



Č. j.: 36381/22/7700-10124-506246

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolačímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN k procesním aspektům daňové kontroly

Obsah

Čl. I. – Úvod	1
Čl. II. – Obecná ustanovení a předpoklady k využití daňové kontroly	2
Čl. III. – Zahájení daňové kontroly	5
Čl. IV. – Zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně, délka trvání daňové kontroly	11
Čl. V. – Místo provádění daňové kontroly	12
Čl. VI. – Práva a povinnosti daňového subjektu	13
Čl. VII. – Pravomoci a povinnosti správce daně	16
Čl. VIII. – Dokazování a stanovení daně dokazováním	18
Čl. IX. – Stanovení daně podle pomůcek	29
Čl. X. – Výsledek kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole, ukončení daňové kontroly	33
Čl. XI. – Opakovaná daňová kontrola	38
Čl. XII. – Zrušovací ustanovení	40
Čl. XIII. – Účinnost	41

Čl. I. Úvod

- [cíl metodického pokynu]** Cílem tohoto metodického pokynu je pomoci úředním osobám zařazeným zejména v organizačních útvech (dále též „**útvary**“) finančních úřadů, které daňovou kontrolu provádějí, při jejich každodenní práci, neboť daňová kontrola, jakož i ostatní procesní postupy při správě daní, klade stále vyšší nároky na znalosti procesních i hmotněprávních předpisů a schopnosti je aplikovat v praxi. Cílem metodického pokynu 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. Metodický pokyn je určen taktéž zaměstnancům a státním zaměstnancům orgánů Finanční správy České republiky (dále jen „**finanční správa**“) zařazeným v útvech zabývajících se mj. metodickou činností, a to nejen v oblasti daňového procesu, a úředním osobám nadřízených správců daně, pokud při své činnosti přezkoumávají či jinak posuzují postup správce daně související s daňovou kontrolou. Je nutné si uvědomit, že metodický pokyn je zpracován v určitém čase, kdy následně může docházet k určitým

výkladovým posunům např. díky judikatuře správních soudů, přičemž není možné provádět jeho „on-line“ aktualizace a doplnění. Existence metodického pokynu tak nezabývá jeho uživatele povinností promítat si samostatně případné novoty do závěrů v metodickém pokynu uvedených.

2. **[související metodické materiály]** Metodický pokyn řeší především procesní aspekty daňové kontroly jako takové. Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností komplexně řeší Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností, č. j. 36378/22/7700-10124-011654(dále jen „**Metodický pokyn k POP**“). Další, zejména hmotněprávní souvislosti jsou pak řešeny v samostatných metodických pokynech, např. Metodický pokyn stanovující zásady provádění kontroly daně z příjmů právnických osob a rámcové zaměření těchto kontrol u obchodních korporací č. j. 60916/18/7100-40110-702170 ze dne 21. 8. 2018¹.

Čl. II.

Obecná ustanovení a předpoklady k využití daňové kontroly

1. **[daňová kontrola jakožto postup]** Daňová kontrola patří mezi kontrolní postupy (viz část druhá, hlava VI, díl 3 daňového řádu); je to ucelený soubor úkonů, resp. pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti. Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím².
2. **[vztah k daňovému řízení]** Daňová kontrola je realizována v průběhu nalézacího 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 lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu (§ 85 odst. 4 daňového řádu). To znamená, že správce daně může současně zahájit a provádět např. kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018 a kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2018.
3. **[časové mantinely]** Jak lze dovodit mimo jiné z § 88a odst. 3 daňového řádu, daňová kontrola je prováděna v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení (toto řízení může být zahájeno rovněž zahájením daňové kontroly). Časové mantinely daňové kontroly jsou tedy na jedné straně vymezeny lhůtou pro podání řádného daňového tvrzení (netýká se správy odvodů za porušení rozpočtové kázně), a na straně druhé lhůtou pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, příp. dle jiného zákona³.
V případě kontroly dotací jsou časové mantinely dány na jedné straně přijetím prostředků (dotace nebo její části) na účet příjemce, na straně druhé lhůtou pro vyměření odvodu a penále, stanovenou v § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.
4. **[kdy lze zahájit daňovou kontrolu]** Daňovou kontrolu je správce daně oprávněn zahájit v následujících situacích⁴:
 - a) **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

¹ K dispozici na intranetu Finanční správy.

² K povaze daňové kontroly srovnej např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 144/2004-110 ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16. 11. 2016, 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. 2. 2012 či nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009.

³ Např. § 38r zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, či § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Netýká se správy odvodů za porušení rozpočtové kázně.

§ 145 odst. 1 daňového řádu, a to s ohledem na základní zásady správy daní, např. zásadu přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu, zásadu rychlosti řízení dle § 7 odst. 1 daňového řádu či zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie dle § 7 odst. 2 daňového řádu. Existují však případy, kdy je předchozí vydání výzvy nevhodné s ohledem na specifika dané situace, např. existuje-li odůvodněná obava, že by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jakými informacemi správce daně ve vztahu k němu disponuje, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní⁵. V případě aplikace výzvy k podání řádného daňového tvrzení je vyměřovací řízení zahájeno podáním daňového subjektu, a to daňového tvrzení, k jehož podání byl vyzván, případně jiného podání v dané věci⁶, resp. marným uplynutím ve výzvě stanovené lhůty. Z výše uvedeného lze dovodit, že daňová kontrola nebude zahajována v průběhu běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení stanovené v této výzvě.

- b) **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 konkrétním 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.⁷ Daňovou kontrolu správce daně pak zahájí v následujících situacích:

Jestliže má nekonkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených.

Jestliže má sice zcela konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených, ovšem již v tuto chvíli je zřejmé, že vzhledem k jejich rozsahu či povaze nebude jejich prověření krátké, rychlé a jednoduché, ale naopak, že zřejmě půjde o složitější a zdouhavější proces. (Tyto konkrétní pochybnosti nemusí být daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly sděleny – viz čl. III. odst. 12.).

- c) **po stanovení daně**, tj. po vydání platebního, resp. dodatečného platebního výměru (zpravidla po nabytí právní moci těchto rozhodnutí).

5. **[přednost výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení]** Ve vazbě výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení na daňovou kontrolu je vhodné citovat:

- a) § 143 odst. 3 daňového řádu: „*K doměření daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.*“
- b) § 145 odst. 2 daňového řádu: „*Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*“
- c) § 87 odst. 4 daňového řádu: „*Dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.*“

6. **[důvodný předpoklad doměření daně]** Důvodný předpoklad doměření daně nezbytný pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu je dán kvalitou informací a důkazních prostředků, které správce daně shromáždil, a současně výsledkem jejich konfrontace s údaji,

⁵ Viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16. 11. 2016 či Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 87, K odstavci 4, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

⁶ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 145, K odstavcům 3 a 4, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

⁷ Podrobněji viz čl. II Metodického pokynu k POP.

kteřé byly použity při stanovení poslední známé daně. Pokud správce daně dojde na základě tohoto porovnání či dokonce v interakci s daňovým subjektem (např. v rámci ústního jednání či v rámci prověřování v účetnictví a jiných povinných evidencích daňového subjektu) k závěru, že daňovému subjektu svědčí či by zřejmě měla svědčit vyšší daň, než je poslední známá daň, je povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení.

A naopak: pokud správce daně dojde k závěru, že i přes shromážděné důkazní prostředky nelze bez dalšího důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může buď pokračovat ve vyhledávací činnosti (shledá-li to účelným), či může zahájit daňovou kontrolu. Více viz příklady v příloze.

„Důvodný předpoklad doměření daně“ nemusí být jistotou správce daně, že daň bude doměřena. V konečném důsledku může např. daňový subjekt unést důkazní břemeno a daň nemusí být doměřena. K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 46/2016 – 33 ze dne 19. 1. 2017, bod 23., poslední věta: „*Jakkoliv není možné vyloučit, že by se následně ukázalo, že šlo o výkon činnosti jiné, pro nástup důvodné pochybnosti postačuje určitá vyšší míra pravděpodobnosti doměření daně, nikoli jistota doměření a správnost doměření.*“, či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 229/2018 – 29 ze dne 16. 8. 2018, bod 14: „...*se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že správce daně musí mít při vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat.*“ Na druhou stranu „...*nelze učinit závěr, že v rámci vyhledávací činnosti nabyté vědomosti vedou vždy k důvodnému předpokladu doměření daně, a tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení. Takový závěr by byl očividně absurdní.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 386/2017 – 56 ze dne 31. 10. 2018, bod 27.)

7. [výjimky z aplikace výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení] Správce daně je v případě existence důvodného předpokladu doměření daně povinen zásadně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení⁸. Jak však bylo uvedeno v odst. 4 písm. a) v případě řádného daňového tvrzení, ne vždy je aplikace výzvy k podání daňového tvrzení možná a vhodná. Od vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení je možno i přes existenci důvodného předpokladu doměření daně upustit zejména v následujících situacích:

- a) pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jakými informacemi správce daně ve vztahu k daňovému subjektu disponuje (kteřé jsou zpravidla uvedeny v odůvodnění předmětné výzvy), mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, který je zakotven v § 1 odst. 2 daňového řádu. Naplnění předpokladu pro uplatnění této výjimky je třeba posuzovat individuálně vzhledem k osobě daňového subjektu a okolnostem konkrétního příkladu, přičemž správce daně musí být následně schopen svůj postup obhájit. Výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebude zpravidla s to zmařit správné stanovení daně zejména v situaci, pokud již byl daňový subjekt informován o možném podvodném jednání v rámci jiné, jemu oznámené písemnosti.
- b) pokud v daném případě má správce daně podezření, že daňový subjekt byl účasten takového daňového podvodu, jehož důsledkem může být nepřiznání práva na uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Tuto výjimku je třeba aplikovat z toho důvodu, že v případě podezření na zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH leží důkazní břemeno na správci daně, neboť dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) a správních soudů je to správce daně, kdo prokazuje existenci daňového podvodu a existenci objektivních skutečností, na základě kterých daňový subjekt mohl nebo měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Primárním předpokladem pro takovýto postup je nezpochybnění faktického uskutečnění (zdanitelného) plnění ze strany správce daně.

⁸ K tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16. 11. 2016, navazující rozsudek č. j. 1 Afs 183/2014-65 ze dne 21. 12. 2016 a další (názorově navazující) judikáty Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 282/2016-52 ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 Afs 112/2018-29 ze dne 20. 6. 2018, č. j. 1 Afs 414/2017-62 ze dne 31. 7. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29 ze dne 16. 8. 2018, č. j. 4 Afs 191/2018-38 ze dne 24. 9. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017-64 ze dne 3. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56 ze dne 31. 10. 2018, č. j. 8 Afs 22/2017-46 ze dne 10. 1. 2019 či č. j. 4 Afs 210/2021-33 ze dne 21. 2. 2022.

Čl. III. Zahájení daňové kontroly

- [zahájení výhradně z moci úřední]** Daňovou kontrolu lze zahájit pouze z moci úřední. Jestliže by provedení daňové kontroly požadoval daňový subjekt či jiná osoba, 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. 2. 2012).
- [způsob a okamžik zahájení]** Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Toto oznámení má formu rozhodnutí, které neobsahuje odůvodnění⁹ a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu), viz odst. 4. Rozhodnutí může mít jak podobu samostatné písemnosti, tak může být součástí protokolu o ústním jednání, jak lze seznat ze souběžné novelizace § 61 odst. 2 daňového řádu. Správce daně může oznámit zahájení daňové kontroly při ústním jednání nebo korespondenčně (tj. některým z dalších způsobů doručování předvídaných v § 39 daňového řádu). Při volbě, jaký postup zvolit, by správce daně měl přihlídnout rovněž k preferenci daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, e-mail apod.), v rámci něhož správce daně s daňovým subjektem domluví termín společného (protokolovaného) jednání, v rámci něhož bude oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno (viz odst. 3). Stejně tak je možné předem domluvit korespondenční zahájení s tím, že první kontrolní úkony budou provedeny písemným způsobem (daňový subjekt zašle požadované dokumenty apod.) na základě doručeného oznámení o zahájení daňové kontroly, které může doprovázet, resp. obsahovat požadavek konkretizující, které dokumenty správce daně potřebuje předložit¹⁰. Veškerá komunikace správce daně s daňovým subjektem ohledně zahájení daňové kontroly (tj. včetně komunikace před zahájením daňové kontroly) musí být zachycena ve spisu.
- [zahájení při ústním jednání]** Pokud je daňová kontrola zahajována při ústním jednání, oznámení o zahájení daňové kontroly může být součástí protokolu, či může mít podobu samostatné písemnosti, která je při tomto jednání doručena a jejíž doručení je zaznamenáno v protokolu, a to včetně uvedení názvu písemnosti a čísla jednacího (viz § 51 odst. 5 daňového řádu). Tato samostatná písemnost musí (na rozdíl od protokolu, jehož součástí je rozhodnutí, které je oznámením) obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem, k tomu srovnej § 61 odst. 2 daňového řádu. V obou variantách musí mít oznámení o zahájení daňové kontroly samostatné číslo jednací (povinná náležitost rozhodnutí dle § 102 odst. 1 písm. b) daňového řádu).
- [stížnost proti oznámení]** Jak již bylo uvedeno v odst. 2, nelze proti oznámení doručovanému v souvislosti s daňovou kontrolou uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu). Toto platí i ve specifických situacích, kdy se oznámení odůvodňuje ve vazbě na § 85a daňového řádu. Co se týká přípustnosti stížnosti dle § 261 daňového řádu, obecně platí, že stížností dle § 261 daňového řádu nelze brojit proti rozhodnutí jako takovému. K tomuto závěru lze dojít zejména s ohledem na účel institutu stížnosti, jenž není určen k likvidaci nezákonných rozhodnutí. K tomu daňový řád určuje jiné instrumenty. Primárně odvolání (to je v tomto případě vyloučeno), sekundárně přezkoumání rozhodnutí (ve smyslu § 121 násl. daňového řádu). Nápravné opatření podle § 261 odst. 5 daňového řádu, ke kterému má správce daně pravomoc přistoupit na základě podané stížnosti, nemůže spočívat ve zrušení či změně rozhodnutí. Opačný výklad by popíral výše zmíněné instrumenty sloužící k likvidaci či nápravě nezákonného rozhodnutí a v konečném důsledku i právní jistotu ohledně trvalosti a nezměnitelnosti pravomocného rozhodnutí, pro které zákon stanoví poměrně striktní pravidla (srov. podmínky pro přezkoumání rozhodnutí). Při

⁹ Kromě specifických situací, viz např. čl. III. odst. 4 a čl. XI. odst. 5.

¹⁰ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 87, K odstavcům 1 až 3, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

posuzování přípustnosti stížnosti proti oznámení o zahájení daňové kontroly je třeba postupovat analogicky jako při posuzování přípustnosti stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu. Pokud správce daně shledá, že stížností vytykané pochybení je výhradně takového charakteru, že v případě shledání důvodnosti stížnosti je toto pochybení možno odstranit bez nutnosti změny či zrušení oznámení o zahájení daňové kontroly (typicky např. požadavek správce daně na předložení evidencí, jejichž vedení a uchovávání daňovému subjektu neukládá zákon, ani nebylo uloženo rozhodnutím správce daně), posoudí správce daně takovou stížnost jako přípustnou a bude zkoumat její důvodnost. Pokud je z obsahu stížnosti zřejmé, že případnou nápravu by bylo možno zjednat jedině a pouze změnou či zrušením rozhodnutí, je taková stížnost nepřípustná. Pokud by totiž mělo být oznámení zrušeno či změněno, muselo by se tak stát prostřednictvím přezkoumání rozhodnutí, viz výše. Formálně nepřípustnou stížnost proti oznámení lze přitom podle okolností daného případu vyhodnotit podle obsahu jako podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí.¹¹ V takovém případě je třeba jednak daňový subjekt informovat o překvalifikaci stížnosti na podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí, jednak by měl být následně nadřízeným správcem daně informován o tom, zda shledal podnět důvodným či nikoli. Pro úplnost je vhodné zmínit, že stížnost daňového subjektu proti daňové kontrole jakožto postupu (zásahu) nebo proti způsobu doručení oznámení o zahájení daňové kontroly (při ústním jednání nebo korespondenčně) je z podstaty přípustná.¹²

5. **[faktické zahájení kontrolní činnosti]** Správce daně je povinen začít spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 odst. 2 daňového řádu). A tedy při zahájení daňové kontroly je nadále respektován princip materiálního pojetí, což znamená, že správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou kontrolní činnost, resp. učinil relevantní kroky, aby taková kontrolní činnost byla zahájena (jakkoliv se to nutně např. pro nesoučinnost daňového subjektu nemusí zdařit). Pokud by z důvodů na straně správce daně nedošlo bez zbytečného odkladu po zahájení daňové kontroly k faktickému prověřování, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně, tj. její přerušení a nový běh (viz § 148 odst. 3 daňového řádu) nastane až dnem, kdy k započatí zjišťování a prověřování dojde¹³ (viz § 87 odst. 3 daňového řádu, **viz též čl. IV.**). Neurčitý právní pojem „bez zbytečného odkladu“ představuje přiměřeně krátkou dobu v řádu dnů, maximálně týdnů, přičemž v praxi je tento pojem nutno vykládat „ad hoc“ v závislosti na účelu, kterého chce zákonodárce konkrétním ustanovením za pomoci tohoto pojmu dosáhnout.¹⁴ Správce daně by měl vyvinout maximální snahu o zahájení kontrolní činnosti souběžně s oznámením o zahájení daňové kontroly, **viz odst. 6**. Pokud by (výjimečně) z nějakého důvodu k tomuto souběhu nedošlo, lze ve vztahu k účinku zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně tolerovat faktické zahájení kontrolní činnosti v řádu maximálně týdnů od doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Pro úplnost je nutno upozornit, že datum zahájení daňové kontroly je neměnné, tj. faktické zahájení prověřování, byť by k němu došlo se značným časovým odstupem, nijak zpětně neovlivní datum zahájení daňové kontroly.
6. **[maximální snaha o faktické zahájení kontrolní činnosti spolu s oznámením o zahájení daňové kontroly]** Pokud je daňová kontrola zahajována při ústním jednání, při němž daňový subjekt současně nepředloží správci daně žádné doklady, je žádoucí již v průběhu jednání (o němž je sepisován protokol) položit daňovému subjektu dotazy, jimiž jsou prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (ve vztahu k vymezenému předmětu a rozsahu daňové

¹¹ Viz čl. III. Metodické pomůcky k institutu stížnosti podle § 261 daňového řádu č. j. 174034/15/7100-40123-050030 ze dne 30. 12. 2015 či Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 12. 2014, strana 10 a násl., příspěvek *SPRÁVA DANÍ: 437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností*. Dostupný na webu Finanční správy ČR: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2014>

¹² Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 85 odst. 5, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

¹³ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 87, K odst. 1 až 3), sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

¹⁴ Viz např. judikáty Nejvyššího soudu č. j. 32 Cdo 2484/2012 ze dne 10. 12. 2013 a č. j. 30 Cdo 530/2014 ze dne 30. 7. 2015 či judikát Nejvyššího správního soudu č. j. 6 As 1/2008-48 ze dne 20. 11. 2008.

kontroly), např. výše marže, způsob vedení evidence zásob, počet zaměstnanců, místo skutečného výkonu činnosti v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, využití obchodního majetku atd. V opačném případě zde existuje mj. 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. IX.**) Ne každý dotaz však lze považovat za faktické zahájení kontrolní činnosti – např. dotazování správce daně na oficiální předmět činnosti daňového subjektu vyplývající z příslušných evidencí správce daně a jiných správních úřadů lze považovat za ryze formální.¹⁵ Faktickým zahájením kontrolní činnosti 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 požadované doklady předloží již v den zahájení daňové kontroly (při ústním jednání). Pokud daňový subjekt v den zahájení daňové kontroly při ústním jednání správcem 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 kontrolní činnosti možné považovat rovněž sjednání předložení dokladů bez ohledu na skutečnost, zda daňový subjekt v požadovaném termínu doklady předloží či nikoliv.¹⁶ V případě, kdy je oznámení o zahájení daňové kontroly doručováno daňovému subjektu mimo ústní jednání, měl by být, mj. pro naplnění podmínek faktického zahájení daňové kontroly, součástí tohoto oznámení požadavek na předložení dokladů a evidencí (povinnost předložit důkazní prostředky vyplývá z § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu), **viz odst. 2.** Správce daně rovněž může v textu oznámení o zahájení daňové kontroly současně položit daňovému subjektu dotazy, týkající se daňově relevantních skutečností (viz § 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu), obojí se stanováním přiměřené lhůty. Při stanovování lhůty je třeba vzít v úvahu mj. § 32 odst. 2 a 3 daňového řádu, tj. lhůtu kratší 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé a takovou lhůtu odůvodnit, přestože se oznámení jinak neodůvodňuje (§ 85 odst. 5 daňového řádu). V případě, že daňový subjekt požadovanou součinnost ve stanovené lhůtě neposkytne, následný postup správce daně by měl být analogický postupu, kdy jsou tyto požadavky sděleny daňovému subjektu při protokolovaném ústním jednání, tj. nabízí se dle okolností jak neformální (např. telefonické) upomenutí daňového subjektu, tak vydání výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu zpravidla směřující k prokázání údajů v daňovém tvrzení (případně k prokázání dalších tvrzení daňového subjektu), pokud tato dosud nebyla vydána.

7. **[předkládané doklady]** Je nutné, aby správce daně daňovému subjektu specifikoval, které konkrétní součásti účetnictví či jiných zákonných či rozhodnutím správce daně uložených evidencí požaduje, tedy např. jaké účetní záznamy (viz např. § 4 odst. 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) má daňový subjekt předložit. Tím není dotčena možnost požadovat předložení kompletních evidencí. Správce daně je oprávněn kdykoliv v průběhu daňové kontroly požadovat předložení dalších účetních záznamů, případně jiných evidencí, jejichž předložení se bude jevit jako účelné pro správné stanovení daně s ohledem na skutečnosti zjištěné správcem daně v průběhu prováděného postupu. Současně je vhodné, aby se správce daně seznámil s oběhem dokladů u daňového subjektu a souvisejícími kontrolními mechanismy.
8. **[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 (za předpokladu závažného ztěžování správy

¹⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2006-59, ze dne 12. 9. 2007.

¹⁶ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Aps 2/2010-101, ze dne 30. 7. 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.“ Též srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Aps 1/2012-47 ze dne 18. 7. 2012.

daní) 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.

9. **[nepřípustnost podání daňového tvrzení]** Od daňového subjektu nemusí být při zahajování daňové kontroly vyžadováno prohlášení o tom, že mu neběží lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení¹⁷, resp. zda se chystá dodatečné daňové tvrzení podat¹⁸. V souladu se zásadou poučovací podle § 6 odst. 3 daňového řádu bude daňový subjekt při zahájení daňové kontroly poučen (viz vzor oznámení o zahájení daňové kontroly¹⁹) ve smyslu § 145a odst. 1 daňového řádu o tom, že podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení (daňová kontrola je prováděna výhradně v průběhu nalézacího řízení, které je jejím zahájením současně zahájeno, nebylo-li zahájeno dříve) není přípustné a nezahajuje další řízení, a že údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování neběží po dobu, kdy není možné dodatečné daňové tvrzení podat (§ 141 odst. 6 daňového řádu). Poučení o stavení běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování 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 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. Vzhledem ke skutečnosti, že podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení nezahajuje další řízení, nedochází zde oproti minulosti k zastavení řízení správcem daně. Pokud by bylo zjištěno, že v den zahájení daňové kontroly, resp. v předchozích dnech, daňový subjekt podal dodatečné daňové tvrzení, a zahájení této daňové kontroly mělo být současně prvním úkonem v řízení, postupoval by správce daně takto:

- a) Jestliže by tato skutečnost byla zjištěna ještě před zahájením daňové kontroly, resp. před vydáním oznámení o zahájení 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 vydání oznámení o zahájení daňové kontroly, bude postupováno takto:

Dodatečné daňové tvrzení správci daně došlo²⁰ dřív, než bylo doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly. Doměřovací řízení bylo zahájeno podáním dodatečného daňového tvrzení (dnem, kdy došlo správci daně), nikoli zahájením daňové kontroly. Daňová kontrola je tak prováděna v řízení zahájeném podáním daňového tvrzení (tj. v tomto smyslu „ve vztahu k“ podanému dodatečnému daňovému tvrzení, resp. k jeho agregaci s údaji posledního pravomocného stanovení daně). Z důvodu právní jistoty by měl být daňový subjekt o této skutečnosti v průběhu daňové kontroly informován (např. při nejbližším ústním jednání).

Pokud nebude jednoznačně seznatelné, zda dodatečné daňové tvrzení došlo správci daně dřív nebo později, než byla zahájena daňová kontrola (např. ve stejný den bylo doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly a na podatelnu správce daně osobně podáno dodatečné daňové tvrzení), je na správci daně, aby prokázal okamžik jeho podání, jinak bude předpokládáno, že dodatečné daňové tvrzení bylo podáno před zahájením daňové kontroly (tj. výklad ve prospěch daňového subjektu).

Dodatečné daňové tvrzení došlo správci daně později, než byla zahájena daňová kontrola. Doměřovací řízení bylo zahájeno zahájením daňové kontroly. Dodatečné daňové tvrzení tedy bylo podáno v průběhu řízení – podle § 145a odst. 1 daňového řádu

¹⁷ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 85/2005-59, ze dne 15. 6. 2006, 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....“

¹⁸ Za situace, kdy je daňová kontrola zahajována korespondenčně, by navíc požadavek na takovéto prohlášení byl (téměř) nerealizovatelný.

¹⁹ K dispozici na Intranetu Finanční správy.

²⁰ Dle § 91 odst. 1 daňového řádu je řízení zahájeno až dnem, kdy podání došlo správci daně.

se jedná o nepřípustné podání, které nezahajuje další řízení; údaje v něm uvedené se využijí při doměření daně (**viz výše**).

10. **[využití údajů nepřípustného daňového tvrzení]** Využití údajů z nepřípustně podaného daňového tvrzení při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje (§ 145a odst. 1 daňového řádu), nelze chápat jako povinnost vyměřit či doměřit daň tak, jak je uvedena v dodatečném daňovém tvrzení. Ve snaze o konkretizaci postupu správce daně po obdržení daňového tvrzení v průběhu daňové kontroly nelze poskytnout paušální návod, jak v takové situaci postupovat. Slovní spojení „pokud to stav řízení umožňuje“ tak implikuje zásadu koncentrace řízení, zásadu procesní ekonomie či zásadu rychlosti řízení. Správce daně by měl zpravidla (výjimkou bude zejména zjevné a opakované obstrukční jednání) zjistit důvod změny tvrzených údajů. Pokud bude daňové tvrzení podáno např. na samém počátku dokazování, a údaje v daňovém tvrzení spadají do vymezeného rozsahu prováděné daňové kontroly, správce daně by měl vést dokazování i ve vztahu k těmto údajům. Zohlednění údajů by mělo být provedeno rovněž v situaci, kdy tyto sice nespádají do vymezeného rozsahu daňové kontroly, ale oprávněnost změny tvrzených údajů je nesporná a není třeba ve vztahu k ní vést další dokazování (**viz též odst. 12**). Naopak např. v případě, že by prověření údajů nepřípustného daňového tvrzení, jehož údaje se nacházejí mimo vymezený rozsah daňové kontroly, vedlo k nutnosti vedení dalšího dokazování, přičemž byl již zpracován konečný výsledek kontrolního zjištění, lze uzavřít, že stav řízení využití údajů tohoto daňového tvrzení při stanovení daně neumožňuje. Správní úvaha správce daně by měla vždy vycházet z konkrétních podmínek konkrétního případu. Daňový subjekt by měl být vždy prokazatelně zpraven o tom, zda a jakým způsobem byly údaje nepřípustného daňového tvrzení využity, a to např. ve výsledku kontrolního zjištění, ve zprávě o daňové kontrole nebo v odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (např. v případě, že daňové tvrzení bylo podáno v době mezi ukončením daňové kontroly a vydáním rozhodnutí o stanovení daně).
11. **[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 doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly (§ 85 odst. 3 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 2019) nebo k jednotlivé skutečnosti. Správce daně však také může daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu (§ 85 odst. 4 daňového řádu). Tím není dotčena možnost zahajovat a ukončovat daňové kontroly jednotlivých předmětů kontroly nezávisle na sobě, a to zejména z důvodů naplnění základních zásad správy daní (např. zásady procesní ekonomie či zásady rychlosti řízení).
12. **[rozsah daňové kontroly]** Rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. daně daně za dané zdaňovací období) kontrolovány – buď bude kontrolován plný rozsah, nebo může správce daně vymežit, 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 jinak²¹. Pokud se však jedná o skutečnosti nesporné, k nimž není třeba vést další dokazování, mohou být při stanovení daně zohledněny, i když nespádají do rozsahu daňové kontroly. Daň však v této situaci nebude stanovena výhradně na základě výsledku daňové kontroly (uvedené skutečnosti neovlivní výsledek kontrolního zjištění) a rozhodnutí o stanovení daně tak musí být plně odůvodněno. 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.

13. **[není nutné sdělit konkrétní pochybnosti]** Vzhledem ke skutečnosti, že daňový řád v § 85 odst. 5 explicitně stanoví, že oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění (a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky), přičemž pod toto oznámení je možné zahrnout rovněž oznámení o zahájení daňové kontroly, je zřejmé, že správce daně není povinen daňovému subjektu důvody pro zahájení daňové kontroly včetně případných konkrétních pochybností sdělovat. Tento závěr ostatně platil i před novelizací daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb.²² Daňová kontrola tak nadále může být prováděna rovněž jako namátková.

14. **[přechodné ustanovení k účinkům výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly]** V případě, že přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., tj. před 1. 1. 2021 daňový subjekt nevyhověl výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo neumožnil ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, účinky této skutečnosti podle § 87 odst. 5 a 6 a § 254a odst. 2 písm. b) daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., zůstávají zachovány.²³

Pokud tedy do data účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. marně uplynula lhůta stanovená správcem daně ve výzvě dle § 87 odst. 2 daňového řádu, v níž měl daňový subjekt sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, nebo daňový subjekt sice tento termín sdělil, avšak daňovou kontrolu ve sděleném termínu do data účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. neumožnil zahájit, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek (viz § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění před účinností zákona č. 283/2020 Sb.), nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu. Samozřejmě i za této situace lze zahájit daňovou kontrolu prostřednictvím oznámení podle nové právní úpravy, shledá-li to správce daně účelným (např. dříve nesoučinný daňový subjekt začne poskytovat součinnost). Rovněž zůstává zachován účinek přerušení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu.

Stejně tak zůstává zachován účinek „marného“ výsledku výzvy na stavení běhu doby před započítáním vzniku úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, resp. na vymezení časového úseku, kdy tento úrok nevzniká, ačkoliv nová úprava tohoto úroku již tento účinek s ohledem na vypuštění institutu předmětné výzvy logicky neupravuje.

Přechodné ustanovení naopak neřeší situace, kdy „těsně“ před nabytím účinnosti novely daňového řádu byla vydána výzva dle § 87 odst. 2 daňového řádu, přičemž do nabytí účinnosti novely 1) tato výzva nebyla doručena, 2) neuběhla lhůta stanovená správcem daně v této výzvě (viz § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu ve znění před účinností zákona č. 283/2020 Sb.), nebo 3) nenastal den, který určil daňový subjekt dle § 87 odst. 4 daňového řádu ve znění před účinností zákona č. 283/2020 Sb. Spolu s účinností novely totiž vydaná výzva bez dalšího pozbyla svých účinků, neboť nová právní úprava ji nadále nepředpokládá a současně neobsahuje přechodnou normu, podle níž by se započatá řízení a jiné postupy dokončily podle dosavadních předpisů (dle obecného právního principu se procesní otázky řídí právní úpravou

²¹ Je třeba zohlednit např. § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dle něhož nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky, kde by uvedeným postupem mohlo dojít k znemožnění uplatnění nároku na odpočet daně (i po ukončení nalézacího řízení).

²² Viz stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011.

²³ Viz přechodná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony.

platnou a účinnou v daný okamžik, není-li stanoveno jinak).²⁴

Postup správce daně v situaci, kdy daňový subjekt ani na výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly neumožnil do účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. daňovou kontrolu zahájit, se řídí dle tehdejší metodiky.²⁵

Čl. IV.

Zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně, délka trvání daňové kontroly

- [zahájení a ukončení]** Daňová kontrola může být zahájena (a ukončena) pouze před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
- [nový běh lhůty]** Lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, **viz čl. III. odst. 2** (srovnej § 148 odst. 3 daňového řádu). Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, a tento časový okamžik tak je jednoznačně určen jako rozhodný okamžik pro přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, je-li splněna podmínka současného či bezodkladného zahájení faktické kontrolní činnosti. Jak již bylo uvedeno v čl. III. odst. 5, pokud by z důvodů na straně správce daně nedošlo bez zbytečného odkladu po zahájení daňové kontroly k faktickému prověřování, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně, tj. její přerušení a nový běh (viz § 148 odst. 3 daňového řádu) nastane až dnem, kdy k započetí zjišťování a prověřování dojde²⁶ (viz § 87 odst. 3 daňového řádu). 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 4. 1. 2021, lhůta pro stanovení daně poběží znovu ode dne 5. 1. 2021 a skončí dne 5. 1. 2024²⁷ (za předpokladu, že do tohoto dne nebude učiněn další úkon, který by ovlivnil běh lhůty pro stanovení daně).
- [délka trvání daňové kontroly]** Daňový řád limituje délku daňové kontroly jednak lhůtou pro stanovení daně v § 148, jednak zásadou rychlosti řízení, zakotvenou v § 7 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly je úkonem přerušujícím 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 odst. 2. Lhůta pro stanovení daně neběží mj. ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci, viz § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu a § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. I při provádění daňové kontroly je třeba mít na paměti, že lhůta pro stanovení daně končí, až na velké výjimky²⁸, nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku (viz § 148 odst. 5 daňového řádu).

²⁴ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K čl. II – Přejícná ustanovení, K bodu 2, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

²⁵ Viz čl. 4 odst. 4 a násl. Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 50071/15/7100-40124-506246 ze dne 4. 8. 2015.

²⁶ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 87, K odstavcům 1 až 3, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

²⁷ Uvedený výpočet neplatí v případě vykázání daňové ztráty a jejího odečtu dle § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, viz Metodický pokyn k určení lhůty pro stanovení daně při vykazování a uplatňování daňové ztráty v případě tzv. „řetězení daňových ztrát“ a posuzování běhu prekluzivní lhůty a změny jejího běhu v návaznosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu, č. j. 60569/20/7100-40110-207203 ze dne 4. 10. 2020.

²⁸ Viz § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu.

Čl. V. 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 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.²⁹ 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. 3. 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

²⁹ Více viz Metodický pokyn k prodloužení lhůty pro vrácení zapůjčených dokladů a jiných věcí nebo odebraných vzorků dle § 82 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů č. j. 2829/15/7700-10124-506246 ze dne 16. 8. 2016, k dispozici na Intranetu Finanční správy.

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 nadřízeným správcem daně. Výjimku představuje situace, kdy daňový subjekt prokazatelně nevyvíjí součinnost nutnou k jejich vrácení (např. je zdokumentováno, že se nedostavil k jejich vrácení). Pokud by správce daně žádal nadřízený 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“.³⁰

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 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 jejich zaměstnanců nebo z řad poradců.

Čl. VI.

Práva a povinnosti daňového subjektu

1. **[úvod]** Práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly 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. VII.**
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“. Nezbytná součinnost a komunikace je předpokladem pro uplatnění práv a splnění povinnosti jak správce daně³¹, tak i daňového subjektu³². Při dodržování zásady součinnosti pak lze předpokládat rychlý³³ a efektivní průběh daňové kontroly.
3. **[práva daňového subjektu]** Daňový subjekt má v rámci daňové kontroly právo:
 - a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho

³⁰ Více viz Metodický pokyn k prodloužení lhůty pro vrácení zapůjčených dokladů a jiných věcí nebo odebraných vzorků dle § 82 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdější předpisů č. j. 2829/15/7700-10124-506246 ze dne 16. 8. 2016, k dispozici na Intranetu Finanční správy.

³¹ Např. seznamování daňového subjektu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy tak, aby daňový subjekt mohl reagovat předložením nebo navržením dalších důkazních prostředků.

³² Např. právo zúčastnit se výslechu svědka, povinnost předkládat důkazní prostředky či podávat vysvětlení.

³³ S tím souvisí i zásada zakotvená v § 7 odst. 1 daňového řádu, dle které správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.

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 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 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 čl. VIII.**).
- c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu) - souvisí s problematikou dokazování (**blíže viz čl. VIII. odst. 14.**).
- d) vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, pokud z něho vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně (§ 88 odst. odst. 2 a 3 daňového řádu) - **blíže viz čl. X.**

4. **[další práva daňového subjektu]** Dále má daňový subjekt řadu dalších práv, která se však již 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 jednající jeho jménem).
- b) podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu. Problematika vyřizování stížností viz Metodická pomůcka k institutu stížnosti podle § 261 daňového řádu č. j. 174034/15/7100-40123-050030 ze dne 30. 12. 2015.
- c) být včas vyzooměn 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. X.**
- d) být včas vyzooměn 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 vyzoomění 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 je v rámci daňové kontroly kromě dalších povinností při správě daní vyplývajících z daňového řádu povinen:

- a) umožnit správci daně provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu) – tato povinnost v sobě prakticky obsahuje níže uvedené povinnosti.
- b) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu) – **blíže viz čl. V.**
- 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 čl. VIII.**).
- 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 čl. VIII.**).
- 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 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. 3. 2006).

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. V. odst. 7**), nebo se výslovně vyjádřil, že jejich vrácení vůbec nepožaduje³⁴, 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). Lhůta 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). Případy, na které se vztahuje povinnost vrácení zapůjčených dokladů a dalších věcí, a podmínky prodloužení lhůty pro jejich vrácení řeší samostatný metodický pokyn³⁵.

Termín „osoba, od které je (*myšleno doklady*) převzal“ nelze vykládat vždy doslovně, např.:

³⁴ Tato skutečnost musí být řádně zadokumentována a předmětné doklady se stávají součástí spisu.

³⁵ Metodický pokyn k prodloužení lhůty pro vrácení zapůjčených dokladů a jiných věcí nebo odebraných vzorků dle § 82 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů č. j. 2829/15/7700-10124-506246 ze dne 16. 8. 2016, k dispozici na Intranetu Finanční správy.

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 (ledaže je zadokumentována prokazatelná vůle této osoby, aby doklady byly vráceny přímo daňovému subjektu).

V souladu se zásadou součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásadou vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) je správce daně povinen umožnit daňovému subjektu nahlížení do převzatých dokladů, a to analogicky jako v § 66 odst. 4 daňového řádu při nahlížení do spisu.

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 (resp. ve chvíli, kdy se daňový subjekt výslovně a prokazatelně vyjádřil, že nepožaduje jejich vrácení, **viz druhá odrážka**). Zejména v případě písemností, jejichž hodnocení se odráží v kontrolním nálezu, je tak pořízení kopií a jejich založení do spisu **zcela nezbytné**.

Čl. VII.

Pravomoci a povinnosti správce daně

1. **[pravomoci správce daně při daňové kontrole]** Kromě pravomocí, které odpovídají povinnostem daňového subjektu v rámci daňové kontroly (**viz čl. VI.**), 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) či do úředního záznamu. 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 vylíčení 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, jíž 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.³⁶

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 řádu³⁷).

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 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. III. odst. 8.** 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

³⁶ K tomu též Metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 9. - 11. 5. 2011 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 16066/11-2110-011654 ze dne 28. 6. 2011, s. 31, část „Daňová kontrola“, dotaz FR v Plzni.

³⁷ Daňová exekuce prodejem movitých věcí.

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. **[změna „obecné“³⁸ místní příslušnosti v průběhu daňové kontroly]** Postup finančního úřadu, s výjimkou Specializovaného finančního úřadu, se v této situaci řídí § 12 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, dle něhož kontrolní postup provede finanční úřad, který jej zahájil nejdříve. Pokud daňovou kontrolu provádí Specializovaný finanční úřad, postupuje dle § 87 odst. 5 daňového řádu, dle něhož 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 Specializovaného finančního úřadu. Záleží především na tom, v jaké fázi se daňová kontrola nachází. Vždy považujeme za nezbytné, aby původní „obecně“ místně příslušný správce daně informoval nově „obecně“ místně příslušného správce daně o tom, že u daňového subjektu, u něhož dochází ke změně „obecně“ místní příslušnosti, probíhá daňová kontrola.

3. **[povinnosti správce daně]** Kromě povinností, které odpovídají právům daňového subjektu (**viz čl. VI.**), má správce daně při správě daní, nejen v průběhu daňové kontroly např. tyto povinnosti:

- a) Úřední osoby jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob (§ 52 odst. 1 daňového řádu).
- b) 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).
- c) 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).
- d) Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdrovilosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu).
- e) Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu).
- f) 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. VIII.

Dokazování a stanovení daně dokazováním

1. **[význam dokazování]** Provádění dokazování je spolu s vlastním rozhodováním nejdůležitější činností správce daně, neboť umožňuje zjistit skutkový základ nezbytný pro rozhodování a naplnit tak cíl správy daní uvedený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

2. **[kdo provádí dokazování]** Dokazování provádí ve smyslu § 92 odst. 1 daňového řádu příslušný správce daně (tedy věcně a místně příslušný, vč. příslušnosti v rámci celostátní územní působnosti finančních úřadů pro výkon vybrané působnosti) nebo jím dožádaný³⁹ věcně příslušný

³⁸ Více viz metodika k CEP.

³⁹ Blíže k dožádání viz § 17 daňového řádu.

správce daně.

3. **[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) a f) daňového řádu se děje v rámci řízení (zejména nalézacího).
4. **[co daňový subjekt prokazuje]** Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který 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 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 nezbavuje povinnosti prokázat údaje, které uvedl (resp. byl povinen uvést) v daňových tvrzeních⁴⁰. Dále je nutné si uvědomit, že do uplynutí lhůty pro stanovení daně 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 nevylučuje, aby byl daňový subjekt vyzván k jeho opětovnému předložení (za předpokladu dodržení základních zásad správy daní). 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.⁴¹
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 náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996)⁴², či co je povinen tvrdit (§ 92 odst. 3 daňového řádu, srovnej náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 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

⁴⁰ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 3/2003-68 ze dne 11. 3. 2004.

⁴¹ Viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 81/2007-60 ze dne 9. 10. 2007, č. j. 1 Afs 24/2013-43 ze dne 5. 6. 2013, č. j. 6 Afs 34/2017-71 ze dne 20. 9. 2017, č. j. 8 Afs 143/2017-40 ze dne 21. 3. 2018.

⁴² Obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 85/2010-226 ze dne 16. 12. 2010.

daňového řádu musí být vždy jasná, konkrétní, určitá a srozumitelná, tj., musí z ní být jednoznačně patrné, co je požadováno prokázat a rovněž z jakého důvodu (v čem tkví pochybnosti správce daně). Na druhou stranu, správce daně nemůže v rámci výzvy daňovému subjektu uložit, aby určitou skutečnost prokázal jedině zde určeným důkazním prostředkem. 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 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. 8. 2009)

Pozn.: Některé judikáty uvedení konkrétního důkazního prostředku ve výzvě nepovažují za vadu, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 8/2017-48 ze dne 22. 11. 2017.

6. **[co lze užít jako důkazní prostředek]** Jako důkazních prostředků⁴³ 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 předpisem⁴⁴, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení⁴⁵. 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 cokoliv, 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:

- a) listiny (nebo jejich kopie) orgánů veřejné moci či jiných osob, které mají tyto listiny a další věci nezbytné pro správu daní v dispozici, včetně např. čestných prohlášení třetích osob⁴⁶ - viz § 93 odst. 4 a § 58 daňového řádu. Čestné prohlášení třetí osoby nezbavuje správce daně možnosti vyslechnout třetí osobu ve stejné věci jako svědka, shledá-li to účelným, nebo navrhne-li to daňový subjekt.
- b) údaje poskytnuté správci daně třetími osobami – viz § 57 daňového řádu
- c) informace získané na základě dožádání jiného státu či poskytnuté českému správci daně bez

⁴³ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, sněmovní tisk 685/0, 5. volební období, <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>: „*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).*“

⁴⁴ K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 199/2006-121 ze dne 8. 8. 2007.

⁴⁵ 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.*“

⁴⁶ K tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 266/2018-36 ze dne 11. 6. 2020.

dožádání – viz zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů; v oblasti daně z přidané hodnoty nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty⁴⁷.

7. **[návrh důkazních prostředků – účasti třetí osoby]** Navrhuje-li daňový subjekt v řízení účast třetí osoby (např. svědka), 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). Pod pojmem „potřebné údaje o této třetí osobě“ je třeba si představit takové údaje, které umožní správci daně jednoznačně osobu svědka identifikovat⁴⁸. Tedy např. jméno, příjmení, datum narození či adresu trvalého pobytu, ale rovněž např. „jediný jednatel společnosti XY v roce 2020“, „současná manželka pana XY“ apod. Dohledání konkrétní osoby je pak na správci daně, který disponuje přístupem např. do informačního systému evidence obyvatel (ISEO), cizineckého informačního systému (CIS) apod., případně vyzve ke sdělení těchto informací příslušný orgán veřejné moci. Zásadní je rovněž informace o tom, které skutečnosti hodlá daňový subjekt účastí navržené třetí osoby prokázat, a to pro úvahu správce daně, zda vůbec svědecká výpověď bude provedena – zda může přispět k objasnění skutkového stavu s ohledem na dosavadní výsledky dokazování a rovněž na osobu svědka (svědek byl např. již v minulosti při správě daní téhož daňového subjektu či při výpovědi v obdobné věci oprávněně vyhodnocen jako nevěrohodný - tento důvod by měl být spíše výjimečný).
8. **[návrh s nedostatečnými údaji]** V případě, že daňový subjekt současně s návrhem na účast třetí osoby v řízení nesdělí správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod její účasti, jak mu ukládá § 92 odst. 6 daňového řádu, viz odst. 7, nejedná se o vadu podání ve smyslu § 74 daňového řádu, a není proto namístě z důvodu těchto nedostatků vydat výzvu k odstranění vad podání dle uvedeného ustanovení. Důsledkem neuvedení předmětných údajů a informací společně s návrhem na účast třetí osoby v řízení je odmítnutí návrhu. Správce daně v této situaci s ohledem na § 92 odst. 6 daňového řádu vyrozumí daňový subjekt, že návrhu nevyhověl, a svůj postup zdůvodní absencí nezbytných údajů, resp. informací v návrhu. Přitom by neměl tuto absenci jen formalisticky konstatovat, ale skutečně zdůvodnit, že například, bez dostatečné identifikace „nelze osobu svědka určit“, nebo že „bez sdělení, co má svědek prokázat, není zřejmý účel předvolání tohoto svědka“ apod. Vyrozumění může proběhnout v rámci ústního jednání, či může mít formu samostatné písemnosti. Je vhodné, aby správce daně v duchu základních zásad správy daní (zejména zásady součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu) před odmítnutím návrhu nejprve daňový subjekt neformálně kontaktoval za účelem sdělení chybějících údajů či informací. Tento postup je třeba volit dle okolností daného případu a není ve všech situacích nezbytný, neboť daňový subjekt není nijak limitován nemožností opakovaných návrhů, tzn. v případě, že jeho návrhu nebylo vyhověno, po právní stránce mu nic nebrání v podání nového návrhu, který bude původně chybějící údaje obsahovat.⁴⁹
9. **[správní úvaha a předvolání svědka]** Obecně provedení důkazního prostředku může správce daně odmítnout jen a pouze tehdy, pokud je zcela zřejmé, že tento důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění skutečného stavu věci či ovlivnit výsledek řízení (více **viz odst. 15**). Tyto skutečnosti je třeba posuzovat vždy citlivě a individuálně ve vztahu ke konkrétní situaci, neboť ve svém důsledku chybný postup správce daně v dané věci může negativně ovlivnit zákonnost předmětného daňového řízení.

Zásadní chybou je, pokud správce daně teprve po neúspěšném či marném 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.

⁴⁷ Viz http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-legislativa/Narizeni_Rady_EU_904_2010.pdf .

⁴⁸ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 371/2017-69 ze dne 12. 7. 2018.

⁴⁹ Viz Přehodnocení stanoviska č. j. 118986/15/7100-40124-506246 k aplikaci § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) č. j. 94746/16/7700-10124-506246 ze dne 21. 7. 2016.

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 vyčerpát i další zákonné prostředky nutné k uskutečnění jeho výslechu, zejména opakované předvolání a následně případné rozhodnutí o předvedení. Předvedení není třeba iniciovat v situaci, kdy místo pobytu svědka není správci daně známo, resp. správce daně prokazatelně ověřil, že se na jemu známých adresách pobytu tato osoba nezdržuje⁵⁰.

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.⁵¹ 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 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 daně. V případě, že správce daně v takovém případě od dalšího dokazování upustí, nemůže jít toto k tíži daňového subjektu.

V předvolání svědka je nutno kromě místa a času provádění svědecké výpovědi specifikovat, v jaké věci má svědek vypovídat. To platí i v případě svědka ve výkonu trestu odnětí svobody, ve výkonu vazby a dalších režimech, resp. zařízeních, kde je omezen na svobodě⁵².

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. 4. 2004)

10. **[vyrozumění o provádění svědecké výpovědi]** Přítomnost 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 provádění svědecké výpovědi řádně vyrozuměn, ale nedostaví se k jednání, při kterém bude vyslýchán svědek, nezakládá to důvod pro opakování provedeného důkazu – výslechu svědka. Neúčast daňového subjektu při výslechu svědka nemůže jít k tíži správce daně, pokud byl daňový subjekt o provádění svědecké výpovědi řádně vyrozuměn. Svědecká výpověď je i za této situace důkazním prostředkem získaným v souladu s právním předpisem.

Pokud je daňový subjekt o provádění svědecké výpovědi řádně vyrozuměn, avšak z jednání se včas předem omluví s tím, že mu plánovaný termín konání svědecké výpovědi z relevantních důvodů nevyhovuje, je třeba, nebrání-li tomu další okolnosti, vyhovět požadavku daňového subjektu na posun termínu svědecké výpovědi. Ze strany správce daně je nutné zvolit takový postup, aby svědecká výpověď nebyla zmařena. Jestliže je např. evidentní, že posun termínu je ještě možné včas oznámit svědkovi a že svědek se dlouhodobě zdržuje v České republice (např. se za týden nestěhuje do zahraničí a hrozilo by, že pro správce daně je původně dohodnutý termín jedinou příležitostí svědka vyslechnout), pak je vyhovění daňovému subjektu v posunu termínu namístě. Správce daně vždy musí posoudit, zda se ze strany daňového subjektu nejedná o obstrukční snahu oddálit (např. pomocí opakovaných žádostí o posunutí termínu) či úplně zmařit provedení svědecké výpovědi.

⁵⁰ Viz usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1702/21 ze dne 23. 11. 2021.

⁵¹ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

⁵² Viz Metodický pokyn k předvolání svědka ve výkonu trestu odnětí svobody a obdobných situacích omezení na svobodě č. j. 20379/20/7700-10124-506246 ze dne 10. 6. 2020, k dispozici na Intranetu Finanční správy.

Pokud však daňový subjekt chce svého práva využít, provedení důkazu se zúčastnit a podrobit svědka otázkám, pak potřebuje informaci o tom, kdy⁵³ 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 bezprostředně před vycestováním do zahraničí, přičemž má informaci, 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 uvést např. obchodní případ či účetní doklad, jehož daňovou uznatelnost správce daně posuzuje, aby se mohl daňový subjekt na jednání připravit a využít svého práva 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). Písemnosti obsahující údaje, z nichž by mohl být svědek identifikován (např. předvolání, úřední záznamy o komunikaci se svědkem, apod.), je nutno zařadit do vyhledávací části spisu, v níž budou ponechány až do okamžiku vlastního výslechu svědka.

Jestliže daňovému subjektu nebyl výslech svědka oznámen (s výjimkou hrozby nebezpečí z prodlení), není možné svědeckou výpověď v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkaz, který byl získán v rozporu se zákonem.

Vadu řízení 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. Za opakování svědecké výpovědi není možno považovat čtení původní svědecké výpovědi daňovému subjektu z protokolu, byť za přítomnosti svědka⁵⁴.

Specifikum představuje svědecká výpověď prováděná v zahraničí zahraničním správcem daně na základě mezinárodní spolupráce při správě daní. V případech států, které neumožňují provádění 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.

11. **[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.

Bezodůvodné odepření výpovědi, vč. nedostavení se na předvolání je možné postihnout pořádkovou pokutou podle § 247 odst. 2 daňového řádu (pokud byl svědek řádně předvolán), v této souvislosti je třeba upozornit, že ke svědecké výpovědi je

⁵³ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 58/2009-65 ze dne 12. 5. 2010 (nepostačí vyrozumění o časovém rozpětí v řádu několika dní, v němž bude výslech svědka uskutečněn).

⁵⁴ Viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 29/2016-39 ze dne 30. 10. 2019.

předvolávána - vyzývána – fyzická, nikoliv právnická osoba.

Výpověď, resp. odpovědi na konkrétní položené otázky⁵⁵, může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým⁵⁶.

Pokud byla svědecká výpověď navržena daňovým subjektem a ten je zároveň onou osobou svědkovi blízkou, jíž by svědek dle svého sdělení mohl způsobil 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. 8**).

Jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu⁵⁷, nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti⁵⁸, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má (§ 96 odst. 3 daňového řádu). Před vlastním výslechem je nutné svědka v souladu se zásadou poučovací o těchto skutečnostech poučit, aby mohl případně svědeckou výpověď odmítnout. Pokud svědek odmítne výpověď z výše uvedených důvodů, správce daně musí, pokud to lze, operativně ověřit, zda skutečně se toto omezení na tohoto svědka vztahuje a dle kterého právního předpisu. Pokud správce daně dojde k závěru, že svědek může být vyslechnut, sdělí mu, proč se na něj uvedené ustanovení nevztahuje a je tedy povinen vypovídat. Toto musí být zachyceno v protokolu o výslechu svědka, případně v jiné písemnosti, pokud svědek odmítnutí vypovídat sdělí např. telefonicky nebo písemně.

Dále musí být svědek poučen o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Fyzická osoba se dopustí přestupku dle § 2 odst. 2 písm. e) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění zákona č. 178/2018 Sb. (dále jen „zákon o některých přestupcích“) tím, že úmyslně podá nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď ve správním řízení. Podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku dle § 2 odst. 3 písm. e) zákona o některých přestupcích, tím, že podá nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď ve správním řízení. Za tyto přestupky lze uložit pokutu do 20 000 Kč (§ 2 odst. 4 písm. b) zákona o některých přestupcích). Správním orgánem příslušným k řízení je obecní úřad obce s rozšířenou působností (§ 60 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů).

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).

- 12. [využití svědecké výpovědi a dalších důkazních prostředků z jiného řízení]** Je-li podkladem předaným správcem 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 nebo při správě daní jiného

⁵⁵ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 4642/12 ze dne 30. 4. 2013.

⁵⁶ 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.“

⁵⁷ § 2 zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁸ 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), ve znění pozdějších předpisů.

daňového subjektu a daňový subjekt bude požadovat opakování této 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)⁵⁹, samozřejmě za dodržení podmínek stanovených v § 96 daňového řádu. Svědeckou výpověď je třeba opakovat v rámci daňového řízení i bez návrhu daňového subjektu v situaci, že by protokol o svědecké výpovědi získaný z jiného řízení (viz výše) měl být jediným rozhodujícím důkazem.

„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 výpovědi 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)⁶⁰

„Současně ovšem musí být zachována bezprostřednost dokazování v daňovém řízení. Důkaz mající svůj původ v trestním řízení tak nesmí být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu [viz nálezn Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), dostupný na <http://nalus.usoud.cz>].“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 24/2013-43 ze dne 5. 6. 2013)⁶¹.

13. [důsledek nesplnění výzvy k prokázání skutečnosti] Skutečnost, že daňový subjekt důkazní prostředky nepředloží ani na výzvu správce daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, resp. neunesl důkazní břemeno, lze sankcionovat uložením pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu pouze ve zcela výjimečných případech hrubého porušení povinností. Toto je dáno koncepcí důkazního břemene. Důsledkem nepředložení (nenavržení) důkazních prostředků je procesní odpovědnost spočívající zpravidla v 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). Při rozhodování, zda pokuta bude uložena, je třeba vzít v úvahu vynucující charakter této pokuty, aktuální procesní situaci, formulaci výzvy správce daně včetně poučení, dosavadní vývoj komunikace apod.

14. [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, viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu,

⁵⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, sněmovní tisk 685/0, 5. volební období, <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>.

⁶⁰ Obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 25/2008-44 ze dne 9. 10. 2008 či č. j. 4 Afs 109/2015-43 ze dne 31. 8. 2015.

⁶¹ Obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 – 78 ze dne 2. 8. 2017.

tedy opatřit si 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, pokud setrvá na svých původních tvrzeních, 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.⁶²

15. [zjištění rozhodných skutečností] Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně nemá povinnost provést všechny navržené důkazní prostředky, 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 důkazů⁶³. Navržené důkazní prostředky lze odmítnout z těchto důvodů⁶⁴:

- a) Tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkazní prostředek navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení.
- b) Navrhovaný důkazní prostředek není s to potvrdit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost.
- c) Nadbytečnost důkazního prostředku – tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkazní prostředek navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.

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 subjektu⁶⁵.

16. [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. 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 řízení⁶⁶.

17. [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 důkazů. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy.

⁶² K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 30. 1. 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 2. 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, č. j. 8 Afs 112/2006-53 ze dne 26. 10. 2007.

⁶³ Viz např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 807/06 ze dne 18. 10. 2007 či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 45/2009-104, ze dne 24. 1. 2011.

⁶⁴ Viz např. náleží Ústavního soudu I. ÚS 118/09 ze dne 8. 12. 2009.

⁶⁵ K tomu srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 85/2009-45 ze dne 24. 2. 2010, č. j. 2 Afs 116/2008-63 ze dne 9. 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 9. 2. 2005 (č. 1022/2007 Sb. NSS).

⁶⁶ K tomu 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 6. 10. 2010, č. j. 1 Afs 45/2007-69 ze dne 22. 8. 2007 či č. j. 7 Afs 523/2018-35 ze dne 12. 3. 2020.

Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo⁶⁷. Jestliže správce daně zjistí rozpory mezi jednotlivými důkazy, nestačí pouze tuto skutečnost konstatovat, ale musí vyložit, jak rozpor odstranil a s jakým výsledkem, tzn. jakou důkazní sílu (především s ohledem na závažnost - upotřebitelnost a věrohodnost důkazu) tomu kterému důkazu přisoudil a jak důkazy posoudil ve vzájemné souvislosti právě v návaznosti na jejich důkazní sílu. 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 daně⁶⁸.

„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)

„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 7. 1. 2004)

18. **[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 ve smyslu § 88 daňového řádu, resp. zpráva o daňové kontrole ve smyslu § 88a daňového řádu. V každém případě – tato písemnost je součástí tzv. veřejné⁶⁹ části spisu, neboť ve vyhledávací části spisu mohou být důkazní prostředky ponechány nejdéle do provedení hodnocení důkazů, resp. nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění, jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly (§ 65 odst. 2 daňového řádu). Patříčný důraz rovněž musí správce daně klást na kvalitu vedení spisového materiálu, a to jak po obsahové stránce (spisový materiál musí obsahovat **veškeré** podklady pro rozhodnutí), tak po stránce formální (spisový materiál musí být řazen v souladu s § 64 odst. 5 daňového řádu atd.). Ve spise musí být zcela nezbytně dokladovány veškeré skutečnosti, které se odrážejí ve výsledku kontrolního zjištění (zejména předmětné doklady, resp. jejich kopie, a to i v situaci, kdy je např. obstaral dožádaný

⁶⁷ 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. 5. 2007, č. j. 8 Afs 52/2006-59 ze dne 27. 8. 2007 či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 212/2006-74 ze dne 19. 2. 2008. Tyto judikáty se sice vztahují k pojmu používanému v § 50 odst. 3 ZSDP (dokazování v rámci odvolacího řízení), avšak výklad tohoto pojmu lze využít i v případě § 8 odst. 1 daňového řádu.

⁶⁸ Výjimkou je např. situace, kdy je dožádáno provedení celé daňové kontroly.

⁶⁹ Tj. část spisu dle § 64 odst. 4 písm. a), b), c) a e) daňového řádu, tj. s výjimkou části vyhledávací.

správce daně).⁷⁰

19. **[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 rukou⁷¹ 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 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, resp. lhůty dle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.
- 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. 14**.
- 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 zákona⁷².
- f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu (váže na § 8 odst. 4 daňového řádu). Cílem ustanovení je postihnout ty případy agresivního daňového plánování, na které se nevztahují jiná ustanovení upravující zvláštní pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem⁷³.

⁷⁰ K vedení spisu v daňové kontrole v podrobnostech viz Zápis z konzultačních dnů ke spisu v daňové kontrole, konaných ve dnech 22. a 23. 11. 2018 ve VZ Smilovice a dne 21. 1. 2019 v Praze č. j. 44476/19/7700-10124-506246 ze dne 3. 5. 2019, k dispozici na Intranetu Finanční správy.

⁷¹ Viz § 40 daňového řádu – doručování do vlastních rukou.

⁷² Např. § 38w zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

20. **[při ústních jednáních je vždy nutná přítomnost druhé úřední osoby]** V souvislosti nejen s důkazním břemenem správce daně je třeba zmínit nutnost přítomnosti nejméně dvou úředních osob při jednáních s daňovým subjektem, případně třetími osobami, ať již protokolovaných či neprotokolovaných (neformálních), a dále při provádění daňové kontroly mimo prostory správce daně či při provádění místního šetření. Tento požadavek vychází z čl. 3.1. odst. 2 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. IX.

Stanovení daně podle pomůcek

1. **[preferenci 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.
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)⁷⁴.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 dokazováním⁷⁵.
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.

⁷⁴ Pokud nelze daň podle pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě, přichází na řadu v pořadí třetí způsob stanovení daně, a to sjednání daně.

⁷⁵ Srovnej např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016, rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 372/2017-89 ze dne 16. 8. 2018 či 1 Afs 20/2014-40 ze dne 2. 4. 2014.

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 průkazné⁷⁶) kontrolovaného daňového subjektu⁷⁷. 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. Nezpochybněnými důkazními prostředky lze rozumět nejen ty, ve vztahu k nimž správce daně nevedl dokazování, ale rovněž ty, které v rámci dokazování prokázaly konkrétní skutečnost.

„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 blížící se realitě.“
(viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 1/2007-65, ze dne 25. 7. 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.

⁷⁶ Viz § 8 a § 33a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁷ Srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 27. 7. 2007 a č. j. 5 Afs 29/2010-160 z 19. 8. 2011.

Za srovnatelný subjekt je možno považovat zejména subjekt vykonávající stejnou nebo obdobnou činnost za obdobných ekonomických podmínek⁷⁸.

d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Výše uvedený (zákonný) výčet pomůcek je pouze demonstrativní. Současně není vyloučeno, aby pomůcky byly tvořeny kombinací výše uvedených bodů, případně dalšími zdroji.

6. **[pomůcky jsou méně přesné než daň stanovená na základě dokazování]** Daň stanovená podle pomůcek by se měla co nejvíce blížit realitě, měla by být stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Na druhou stranu je zřejmé, že na správnost takto stanovené daně nelze klást stejně přísné požadavky, jako na daň stanovenou dokazováním⁷⁹.

„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. 7. 007)

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.

8. **[co může být výhodou]** Ustanovení § 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 stanovována. Půjde tak především o výhody, na jejichž uplatnění má daňový subjekt ex lege právní nárok (odečitatelné položky, slevy na dani apod.)⁸⁰, zohlednění přiměřených výdajů, 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 jím nebyly uplatněny“ lze chápat tak, že ačkoliv nebyly uplatněny, vyšly v řízení najevo⁸¹. 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).

9. **[v jaké fázi řízení je třeba seznámit daňový subjekt s pomůckami]** Daňový subjekt má právo

⁷⁸ Srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 77/2013-67 ze dne 13. 7. 2014 či 3 Afs 283/2017-36 ze dne 13. 9. 2019.

⁷⁹ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 22/2008-62 ze dne 19. 6. 2008.

⁸⁰ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 106/2005-77 ze dne 28. 5. 2007.

⁸¹ Srovnej rozsudek nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 134/2007-72 ze dne 27. 11. 2007 či nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 360/05 ze dne 20. 11. 2006.

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. 2014⁸²). Daňový subjekt by tak měl být s konstrukcí pomůcek a výší takto vypočtené daně seznámen v rámci sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu, **viz čl. X.** 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, případně než činila poslední známá daň. 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 subjektu⁸³. V úvahu připadá zejména zpřístupnění anonymizovaných verzí dokumentů.

10. **[způsob stanovení daně nelze kombinovat]** Správce daně stanoví daň buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Stanovit daň kombinací dokazování a použití pomůcek není přípustné⁸⁴. 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 např. 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 (např. jednotlivých daňových dokladech).

11. Skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek, musí být patrná z výroku rozhodnutí o stanovení daně (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

12. **[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:

- 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 daně⁸⁵ – 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 pomůcek⁸⁶. Není přípustná námitka zpochybňující výběr jednotlivých pomůcek, pokud by nebyla napadena spolehlivost výsledku stanovení daně.

⁸² Ačkoliv se tyto judikáty vztahují k daňové kontrole dle ZSDP, jejich závěry jsou aplikovatelné i pro daňovou kontrolu prováděnou za účinnosti daňového řádu.

⁸³ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 84/2006-92 ze dne 14. 2. 2007.

⁸⁴ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 34/2006-99 ze dne 13. 12. 2006 či č. j. 8 Afs 39/2012-126 ze dne 11. 10. 2013.

⁸⁵ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 90/2007-69 ze dne 31. 1. 2008 či č. j. 8 Afs 29/2014-77 ze dne 16. 12. 2014.

⁸⁶ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 80/2013-58 ze dne 13. 11. 2014.

Tvrzení o nespolehlivosti musí být daňovým subjektem řádně podložena, a to jak argumentačně, tak důkazy⁸⁷.

13. **[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), tj. má povinnost vážít kvalitu a spolehlivost použitých pomůcek⁸⁸.
14. **[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. X.

Výsledek kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole, ukončení daňové kontroly

1. **[dosavadní 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 dosavadní 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 subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním. Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě **dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně**⁸⁹, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření, **viz bod 3**. V této souvislosti je třeba mít na paměti, 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 sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu – průběžné informování tak nelze klást naroveň zákonnému požadavku na sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. V situaci, kdy z dosavadního výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně daňovému subjektu dosavadní výsledek kontrolního zjištění nesděluje a přistoupí k ukončení daňové kontroly (**viz odst. 12**).
2. **[forma sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění]** Dosavadní výsledek kontrolního zjištění lze daňovému subjektu sdělit při ústním jednání nebo korespondenčně⁹⁰. Při volbě

⁸⁷ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 69/2010-103 ze dne 30. 5. 2011.

⁸⁸ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014-40 ze dne 2. 4. 2014.

⁸⁹ Tak tomu bude např. i v situaci, kdy se poslední známá daň nemění, ale mění se hodnoty jednotlivých položek vstupujících do jejího výpočtu.

⁹⁰ Tj. některým z dalších způsobů doručování předvídaných v § 39 daňového řádu.

komunikace by měl správce daně přihlídnout k preferenci daňového subjektu, je-li mu předem známa⁹¹. Osobní účast daňového subjektu ke sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění však není nutná, z čehož lze dovodit jednak to, že záleží na úvaze správce daně a na konkrétní situaci, zda např. vyhoví požadavku daňového subjektu na sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci ústního jednání, pokud se daňový subjekt k ústním jednáním nedostavuje (ať s náležitou omluvou či bez ní), jednak skutečnost, že není možné daňový subjekt ke sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění předvolat.

3. **[stanovení přiměřené lhůty pro případné vyjádření]** Správce daně je povinen stanovit daňovému subjektu přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Výjimku představuje situace, kdy je daňovému subjektu sdělován dosavadní výsledek kontrolního zjištění v rámci ústního jednání, přičemž v rámci tohoto jednání prohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje. Pokud je však daňovému subjektu sdělován dosavadní výsledek kontrolního zjištění korespondenční formou, musí mu být vždy stanovena přiměřená lhůta pro případné vyjádření. Lhůtu lze stanovit výhradně rozhodnutím, které by v případě korespondenční formy sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění mělo být daňovému subjektu zasláno spolu s touto písemností. Lhůta stanovená z moci úřední by neměla být kratší 8 dnů (§ 32 odst. 2 daňového řádu). Při správním úvaze o délce stanovované lhůty by měl správce daně přihlídnout zejména k rozsahu kontrolního zjištění, jakož i k dalším konkrétním okolnostem předmětné daňové kontroly.
4. **[možné situace, nastalé při sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci ústního jednání]** S ohledem na textaci § 88 odst. 3 daňového řádu se jeví jako vhodné, aby se správce daně po sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci tohoto ústního jednání výslovně daňovému subjektu dotázal, zda požaduje lhůtu pro vyjádření či nikoli. Předpokladem je předchozí poučení daňového subjektu ohledně § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Tato komunikace musí být zachycena v protokolu. Při ústním jednání mohou po sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění nastat (ve smyslu vyjádření k výsledku) zejména následující situace:
- daňový subjekt prohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje, a současně se vyjádří k výsledku ihned (a případně navrhne jeho doplnění).
 - daňový subjekt prohlásí, že lhůtu nepožaduje, současně nevyužije svého práva vyjádřit se při jednání 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 dosavadním výsledkem kontrolního zjištění; správce daně tento výsledek promítne spolu s dalšími náležitostmi (viz § 88a odst. 2 daňového řádu) do zprávy o daňové kontrole. Souhlas daňového subjektu s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, případně sdělení, že nevyužije svého práva vyjádřit se (resp. že nepožaduje lhůtu k vyjádření), je třeba vždy zaznamenat do protokolu.
 - daňový subjekt neprohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje, tedy buď sdělí, že požaduje stanovení přiměřené lhůty, případně sdělí, že se vyjádří „ve lhůtě“ (termínu) do..., nebo se správcem 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.
Správce daně stanoví rozhodnutím lhůtu, přičemž záleží na úvaze správce daně, zda v rozhodnutí akceptuje lhůtu případně navrženou daňovým subjektem, nebo stanoví lhůtu odlišně.
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. 4. 2011). Dle předmětného stanoviska může být toto rozhodnutí o stanovení lhůty přímo součástí textu

⁹¹ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 88, K odstavci 2, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

protokolu o ústním jednání (samozřejmě za předpokladu, že daňový subjekt v rámci tohoto jednání neprohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje). V tomto případě nelze aplikovat § 61 odst. 2 daňového řádu a rozhodnutí musí obsahovat i otisk „kulatého“ úředního razítka se státním znakem⁹². Součástí rozhodnutí musí být podpis úřední osoby oprávněné k podpisu dle podpisového řádu, což může v praxi činit problémy. Další nezbytnou náležitostí rozhodnutí je jeho samostatné číslo jednací. Druhou možností je vyhotovení samostatného rozhodnutí, které bude doručeno v rámci tohoto ústního jednání, tzn., že v protokolu bude konstatováno doručení rozhodnutí a jeho jednoznačná identifikace, tj. uvedení minimálně označení písemnosti a jejího čísla jednacího. 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 správce daně v protokolu uvede, že lhůta pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění bude stanovena samostatným rozhodnutím. Prodloužení lhůty se řídí standardně § 36 daňového řádu.

6. **[vyjádření po lhůtě]** Marrné uplynutí lhůty pro podání vyjádření neznamena, že jakákoli další komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně by byla nepřipustná. Správce daně po marném uplynutí lhůty nemusí vyčkávat s ukončením daňové kontroly na reakci daňového subjektu. S ohledem na cíl správy daní i zásadu spolupráce a procesní ekonomie je však zřejmé, že k případnému opožděnému vyjádření je možné přihlídnout, je-li sice podáno po lhůtě, avšak v době, kdy správce daně má možnost opožděně dodané informace zohlednit, aniž by došlo k zmaření již učiněných procesních kroků. V případě obstrukčního jednání ze strany daňového subjektu by správce daně měl naopak akcentovat zásadu rychlosti a kontrolní proces uzavřít⁹³.
7. **[podstatná změna dosavadního výsledku kontrolního zjištění]** Daňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména vnést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, případně podat návrh na jeho doplnění (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Neobsahuje-li vyjádření daňového subjektu žádné relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na jejich provedení, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit dosavadní výsledek kontrolního zjištění, nebo daňový subjekt nevyužije svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, je možno přistoupit k ukončení daňové kontroly.⁹⁴ Dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění, je třeba opětovně postupovat dle § 88 odst. 1 až 4 daňového řádu, **viz předchozí body**. Postup však není třeba opakovat v situaci, kdy tato podstatná změna koresponduje s vyjádřením daňového subjektu⁹⁵ (daňový subjekt např. v rámci vyjádření vysvětlí správnost svého postupu či navrhne důkazní prostředky, které prokážou jím tvrzené skutečnosti). Z uvedeného lze dovodit, že postup je nutno opakovat v situaci, kdy podstatná změna dosavadního výsledku kontrolního zjištění s vyjádřením daňového subjektu nekoresponduje buď vůbec (projeví se v neprospěch daňového subjektu), nebo s ním koresponduje pouze částečně. Vzhledem k zásadě koncentrace řízení lze předpokládat, že daňový subjekt může v následných „kolech“ sdělování dosavadního výsledku kontrolního zjištění navrhopvat doplnění pouze v rozsahu změny výsledku 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 prvotní dosavadní výsledek kontrolního zjištění, konečný výsledek kontrolního zjištění ve zprávě o daňové kontrole a odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně se ve výsledku mohou značně lišit (**viz též odst. 15**).
8. **[konečný výsledek kontrolního zjištění]** V situaci, kdy daňový subjekt vyslovil s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění souhlas, či se k němu nevyjádřil ani ve stanovené lhůtě, případně

⁹² Orgány finanční správy nevydávají v této situaci rozhodnutí typu „výzva k uplatnění práva“ – k tomu viz Prezentace z porady metodiků daňového procesu konané ve dnech 11. – 13. 11. 2019 ve VZ Smilovice, č. j. 96083/19/7700-10124-011654 ze dne 28. 11. 2019, prezentace nazvaná „Aktuality Odboru daňového procesu“, snímek č. 19.

⁹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 88, K odstavci 3, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

⁹⁴ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 27/2010-130 ze dne 30. 11. 2010.

⁹⁵ Toto vyplývá rovněž z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K § 88, K odstavci 5, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

jeho vyjádření nevedlo k podstatné změně dosavadního výsledku kontrolního zjištění (v podrobnostech viz výše), lze hovořit o konečném výsledku kontrolního zjištění. Správce daně tak může přistoupit k sepsání zprávy o daňové kontrole, do níž tento výsledek promítne.

9. **[zpráva o daňové kontrole jako důkaz]** 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 sama o sobě 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. 3 daňového řádu je zpráva o daňové kontrole považována za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly, musí být vždy sepsána tak, aby byla soudem 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 § 88a odst. 2 daňového řádu, tj.:
- odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, popřípadě oznámení o změně rozsahu daňové kontroly, a
 - konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění.
- Z uvedeného pod bodem b) vyplývá, že ze zprávy o daňové kontrole by měl být seznatelný rovněž obsah vyjádření daňového subjektu, na které stanovisko správce daně reaguje⁹⁶. Dále zpráva o daňové kontrole musí 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. IX. odst. 8**).
11. **[počet zpráv o daňové kontrole v případě více kontrolovaných zdaňovacích období, příp. druhů daní]** Daňový řád nestanoví, zda v případě, že u jednoho daňového subjektu je kontrolováno současně více daní či jedna daň za více zdaňovacích období, musí být ke každé dani a ke každému zdaňovacímu období 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 několik⁹⁷. 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 ukončil daňovou kontrolu na každé dani či za každé zdaňovací období 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).
12. **[ukončení daňové kontroly]** Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou (§ 88a odst. 1 daňového řádu). Toto oznámení má formu rozhodnutí, které neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu). Jak oznámení, tak

⁹⁶ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K bodu 36 (§ 88a), K odstavci 1 a 2, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

⁹⁷ K tomu též stanovisko sekce 2 Generálního finančního ředitelství č. j. 8532/11-2110-011654 ze dne 20. 4. 2011, dále metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 15. – 17. 5. 2013, č. j. 24483/13/7001-41001-011654 ze dne 23. 8. 2013 s. 28 či rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 104/2007-94 ze dne 19. 3. 2008 a č. j. 1 Afs 111/2009-97 ze dne 21. 4. 2010.

zpráva o daňové kontrole mají samostatné číslo jednací, avšak doručují se společně.

13. **[podpis zprávy o daňové kontrole úředními osobami]** Daňový řád v § 88a odst. 1 ani v jiném ustanovení neuvádí, která úřední osoba zprávu o daňové kontrole podepisuje. Lze předpokládat, že ji podepisuje úřední osoba, která daňovou kontrolu prováděla, případně úřední osoba jí nadřízená, zákon nevyklučuje podpis více úředními osobami.

14. **[doručování oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole]** Oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávu o daňové kontrole je možno doručit:

při ústním jednání nebo při jiném úkonu - to může nastat zejména v situaci, kdy daňový subjekt při sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci ústního jednání nepožaduje stanovení lhůty k vyjádření a u správce daně jsou splněny (technickoorganizační) podmínky pro kompletaci zprávy a vydání oznámení o ukončení daňové kontroly. Postup správce daně je v tomto případě analogický postupu při zahajování daňové kontroly při ústním jednání, **viz čl. III. odst. 3**. V praxi bude tato situace spíše ojedinělá, spíše lze předpokládat doručování oznámení o ukončení daňové kontroly (k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole) spolu s rozhodnutím o stanovení daně (§ 88a odst. 4 daňového řádu).

elektronicky⁹⁸ podle jiného právního předpisu, kterým je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

Není-li možné doručit písemnost výše uvedenými způsoby, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky. Obě písemnosti se doručují společně, technicky musí být znemožněno samostatné doručení jedné či druhé písemnosti.

15. **[navržení důkazních prostředků v době mezi vydáním a doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, příp. mezi ukončením daňové kontroly a vydáním rozhodnutí o stanovení daně]** V případě, že daňový subjekt v průběhu doručování oznámení o ukončení daňové kontroly sdělí správci daně nové skutečnosti (zejména zašle další důkazní prostředky), nemá to na ukončení daňové kontroly vliv, nicméně, jsou-li relevantní, může je správce daně i přes koncentrační princip zohlednit v dalším řízení, tj. před stanovením daně⁹⁹, aniž by své rozhodnutí zatížil nezákonností¹⁰⁰. V tomto postupu se odráží naplnění základního cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Obdobně může být postupováno v situaci, kdy daňový subjekt navrhne důkazní prostředky po ukončení daňové kontroly do vydání rozhodnutí o stanovení daně. Dokazování pak v těchto případech správce daně vede v rámci dosud probíhajícího vyměřovacího/doměřovacího řízení. Vyhodnocení, zda před vydáním rozhodnutí o stanovení daně seznámit daňový subjekt s hodnocením důkazů a jeho dopadem na výši stanovované daně, správce daně provede analogicky jako v případě stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, **viz odst. 7**. Podkladem pro vydání platebního/dodatečného platebního výměru bude zpráva o daňové kontrole a hodnocení dalších důkazních prostředků. Toto rozhodnutí nepostačí odůvodnit podle § 147 odst. 3 daňového řádu, ale musí obsahovat „plné odůvodnění.“ V praxi však lze zejména s ohledem na textaci § 88a odst. 4 daňového řádu (možnost doručit rozhodnutí o stanovení daně společně s oznámením o ukončení daňové kontroly) považovat tyto situace spíše za výjimečné. Pokud by daňový subjekt důkazní prostředky navrhl po vydání rozhodnutí o stanovení daně, lze s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem posoudit takový návrh jako odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně.

16. **[ukončení nalézacího řízení v případě daňové kontroly bez kontrolního zjištění, připuštění odvolání]** Daňový řád v § 88a odst. 3 stanoví, že „*Pokud z konečného výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že v dané věci dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je vyměřovací*

⁹⁸ Váže na § 42 daňového řádu.

⁹⁹ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K bodu 36 (§ 88a), K odstavci 1 a 2, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

¹⁰⁰ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 16/2020-35 ze dne 30. 7. 2020.

nebo doměřovací řízení ukončeno doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, nejedná-li se o řízení, které bylo zahájeno podáním daňového tvrzení.“ Nálezací řízení je tedy v tomto případě ukončeno ze zákona. Výjimku tak představuje situace, kdy daňová kontrola byla prováděna ve vztahu k podanému daňovému tvrzení (před stanovením daně na jeho základě). V těchto případech je po daňové kontrole zpravidla vydáváno rozhodnutí o stanovení daně, čímž se příslušné řízení ukončuje. Proti rozhodnutí o stanovení daně vydanému na základě výsledků daňové kontroly (pokud je vydán) je vždy připuštěno odvolání¹⁰¹.

17. **[vydání rozhodnutí o stanovení daně]** V situaci, kdy dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly (a zprávou o daňové kontrole), viz § 88a odst. 4 daňového řádu. Tento postup jednak odpovídá zásadě rychlosti řízení, jednak se jeho užitím předejde rozměňování procesu dokazování na postup uvnitř daňové kontroly a mimo ni¹⁰² (**viz odstavec 15**). Z důvodu zachování chronologie by mělo mít rozhodnutí o stanovení daně (pokud je k jeho vydání příslušný tentýž správce daně) vždy vyšší pořadové číslo čísla jednacího, než mají oznámení o ukončení daňové kontroly a zpráva o daňové kontrole. Dále musí být v případě elektronického doručování technicky znemožněno, aby rozhodnutí o stanovení daně bylo doručeno dříve, než oznámení o ukončení daňové kontroly se zprávou o daňové kontrole. Pokud rozhodnutí o stanovení daně vydává jiný správce daně než ten, který prováděl daňovou kontrolu, není možné společné doručení aplikovat. Pokud má daňový subjekt zmocněnce, je třeba před odesláním rozhodnutí o stanovení daně vždy posoudit, zda rozsah zmocnění není omezen toliko na daňovou kontrolu – v takovém případě bude tomuto zmocněnci doručeno pouze oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole, nikoli však již rozhodnutí o stanovení daně.

Čl. XI.

Opakovaná daňová kontrola

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

- a) správce daně zjistí nové skutečnosti¹⁰³ nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně¹⁰⁴ 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. Rozhodující je vždy rozsah, jak byl v původní daňové kontrole vymezen, nikoli to, zda byly kontrolovány všechny skutečnosti, které spadají do vymezeného

¹⁰¹ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 313/2019-83 ze dne 3. 9. 2020.

¹⁰² Viz důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, K bodu 36 (§ 88a), K odstavci 4, sněmovní tisk 841/0, VIII. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

¹⁰³ 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 6. 12. 2006).

¹⁰⁴ Viz např. rozsudek č. j. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24. 1. 2006: „Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zajisté 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.“

rozsahu.

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, je zásadně povinen postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, podrobně **viz čl. II. odst. 5 a 6**. 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 § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu, dle které „nové skutečnosti nebo důkazy... zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu“.
3. **[vztah opakované daňové kontroly a obnovy nalézacího řízení]** Opakovaná daňová kontrola dle § 85a odst. 1 daňového řádu je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Za splnění podmínek pro opakovanou daňovou kontrolu přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by předtím (nebo nejpozději současně) nařídil obnovu nalézacího řízení¹⁰⁵. Pokud tedy 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. Výjimkou je situace, kdy poslední známá daň byla stanovena podle pomůcek, v takovém případě je nutno nařídít obnovu nalézacího řízení¹⁰⁶. V případě, že jsou splněny podmínky pro aplikaci výzvy 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 § 85a odst. 1 písm. b) daňového řádu omezen tím, že rozsah opakované daňové kontroly musí odpovídat 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, **viz čl. III**. Správce daně uvede důvody pro opakování daňové kontroly v oznámení o zahájení nebo o změně rozsahu daňové kontroly (§ 85a odst. 2 daňového řádu).
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 2018 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce zahájit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2018 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nejedná se o opakovanou daňovou kontrolu.
 - b) Správce daně provedl daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací

¹⁰⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 79/2015 – 39 ze dne 2. 3. 2016.

¹⁰⁶ Viz Stanovisko k možnosti provedení daňové kontroly daně stanovené podle pomůcek č. j. 142478/15/7100-40124-506246 ze dne 25. 11. 2015 či Metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 9. až 11. 5. 2011 ve VZ Vltava Smilovice č. j. 16066/11-2110-011654 ze dne 28. 6. 2011, str. 35 „Doměření podle pomůcek“, k dispozici na Intranetu Finanční správy.

období roku 2018 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 (= 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 2018 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 (= předmět), protože v rámci daňové kontroly u obchodního partnera tohoto daňového subjektu byly zjištěny nové skutečnosti ohledně dvou obchodních případů, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole. V rozsahu těchto nových skutečností (ohledně dvou obchodních případů) lze zahájit opakovanou daňovou kontrolu. Pozn.: Pro zjednodušení v příkladu nebyla uvažována přednost výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení.
- d) Správce daně provedl daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 (= 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 2018 (= 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 věty druhé 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 2018 (= předmět) v neomezeném rozsahu (= rozsah). Nyní chce zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 (= 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 zejména v případě shodné místní příslušnosti prováděl daňovou kontrolu u obou společníků současně.

7. **[daňová kontrola daně stanovené po POP, případně po vyhledávací činnosti]**
Specifika daňové kontroly daně stanovené na základě výsledku postupu k odstranění pochybností viz čl. VIII. Metodického pokynu k POP. Testu na opakovanost prověřování je třeba před zahájením daňové kontroly podrobit i případná v minulosti proběhlá místní šetření či obecně vyhledávací činnost prováděnou za součinnosti daňového subjektu, kdy je prováděno buď dílčí šetření, v němž byly skutečně prověřovány konkrétní skutečnosti ovlivňující výši daně¹⁰⁷.

Čl. XII.

Zrušovací ustanovení

Tímto metodickým pokynem se ruší Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 20711/21/7700-10124-506246 ze dne 30. 3. 2021.

¹⁰⁷ Viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31. 5. 2017 či č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 2. 7. 2020.

Čl. XIII.
Účinnost

Tento metodický pokyn je účinný šestým pracovním dnem následujícím po dni jeho vydání.

Ing. Mgr. Radim Patočka, Ph.D.
ředitel sekce

Příloha

Příklady k aplikaci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu

Na vědomí

Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí

Generálnímu ředitelství cel

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství

Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství

Sekci daňové kontroly a analytiky Generálního finančního ředitelství

Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství

Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství