu) či zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

4. **[volba a obstarání pomůcek]** Správce daně při stanovení daně tímto způsobem vychází z pomůcek, které

- a) má k dispozici – např. z předchozího průběhu řízení (kdy se nejprve pokoušel stanovit daň dokazováním)
- b) si obstará – pomůcky si může správce daně obstarat buď v součinnosti s daňovým subjektem, nebo i bez jeho součinnosti (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

Volba pomůcek pro stanovení daně je věcí správce daně; je jeho volbou, jaké pomůcky při stanovení daně použije - samozřejmě za předpokladu dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenosti pomůcek konkrétní situaci (vyplývá z § 114 odst. 4 daňového řádu).

5. **[co zejména může být pomůckami]** Pomůckami jsou zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny – Jednou z možných pomůcek mohou být i údaje z účetnictví (přestože není úplné a průkazné) kontrolovaného

⁵⁶ Srovnej cíl správy daní zakotvený v § 1 odst. 2 daňového řádu.

⁵⁷ Pokud nelze daň podle pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě, přichází na řadu v pořadí třetí způsob stanovení daně, a to sjednání daně.

daňového subjektu⁵⁸. Při stanovování daně podle pomůcek nelze vyloučit ani využití některého nezpochybněného údaje uvedeného v daňovém přiznání, neboť i tak lze v některých případech dospět ke kvalifikovanému a co nejreálnějšímu odhadu daňové povinnosti.

- *„Pokud pak správce daně použil jako pomůcky ke stanovení jeho daňového základu mj. údaje uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání a jím předložené doklady, vážil místo stěžovatelova podnikání a následně z výše takto stanoveného základu daně odvodil obchodní přírážku, která byla srovnatelná s obchodními přírážkami obdobných subjektů ve stejném čase a místě, lze takové určení považovat za racionální a blížíci se realitě.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 1/2007-65, ze dne 25.07.2007)
- b) podaná vysvětlení (§ 79 daňového řádu),
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
 - Není možné paušálně stanovit minimální počet srovnatelných daňových subjektů, který je nezbytný pro dostatečně spolehlivé stanovení daně podle pomůcek, důležitějším měřítkem než jejich počet je jejich srovnatelnost, navíc daň podle pomůcek stanovená výhradně dle srovnatelného daňového subjektu (např. použitím jeho základu daně a daně) přichází v úvahu zejména v situaci, kdy daňový subjekt nepodal za kontrolované zdaňovací období daňové tvrzení a není možné využít ani údaje z jiných daňových řízení s ním vedených.
 - Za srovnatelný subjekt je možno považovat zejména subjekt vykonávající stejnou nebo obdobnou činnost za obdobných ekonomických podmínek.
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
 - *„Při ověřování zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je třeba brát v úvahu i to, jaké pomůcky ke stanovení daně byly skutečně použity. Pokud správce daně použije jako pomůcky přímo své poznatky týkající se zdaňování dotčeného daňového subjektu za předmětné zdaňovací období, je třeba, aby mezi nesplněním povinností daň. subjektu a použitými pomůckami existovala určitá přímá souvislost, jinými slovy, aby správce daně prokázal nesplnění právě těch povinností daň. subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, které mají přímou návaznost na použité pomůcky.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 8/2006-157, ze dne 24.08.2007, www.nssoud.cz)
 - *„Pomůckami jsou a musí být i skutková zjištění správce daně, neboť stanovení daně podle pomůcek je postup, který vyplývá z chování daňového subjektu v příslušném daňovém řízení. Jinými slovy řečeno, nelze vycházet z toho, že pomůckami nemohou být skutková zjištění, neboť taková úvaha je v rozporu s vymezením toho, co zákon pomůckami rozumí (srov. cit. ust. § 31 odst. 6 ZSDP – např. listinné doklady, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech, což skutková zjištění jsou). Povaha pomůcek tak není dána jejich odlišným vymezením oproti dokazování, ale procesním způsobem při jejich použití v daném řízení. I pomůcky jsou skutková zjištění, rozdíl oproti dokazování je v tom, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost v příslušném daňovém řízení při dokazování a takového zjištění tedy správce daně dosáhne jiným způsobem, aniž by musel provádět procesně dokazování.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 154/2005-90, ze dne 18.07.2006, www.nssoud.cz)

6. **[pomůcky jsou méně přesné než daň stanovená na základě dokazování]** Daň stanovená podle pomůcek by se měla co nejvíce blížit realitě. Na druhou stranu je zřejmé, že na správnost takto stanovené daně nelze klást stejně přísné požadavky, jako na daň stanovenou dokazováním.

- *„Pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace daňového dlužníka, nejsou důkazem, to ovšem neznamená, že na ně nelze klást obdobné požadavky. Jejich cílem a posláním je totiž s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu,*

⁵⁸ Srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 27.07.2007 a č. j. 5 Afs 29/2010-160 z 19.08.2011, www.nssoud.cz

nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 22/2008-62, ze dne 19.06.2008, www.nssoud.cz)

- *„Podle § 31 odst. 7 ZSDP musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě (pozn.: obdobně srovnej § 98 odst. 4 daňového řádu). Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 128/2005-126, ze dne 31.07.2007, www.nssoud.cz)*

7. [povinnost přihlédnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody] Pokud je daň stanovena podle pomůcek, je pak správce daně při stanovení daně vázán ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu a je povinen přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Opomenutí této povinnosti může způsobit nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně. Skutečnost, že správce daně k výše uvedenému přihlédl, musí být patrná ze spisu – daňový subjekt má právo být s tímto seznámen, a to takovým způsobem, který mu umožní relevantně a kvalifikovaně vznášet proti takovému postupu výhrady. Ze spisu tak musí být seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Také odvolací orgán musí být schopen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí o stanovení daně v tom rozsahu, jak požaduje zákon v § 114 odst. 4 daňového řádu, tedy zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Správce daně však není ze zákona povinen vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, tedy vyhledávat např. veškeré možné další výdaje, resp. ekonomické nevýhody apod., k nimž by pak přihlédl jako k výhodám podle předmětného ustanovení.

- *„Ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP (pozn.: stejně jako § 98 odst. 2 daňového řádu) blíže neurčuje, co může být jako „výhoda“ pro daňový subjekt uznáno. Z povahy věci nepůjde o výhody v poloze obecné, ale musí jít o konkrétní zjištění týkající se daňového subjektu, jemuž je daň za pomoci pomůcek vyměřována. Půjde tak především o výhody, na jejichž uplatnění má daňový subjekt ex lege právní nárok (odečitatelné položky, slevy na dani apod.).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 106/2005-77, ze dne 28.05.2007, www.nssoud.cz)*
- *„Takovými dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je zohlednění např. nezdanitelných částek základu daně dle ust. § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. ... Spojení „i když nebyly tímto uplatněny“ (pozn.: obdobně v § 98 odst. 2 daňového řádu „i když jím nebyly uplatněny“)... lze chápat tak, že ačkoliv nebyly uplatněny, vyšly v řízení najevo. Jiný výklad by vedl k absurdnímu závěru o tom, že ačkoliv něco v řízení najevo nevyšlo a současně to nebylo uplatněno, správce daně by byl povinen toto zohlednit jako výhodu. Jestliže tedy v řízení nevyšlo najevo, jaké slevy a marže (nad rámec uvedený v úředním záznamu stanovícím podrobnosti o použitých pomůckách) stěžovatel poskytoval, neboť tento tyto skutečnosti nedoložil, nelze po správci daně požadovat jejich zohlednění, neboť je to objektivně nemožné.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 134/2007-72, ze dne 27.11.2007, www.nssoud.cz)*
- *„Za takové výhody lze považovat příkladmo okolnosti, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod.“ (viz náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 360/05 ze dne 20.11.2006, <http://nalus.usoud.cz>)*
- *Pozn.: Výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 při stanovení daně za využití údajů srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností tak může představovat rovněž ekonomická nevýhoda daňového subjektu oproti subjektům srovnatelným (např. maloobchodní prodejna*

na méně frekventovaném místě nebo nutné výdaje za vedení povinných evidencí, když srovnatelnému daňovému subjektu vede tyto evidence bezúplatně rodinný příslušník).

8. **[v jaké fázi řízení je třeba seznámit daňový subjekt s pomůckami]** Ve světle nové judikatury bylo Generální finanční ředitelství nuceno přehodnotit svůj dlouhodobě zastávaný názor, že zpráva o daňové kontrole bude obsahovat „pouze“ konstatování, že daň bude stanovena podle pomůcek, tj. bez vyčíslení konkrétního doměrku s tím, že výpočet bude uveden v úředním záznamu (vytvořeném následně). Daňový subjekt má právo se seznámit s tím, jakým způsobem byla daň podle pomůcek vypočtena, a to ještě před ukončením daňové kontroly (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 96/2013 – 34 ze dne 12.12.2013 a č. j. 1 Afs 111/2014 – 46 ze dne 29.10.2014⁵⁹, www.nssoud.cz). Daňový subjekt by tak měl být s konstrukcí pomůcky a výší takto vypočtené daně seznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu, viz čl. 11. Zákon nestanoví, jakou formu má mít dokument obsahující postup stanovení daně podle pomůcek (není tedy rozhodné, zda se jedná o úřední záznam či o jinou písemnost), ze spisu však musí být seznatelné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho správce daně stanovil základ daně a daň jinak, než přiznal daňový subjekt. Minimálně daň a její výpočet by přitom měly být uvedeny rovněž ve zprávě o daňové kontrole (to samozřejmě nevylučuje možnost, že daň bude následně stanovena odlišně od údajů uvedených ve zprávě o daňové kontrole). Písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, se zakládají do vyhledávací části spisu (§ 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu). Správce daně tak musí zvolit takové řešení, které na jedné straně respektuje právo daňového subjektu na seznámení se s těmito údaji a na druhé straně nezpůsobí újmu základním právům jiného daňového subjektu⁶⁰.
9. **[způsob stanovení daně nelze kombinovat]** Správce daně stanoví daň buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Stanovit daň kombinací dokazování a použití pomůcek není přípustné. Na tom nic nemění ani skutečnost, že pomůckami mohou být důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (viz § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu). Nelze tedy stanovit základ daně podle pomůcek a pak ho navyšovat o konkrétní částku neprokázaných výdajů. Nepřípustné směšování (záměna) pomůcek a dokazování by bylo dáno např. i tehdy, pokud by správce daně bez doměření příjmů od celkové částky výdajů převážně prokázané odečetl několik konkrétních částek, které jako výdaje neuznal, a považoval to za pomůcky. V takovém případě jde o klasické dokazování – účetnictví je v zásadě v pořádku, jen se výsledná částka upraví o některé a zcela konkrétně vyčíslitelné výdaje, správcem daně neuznané. Pokud správce daně stanoví daň za použití pomůcek, nevede již dokazování o jednotlivých, pro stanovení daně rozhodných skutečnostech (jednotlivých daňových dokladech).
- *„Pokud byly daně stanoveny tak, že od výdajů uplatněných v daňových přiznáních byly odečteny výdaje daňovým subjektem neprokázané, nejde o stanovení daně podle pomůcek. Předpokladem užití pomůcek je, že nedostatky v účetnictví vylučují stanovení daně dokazováním. Přitom nelze říci, že by skutečnost, že stejný způsob faktického stanovení daně byl podřazen pod pomůcky namísto pod dokazování, neměl význam, neboť výsledek by byl stejný.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 34/2006-99, ze dne 13.12.2006, www.nssoud.cz)
10. Skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek, musí být patrná z výroku rozhodnutí o stanovení daně (§ 98 odst. 1 daňového řádu).
11. **[možnost brojit proti pomůckám]** Jak již bylo naznačeno v předchozích odstavcích, při stanovení daně podle pomůcek nelze určit přesnou a jedinečnou výši daně. Proto proti výsledné částce stanovené správcem daně za použití pomůcek může daňový subjekt uplatnit tyto výhrady:

⁵⁹ Ačkoliv se tyto judikáty vztahují k daňové kontrole dle ZSDP, jejich závěry jsou aplikovatelné i pro daňovou kontrolu prováděnou za účinnosti daňového řádu.

⁶⁰ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 84/2006-92 ze dne 14.02.2007, www.nssoud.cz

- a) může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování; toto tvrzení musí samozřejmě opírat o patřičné důkazy,
- b) může brojit proti kvalitě použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly přiměřené) a poukazovat na nedostatečnou spolehlivost (nespolehlivost) stanovené daně⁶¹ – Daňový subjekt může tvrdit a je povinen prokázat hrubý rozpor mezi výslednou stanovenou daní a skutečným stavem. Případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se musí týkat celkového výsledku stanovení daně za použití pomůcek. Není přípustná námitka zpochybňující výběr jednotlivých pomůcek, pokud by nebyla napadena spolehlivost výsledku stanovení daně.
 - *„Dostatečná spolehlivost“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. ... Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, byl vytvořen judikatorní závěr, že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 69/2010-103 ze dne 30.05.2011, www.nssoud.cz)*

12. **[pomůcky versus dokazování]** Z předchozích odstavců je patrné, že rozdíl mezi stanovením daně na základě dokazování a stanovením daně podle pomůcek tkví především v následujícím:
- a) v míře spolehlivosti a přesnosti stanovené daně, neboť daň stanovenou na základě pomůcek lze vždy určit jen s jistou mírou pravděpodobnosti; stanovení daně dokazováním má největší předpoklad k tomu, aby odráželo skutečnou realitu (např. příjmů a výdajů) daňového subjektu
 - b) v postavení daňového subjektu, jehož procesní práva jsou v případě postupu podle pomůcek do určité míry omezena (průlom do základní zásady dle § 6 odst. 2 daňového řádu) - pomůcky si lze opatřit i bez součinnosti s daňovým subjektem
 - c) v rozsahu obrany proti rozhodnutí o stanovení daně - zatímco obecně přezkoumává odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání a vyjdou-li při přezkoumání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří (§ 114 odst. 2 a 3 daňového řádu), směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu).
13. **[sjednání daně]** Nelze-li daň dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná při protokolovaném ústním jednání a výši sjednané daně uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).

Čl. 11 – Výsledek kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole a její projednání, ukončení daňové kontroly

1. **[výsledek kontrolního zjištění]** Pokud správce daně již provedl dokazování ve vztahu ke všem skutečnostem, u nichž to považoval pro správné stanovení daně za nezbytné, sepíše výsledek kontrolního zjištění. Ten obsahuje zejména výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy, z nichž správce daně vycházel, a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení, případně uvedení důvodů, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým

⁶¹ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 90/2007-69 ze dne 31.01.2008, www.nssoud.cz

subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním. V žádném případě však výsledek kontrolního zjištění neslouží k prezentaci hypotéz a iracionálních vzorců, jimiž správce daně dokládá své vlastní pochybnosti o údajích tvrzených daňovým subjektem místo toho, aby prováděl dokazování ve vztahu k rozhodným skutečnostem⁶². S výsledkem kontrolního zjištění správce daně seznámí daňový subjekt, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. V této souvislosti ještě upozorňujeme na skutečnost, že i když správce daně bude v souladu se zásadou součinnosti seznamovat po částech daňový subjekt v průběhu kontroly se svými zjištěními, nejedná se o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu – průběžné informování tak nelze klást naroveň zákonnému požadavku na seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění.

2. **[daňový subjekt není možné k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění předvolat]** Předvolat daňový subjekt k ústnímu jednání, při kterém bude seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, není možné, neboť osobní účast daňového subjektu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není nutná. Je vhodné daňový subjekt pouze „neformálně“ pozvat na jednání; o tom je třeba vyhotovit úřední záznam, a pokud se na jednání nedostaví, bude mu výsledek zaslán samostatnou písemností např. prostřednictvím datové schránky či provozovatele poštovních služeb. Obdobně je možné postupovat, pokud daňový subjekt rovnou požaduje výsledek kontrolního zjištění zaslát, tento požadavek musí být rovněž ze spisu patrný.
3. **[stanovení přiměřené lhůty k vyjádření]** Daňový subjekt musí být v rámci ústního jednání, při kterém je seznamován s výsledkem kontrolního zjištění, poučen o tom, že na jeho žádost stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Pokud je daňový subjekt seznamován s výsledkem kontrolního zjištění písemnou formou, musí být uvedené poučení součástí tohoto přípisu, pokud mu nebude společně s tímto přípisem (bez žádosti) zasláno rozhodnutí o stanovení lhůty, viz odst. 6. Smyslem práva zakotveného v § 88 odst. 3 daňového řádu je poskytnout daňovému subjektu možnost se kvalifikovaně vyjádřit k závěrům správce daně, nikoli možnost účelově protahovat okamžik ukončení daňové kontroly a tím i případné vydání rozhodnutí o stanovení daně. Neobsahuje-li vyjádření daňového subjektu žádné relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na jejich provedení, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit kontrolní zjištění, nemůže ukončení daňové kontroly v této situaci představovat ze strany správce daně svévoli a nerespektování procesních práv daňového subjektu.⁶³
4. **[možné situace, nastalé při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění]** Při ústním jednání mohou po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nastat (ve smyslu vyjádření k výsledku) následující situace:
 - a) daňový subjekt se vyjádří k výsledku ihned (a případně navrhne jeho doplnění)
 - b) daňový subjekt sdělí, že se vyjádří „ve lhůtě“ (termínu) do...
Na toto sdělení je třeba pohlížet jako na žádost o stanovení lhůty a záleží na správci daně, zda v rozhodnutí akceptuje lhůtu, navrženou daňovým subjektem, nebo stanoví lhůtu odlišně.
 - c) daňový subjekt požádá o stanovení přiměřené lhůty správce daně
Správce daně stanoví rozhodnutím lhůtu.
 - d) daňový subjekt není rozhodnut, zda požádá o stanovení přiměřené lhůty
Pokud se správci daně nepodaří v průběhu ústního jednání získat od daňového subjektu informaci o tom, zda využije či nevyužije svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a zda hodlá žádat o stanovení přiměřené lhůty, může správce daně stanovit lhůtu z moci úřední (obdobně jako v odst. 6). Tato situace by v praxi měla nastat ojedinele, avšak nelze ji zcela vyloučit. Takto stanovená lhůta by neměla být kratší 8 dnů (§ 32 odst. 2 daňového řádu).
 - e) daňový subjekt nevyužije svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění
Správce daně má v tomto případě shromážděny všechny podklady pro sepsání zprávy o daňové kontrole. Tak je tomu i v případě, že daňový subjekt vysloví souhlas s výsledkem

⁶² K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 71/2008-78 ze dne 05.09.2008, www.nssoud.cz

⁶³ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 27/2010-130 ze dne 30.11.2010, www.nssoud.cz

kontrolního zjištění; správce daně tento výsledek promítne spolu s dalšími náležitostmi (viz § 88 odst. 1 daňového řádu) do zprávy o daňové kontrole. Souhlas daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, případně sdělení, že nevyužije svého práva vyjádřit se, je třeba vždy zaznamenat do protokolu.

5. **[rozhodnutí o stanovení lhůty jako součást protokolu i samostatně]** Jak je výše uvedeno, lhůta podle § 88 odst. 3 daňového řádu je stanovována rozhodnutím (k tomu srovnej stanovisko Generálního finančního ředitelství č. j. 9715/11-2110-011654 ze dne 20.04.2011). Dle předmětného stanoviska může být toto rozhodnutí o stanovení lhůty přímo součástí textu protokolu o ústním jednání (samozřejmě za předpokladu, že daňový subjekt požádal o stanovení lhůty v rámci tohoto ústního jednání). Protože však příjemce není tímto rozhodnutím k ničemu vyzýván, nelze v tomto případě aplikovat § 61 odst. 2 daňového řádu a rozhodnutí musí obsahovat i otisk „kulatého“ úředního razítka se státním znakem. Součástí rozhodnutí musí být podpis úřední osoby oprávněné k podpisu dle podpisového řádu, což může v praxi činit problémy. Druhou možností je vyhotovení samostatného rozhodnutí s tím, že v protokolu bude odkaz na toto rozhodnutí jakožto na přílohu protokolu. Další možností je, že správce daně dá před vyhlášením či oznámením rozhodnutí při ústním jednání přednost vydání samostatného rozhodnutí mimo ústní jednání. V takovémto případě se správce daně v protokolu k žádosti daňového subjektu vyjádří v tom smyslu, že o žádosti daňového subjektu uplatněné ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu o poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění bude rozhodnuto samostatným rozhodnutím, které bude následovat.
6. **[stanovení lhůty v případě písemného seznámení s výsledkem kontrolního zjištění]** V případě písemného seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění mu lze s přihlédnutím k okolnostem zaslat spolu s tímto přípisem rovněž rozhodnutí podle § 88 odst. 3 daňového řádu, a to bez ohledu na skutečnost, zda daňový subjekt žádal o stanovení lhůty či nikoliv (k tomu srovnej stanovisko Generálního finančního ředitelství č. j. 1526/12-2111-011654 ze dne 26.06.2012)⁶⁴. Daňový subjekt tímto rozhodnutím není nijak krácen na svých právech a zároveň jakékoliv pozdější stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (z důvodu vyčkávání, zda o ni daňový subjekt požádá či nikoliv) by bylo v rozporu se zásadou rychlosti řízení dle § 7 odst. 1 daňového řádu, případně rovněž se zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie dle § 7 odst. 2 daňového řádu. Pokud by totiž správce daně takto nepostupoval, mohl by daňový subjekt požádat o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření až při ústním jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole, a správci daně by nezbylo, nežli postupovat v intencích § 88 odst. 3 daňového řádu. Lhůta stanovená z moci úřední by neměla být kratší 8 dnů (§ 32 odst. 2 daňového řádu).
7. **[stanovisko správce daně k vyjádření daňového subjektu]** Právu daňového subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřením vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu (srovnej § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu), jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl⁶⁵. Nedojde-li na základě vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Jedná se o tzv. zásadu koncentrace řízení vyjádřenou v § 88 odst. 3 daňového řádu.
8. **[změna výsledku kontrolního zjištění]** Pokud došlo na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, má daňový subjekt ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu možnost opětovně požádat o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se ke změně výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění (tuto skutečnost lze dovodit rovněž z důvodové zprávy k daňovému řádu⁶⁶). Vzhledem k zásadě koncentrace řízení lze předpokládat, že daňový subjekt může doplnění navrhopvat pouze v rozsahu změny výsledku

⁶⁴ http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2012_SPR_cj_1526-12-2111_rozsah_a_predmet_DK_seznamovani_s_vysledky_DK.pdf

⁶⁵ K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 93/2006-75 ze dne 08.02.2007 či č. j. 1 Afs 14/2010-78 ze dne 30.06.2010, vše na www.nssoud.cz

⁶⁶ Důvodová zpráva k daňovému řádu: „Je v pořádku, když na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu k provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění.“

kontrolního zjištění, resp. návrh by neměl obsahovat vyjádření ke kontrolním nálezům, k nimž se daňový subjekt v předchozím vyjádření nevyjadřoval či s nimiž dokonce souhlasil. Opačný výklad by činil daňovou kontrolu prakticky nekonečnou. Přesto je možné konstatovat, že výsledek kontrolního zjištění tak, jak byl daňovému subjektu předložen k „prvnímu“ seznámení, zpráva o daňové kontrole a odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně se ve výsledku mohou značně lišit (viz též odst. 14).

9. **[zpráva o daňové kontrole jako důkaz]** O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje mimo jiné výsledek kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole je důkazem a je v dispozici správce daně, jak tento důkaz řádně a popřípadě i s jinými důkazy vyhodnotí a do jaké míry bude podkladem pro případné vydání platebního či dodatečného platebního výměru. Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, jejím prostřednictvím nedochází ke stanovení práv a povinností daňového subjektu, a sama o sobě nemůže být předmětem přezkoumávání v rámci správního soudnictví (nemůže být napadena žalobou). Jelikož však podle § 147 odst. 4 daňového řádu je zpráva o daňové kontrole považována za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly (což však nelze při jejím projednání predikovat), musí být vždy sepsána tak, aby byla u soudu přezkoumatelná (pokud bude žalobou napadeno rozhodnutí, kterým bylo ukončeno nalézací řízení).

10. **[obsah zprávy o daňové kontrole]** Zpráva o daňové kontrole obsahuje povinné údaje dle § 88 odst. 1 daňového řádu, tj.:

- a) výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly
- b) odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o
 - zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
 - jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
 - skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
 - seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
 - vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
 - stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Zpráva o daňové kontrole musí dále obsahovat způsob stanovení daně; výsledek kontrolního zjištění by měl obsahovat daň a její výpočet, a to i v případě, kdy dochází k jejímu stanovení podle pomůcek (viz čl. 10 odst. 8).

11. **[existence zprávy o daňové kontrole]** Zpráva o daňové kontrole existuje až v okamžiku, kdy obsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 88 odst. 1 daňového řádu, pochopitelně za předpokladu, že pro ně existuje naplnění. Zprávu o daňové kontrole je tak možné si představit jako „obálku“, která obsahuje výše uvedené položky (viz odst. 10). Termín „zpráva o daňové kontrole“ tak není možné ztotožnit s termínem „výsledek kontrolního zjištění“ – zpráva o daňové kontrole je širší pojem. Vzhledem k tomu, že § 88 odst. 1 daňového řádu stanoví jakožto náležitost zprávy o daňové kontrole jednak výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů, a také odkaz na protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž § 88 odst. 2 daňového řádu požaduje, aby byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů, a připouští možnost změny výsledku kontrolního zjištění, nelze dovodit nic jiného, než to, že výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů musí skutečně existovat ještě před vyhotovením zprávy o daňové kontrole a následně se stává její součástí. Není tudíž vhodné daňovému subjektu při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění předkládat jakési „koncepty zprávy o daňové kontrole“.

Pozn.: V souvislosti s těmito termíny je vhodné zmínit ještě tzv. výsledek vyměřovacího/doměřovacího řízení (nejedná se o termín výslovně obsažený v daňovém řádu), který zahrnuje zprávu o daňové kontrole, avšak může zahrnovat ještě další skutečnosti, kterými se správce daně bude zabývat po ukončení daňové kontroly a zároveň před vydáním rozhodnutí o stanovení daně – viz odst. 21.

12. **[počet zpráv o daňové kontrole v případě více kontrolovaných zdaňovacích období,**

příp. druhů daní] Co se týká počtu zpráv o daňové kontrole, v případě, že u jednoho daňového subjektu je kontrolováno současně více daní či jedna daň za více zdaňovacích období, zákon nestanoví, zda ke každé dani a ke každému zdaňovacímu období musí být sepsána samostatná zpráva o daňové kontrole nebo zda je možné všechny daně a všechna zdaňovací období (resp. jednotlivé skutečnosti ve smyslu § 134 odst. 2 daňového řádu) zahrnout do jedné zprávy. V tomto směru je nutné vycházet z toho, že i daňové kontroly stejné daně za různá zdaňovací období jsou do jisté míry oddělenými procesními postupy. Je tak na zvážení správce daně i vzhledem ke konkrétní situaci (např. nutnost pokračovat v dokazování již pouze na jedné dani za jedno zdaňovací období, viz dále), zda přistoupí k sepsání jedné zprávy o daňové kontrole, či vyhotoví zpráv několik⁶⁷. Správci daně tedy nic nebrání v tom, aby dle své úvahy závislé na vývoji důkazního řízení ve vztahu k jednotlivým daním a zdaňovacím obdobím zpracoval pro každou daň, resp. zdaňovací období samostatnou zprávu o daňové kontrole a projednal ji s daňovým subjektem odděleně. Předpokladem je dodržení základních zásad správy daní, zejména zásady rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu), hospodárnosti a procesní ekonomie (§ 7 odst. 2 daňového řádu) a zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

13. [seznámit s výsledkem a projednat zprávu lze za určitých předpokladů v jednom dni]

Z obecného hlediska je možné, aby k seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole došlo v jednom dni. Taková situace může např. nastat, souhlasí-li daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění nebo nechce využít možnosti se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, případně navrhnout jeho doplnění. V těchto případech pak je možné realizovat tato ústní jednání v bezprostředním sledu, avšak je třeba vždy dbát na to, aby zpráva o daňové kontrole obsahovala povinné náležitosti dle § 88 odst. 1 daňového řádu. Zároveň je třeba o každém ústním jednání sepsat samostatný protokol, přičemž mezi jednáními by měla být pauza k přípravě (dopracování) a tisku zprávy o daňové kontrole a přípravě protokolu o jejím projednání.

Pozn.: Při písemné formě seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění je možnost spojení seznámení s výsledkem kontrolního zjištění s projednáním zprávy o daňové kontrole vyloučena.

14. [navržení důkazních prostředků v rámci projednání zprávy o daňové kontrole]

Pokud daňový subjekt navrhne v rámci projednání zprávy o daňové kontrole ve fázi, kdy nedošlo na základě jeho vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, důkazní prostředky, ze kterých je patrné, že mohou změnit výsledek kontrolního zjištění, musí se s nimi správce daně v rámci probíhajícího vyměřovacího/doměřovacího řízení zabývat s ohledem na základní cíl správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), avšak záleží na konkrétní situaci, zda tomu tak bude ještě v rámci daňové kontroly.

15. [podpis zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem]

Dle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt (resp. osoba oprávněná jednat jeho jménem, zástupce na základě plné moci atd.) a úřední osoba. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání a zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou⁶⁸ a současně je ukončena daňová kontrola. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu; zpráva o daňové kontrole je tedy vyhotovována minimálně ve dvou stejnopisech (tedy výtiscích s originálními podpisy).

16. [odepření podpisu zprávy o daňové kontrole]

Při projednání zprávy o daňové kontrole musí být daňový subjekt v souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu a v souladu se zásadou poučovací (§ 6 odst. 3 daňového řádu) prokazatelně poučen o tom, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Toto poučení je součástí

⁶⁷ K tomu též stanovisko sekce 2 Generálního finančního ředitelství č. j. 8532/11-2110-011654 ze dne 20.04.2011, dále metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 15. – 17.05.2013, č. j. 24483/13/7001-41001-011654 ze dne 23.08.2013 s. 28 či rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 104/2007-94 ze dne 19.03.2008 a č. j. 1 Afs 111/2009-97 ze dne 21.04.2010, www.nssoud.cz

⁶⁸ Srovnej s definicí termínu „oznámení rozhodnutí“, která je zakotvena v § 101 odst. 6 daňového řádu.

zprávy o daňové kontrole, příp. i protokolu, ve kterém je průběh projednání této zprávy zaznamenán (vzor protokolu viz Příloha č. 3). Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 daňového řádu). Pokud daňový subjekt při projednání zprávy o daňové kontrole sdělí důvod, pro který odpírá její podpis, a správce daně tento důvod pokládá za nedostatečný, je jeho povinností řádně v protokolu své stanovisko zdůvodnit.

17. **[podpis zprávy o daňové kontrole úředními osobami]** Daňový řád v § 88 odst. 4 ani jinde neuvádí, která úřední osoba zprávu o daňové kontrole podepisuje. Lze předpokládat, že ji podepisuje úřední osoba/osoby, která daňovou kontrolu prováděla. Úřední osoba/osoby podepisuje zprávu o daňové kontrole vždy, tedy i v případě, že daňový subjekt podpis zprávy odepřel. Podpis zprávy o daňové kontrole více úředními osobami činí problém zejména v případě jejího doručování prostřednictvím datové schránky (§ 42 daňového řádu), více následující odstavce.
18. **[postup v případě nesoučinnosti daňového subjektu ve vztahu k projednání zprávy]**
Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt
- a) seznámit se zprávou o daňové kontrole
 - b) nebo ji projednat
 - c) anebo se jejímu projednání vyhýbá⁶⁹,
- doručí mu ji správce daně do vlastních rukou (viz § 88 odst. 5 daňového řádu).
I v tomto případě je nutné dodržet priority doručování stanovené v § 39 daňového řádu, přičemž prioritně se doručuje
- při ústním jednání nebo při jiném úkonu - to může nastat zejména v situaci, kdy daňový subjekt odmítá po seznámení se zprávou o daňové kontrole podpisem stvrdit její projednání a důvod odepření podpisu správce daně shledá nedostatečným (viz odst. 16) nebo
 - elektronicky⁷⁰ podle jiného právního předpisu, kterým je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.
- Teprve není-li možné doručit písemnost výše uvedenými způsoby, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky. Jestliže má tedy daňový subjekt zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku, pak mu za běžných okolností nelze doručovat např. prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Specifikum v tomto případě však vykazují např. písemnosti, podepsané více úředními osobami, neboť technicky není možné (systém ADIS to neumožňuje), aby písemnost doručovaná správcem daně prostřednictvím datové schránky obsahovala elektronické podpisy více úředních osob, současně ne každá úřední osoba správce daně je technicky vybavena možností elektronického podpisování. V těchto případech je tak možno zprávu o daňové kontrole i přes existenci zpřístupněné datové schránky daňového subjektu doručovat prostřednictvím zásilky⁷¹.
- Pokud je zpráva o daňové kontrole doručována prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, úřední osobou pověřenou doručováním či jiným orgánem, o němž to stanoví zákon, zašle se v obálce nebo se předá daňovému subjektu (oprávněné osobě) stejnopis zprávy o daňové kontrole s originálními vlastnoručnými podpisy úředních osob. Dnem doručení je zpráva o daňové kontrole projednána.
- Skutečnost, že je daňový subjekt ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole nesoučinný, musí mít oporu ve spisu a lze doporučit, aby byla rozvedena rovněž v průvodním dopisu, který je se zprávou zpravidla daňovému subjektu zasílán.
19. **[okamžik ukončení daňové kontroly]** Daňová kontrola je ukončena:
- a) podpisem zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu),
 - b) okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy kontrolovaným daňovým subjektem (§ 88 odst. 6 daňového řádu),
 - c) dnem doručení zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu do vlastních

⁶⁹ K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 17/2010-263 ze dne 23.07.2010, www.nssoud.cz

⁷⁰ Váže na § 42 daňového řádu.

⁷¹ Důvodová zpráva k daňovému řádu: „Volba příslušné formy doručení je odvislá od obsahu a povahy písemnosti, od technické vybavenosti jak na straně správce daně, tak i adresáta písemnosti, jakož i dalších okolností.“

rukou v případě, že tento daňový subjekt se odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá (§ 88 odst. 5 daňového řádu).

20. **[ukončení nalézacího řízení v případě daňové kontroly bez kontrolního zjištění]** Pokud je daňová kontrola ukončena bez kontrolního zjištění (bez nálezu), je nutno v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole či v průvodním dopise, pokud bude zpráva podle § 88 odst. 5 daňového řádu zasílána např. poštou, uvést, že na základě výsledku daňové kontroly nebude vydán platební/dodatečný platební výměr a tímto se ukončuje vyměřovací/doměřovací řízení, více též stanovisko Generálního finančního ředitelství k ukončování řízení po daňové kontrole bez nálezu č. j. 3294/14/7001-41001-011654 ze dne 20.01.2014⁷². Výjimku představuje situace, kdy daňová kontrola byla prováděna ve vztahu k podanému daňovému tvrzení (před stanovením daně na jeho základě). V těchto případech je vždy je po daňové kontrole vydáváno rozhodnutí o stanovení daně, čímž se příslušné řízení ukončuje.
21. **[navržení důkazních prostředků po projednání zprávy]** Pokud daňový subjekt navrhne další důkazní prostředky po projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole, tedy po ukončení daňové kontroly, zde odkazujeme na metodiku vydanou na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 09. - 11.05.2011 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 16066/11-2110-011654 ze dne 28.06.2011⁷³, kde bylo shodnuto následující: „*Pokud by daňový subjekt navrhl po podpisu zprávy o daňové kontrole další důkazy, které by měly mít vliv na výši daně, měl by správce tyto důkazy přijmout a prověřit, a to především z důvodu procesní ekonomie a naplnění základního cíle správy daní – stanovit daň správně.*“ Nelze tedy odmítnout návrh daňového subjektu s tím, že další důkazní prostředky může předkládat až v rámci odvolání. Dokazování nyní správce daně vede v rámci dosud probíhajícího vyměřovacího/doměřovacího řízení; i v tomto případě je vhodné daňový subjekt s hodnocením důkazů a jeho dopadem na výši stanovované daně seznámit ještě před vydáním rozhodnutí o stanovení daně. Podkladem pro vydání platebního/dodatečného platebního výměru bude zpráva o daňové kontrole a hodnocení dalších důkazních prostředků. Toto rozhodnutí nepostačí odůvodnit podle § 147 odst. 4 daňového řádu, ale musí obsahovat „plné odůvodnění.“

Čl. 12 – Délka trvání daňové kontroly

1. **[maximální délku trvání daňové kontroly netřeba interně normovat]** Faktické zahájení daňové kontroly je úkonem ovlivňujícím běh lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn, viz také čl. 5 odst. 2. Dále v případě, že je (např. i na základě výsledků daňové kontroly) v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, je toto rozhodnutí úkonem, který prodlužuje běh lhůty pro stanovení daně o 1 rok (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu). Za stejných podmínek prodlužuje běh lhůty pro stanovení daně oznámení rozhodnutí o odvolání (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu). V tuto chvíli tedy není shledána potřeba vydávat k této problematice interní pokyn.
2. **[doporučená maximální délka trvání daňové kontroly]** I za této situace však lze doporučit, aby celková délka daňové kontroly činila maximálně 2 roky. V souladu se zásadou rychlosti řízení i dalšími zásadami správy daní by úkony činěné v rámci daňové kontroly na sebe měly plynule navazovat bez neodůvodněné nečinnosti ze strany správce daně.

Čl. 13 – Opakovaná daňová kontrola

1. **[zákoné možnosti opakované daňové kontroly]** Dle § 85 odst. 5 daňového řádu lze daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, opakovat pouze tehdy, pokud

⁷² http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2014_SPR_cj_3294-14-41001_Stanovisko_k_ukonceni_rizeni_po_DK_bez_domerku.pdf

⁷³ <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/xsl/6609.html>

- a) správce daně zjistí nové skutečnosti⁷⁴ nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně⁷⁵ uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo
- b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu. Skutečnosti, které nebyly doposud kontrolovány (nespadají do rozsahu původní daňové kontroly), lze kontrolovat bez omezení.
2. **[upřednostnění výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu]** Jestliže správce daně po právní moci rozhodnutí o stanovení daně (stanovené nejen po daňové kontrole) zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, **viz čl. 2 odst. 5**. Podmínka, „pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena“, zakotvená v § 145 odst. 2 daňového řádu, je přísnější (vyžaduje, aby správce daně měl k dispozici konkrétnější podklady), než podmínka pro možnost opakované daňové kontroly stanovená v § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu, dle které „nové skutečnosti nebo důkazy... zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu“. Obecně lze předpokládat, že řízení ve věci doměření daně na základě podaného dodatečného daňového tvrzení bude rychlejší a hospodárnější, než pokud by byla zahajována opakovaná daňová kontrola (samozřejmě za předpokladu, že správce daně nebude mít o podaném dodatečném daňovém tvrzení pochybnosti a nezahájí následně např. postup k odstranění pochybností). Současně je tento postup příznivější i pro daňový subjekt, neboť mu z částky doměřované daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování nevzniká povinnost uhradit penále (srovnej § 251 daňového řádu).
3. **[vztah opakované daňové kontroly a obnovy nalézacího řízení]** Co se týká vztahu § 85 odst. 5 písm. a) a § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny již dříve, tedy v původní daňové kontrole, avšak nemá dostatek důvodů pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. neexistuje důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, měl by zahájit opakovanou daňovou kontrolu (samozřejmě za splnění podmínek stanovených v § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu). Ustanovení o obnově řízení dle § 117 daňového řádu se sice týká všech rozhodnutí při správě daní, avšak **nařízení obnovy nalézacího řízení**, tj. z moci úřední jako dozorčího prostředku, z důvodů uvedených v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu lze prakticky vždy (v současnosti není Generálnímu finančnímu ředitelství známa žádná situace, v níž by to bylo vyloučeno) nahradit zahájením opakované daňové kontroly. V případě, že lze aplikovat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, má před obnovou řízení i opakováním daňové kontroly přednost tato výzva (srovnej § 117 odst. 2 daňového řádu).
4. **[opakovaná daňová kontrola jako reakce na úkon daňového subjektu]** Dalším důvodem pro opakovanou daňovou kontrolu je situace, kdy daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení, tedy např. podá dodatečné daňové tvrzení. Zde je správce daně v § 85 odst. 5 písm. b) daňového řádu omezen tím, že rozsah opakované daňové kontroly musí odpovídat

⁷⁴ Pojmem „nové skutečnosti“ se zabýval ve svých judikátech Nejvyšší správní soud ve vztahu k obnově řízení; výklad tohoto pojmu se dá využít i v případě opakované daňové kontroly – jedná se o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování nebyly správci daně i přes svoji existenci známy, a proto nemohly být žádným způsobem využity (viz rozsudek č. j. 1 Afs 36/2006-86 ze dne 06.12.2006, www.nssoud.cz).

⁷⁵ K problematice „zavinění správce daně“ se též vyjadřoval Nejvyšší správní soud (např. rozsudek č. j. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24.01.2006, www.nssoud.cz): „Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zjistit předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen – daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správní stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci.“

změně dosavadního tvrzení daňového subjektu, tedy např. navazovat na rozdíl oproti poslední známé dani, který daňový subjekt uvedl v dodatečném daňovém tvrzení (srovnej § 141 odst. 5 a § 142 odst. 1 daňového řádu).

5. **[zahájení opakované daňové kontroly]** Pokud správce daně dojde k závěru, že jsou splněny podmínky pro opakování daňové kontroly, zahájí tuto daňovou kontrolu obvyklým postupem podle § 87 daňového řádu, tj. stejně jako v případě zahajování původní daňové kontroly. Je tedy nutné při zahájení opakované daňové kontroly sepsat protokol, ve kterém správce daně kromě náležitostí podle § 60 odst. 3 daňového řádu vymezí předmět a rozsah opakované daňové kontroly tak, aby bylo jednoznačně patrné, čeho se bude daňová kontrola týkat. Navíc v tomto protokolu musí být uvedena ještě náležitost ve smyslu § 85 odst. 6 daňového řádu, dle něhož je správce daně povinen seznámit daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.
6. **[příklady opakované daňové kontroly]** Jak je již výše uvedeno, pro určení, v kterých případech se bude jednat o opakovanou daňovou kontrolu, je rozhodující vymezený předmět a rozsah daňové kontroly. Podstatné je být i jen částečné překrývání rozsahu u konkrétního předmětu. Příklady:
- a) Správce daně provedl daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce zahájit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nejedná se o opakovanou daňovou kontrolu.
 - b) Správce daně provedl daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nejedná se o opakovanou daňovou kontrolu.
 - c) Správce daně provedl u daňového subjektu daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět), protože v rámci daňové kontroly u obchodního partnera tohoto daňového subjektu byly zjištěny nové skutečnosti ohledně dvou obchodních případů. V rozsahu těchto nových skutečností (ohledně dvou obchodních případů) lze zahájit opakovanou daňovou kontrolu.
 - d) Správce daně provedl daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět) s tím, že prověřil vydané faktury č. 1 až 100 a s tím související náklady (= rozsah). Nyní chce zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět) s tím, že chce prověřit vydané faktury č. 101 až 200 a s tím související náklady (= rozsah). Nejedná se o opakovanou daňovou kontrolu. Pokud by však v průběhu „druhé“ daňové kontroly správce daně zjistil nové skutečnosti ohledně vydaných faktur č. 90 a 91 a rozšířil by podle § 85 odst. 3 druhé věty daňového řádu rozsah této daňové kontroly, už by se v tomto rozšířeném rozsahu jednalo o opakovanou daňovou kontrolu.
 - e) Společnost vzniklá dle § 2716 a násl. občanského zákoníku má dva společníky. Správce daně provedl u společníka A daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah) u společníka B. Nejedná se o opakovanou daňovou kontrolu. Pozn.: Zde odhlížíme od skutečnosti, že ve většině případů by správce daně v případě shodné místní příslušnosti prováděl daňovou kontrolu u obou společníků současně.
7. **[opakovaná daňová kontrola po zúžení rozsahu původní kontroly]** Pokud správce daně zahájí „první“ daňovou kontrolu v neomezeném rozsahu, nechá si v jejím rámci nejprve předložit např. pouze hlavní knihu (tedy nikoli prvotní účetní doklady a jiné „detailní“ důkazní prostředky), podle ní si vybere, co konkrétně bude kontrolovat, a následně zúží rozsah daňové kontroly na tyto případy, je dle našeho názoru možné vztáhnout zákaz opakování daňové kontroly pouze na tento zúžený rozsah. Jestliže však v rámci původně vymezeného neomezeného rozsahu bude

všechny či vybrané skutečnosti zkoumat a prověřovat detailněji, pak i v případě zúžení rozsahu daňové kontroly platí zákaz opakování daňové kontroly pro původně vymezený neomezený rozsah (blíže viz stanovisko sekce 2 Generálního finančního ředitelství č. j. 1526/12-2111-011654 ze dne 26.06.2012⁷⁶). Zúžení rozsahu daňové kontroly však považujeme za teoretickou možnost, která v praxi není téměř využívána.

8. **[daňová kontrola daně stanovené po POP]** Specifika daňové kontroly daně stanovené na základě výsledku postupu k odstranění pochybností viz čl. 8 Metodické pomůcky k POP.

Čl. 14 – Účinnost

Tato metodická pomůcka je účinná od 1. 9. 2015

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Příloha/y

1. Protokol o zahájení daňové kontroly – vzor
2. Protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění – vzor
3. Protokol o projednání zprávy o daňové kontrole – vzor
4. Zpráva o daňové kontrole – vzor

⁷⁶ http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2012_SPR_cj_1526-12-2111_rozsah_a_predmet_DK_seznamovani_s_vysledky_DK.pdf