

CELNÍ SPRÁVA ČR

Generální ředitelství cel

Metodická informace č.:

13 / 2021

Věc: Daňová kontrola a dokazování v daňovém řízení

Vyhlášeno ve Věstníku CS č. 21 / 2021	č.j. 8973-23/2021/900000/303
Referent: [REDACTED]	Počet příloh: 0
Datum schválení: 27/05/2021	Účinnost : 04/06/2021

OBSAH

Část první – Úvodní ustanovení	2
Čl. 1 Předmět a účel úpravy	2
Čl. 2 Právní předpisy	2
Čl. 3 Daňová kontrola	3
Část druhá – Postup před zahájením daňové kontroly	4
Čl. 4 K postupu před zahájením daňové kontroly	4
Čl. 5 Volba vhodného procesního postupu	4
Čl. 6 Podmínky pro zahájení daňové kontroly	7
Čl. 7 Opakovaná daňová kontrola	8
Část třetí – Zahájení daňové kontroly	9
Čl. 8 Zahájení daňové kontroly	9
Čl. 9 Předmět a rozsah daňové kontroly	11
Čl. 10 Princip materiálního pojetí	12
Čl. 11 Následky spojené se zahájením daňové kontroly	13
Část čtvrtá – Průběh nalézacího řízení	14
Čl. 12 Základní východiska	14
Čl. 13 Práva a povinnosti daňového subjektu	14
Čl. 14 Pravomoci správce daně	15
Čl. 15 Dokumentace	20
Čl. 16 Vedení a nahlížení do spisu	23
Čl. 17 Dokazování	23
Čl. 18 K důkazním prostředkům	28
Část pátá – Ukončení daňové kontroly	31
Čl. 19 Výsledek kontrolního zjištění	31
Čl. 20 Zpráva o daňové kontrole	34
Čl. 21 Ukončení daňové kontroly	34
Část šestá – Vybrané související aspekty	36
Čl. 22 Obrana daňového subjektu v souvislosti s daňovou kontrolou	36
Čl. 23 Pokračování v dokazování po ukončení daňové kontroly	36
Čl. 24 Stanovení daně dokazováním nebo podle pomůcek	37
Čl. 25 Rozhodnutí o stanovení daně	38
Část sedmá – Závěrečná ustanovení	39
Čl. 26 Účinnost	39

ČÁST PRVNÍ ÚVODNÍ USTANOVENÍ

Čl. 1 Předmět a účel úpravy

- (1) Tato metodická informace (dále jen „**MI**“) podává právní výklad:
- a) institutu daňové kontroly (dále také „**DK**“), který orgány Celní správy České republiky (dále jen „**správce daně**“) využívají při správě daní (na správu cel¹ a oblast Intrastatu² se MI nevztahuje),
 - b) dokazování v průběhu daňového řízení³ (část čtvrtá MI) a
 - c) vybraných souvisejících procesních postupů (část šestá MI).
- (2) Účelem MI je sjednotit výklad správců daně v procesních aspektech DK a poskytnout správcům daně konkrétní vodítka pro aplikační praxi tak, aby bylo z jejich strany možné předcházet sporům v procesní oblasti a soustředit se na oblast hmotněprávní. Právní názory vyjádřené v MI proto reflektují ustálenou judikaturu soudů ve správním soudnictví, zejména Nejvyššího správního soudu (dále jen „**NSS**“).
- (3) MI neupravuje administrativní úkony⁴ související s daňovou kontrolou, problematiku provádění daňové kontroly v rámci vybrané působnosti⁵ a možné techniky provádění daňové kontroly⁶.

Čl. 2 Právní předpisy

Relevantními právními předpisy pro předmět úpravy MI jsou zejména:

- a) zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“ nebo „**DŘ**“),
- b) zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o SPD**“),
- c) zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o SVR**“),
- d) zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o celní správě**“),
- e) zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**SŘS**“),

¹ Postupy orgánů Celní správy České republiky při provádění kontroly po propuštění zboží jsou předmětem jiného vnitřního aktu řízení.

² Postupy orgánů Celní správy České republiky při sběru a kontrole údajů pro statistické účely o obchodu se zbožím mezi Českou republikou a jinými členskými státy Evropské unie jsou předmětem jiného vnitřního aktu řízení.

³ Právní výklad týkající se oblasti dokazování je relevantní ve vztahu k dokazování, které je prováděno i mimo daňovou kontrolu (např. v průběhu nalézacího řízení, aniž by byla zahájena DK nebo postup k odstranění pochybností, nebo v průběhu postupu k odstranění pochybností), resp. je přiměřeně použitelný všude tam, kde je prováděno dokazování v rámci daňového řízení.

⁴ Metodická informace č. 26 / 2020 Administrativní úkony příslušníků oddělení daňových kontrol celních úřadů Celní správy České republiky související s přípravou, prováděním a ukončením daňové kontroly.

⁵ Metodická informace č. 23 / 2020 Sjednocení postupu celních orgánů při provádění daňové kontroly formou výkonu vybrané působnosti na celém území České republiky.

⁶ Technikou provádění daňové kontroly lze rozumět návod na to, jak daňovou kontrolu fakticky provádět, např. metodou namátkové kontroly, metodou systematické kontroly, formální kontrolou daňového přiznání na evidenci vedené podle příslušného zákona nebo na účetnictví, kontrolou výše technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát a ztrát při skladování, kontrolou souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním apod.

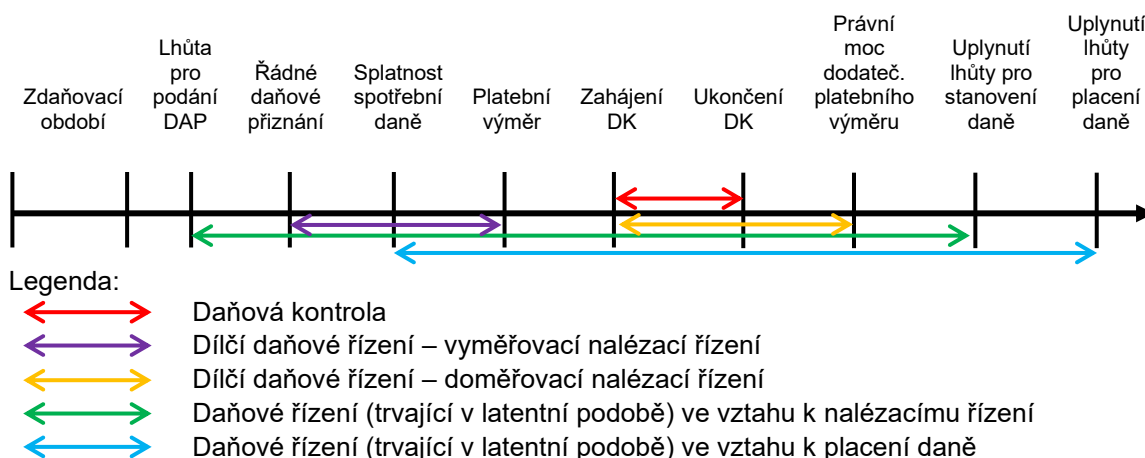
- f) usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**Listina základních práv a svobod**“),
- g) zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o znalcích**“).

Čl. 3 Daňová kontrola

(1) Daňová kontrola je kontrolním postupem při správě daní (není „samostatným daňovým řízením“), který lze charakterizovat jako ucelený soubor na sebe navazujících procesních úkonů, které správce daně využívá především v rámci nalézacího daňového řízení⁷.

(2) Daňová kontrola představuje určitý fakultativní (nepovinný) úsek daňového řízení, resp. vždy se DK odehrává v rámci daňového řízení (nelze DK realizovat mimo daňové řízení, jako např. místní šetření)⁸. Pokud nebylo daňové řízení již zahájeno před zahájením DK (např. podle § 145 odst. 4 DŘ), dochází se zahájením DK ex lege (ze zákona) v souladu s § 91 DŘ i k zahájení dílčího nalézacího daňového řízení.

Didaktické znázornění daňové kontroly v rámci daňového řízení:



(3) Daňová kontrola je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (po dobu běhu lhůty pro stanovení daně) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Obecně lze kontrolou rozumět proces zjišťování skutečnosti („toho, co je“) a srovnání zjištěné skutečnosti („toho, co je“) s předpokládaným stavem („s tím, co být má“)⁹. Správce daně může realizovat DK i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti o správnosti daně tvrzené daňovým subjektem. Správce daně tak může učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně, anebo i poté, co již dříve daň vyměřil.¹⁰

⁷ Daňové řízení se skládá z dílčích řízení (§ 134 DŘ) a trvá v latentní podobě po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy ve vztahu k nalézacímu řízení do uplynutí lhůty pro stanovení daně a ve vztahu k placení daní do uplynutí lhůty pro placení daně. K pojmu nalézací řízení viz § 134 odst. 3 písm. a) DŘ.

⁸ Rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004, č. 437/2005 Sb. NSS nebo rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2012, čj. 5 Ans 9/2011-64.

⁹ SKULOVÁ, Soňa a kol. Základy správní vědy. 2. doplněné a rozšířené vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2014, str. 176. Edice Učebnice Právnické fakulty MU, sv. č. 513. ISBN 978-80-210-7335-7.

¹⁰ Rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS.

(4) Z jednoho úhlu pohledu je možné DK pojímat jako určitý procesní úsek daňového řízení, ve kterém je daňovému subjektu umožněno, aby unesl své důkazní břemeno a doložil a prokázal svá tvrzení.¹¹ Neunes-li daňový subjekt své důkazní břemeno, nese následky s tím spojené¹². Z jiného úhlu pohledu lze DK vnímat také jako úsek, ve kterém správce daně prokazuje skutečnosti daň zvyšující, chce-li zvýšit daňovému subjektu daň oproti dani, kterou daňový subjekt tvrdil v daňovém přiznání.¹³

(5) V DK je tedy vytvořen procesní prostor pro vedení řádného dokazování za účelem naplnění cíle daňového řízení. Jinak řečeno těžištěm DK je dokazování daňově relevantních skutečností v návaznosti na rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně.

(6) U DK lze pro potřeby správní praxe rozlišovat její jednotlivé fáze¹⁴:

1. postup před zahájením DK (část druhá MI),
2. zahájení DK (část třetí MI),
3. provádění DK (část čtvrtá MI),
4. ukončení DK (část pátá MI).

ČÁST DRUHÁ POSTUP PŘED ZAHÁJENÍM DAŇOVÉ KONTROLY

Čl. 4 K postupu před zahájením daňové kontroly

Před zahájením DK je třeba posoudit dva procesní předpoklady podmiňující oprávněnost takového zahájení, a to:

- a) zda je DK vhodným procesním postupem, resp. zda není na místě volba jiného vhodnějšího procesního postupu (čl. 5 MI),
- b) zda jsou naplněny podmínky pro zahájení DK (čl. 6 – 7 MI).

Čl. 5 Volba vhodného procesního postupu

(1) Obecně platí, že je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a neporušoval právo na informační autonomii jednotlivce.¹⁵ Tato povinnost správce daně je zakotvena v § 5 odst. 3 DŘ v podobě zásady zdrženlivosti a přiměřenosti.

(2) Při volbě správného procesního postupu mezi DK a **postupem k odstranění pochybností** (dále také „**POP**“) podle § 89 - 90 DŘ je rozhodujícím kritériem zejména to, zda správce daně předpokládá obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování; pokud ano, je na místě zahájit DK. Naproti tomu má-li správce daně pouze konkrétní dílčí

¹¹ KOBÍK Jaroslav; KOHOUTKOVÁ Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 377.

¹² Následkem může např. být nepřiznání nároku na vrácení daně, nepřiznání osvobození od daně, stanovení daně podle pomůcek při nemožnosti stanovit daň dokazováním.

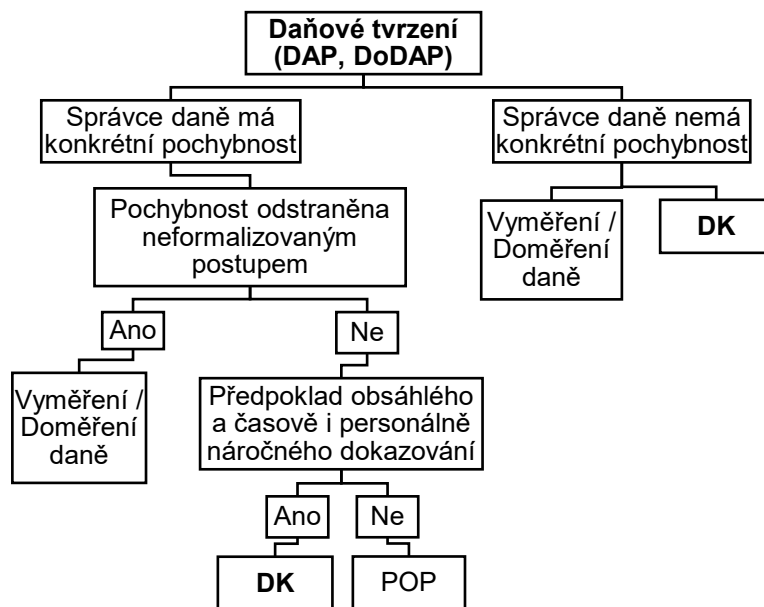
¹³ Jde např. o situaci, kdy daňový subjekt v daňovém tvrzení tvrdí, že mu nevznikla povinnost přiznat a zaplatit daň (tedy tvrdí daň ve výši 0 Kč), a správce daně v rámci DK prokazuje, že taková povinnost daňovému subjektu v určité výši (např. 12 900 Kč) vznikla. Bez prokázání daňově relevantních skutečností není možné daňovému subjektu stanovit daň (nehledě toho, zda je daň stanovena dokazováním, nebo podle pomůcek).

¹⁴ V daňovém řádu není DK (de iure) rozčleněna na jednotlivé fáze.

¹⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06 nebo stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS – st. 33/11.

pochybnosti a nepředpokládá-li složité dokazování, je nutné zvolit (pokud jsou naplněny zákonné podmínky) POP, který je pojímán jako „krátký, rychlý a jednoduchý“ postup za účelem dosažení vyměření / doměření daně poté, co daňový subjekt podá daňové tvrzení nebo jinou písemnost. Problematika přechodu z POP do DK je předmětem jiného vnitřního aktu řízení¹⁶. Nemá-li však správce daně konkrétní pochybnosti a zároveň považuje za nutné prověřit daňové tvrzení daňového subjektu, které ještě nebylo vyměřeno nebo doměřeno, je nutné zvolit DK.

Schéma volby procesního postupu po podání daňového tvrzení:



(3) Ve vztahu k volbě mezi DK a **místním šetření** (dále také „**MŠ**“) podle § 80 – 84 DŘ je třeba zdůraznit, že institut DK nemůže být obcházen fingovaným MŠ¹⁷, tzn. správce daně nemůže v rámci místního šetření provádět „kontrolu“ způsobem a v rozsahu, v jakém tak činí v DK. MŠ může být realizováno v rámci vyhledávací činnosti (zejména před zahájením daňového, nebo jiného řízení) nebo v rámci dokazování v průběhu daňového nebo jiného (např. povolovacího) řízení. Smyslem MŠ je vyhledání důkazních prostředků a provedení ohledání u osob zúčastněných na správě daní a i na místě, kde je to nejvhodnější vzhledem k účelu MŠ. Realizuje-li správce daně MŠ v rámci vyhledávací činnosti, nemůže tím fakticky nahrazovat postup upravený pro DK.

(4) Ve vztahu k volbě mezi DK a **postupem při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení** (§ 145 DŘ) je třeba uvést, že před zahájením DK má přednost vydání výzvy k podání daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 1 DŘ (daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení, přestože měl tuto povinnost) nebo § 145 odst. 2 DŘ (správce daně důvodně předpokládá doměření daně¹⁸). Dojde-li však k zahájení DK bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost podle § 87 odst. 4 DŘ vliv na účinky zahájení DK (tzn. DK je zahájena po právu). Za takového stavu věci lze zákonně stanovit daň¹⁹, ale nelze stanovit

¹⁶ Čl. 9 metodické informace č. 1/2021 Procesní aspekty postupu k odstranění pochybností.

¹⁷ Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS.

¹⁸ Slovo „může“ v § 145 odst. 2 DŘ je třeba vykládat ve spojení s § 143 odst. 3 DŘ jako slovo „musí“, tzn. zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo DK, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, je povinen před zahájením DK vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 – 55 a navazující rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 – 65.

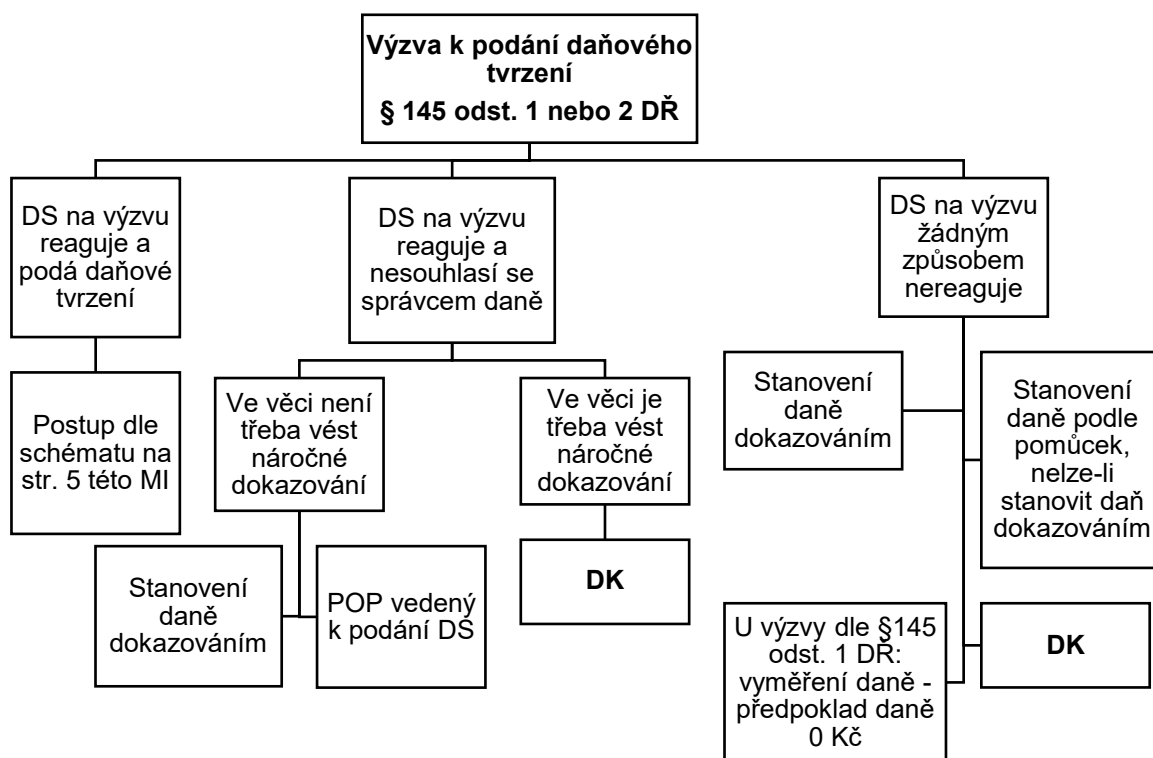
¹⁹ Rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018 - 76, č. 3888/2019 Sb. NSS.

penále (§ 87 odst. 4 věta poslední DŘ), které v takové situaci nevzniká z částky daně stanovené na základě takto zahájené DK.²⁰

Příklad: je-li zjištěno prostřednictvím aplikace EMCS, že plátcí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň u vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně okamžikem jejich ztráty nebo znehodnocení nebo okamžikem porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků v tomto režimu, má procesně přednost institut výzvy k podání daňového tvrzení před institutem daňové kontroly.

(5) **O situaci, kdy lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena,** se jedná tehdy, pokud správce daně disponuje natolik silnými poznatky (informacemi), z nichž lze takový předpoklad o nesprávnosti poslední známé daně učinit. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, ze kterých není možné zformulovat dostatečně spolehlivý závěr o tom, zda je poslední známá daň nesprávná, pak lze přistoupit k zahájení DK bez předchozího vydání výzvy dle § 145 odst. 2 DŘ.²¹ Na druhou stranu není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo věděl, v jaké výši - k nutnosti postupovat dle § 145 odst. 2 DŘ postačuje toliko předpoklad doměření daně.²² Volba mezi DK a výzvou k podání dodatečného daňového přiznání se tedy odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit.²³ Pro úplnost je nutno uvést, že správce daně je oprávněn provádět namátkové DK (srov. čl. 6 odst. 4 MI).

Schéma komplexního postupu v návaznosti na postup dle § 145 odst. 1 nebo 2 DŘ:



²⁰ Důsledkem nesprávného postupu správce daně je daňový subjekt připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 DŘ. Při porušení procesního postupu správcem daně nevzniká penále z celé doměřené daně na základě DK. Je proto irrelevantní, že pochybnosti, na základě kterých mělo dojít k vydání výzvy, indikovaly pouze část pochybení týkající se povinnosti daňového subjektu tvrdit daň ve správné výši.

²¹ Rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS.

²² Rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018 – 29.

²³ Rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016 – 33.

Čl. 6

Podmínky pro zahájení daňové kontroly

(1) **Věcná působnost:** správce daně může zahájit DK jen ve vztahu k těm daním, k jejichž správě je na základě zákona věcně příslušný (správce daně nemůže aplikovat institut DK ve vztahu k daním, které nespravuje), tedy ve vztahu ke spotřebním daním podle zákona o SPD a k energetickým daním podle zákona o SVR, a k hlášení v oblasti biopaliv dle zákona o ochraně ovzduší²⁴.

(2) **Územní působnost** (místní příslušnost): správce daně může s ohledem na vybranou působnost²⁵ zahájit DK na území České republiky u kteréhokoli daňového subjektu (správce daně má tedy ve vztahu k DK celostátní územní působnost).⁵ Správce daně není v případě DK limitován svou územní (krajskou) působností, neboť územní působnost dle zákona o celní správě je lex specialis ve vztahu k právní úpravě místní příslušnosti vyplývající z daňového řádu.²⁶

(3) DK je možné zahájit pouze tehdy, pokud běží (tzn. neuplynula) **lhůta pro stanovení daně**. Pokud lhůta pro stanovení daně uplynula, jedná se o překážku, která brání zahájení DK. Při posuzování, zda došlo, nebo nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, je stěžejní disponovat informacemi o skutečnostech přerušujících, prodlužujících nebo stavějících lhůtu pro stanovení daně a tyto správně zohlednit.²⁷ Uplyne-li lhůta pro stanovení daně v průběhu (tj. při provádění) DK, je nutné zastavit daňové řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ.²⁸

Příklad: správce daně bude názoru, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, přičemž neví o skutečnosti, že po určitou dobu bylo vedeno trestní stíhání pro daňový trestný čin související s konkrétní daní (§ 148 odst. 4 písm. c) DŘ). Poté, co se správce daně dozví tuto skutečnost, přepočítá lhůtu pro stanovení daně a zjistí, že tato dosud neuplynula, a rozhodne se zahájit DK.

(4) Správce daně **nemusí mít důvody pro zahájení DK**, resp. správce daně před zahájením DK nemusí disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.²⁹ Provádění tzv. namátkových (preventivních) daňových kontrol není protizákonné³⁰, tedy je zákonné. DK tedy může být svou povahou při zahájení cílená nebo preventivní.

(5) Pokud běží (neuplynula) lhůta pro stanovení daně, zahajuje správce daně DK **po skončení zdaňovacího období a po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového**

²⁴ Zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ K vybrané působnosti srov. § 6 odst. 2 ve spojení s § 8 odst. 7 zákona o celní správě.

²⁶ Z rozsudku NSS ze dne 20. 12. 2017, čj. 10 Afs 29/2017-34, č. 3690/2018 Sb. NSS lze citovat právní větu, která analogicky platí i pro orgány Celní správy České republiky: „Daňovou kontrolu může u daňového subjektu zahájit v rámci vybrané působnosti podle § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kterýkoliv finanční úřad.“.

²⁷ K prodloužení, přerušení a stavení lhůty pro stanovení daně viz metodická informace č. 1/2020.

²⁸ Z rozsudku NSS ze dne 12. 9. 2018, čj. 1 Afs 79/2018 – 29: „... provádění daňové kontroly do okamžiku prekludování daňové povinnosti bylo v souladu se zákonem a v jeho mezích; daňová kontrola probíhala ohledně daňové povinnosti, která stále ještě mohla být změněna. Až následně – pokračováním daňové kontroly i po prekluzi daňové povinnosti – správce daně svým jednáním vykročil ze zákonných mantinelů, neboť prováděl daňovou kontrolu, aniž by přitom mohlo dojít ke změně daňové povinnosti. Od tohoto okamžiku tak správce daně zasahoval do právní sféry stěžovatele, aniž by k tomu měl zákonný podklad. Až od tohoto okamžiku prováděl daňovou kontrolu v rozporu se zákonem.“.

²⁹ Rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS. Shodně stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011 (ST 33/63 SbNU 567; 368/2011 Sb.).

³⁰ Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS.

tvrzení, a to jak před vyměřením/doměřením daně, tak i poté, co je daň již vyměřena/doměřena.³¹

(6) **Podmínkou** pro zahájení DK **není podání řádného daňového tvrzení** ze strany daňového subjektu, resp. DK lze zahájit i tehdy, pokud došlo ke skončení zdaňovacího období a k uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení a daňový subjekt řádné daňové tvrzení nepodal, přestože k tomu byl ze zákona povinen.³²

(7) Správce daně zahajuje DK **výhradně z moci úřední** (ex officio), resp. zahájení DK na žádost / z podnětu daňového subjektu nebo třetí osoby není možné (uvedené platí i v případě podnětu k zahájení DK, který vzešel od orgánu veřejné moci). S podnětem k zahájení DK správce daně zachází jako s jakoukoli jinou informací, která se dostane do jeho dispozice, tzn. posoudí relevanci a hodnověrnost informací a zvolí adekvátní postup. Zároveň platí, že je výhradně na úvaze správce daně, jakým směrem DK zaměří (tzn. jaký bude předmět DK) a v jakém rozsahu ji provede³³.

(8) Dalším předpokladem pro možnost zahájit DK je to, že konkrétní skutečnost, kterou má správce daně v úmyslu kontrolovat, již nebyla dříve kontrolována (tzv. **zákaz opakované daňové kontroly**), přičemž z tohoto pravidla existují výjimky (blíže čl. 7 MI).

Čl. 7

Opakovaná daňová kontrola

(1) Správce daně může opakovat DK ve vztahu ke skutečnostem, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, pouze při naplnění alespoň jedné z níže uvedených podmínek:

- a) správce daně zjistí nové skutečnosti³⁴ nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění³⁵ správce daně uplatněny v původní DK a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení

³¹ Z rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014 – 31, č. 3175/2015 Sb. NSS lze citovat: „Správce daně může přistoupit k prověření tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly ... i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o její správnosti (prověří správnost tvrzení daňového subjektu – např. informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních ...). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), anebo i poté, co již dříve daň vyměřil.“

³² Podání řádného daňového tvrzení v průběhu DK není ve smyslu § 145a odst. 1 DŘ přípustné a nezahajuje další řízení. Přestože se údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení využijí v rámci DK, nestává se výše daně tvrzená v nepřipustném daňovém tvrzení pro správce daně základem pro správné zjištění a stanovení daně (tzn. správce daně nečiní své kontrolní zjištění ve vztahu k výši daně tvrzené v nepřipustném daňovém tvrzení).

³³ Rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 19/2004, č. 991/2006 Sb. NSS.

³⁴ Z rozsudku NSS ze dne 6. 12. 2006, čj. 1 Afs 36/2006, č. 1078/2007 Sb. NSS, lze ve vztahu k pojmu „nové skutečnosti“ citovat: „Přitom pojem „nové skutečnosti“ je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity.“. Přestože se jedná o výklad práva učiněný za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, je tento výklad použitelný i za účinnosti daňového řádu.

³⁵ Z rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005, č. 868/2006 Sb. NSS lze citovat: „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 správné 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.“.

daňového subjektu; takto lze DK opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo

Příklad: opakovanou DK je správce daně oprávněn zahájit např. tehdy, pokud po provedení (tj. ukončení) DK zjistí (např. po roce a půl), že bylo/je vedeno trestní řízení, a opatří si z trestního spisu důkazní prostředky, které zakládají pochybnosti o výši dosud stanovené daně. Rozsah opakované DK musí odpovídat důkazům, které vyplývají z důkazních prostředků opatřených z trestního spisu.

- b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze DK opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

(2) Opakovaná DK je speciálním institutem (tzn. má aplikační přednost) ve vztahu k obnově řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) DŘ³⁶. Za splnění podmínek uvedených výše v prvním odstavci přistoupí správce daně k zahájení opakované DK (před zahájením opakované DK má přednost vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, jsou-li naplněny důvody pro její vydání), aniž by předtím (nebo nejpozději současně) nařídil obnovu nalézacího řízení.³⁷ Existují-li důvody pro zahájení doměřovacího daňového řízení, nelze zahájit řízení o návrhu na obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) DŘ.³⁸

(3) Postup pro zahájení DK a opakované DK je v zásadě naprosto shodný; jediným rozdílem je to, že u opakované DK je správce daně povinen uvést důvody pro opakování DK v oznámení o zahájení DK nebo v oznámení o změně rozsahu DK.³⁹

(4) Nutno zdůraznit, že opakovaná DK může být provedena pouze v **omezeném rozsahu**, který odpovídá buďto nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům (v případě důvodu dle § 85a odst. 1 písm. a) DŘ) nebo který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu (v případě důvodu dle § 85a odst. 1 písm. b) DŘ).

ČÁST TŘETÍ ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY

Čl. 8 Zahájení daňové kontroly

(1) K **zahájení DK** dochází řádným doručením oznámení o zahájení DK, ve kterém je vymezen předmět a rozsah DK. Zahájení DK je vystavěno na ryze formálním pojetí s tím, že materiální pojetí (faktické zahájení kontrolního postupu) již neovlivňuje okamžik zahájení DK, ale ovlivňuje lhůtu pro stanovení daně (blíže viz čl. 10 MI).

(2) **Oznámení o zahájení DK** je zvláštním typem procesního rozhodnutí (ve smyslu § 101 a násl. DŘ) s tím, že má zjednodušenou formu, neboť obsahuje výrokovou část a poučení, neobsahuje odůvodnění (výjimkou je zahájení opakované DK) a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 DŘ). Ve výrokové části oznámení o zahájení DK musí být mimo základních obsahových náležitostí rozhodnutí dle § 102

³⁶ Podle § 117 odst. 1 písm. a) DŘ se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

³⁷ Rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS.

³⁸ Viz § 117 odst. 2 DŘ a rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2015, čj. 15 A 68/2015 – 25.

³⁹ Tzn. oznámení bude obsahovat odůvodnění, ve kterém správce daně srozumitelným a logickým způsobem daňovému subjektu sdělí, který z důvodů uvedených v § 85a odst. 1 písm. a) nebo b) DŘ je naplněn a na základě jakých skutečností, důkazů nebo úkonů.

odst. 1 DŘ (např. označení správce daně) uveden předmět a rozsah DK (blíže viz čl. 9 MI).

(3) Problematika, zda došlo, nebo nedošlo k zahájení DK, se posunula se změnou právní úpravy, ke které došlo s účinností od 1. 1. 2021, do **problematiky doručování písemnosti**⁴⁰, resp. oznámení o zahájení DK. Při doručování se nejprve uplatní tzv. **prioritní způsoby doručování** podle § 39 odst. 1 DŘ, kterými jsou doručení písemnosti: a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo b) elektronicky (z těchto prioritních způsobů může obecně správce daně libovolně vybírat).

Příklad: má-li adresát datovou schránku, přesto může správce daně zvolit způsob doručení při ústním jednání nebo při místním šetření, doručí-li písemnost osobě oprávněné převzít písemnost.

(4) Daňovému subjektu nesvědčí „právo na ústní zahájení DK“⁴¹, protože k zahájení DK dochází de iure doručením oznámení o zahájení DK. Požaduje-li daňový subjekt, aby byla DK zahájena ústně, požaduje de iure to, aby mu správce daně doručil písemnost prioritním způsobem při ústním jednání. Pokud daňový subjekt žádá o to, aby mu správce daně doručil oznámení o zahájení DK při ústním jednání nebo při místním šetření, měl by správce daně takovému požadavku v souladu se zásadou vstřícnosti vyhovět, resp. v návaznosti na úmysl zákonodárce⁴² je nutné požadavku daňového subjektu vyhovět tehdy, nevedl-li by takový postup k průtahům při zahájení DK⁴³ (nutno dodat, že tento výklad se neuplatní při správě cla, resp. ve vztahu ke kontrolám po propuštění zboží). Doručení oznámení o zahájení DK při ústním jednání je navíc velmi vhodné i z toho důvodu, že správce daně může v rámci ústního jednání bezprostředně fakticky zahájit kontrolní činnost a získat od daňového subjektu relevantní informace nebo si tyto vyžádat apod.

(5) V případě, kdy je oznámení vyhlášeno při jednání, je takové oznámení součástí protokolu, což primárně znamená, že je zaprotokolováno v protokolu v části „Průběh jednání“, a to ve standardní formě, tj. výrok, (v případě opakované DK i odůvodnění) poučení, podpis úřední osoby ve smyslu § 102 ve spojení s § 61 DŘ; oznámení vyhlášené při jednání se doručuje předáním stejnopisu protokolu.

(6) V případě, kdy oznámení není vyhlášeno při jednání a doručuje jej přímo správce daně, je nutno rozlišovat, zda jde o doručení při ústním jednání nebo při jiném úkonu (dle § 39 odst. 1 písm. b) DŘ), či zda jde o doručení prostřednictvím zásilky doručované úřední

⁴⁰ Srov. metodickou informaci č. 10/2021 Doručování a datové schránky v režimu daňového řádu (vybrané oblasti).

⁴¹ Dle právní úpravy daňového řádu, která byla účinná do 31. 12. 2020, mohlo k zahájení DK dojít výlučně při ústním jednání, o kterém se pořizoval protokol.

⁴² Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (Poslanecká sněmovna, 8. volební období, sněmovní tisk č. 841/0, www.psp.cz), dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0> (dále jen „**důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb.**“) lze citovat: „Změna konceptu daňové kontroly neznamena obecný přechod od zahájení daňové kontroly za přítomnosti daňového subjektu k zahájení korespondenční formou. Cílem je poskytnout správci daně možnost postupovat při zahájení daňové kontroly jedním či druhým způsobem podle toho, který je v daném případě efektivnější a který je současně schopen zamezit případným obstrukcím ze strany daňového subjektu. ... Při volbě jaký postup zvolit by správce daně měl přihlídnout například i k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, email apod.), v rámci něhož správce daně s daňovým subjektem domluví termín společného jednání, v rámci něhož bude oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno.“

⁴³ K průtahům při zahajování DK by doručování oznámení při ústním jednání nebo při jiném úkonu mohlo vést typově tehdy, nespolupracoval-li daňový subjekt se správcem daně v předcházejícím postupu (např. v rámci postupu k odstranění pochybností, je-li následně přecházeno do DK, nebo pokud daňový subjekt vůbec nereagoval na výzvu k podání daňového tvrzení), případně nespolupracuje-li daňový subjekt se správcem daně dlouhodobě a konstantně.

osobou pověřenou doručováním (dle § 39 odst. 2 písm. b) DŘ). V situaci, kdy je rozhodnutí připraveno a vyhotoveno před zahájením ústního jednání, se jedná o doručení písemnosti dle § 39 odst. 1 písm. a) DŘ, které se prokazuje podpisy úřední osoby a adresáta v protokolu (způsobem uvedeným v § 51 odst. 5 DŘ). Je-li písemnost doručována způsobem uvedeným v § 39 odst. 2 písm. b) DŘ, prokazuje se doručení písemnosti způsobem uvedeným v § 51 odst. 4 DŘ⁴⁴.

(7) **Povinnost prokázat oznámení** (tj. doručení nebo jiný prokazatelný způsob seznámení příjemce s obsahem) **vlastních písemností je uložena správci daně** (§ 92 odst. 5 písm. a) DŘ). V případě pochybností o naplnění všech formálních aspektů doručení je však pro prokázání doručení rozhodující naplnění materiální funkce doručení⁴⁵, tj. prokazatelné seznámení adresáta s obsahem písemnosti. Jinak řečeno adresát musí prokazatelně dostat doručovanou písemnost do své dispozice nezpochybnitelným způsobem.⁴⁶ Poruší-li správce daně pravidla pro doručování a adresát se s obsahem písemnosti prokazatelně seznámí (tzn. není aplikována fikce doručení), je písemnost řádně doručena.

Čl. 9

Předmět a rozsah daňové kontroly

(1) Vymezení předmětu a rozsahu DK je velmi důležité z toho důvodu, že správce daně tím „stanovuje mantinely“ pro svou faktickou kontrolní činnost (správce daně nesmí vybočit ze stanoveného předmětu a rozsahu DK, neboť by se dopustil nezákonného postupu).

(2) **Předmět DK** je vymezen v § 85 odst. 1 DŘ tím způsobem, že se jedná o daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Nutno mít na paměti, že předmětem daňového řízení je daň, která se posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti (§ 134 odst. 2 DŘ). Zjednodušeně řečeno proto v zásadě platí, že předmětem DK je konkrétní daň za konkrétní zdaňovací období (předmět DK je totožný s předmětem daňového řízení, ke kterému se DK vztahuje).

Příklady možného vymezení předmětu DK:

- *Daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2021.*
- *Daň z piva za kalendářní měsíc květen 2019.*

⁴⁴ „V případě, že úřední osoba nedoručuje písemnost za použití zalepené obálky s doručenkou, prokazuje se doručení písemnosti do vlastních rukou na její kopii obsahující náležitosti podle odstavce 2 písm. a), f), h) a i).“

⁴⁵ Srov. rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010-95: „Z výše uvedeného je zřejmé, že v posuzovaném případě správní orgány nerespektovaly zákonem stanovená pravidla pro doručování, neboť doručovaly svá rozhodnutí zástupci stěžovatele prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, ačkoliv měl zřízení a zpřístupněnu datovou schránku. Nejvyšší správní soud proto dále zkoumal, zda uvedené procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí, resp. na platnost jejich doručení. V tomto ohledu je významnou skutečností, že jak rozhodnutí správního orgánu prvního stupně tak napadené rozhodnutí žalovaného byla obecnému zmocněnci stěžovatele doručena jiným nezpochybnitelným způsobem (prostřednictvím provozovatele poštovních služeb), on se s jejich obsahem seznámil a následně proti rozhodnutí žalovaného podal včas správní žalobu. Materiální funkce doručení, tj. seznámení se s obsahem písemnosti, tak byla naplněna. Uvedené pochybení proto nemůže mít vliv na platnost doručení ani na zákonnost vydaných rozhodnutí.“

⁴⁶ Srov. rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 – 73: „Je-li adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta. Jestliže však v jednotlivých případech byla písemnost vydána pracovníci kanceláře, ta ji také řádným způsobem zástupci žalobce předala (o čemž svědčí jeho včasné reakce), nelze bez dalšího dospět k závěru, že mu písemnosti nebyly v materiálním slova smyslu doručeny.“

- *Vratka daně z minerálních olejů osobě užívající tyto oleje pro výrobu tepla za zdaňovací období březen 2019.*

(3) **Rozsahem DK** je třeba rozumět blíže specifikaci předmětu DK, a to v závislosti na konstrukčních prvcích té které konkrétní daně. Platí, že správce daně je oprávněn (a zároveň i povinen) prověřovat předmět DK (tj. konkrétní daň za konkrétní zdaňovací období) v rozsahu, který vymezení v oznámení o zahájení DK. DK může být prováděna v celém / úplném rozsahu⁴⁷, nebo v dílčím rozsahu (správce daně kontrolu zaměřuje pouze na určité konstrukční prvky daně nebo na určité skutečnosti, případně kombinací obou). Rozsah je možné v průběhu DK rozšířit doručením oznámení o změně rozsahu DK (tzn. analogickým postupem dle čl. 8 MI).⁴⁸

Příklady možného vymezení rozsahu DK:

- *Všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*⁴⁹
- *Správnost stanovení základu daně v návaznosti na vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit.*
- *Oprávněné použití snížené sazby daně z piva.*
- *Oprávněnost uplatnění osvobození od daně u minerálních olejů nabytých od dodavatele ..., s. r. o., se sídlem ..., DIČ: ...*
- *Prokázání použití topných olejů pro výrobu tepla v topném zařízení umístěném na adrese ...*

Čl. 10

Princip materiálního pojetí

(1) Materiální pojetí DK je zakotveno v § 87 odst. 2 a 3 DŘ a spočívá v povinnosti správce daně provádět fakticky kontrolní činnost⁵⁰ spolu se zahájením DK (tzn. téhož dne, kdy je doručeno oznámení o zahájení DK), nebo bez zbytečného odkladu po zahájení DK (tzn. v řádu několika dní, nikoli však týdnů).

(2) Nezačne-li správce daně fakticky provádět kontrolní činnosti spolu se zahájením DK, nebo bez zbytečného odkladu po zahájení DK, nedojde podle § 87 odst. 3 DŘ k přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 DŘ, tzn. nepočne znovu běžet lhůta pro stanovení daně. Účinek zahájení DK na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy dojde k započetí provádění faktické kontrolní činnosti.

(3) Materiální pojetí DK nemá vliv na den, kdy dochází k zahájení DK (tím je vždy den doručení oznámení o zahájení DK), ale má vliv na účinky přerušení lhůty pro stanovení daně.

(4) Smyslem materiálního pojetí DK je jednoznačně ochrana daňového subjektu před účelovým postupem správce daně (tj. aby správce daně nezahajoval DK bezprostředně před uplynutím lhůty pro stanovení daně jen z toho důvodu, aby došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně, přestože správce daně nemá „zájem“ bezprostředně provádět faktickou kontrolní činnost). Jinak řečeno pokud správce daně zahájí DK, nesmí faktickou kontrolní činnost svévolně odkládat na pozdější čas.

(5) Faktickou kontrolní činností je třeba rozumět takové úkony správce daně, které je možné objektivně kvalifikovat jako skutečné zahájení kontroly. Faktickým započítáním

⁴⁷ V případě, že správce daně provádí DK v celém rozsahu, je toto významné pro možnost provést opakovanou DK podle § 85a DŘ, viz čl. 7 MI, neboť skutečnosti, které byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné podrobit opakované DK pouze při splnění určitých podmínek. Není proto vhodné vymezovat rozsah DK jako úplný / celý tehdy, pokud správce daně bude fakticky kontrolovat jen určitou dílčí oblast předmětné daně.

⁴⁸ Daňový řád počítá i s teoretickou možností zúžit v průběhu DK rozsah, nicméně tuto možnost nedoporučujeme v praxi aplikovat.

⁴⁹ Jde o kontrolu prováděnou v celém / úplném rozsahu.

⁵⁰ Tj. zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

kontrolní činnosti nicméně není situace, kdy správce daně klade daňovému subjektu výhradně otázky zcela formálního charakteru⁵¹. Mezi úkony, které lze obecně považovat za faktickou kontrolní činnost, patří zejména:

- a) fyzická kontrola dokladů (daňových, účetních) a jiných dokumentů (smluv, objednávek, přepravních listů apod.),
- b) ohledání objektu (např. daňového skladu) nebo věcí, včetně pořízení obrazových nebo zvukových záznamů,
- c) vyžádání účetních záznamů a jiných informací podle § 81 odst. 2 DŘ,
- d) vydání tzv. dokazovací výzvy podle § 92 odst. 4 DŘ,
- e) vydání výzvy k poskytnutí údajů a důkazních prostředků podle § 57 ve spojení s § 93 odst. 4 DŘ,
- f) dojednání⁵² termínu, do kterého daňový subjekt předloží správci daně konkrétní doklady a dokumenty, které správce daně požaduje a specifikuje,
- g) dotazování se při ústním jednání na skutečnosti, které mají daňovou relevanci nebo souvislost⁵³ a které dosud nejsou správci daně známy (např. z povolovacího řízení).

(6) Faktickou kontrolní činnost je třeba nejen provést, ale je nutné ji také řádně, úplně a srozumitelně zadokumentovat v protokolu nebo úředním záznamu, neboť co není v daňovém spise, k tomu nemůže správce daně přihlédnout⁵⁴. Kontrolní úkony by měly být „šité na míru“ pro konkrétní případ, resp. s ohledem na předmět a rozsah DK a na konkrétní daňový subjekt.

Čl. 11

Následky spojené se zahájením daňové kontroly

(1) Se zahájením DK jsou spojeny tři právní následky:

- a) dochází k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně (srov. čl. 10 MI),
- b) dochází k zahájení dílčího nalézacího daňového řízení, nebylo-li toto zahájeno již před zahájením DK,
- c) daňový subjekt není oprávněn podat řádné nebo dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 145a DŘ.

(2) Okamžikem zahájení DK dochází ex lege (podle § 91 DŘ) k **zahájení nalézacího daňového řízení** (vyměřovacího, nebo doměřovacího), ale pouze tehdy, nebylo-li předtím nalézací daňové řízení již zahájeno (např. marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 4 DŘ). Pokud bylo zahájeno nalézací daňové řízení již před zahájením DK, k novému zahájení nalézacího daňového řízení nedochází.

Příklad: podá-li daňový subjekt daňové přiznání, přičemž správce daně před jeho vyměřením/doměřením zahájí DK, je nalézací daňové řízení zahájeno již dnem, kdy správci daně došlo daňové přiznání (nikoli dnem zahájení DK).

(3) K dani za konkrétní zdaňovací období nebo k dani ve vztahu ke konkrétní skutečnosti, která je předmětem probíhající DK, **není** podle § 145a odst. 1 DŘ **přípustné podat řádné nebo dodatečné daňové přiznání**. Podá-li daňový subjekt v průběhu DK řádné nebo dodatečné daňové přiznání, jedná se o nepřípustné podání a nedochází

⁵¹ Např. správce daně se dotazuje na oficiální předmět činnosti daňového subjektu vyplývající z veřejných rejstříků, na datum vzniku obchodní korporace apod.

⁵² Včetně dojednání neformalizovaným způsobem (nikoli rozhodnutím), které bude zadokumentováno v protokolu nebo úředním záznamu.

⁵³ Např. otázky směřující na faktický provoz daňového skladu, na počet zaměstnanců, na počet a konkretizaci strojů používaných pro zemědělskou prvovýrobu, na způsob měření spotřebovávaných minerálních olejů pro výrobu tepla apod.

⁵⁴ „Quod non est in actis, non est in mundo.“ – Co není ve spisech, není na světě.

k zahájení dalšího řízení (tzn. nelze vydat rozhodnutí o zastavení řízení, protože podáním nepřipustného daňového přiznání nedochází k zahájení řízení). Správce daně využije údaje uvedené v nepřipustném daňovém tvrzení v daňové kontrole (hodnocení těchto údajů bude obsaženo ve výsledku kontrolního zjištění), pokud to stav řízení umožňuje.

ČÁST ČTVRTÁ PRŮBĚH NALÉZACÍHO ŘÍZENÍ

Čl. 12 Základní východiska

(1) Při provádění dokazování v průběhu daňového řízení, resp. při provádění DK (pojímané jako procesní prostor pro dokazování) je z právního pohledu⁵⁵ nutné, aby úřední osoby důkladně znaly:

- a) práva a povinnosti daňového subjektu (čl. 13 MI),
- b) pravomoci správce daně (čl. 14 MI),
- c) pravidla vztahující se k dokumentaci a vedení spisu (čl. 15 – 16 MI),
- d) pravidla vztahující se k dokazování (čl. 17 – 18 MI).

Čl. 13 Práva a povinnosti daňového subjektu

(1) Specifická práva a povinnosti daňového subjektu v rámcí DK jsou stanoveny v § 86 odst. 2 a 3 DŘ ve spojení s § 82 DŘ.

(2) Daňovému subjektu náleží v rámci DK relevantní „obecná“ práva a povinnosti plynoucí z daňového řádu, zejména právo na dodržování základních zásad správy daní dle § 5 – 9 DŘ, práva vztahující se k protokolaci (např. § 62 odst. 2 DŘ), povinnost spolupracovat se správcem daně (§ 6 odst. 2 DŘ), povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 DŘ).

(3) Správce daně by měl v rámci DK postupovat tak, aby respektoval ústavní právo daňového subjektu na spravedlivý proces⁵⁶, které vyvěrá zejména z čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Právo na spravedlivý proces znamená zajištění práva na spravedlivé právní řízení, v němž se uplatňují všechny zásady správného rozhodování podle zákona v souladu s ústavními principy⁵⁷. V rámci DK se toto právo projevuje zejména těmito dílčími právy: právo na poučení o procesních právech, právo na zastoupení, právo na tlumočníka, právo být slyšen (právo na vyjádření), právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu v souladu se standardem zakotveným v DŘ, právo na přístup k informacím (právo na nahlížení do spisu), právo na objektivní (nestranný) orgán, právo na odůvodnění. K porušení práva na spravedlivý proces může dojít např. závažným porušením základních zásad správy daní, zásadním pochybením při protokolaci, porušením práva na objektivně provedené dokazování apod.

⁵⁵ Vlastní techniky kontrolní činnosti nejsou předmětem této MI, viz čl. 1 odst. 3.

⁵⁶ Právem na spravedlivý proces rozumíme celou řadu dílčích principů, které ve svém souhrnu vytvářejí spravedlnost řízení (POSPÍŠIL, Ivo IN: WAGNEROVÁ, Eliška; ŠIMÍČEK, Vojtěch.; LANGÁŠEK, Tomáš; POSPÍŠIL, Ivo a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, s. 728). Přitom právo na spravedlivý proces není právem na subjektivní spravedlivé rozhodnutí, tedy příznivý výsledek věci, ale je jakousi zárukou kvality cesty k takovému rozhodnutí (MOLEK, Pavel. *Právo na spravedlivý proces*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, s. 16).

⁵⁷ Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 12. 2001, sp. zn. I. ÚS 530/01.

Přehled stěžejních práv a povinností daňového subjektu v souvislosti s DK:

Práva daňového subjektu

Právo na dodržování základních zásad správy daní	§ 5 - 9 DŘ
Právo na spravedlivý proces	§ 36 Listiny základních práv a svobod
Právo na prokázání oprávnění úřední osoby k úkonům při správě daní (předložení služebního průkazu)	§ 12/3 DŘ
Právo nahlížet do spisu	§ 66 DŘ
Právo klást svědkům a znalcům otázky	§ 96/5, § 95/4 DŘ
Právo na vrácení věcí, které si zapůjčil správce daně, do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání	§ 82/4 DŘ
Právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti	§ 86/2/a DŘ
Právo předkládat důkazní prostředky	§ 86/2/b DŘ
Právo navrhopvat důkazní prostředky, které sám nemá k dispozici	§ 86/2/b DŘ
Právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně	§ 86/2/c DŘ
Právo vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolní zjištění (zejména vznést výhradu a podat návrh na doplnění dokazování)	§ 88/4 DŘ
Právo podat stížnost proti postupu správce daně nebo proti chování úředních osob	§ 261 DŘ

Povinnosti daňového subjektu

Povinnost spolupracovat se správcem daně	§ 6/2 DŘ
Povinnost umožnit správci daně provedení daňové kontroly	§ 86/1 DŘ
Povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly	§ 86/3/a DŘ
Povinnost poskytnout správci daně nezbytné informace (neplatí pro nepodnikající fyzické osoby): - o vlastní organizační struktuře, - o pracovní náplni jednotlivých útvarů, - o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a - o uložení účetních záznamů a jiných informací	§ 86/3/b DŘ
Povinnost předložit důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu	§ 86/3/c DŘ
Povinnost umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává činnosti daňového subjektu	§ 86/3/d DŘ
Povinnost nezatajovat důkazní prostředky, které má daňový subjekt k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí	§ 86/3/e DŘ
Povinnost poskytnout úřední osobě, která provádí místní šetření, všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení místního šetření	§ 82/1 DŘ
Povinnost zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory	§ 82/2 DŘ
Povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podání	§ 92/3 DŘ

Čl. 14

Pravomoci správce daně

(1) **Místo provádění DK:** správce daně je ve smyslu § 85 odst. 2 DŘ oprávněn provádět DK u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly

nejvhodnější. Místo provádění DK není fixně stanoveno, může se v průběhu DK několikrát operativně měnit v návaznosti na povahu konkrétní DK.⁵⁸

Příklad: správce daně v rámci DK bude provádět dokladovou kontrolu (tj. kontrolu listin předložených daňovým subjektem) v prostorách správce daně a ohledání (např. daňového skladu) bude (z logiky věci) provádět u daňového subjektu.

(2) Správce daně má při provádění DK veškeré pravomoci, které mu daňový řád poskytuje k dosažení cíle správy daní. Jinak řečeno správce daně zahájením DK nepozbývá některé své pravomoci, nicméně správce daně musí v rámci DK pečlivě dbát, aby šetřil práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a postupoval v souladu se zásadou zákonnosti a přiměřenosti. Správce daně má zejména tyto pravomoci:

- a) provádět vyhledávací činnost⁵⁹ (§ 78 DŘ),
- b) opatřovat nezbytná vysvětlení (§ 79 DŘ),
- c) provádět místní šetření (§ 80 - § 84 DŘ),
- d) vyzývat k poskytnutí informací (§ 57 DŘ, § 57a DŘ),
- e) vyžádat si věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem (§ 93 odst. 4 DŘ),
- f) vyzývat k prokázání skutečností (§ 92 odst. 4 DŘ),
- g) ustanovit znalce (§ 95 DŘ),
- h) vyslýchat svědky (§ 96 DŘ),
- i) předvolat a předvést osoby, jejichž osobní účast je nutná (§ 100 DŘ),
- j) ukládat pořádkové pokuty (§ 247 DŘ).

(3) **Vyhledávací činnost** (§ 78 DŘ), která může být obecně prováděna před zahájením řízení i v jeho průběhu, spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků a zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně a dále ve zjišťování, zda daňový subjekt plní povinnosti při správě daní. V rámci DK je vyhledávací činnost realizována např. vyzýváním třetích osob (např. bank, dodavatelů nebo odběratelů daňového subjektu) k poskytnutí informací dle § 57 DŘ nebo k poskytnutí věcí dle § 93 odst. 4 DŘ. Takto získané důkazní prostředky mohou být užity mimo jiné k provedení srovnání s důkazními prostředky, které předložil při DK daňový subjekt (aplikace komparativní metody). Je však třeba zdůraznit, že v rámci DK je správce daně povinen postupovat v úzké součinnosti s daňovým subjektem a umožnit daňovému subjektu úplnou realizaci jeho práv.

Příklad: provádí-li správce daně v rámci DK místní šetření (jde o jednu z forem vyhledávací činnosti), o kterém nebyl daňový subjekt předem vyrozuměn, a v rámci místního šetření správce daně získá od určité osoby ústní informace, je nutno takto získané informace považovat pouze za opatření nezbytných vysvětlení, které nelze použít jako důkazní prostředek. Důvodem je skutečnost, že daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka; pokud správce daně neumožnil daňovému subjektu realizaci tohoto práva, jde o důkaz získaný v rozporu s právním předpisem (takový důkaz je procesně nepoužitelný).

(4) **Opatření nezbytných vysvětlení** (§ 79 DŘ) slouží správci daně k tomu, aby se méně formálním způsobem, než je výslech svědka, dozvěděl daňově relevantní skutečnosti za účelem přiblížení se k poznání „skutečného stavu věci“. Stěžejním aspektem je to, že podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek (§ 79 odst. 3 DŘ), tedy skutečnosti takto zjištěné nemůže správce daně při dokazování zohlednit.

⁵⁸ Z rozsudku NSS ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004-190 lze citovat: „Z povinnosti daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky pro provedení daňové kontroly ... nelze dovodit, že správce daně je také povinen na takovém místě daňovou kontrolu provádět. Při své úvaze bere správce daně v potaz např. rozsah kontrolovaných písemností, časovou náročnost kontroly, dostupnost místa pro jeho pracovníky nebo jejich vytížení dalšími úkoly.“

⁵⁹ Jednou z forem vyhledávací činnosti je i opatření nezbytných vysvětlení a provedení místního šetření, ale tyto jsou uváděny samostatně.

Podaná vysvětlení správci daně slouží jen k tomu, aby lépe zacílil svou činnost spočívající v opatřování důkazních prostředků pro vedení řádného dokazování. Smyslem institutu vysvětlení tedy je faktické zjištění relevantních skutečností, přičemž pokud některé z těchto skutečností správce daně hodlá použít v rámci dokazování, musí si následně opatřit důkazní prostředky prokazující tyto skutečnosti jinou procesní formou (typicky výslechem osoby, která vysvětlení podala, v pozici svědka, případně vyžádáním si věcí – např. listin, které budou prokazovat skutečnosti, jež osoba podávající vysvětlení sdělila). Jako podání vysvětlení je nutno materiálně posuzovat i vyjádření třetích osob při MŠ, která jsou zachycena v protokolu o místním šetření. Podáním vysvětlení ve smyslu § 79 DŘ nikdy není vyjádření daňového subjektu, resp. osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu, zástupce daňového subjektu nebo pověřeného zaměstnance, neboť jde výlučně o interakci daňového subjektu se správcem daně. Vyjadřuje-li se však např. při MŠ zaměstnanec daňového subjektu, který není pověřeným zaměstnancem podle § 24 odst. 3 DŘ, jde o podání vysvětlení třetí osobou – zaměstnancem daňového subjektu. O podaném vysvětlení správce daně sepisuje podle povahy⁶⁰ protokol nebo úřední záznam (blíže viz čl. 15 MI).

(5) **Místní šetření** (§ 80 – 84 DŘ) spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků na konkrétním místě nebo v ohledání konkrétních věcí na konkrétním místě (ať už u daňového subjektu nebo dalších osob zúčastněných na správě daní). Při provádění místního šetření disponuje správce daně těmito právy:

- právem na přístup (nikoli však za použití síly) na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů (§ 81 odst. 1 DŘ); toto právo je limitováno tím způsobem, že správci daně svědčí jen v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní,
- právem na přístup do obydlí⁶¹, pokud jej daňový subjekt používá současně pro podnikání (§ 81 odst. 1 DŘ), a to jen tehdy, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem (nepoužívá-li daňový subjekt obydlí pro podnikání, nemá správce daně právo do obydlí vstoupit, tedy do takového obydlí může správce daně vstoupit jen se souhlasem toho, kdo v něm bydlí),
- právem na přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 1 DŘ); toto právo je limitováno tím způsobem, že správci daně svědčí jen v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní,
- právem na výpis nebo kopii z účetních záznamů nebo jiných informací, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 2 DŘ), přičemž toto právo lze realizovat např.

⁶⁰ Předvolá-li si správce daně osobu k podání vysvětlení, je na místě sepsat s touto osobou protokol, neboť jde o naplánovaný úkon. Podá-li však úřední osobě vysvětlení třetí osoba (např. osoba náhodně procházející kolem daňového skladu) v terénu, kdy úřední osoba není na toto vysvětlení předem materiálně připravena (nicméně úřední osoba využije naskytnuté situace a snaží se zjistit daňově relevantní skutečnosti), je na místě sepsat následně úřední záznam.

⁶¹ Z komentářové literatury k čl. 12 odst. 1 Listiny základních práv a svobod lze citovat: „Vzhledem k výše vymezenému účelu tohoto práva (pozn. právo na soukromí v prostorové dimenzi), jímž je garance prostorově vymezené soukromé sféry, jako fazety práva na soukromí jako takového, je jen konsekventní, že tento pojem je vykládán široce. Vyjdeme-li z naznačeného pojetí pojmu obydlí, je lhostejno kde, resp. v čem se realizuje. Obecně lze konstatovat, že jde o prostorově chápanou životní sféru, kterou si jednotlivec opatřil a pokud ji zbavil obecné přístupnosti, přičemž není rozhodující, kde se nachází či jak je vybavená, spadá tato pod materiální obsah komentovaného práva. Může jít o prostory v nemovitostech, stejně jako ve věcech movitých. Nezáleží také na tom, zda je prostor osobou užíván trvale nebo přechodně (internáty, koleje, domy pro seniory, ale i nemocniční pokoj nebo noclehárny pro bezdomovce, přičemž v těchto kolektivních ubytovnách bude hrát roli vymezenost soukromého prostoru, který jednotlivec odejmul obecné přístupnosti). Vlastnictví nemovitosti či věci nehraje roli, důležitá je oprávněnost užívání věci.“, WAGNEROVÁ, Eliška; ŠIMÍČEK, Vojtěch.; LANGÁŠEK, Tomáš; POSPÍŠIL, Ivo a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012.

tak, že si správce daně naskenuje, okopíruje nebo vyfotí relevantní listiny, v nichž jsou informace obsaženy, nebo že daňový subjekt poskytne dokumenty, v nichž jsou informace obsaženy, správci daně na flash disku nebo CD nebo mu je pošle emailem nebo datovou schránkou apod.,

- právem na informace o používaných programech výpočetních techniky (§ 81 odst. 3 DŘ),
- právem na používání programového vybavení, ve kterém byly informace pořízeny (§ 81 odst. 3 DŘ), přičemž při realizaci tohoto práva je třeba důsledně dbát na to, aby byl správci daně v rámci programového vybavení zřízen vlastní účet/přístup s omezením na právo nahlížet na informace (úřední osoba by neměla do programového vybavení daňového subjektu nikdy přistupovat prostřednictvím účtu např. účetní daňového subjektu),
- právem na součinnost při místním šetření (§ 82 odst. 1 DŘ), resp. veškeré osoby účastníci se místního šetření jsou povinny poskytnout úřední osobě všechny přiměřené prostředky a součinnost k účinnému provedení místního šetření,
- právem na zapůjčení věcí (např. dokladů) nezbytných pro správu daní (§ 82 odst. 2 DŘ), přičemž správce daně je povinen potvrdit zapůjčení věcí (srov. čl. 15 odst. 7 MI) a tyto do 30 dnů⁶² od jejich převzetí vrátit,
- právem vyžádat si nebo odebrat vzorky věcí (§ 82 odst. 3 DŘ), a to pro účely bližšího posouzení nebo expertizy,
- právem na zajištění věcí, které mohou sloužit jako důkazní prostředek (§ 83 odst. 1 DŘ), je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi.

***Příklad:** daňový subjekt předloží při místním šetření doklady, z nichž správce daně na místě samém vyvodí, že daňový subjekt tvrdil daň v nesprávné výši, a tuto skutečnost daňovému subjektu sdělí. Správce daně následně při místním šetření požádá daňový subjekt o zapůjčení listin, což daňový subjekt odmítne. Správce daně proto předložené doklady zajistí podle § 83 DŘ, neboť panuje důvodná obava, že by daňový subjekt konkrétní doklady později znovu nepředložil, neboť kdyby je předložil, znamenalo by to pro něj závažné daňověprávní důsledky (a potenciálně i důsledky trestněprávní).*

Výše uvedeným právům správce daně z logiky věci odpovídají povinnosti daňového subjektu (např. právu správce daně na přístup do provozní budovy odpovídá povinnost daňového subjektu umožnit přístup do takové budovy). O průběhu místního šetření sepisuje správce daně podle povahy protokol nebo úřední záznam (blíže viz čl. 15 MI), přičemž protokol je obecně „silnějším“ důkazním prostředkem než úřední záznam, což vyplývá z toho, že protokol podepisuje i osoba, která se místního šetření zúčastnila, čímž verifikuje pravdivost tvrzení uvedených v protokolu.

(6) **Výzva k poskytnutí informací**⁶³ (§ 57, § 57a DŘ) je procesním rozhodnutím, kterým správce daně ukládá určité osobě povinnost (procesní povahy) poskytnout bezúplatně údaje nebo dokumenty, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní. Podmínkou pro možnost vydat předmětnou výzvu je skutečnost, že údaje nebo dokumenty nelze získat z úřední evidence, kterou správce daně sám vede. V případě, kdy osobou, již je ukládána povinnost poskytnout údaje nebo dokumenty, není orgán veřejné moci, je podmínkou pro vydání výzvy také skutečnost, že potřebné údaje nebo dokumenty nelze získat od jiného orgánu veřejné moci. Právním důsledkem nesplnění povinnosti

⁶² Jde o lhůtu pořádkovou, kterou může nejbližší nadřízený správce daně prodloužit ve zvlášť složitých případech.

⁶³ V rovině aplikační praxe je vhodné, aby výzva k poskytnutí informací podle § 57 DŘ nebo § 57a DŘ byla vydána ve spojení s § 93 odst. 4 DŘ a osoba, již je procesní povinnost ukládána, byla povinna poskytnout nejen údaje (případně dokumenty podle § 57a DŘ), ale také věci (např. listiny) nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem.

stanovené ve výzvě je možnost správce daně uložit pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 DŘ, a to i opakovaně.

(7) **Výzva k vydání nebo zapůjčení věcí** (listin a dalších věcí) **nezbytných pro správu daní**, které mohou být důkazním prostředkem (§ 93 odst. 4 DŘ), je procesním rozhodnutím, které může správce daně vydat za podmínek stanovených v § 58 DŘ (jde o shodné podmínky pro vydání výzvy, které jsou uvedeny v předchozím odstavci). Osoby, které mají předmětné věci v dispozici, jsou povinny tyto věci nebo jejich kopie vydat nebo zapůjčit k ohledání. Právním důsledkem nesplnění povinnosti stanovené ve výzvě je možnost správce daně uložit pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 DŘ, a to i opakovaně.

(8) **Výzva k prokázání skutečností** (§ 92 odst. 4 DŘ) je procesním rozhodnutím, kterým správce daně vyzývá, pokud to vyžaduje průběh řízení, daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Předpokladem pro vydání výzvy je to, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Ve výzvě správce daně musí jednoznačně a konkrétně specifikovat, které skutečnosti má daňový subjekt správci daně prokázat, přičemž rozsah těchto skutečností musí odpovídat dosavadnímu průběhu řízení. Správce daně je oprávněn vydat a doručovat výzvu k prokázání skutečností spolu s oznámením o zahájení DK, ale v takové situaci je třeba klást zvýšený důraz na konkrétnost a rozsah výzvy k prokázání skutečností⁶⁴. Výzvou k prokázání skutečností se na daňový subjekt přenáší důkazní břemeno v souladu s institutem důkazního břemene daňového subjektu (srov. čl. 17 odst. 5 MI). Nesplní-li daňový subjekt procesní povinnost uloženou výzvou k prokázání skutečností, není na místě vynucovat si splnění této povinnosti pořádkovou pokutou podle § 247 odst. 2 DŘ, a to s ohledem na konstrukci daňového břemene (neunesení důkazního břemene se projeví při stanovení daně dokazováním, nebo podle pomůcek).

(9) **Ustanovení znalce** (§ 95 DŘ) slouží k opatření znaleckého posudku, který lze užít jako důkazní prostředek k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně v případě, kdy

- a) rozhodnutí závisí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo
- b) daňový subjekt nepředloží ani na výzvu správce daně znalecký posudek, přestože mu tato povinnost ukládá zákon.

Rozhodnutí o ustanovení znalce se doručuje znalci i daňovému subjektu. Blíže viz čl. 18 odst. 5 MI.

(10) **Výslech svědka** (§ 96 DŘ) je metodou, kterou správce daně získává formou výpovědi svědka informace o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, přičemž výpověď je zadokumentována formou protokolu (k dokumentaci čl. 15 MI). Některé informace o daňově relevantních skutečnostech jsou zafixovány ve vědomí člověka (v tzv. paměťových stopách), přičemž výpověď svědka je výsledek psychického procesu reprodukce těchto stop. Cílem výslechu svědka je získání úplné a věrohodné výpovědi v zájmu zjištění a stanovení daně ve správné výši (k provedení výslechu svědka viz čl. 18 odst. 6 - 8 MI). O provádění svědecké výpovědi je správce daně povinen daňový subjekt předem a včas vyrozumět (nehrozí-li nebezpečí z prodlení) tak, aby daňový subjekt mohl realizovat své právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Správce daně ve vyrozumění uvede označení věci, ve které bude svědek vypovídat,

⁶⁴ Naprosto nesprávným by byl např. postup, pokud by správce daně spolu s oznámením o zahájení DK doručil daňovému subjektu výzvu k prokázání skutečností, ve které by vyzýval k prokázání „všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daně“. Naproti tomu souladným s DŘ by byl takový postup, pokud by výzva k prokázání skutečností byla zaměřena způsobem, kterým chce správce daně vést dokazování, např. formulování výroku výzvy takto: „... prokažte správnost údaje tvrzeného ve sloupci 5 na řádku číslo 1 daňového přiznání k dani z lihu za zdaňovací období leden 2021, tj. množství vybraných výrobků, ke kterým Vám v příslušném zdaňovacím období vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň.“.

a označení svědka, nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi. Svědek je oprávněn přibrat ke svému výsledku odborného konzultanta dle § 31 DŘ, což představuje realizaci práva na právní pomoc (nemusí se však jednat pouze o advokáta nebo daňového poradce, ale může jít např. i o osobu poskytující psychickou podporu).

(11) **Předvoláním** nebo **předvedením osoby** (§ 100 DŘ) správce daně zajišťuje osobní účast osob zúčastněných na správě daní v řízení nebo jiném postupu, je-li osobní účast těchto osob nutná (tzn. jde o povinnost osoby zúčastnit se) – v aplikační praxi půjde o předvolání nebo předvedení osoby povinné podat vysvětlení, svědka, případně znalce. Předvolání je procesním rozhodnutím, kterým je konkrétní osobě uložena povinnost dostavit se v určitý den a čas na určené místo, přičemž správce daně musí uvést v jaké věci a z jakého důvodu se má osoba dostavit; právním důsledkem nedostavení se bez dostatečné omluvy je možnost správce daně uložit pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 DŘ, a to i opakovaně, nebo nechat osobu předvést. Předvedení představuje procesní rozhodnutí, kterým se rozhoduje o předvedení osoby, která se bez dostatečného důvodu nedostavila ke správci daně ani po opakovaném předvolání. Rozhodnutí o předvedení je doručováno předváděné osobě prostřednictvím příslušníka příslušného bezpečnostního sboru, který předvedení vykonává⁶⁵. Důležitým aspektem je to, že daňový subjekt (např. jehož jménem jedná oprávněná osoba, zástupce nebo pověřený zaměstnanec) nelze v rámci správy jeho daní (např. daňové kontroly) předvolat nebo nechat předvést, protože osobní účast daňového subjektu v řízení není ex lege nutná – jedná se o právo daňového subjektu účastnit se např. místního šetření, výsledku svědka, výsledku znalce, nikoli o jeho povinnost.

(12) Pokud se na výzvu správce daně zúčastní třetí osoba, náleží jí náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku v souladu s § 107 odst. 2 daňového řádu. Nárok na náhradu může třetí osoba uplatnit u správce daně, na jehož výzvu se řízení zúčastnila, za podmínek stanovených zákonem a vyhláškou⁶⁶.

Čl. 15 **Dokumentace**

(1) Smyslem dokumentace je zachytit reálný obraz o dokumentovaných skutečnostech. Správce daně dokumentuje úkony při správě daní dvěma procesními způsoby, a to protokolem, nebo úředním záznamem. Úplná a správná dokumentace úkonu je naprosto stěžejní pro to, aby mohly být daňově relevantní skutečnosti řádně prokázány v souladu s pravidly formální logiky.

(2) **Protokol** správce daně pořizuje o ústním podání, o ústním jednání, o místním šetření, o výsledku svědka, o podaném vysvětlení. Formální náležitosti protokolu jsou stanoveny v § 60 odst. 3 DŘ demonstrativním výčtem takto:

- a) předmět jednání,
- b) místo jednání,
- c) časový údaj o začátku a skončení jednání,
- d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla,
- e) údaje umožňující určení osoby, které se úkonu zúčastnily,
- f) vylíčení průběhu jednání,
- g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí,
- h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob,
- i) návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu,
- j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám.

⁶⁵ Postup vztahující se k vlastnímu výkonu předvedení celníkem je upraven jiným vnitřním aktem řízení (ke dni vydání MI jde o metodickou informaci č. 29/2016 Eskorty a související činnosti).

⁶⁶ Vyhláška č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.

V protokolu je také důležité uvést informace o splnění povinností uvedených v § 62 DŘ, zejména o předání stejnopisu protokolu daňovému subjektu, pokud se jednání zúčastnil, popřípadě též další osobě na jednání zúčastněné, pokud o to požádala.

(3) Předmět jednání nebo úkonu by měl být v protokolu vymezen vždy tak, aby bylo na první pohled zřejmé, že jde o jednání nebo úkon v rámci DK.

Příklady předmětu jednání/úkonu:

- *Výslech svědka v rámci daňové kontroly daně z lihu za zdaňovací období leden 2021.*
- *Místní šetření v rámci daňové kontroly zahájené dne 15. 1. 2021 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 123/2020-123456-00.*

(4) Místo jednání, resp. místo, na kterém se úkon odehrává, je třeba specifikovat zpravidla adresou a dále je možné jej konkretizovat např. číslem kanceláře (podstatný význam může mít vymezení místa u místního šetření při ohledání např. závodu).

(5) Časový údaj o začátku a skončení jednání musí odpovídat pravdě a lze z něj vyvozovat věrohodnost protokolu.

Příklad: protokol, který obsahuje poskytnutá poučení na 1,5 strany a vylíčení průběhu jednání na 5 stran, nemůže působit věrohodně tehdy, trvalo-li ústní jednání dle protokolu 5 minut, neboť v tomto čase nebylo možné úkon objektivně stihnout.

(6) Vylíčení průběhu jednání je stěžejní náležitostí protokolu, neboť kvůli zaznamenání jednání / úkonu je protokol pořizován; správce daně by měl vylíčit průběh jednání nebo úkonu v podstatných rysech a v úplnosti tak, aby nezamítl nebo nezkreslil pravou skutečnost. Průběh jednání se zpravidla popisuje ve třetí osobě čísla jednotného („*Daňový subjekt sdělil ... a předložil ...*“) nebo v přímé řeči v první osobě čísla jednotného („*Daňový subjekt k tomu uvedl: „Podávám stížnost proti vašemu postupu, protože ho považuji za nezákonný.“*“).

(7) Listiny odevzdané (např. zapůjčené) při jednání postačí v protokolu shrnout do jednotlivých položek, jejichž označení určí jejich počet a druh⁶⁷.

(8) Poskytnutá poučení, tzn. poučení, která správce daně poučované osobě fakticky poskytl, se mohou stát součástí protokolu dvěma rovnocennými způsoby: 1) poučení mohou být součástí vlastního protokolu, 2) poučení mohou být přílohou protokolu. Prvý způsob odpovídá takové správní praxi, kdy úřední osoba pouze ústně poskytne (např. přečte z obrazovky notebooku) poučované osobě relevantní poučení a následně se poučované osoby zeptá, zda poučení rozuměla. Druhý způsob více odpovídá takové správní praxi, kdy úřední osoba předem vytiskne relevantní poučení a předloží ho poučované osobě (daňovému subjektu, svědkovi atd.) k přečtení, přičemž úřední osoba buď zjednodušeně ústně shrne podstatu udělovaných poučení nebo případně poučovaná osoba požádá úřední osobu o dovysvětlení toho, co si přečetla a čemu neporozuměla.

(9) **Úřední záznam** správce daně pořizuje o důležitých úkonech (nikoli tedy o všech úkonech) při správě daní, které nejsou součástí protokolu. Předmětem úředního záznamu jsou dle § 63 odst. 1 DŘ skutečnosti, které mají vztah ke správě daní (zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů, jiných spisových materiálů). Úřední záznam musí být podepsán osobou, která ho vyhotovila, s uvedením časového

⁶⁷ Z rozsudku NSS ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004-190, lze citovat: „*Povinnost správce daně potvrdit převzetí dokladů ke kontrole ... neznamená povinnost potvrdit převzetí listin individuálně určených, zvláště za situace, kdy těchto listin jsou tisíce nebo desetitisíce. Postačí, pokud správce daně shrne v protokolu o převzetí listiny spolu související do jednotlivých položek, jejichž označení (zde např.: „1. 12 složek výdajových dokladů 1998, č. 1 - 1310“)* určí jejich počet a druh. Je na vůli daňového subjektu, aby si nechal potvrdit převzetí na seznamu podrobnějším, který si však sám připraví.“

údaje, kdy došlo k jeho vyhotovení. Smyslem úředního záznamu je rovněž zachycení daňově relevantních skutečností tak, aby se mohly stát prostřednictvím úředního záznamu součástí daňového spisu.

(10) Správce daně může pořizovat **obrazové nebo zvukové (případně audiovizuální) záznamy**, přičemž takové záznamy se stávají přílohou protokolu nebo úředního záznamu. Vykonává-li pravomoci správce daně celník, využívá svého oprávnění k pořizování záznamů⁶⁸ dle § 36 zákona o celní správě, které je ve smyslu § 4 DŘ ve vztahu speciality k ustanovením daňového řádu (např. § 60 odst. 2 DŘ, § 80 odst. 4 DŘ). V souladu se zásadou přiměřenosti správy daní je však celník povinen, umožňují-li to objektivně okolnosti úkonu, předem uvědomit osoby, které se úkonu v rámci správy daní účastní, o skutečnosti, že bude pořizován obrazový nebo zvukový záznam (není vyžadován souhlas dané osoby s tím, že bude pořizován záznam, postačí, že tuto skutečnost přítomné osobě celník oznámí / sdělí; naproti tomu osoba zúčastněná na správě daní si může pořizovat vlastní audiovizuální záznamy i skrytě bez vědomí úřední osoby, a to pro účely kontroly výkonu veřejné moci). Neumožňují-li objektivní okolnosti úkonu předem uvědomit zúčastněné osoby o pořizování záznamu, je celník oprávněn pořizovat záznamy bez předchozího uvědomění těchto osob (v souladu s § 36 zákona o celní správě) s tím, že tuto skutečnost zúčastněným osobám celník sdělí, jakmile to okolnosti úkonu dovolí⁶⁹.

(11) Při **fotografické dokumentaci** je zásadní, aby pořízená fotografie umožňovala subjektům, které budou fotografii případně využívat (tj. daňový subjekt, správce daně, odvolací orgán, soud) vytvořit si názornou představu o všech zadokumentovaných skutečnostech. Fotografie přitom musí poskytovat úplný a správný obraz o zachycovaných daňově relevantních skutečnostech a musí být pořízena v přiměřené kvalitě. Z tohoto důvodu je vhodné pořizovat několik fotografií a lze cíleně využívat jednotlivé druhy dokumentačních fotografií, kterými jsou⁷⁰:

- a) orientační fotografie – jde o zachycení nejen věci, místa nebo prostoru, ale též jeho okolí, což umožní jednoznačné začlenění dokumentované situace do konkrétního prostoru (např. pořízení fotografie daňového skladu včetně jeho okolí); typicky jde o panoramatickou fotografii nebo fotografování se širokoúhlými objektivy;
- b) přehledná fotografie – jde o zachycení celkového vzhledu místa bez přilehlých prostor, přičemž je zpravidla nutné pořídit několik fotografií tak, aby byl zachycen pokud možno celý prostor (např. pořízení fotografií uvnitř daňového skladu z jednoho místa různými směry bez zaměření na konkrétní objekt);
- c) polodetailní fotografie – jde o zachycení nejdůležitějších částí a detailů fotografovaných objektů, jejich polohy a vzájemných prostorových vztahů (např. pořízení fotografie IBC kontejneru, ve kterém jsou skladovány minerální oleje);
- d) detailní fotografie – jde o zachycení detailů fotografovaného objektu většinou bez obrazové návaznosti na jejich okolí (např. pořízení fotografie stavoznaku na pivním tanku, měřicího zařízení na IBC kontejneru).

(12) Výhodou **zvukové dokumentace** při výslechu svědka je nejen věrné (při odpovídající kvalitě záznamu nezpochybnitelné) zachycení obsahu výpovědi

⁶⁸ „Celník je oprávněn, je-li to nezbytné pro plnění jeho úkolů, pořizovat zvukové, obrazové nebo jiné záznamy osob a věcí nacházejících se na místech veřejně přístupných a zvukové, obrazové nebo jiné záznamy o průběhu úkonu.“

⁶⁹ Oprávnění k pořizování záznamů zakotvené v zákoně o celní správě neslouží k možnosti skrytě nahrávat v rámci správy daní, ale slouží k nezpochybnitelnému zachycení objektivní reality, které je jak ve prospěch daňového subjektu (ochrana před zneužitím veřejné moci), tak i ve prospěch veřejné moci (získání objektivního důkazu s ohledem na kvalitu záznamu, ochrana před nařčením ze zneužití pravomoci).

⁷⁰ Musil, J.; Konrád, Z.; Suchánek, J. Kriminální. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, str. 276 - 277.

a kladených otázek, ale též způsobu podání výpovědi (pomlky, jistota přednesu atd.) a celkového průběhu výslechu.⁷¹ Zachycení způsobu podání výpovědi může být přitom zcela zásadním pro hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (je-li výpověď svědka nevěrohodná, nemá správce daně svědkem tvrzené skutečnosti za prokazané), blíže viz čl. 18 odst. 8 MI.

Čl. 16

Vedení a nahlížení do spisu

(1) Ke skutečnostem, které nevyplývají z daňového spisu (např. z podání daňového subjektu, podání třetí osoby na výzvu k poskytnutí údajů, protokolu nebo úředního záznamu), nelze přihlížet. Nejsou-li totiž důkazy obsaženy ve spise, nemá ani skutkový stav, který vzal správce daně za základ svého rozhodnutí, oporu ve spise.

(2) Při vedení kontrolní části spisu⁷² je třeba klást velký důraz na to, aby spis obsahoval všechny písemnosti týkající se daňové kontroly⁷³ a aby písemnosti byly řazeny chronologicky (v časové posloupnosti) a byly označeny jednotlivými pořadovými čísly.

(3) Ústavním požadavkem na rozhodování při správě daní je existence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace, která je základním předpokladem řádně vedeného daňového řízení a rozhodnutí v něm přijímaných.⁷⁴

(4) Vyhledávací část spisu, do které daňový subjekt zpravidla nemůže nahlédnout⁷⁵ (daňový subjekt může nahlédnout do soupisu písemností, z nichž nebude patrný obsah písemností⁷⁶), neslouží k „zatajování“ důkazních prostředků. Jinak řečeno důkazní prostředky opatřené v rámci DK patří primárně do kontrolní části spisu (rovina nalézací) a jen při splnění podmínek uvedených v § 65 odst. 1 DŘ je možno založit písemnosti do vyhledávací části spisu.

(5) Při nahlížení do spisu je třeba v souladu se zásadou součinnosti snažit se vyhovět racionálním požadavkům daňového subjektu a zvolit způsob pořízení kopií ze spisů, který daňový subjekt požaduje⁷⁷ (např. daňový subjekt si písemnost vyfotí svým fotoaparátem).

Čl. 17

Dokazování

(1) Dokazování provádí v souladu s § 92 odst. 1 DŘ příslušný správce daně. **Dokazováním** je třeba rozumět zákonem upravený procesní postup správce daně, v jehož rámci získává relevantní informace o skutkovém stavu věci (skutečnostech rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně).

⁷¹ Musil, J; Konrád, Z; Suchánek, J. Kriminalistika. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, str. 282.

⁷² Srov. čl. 5 metodické informace č. 26/2020 Administrativní úkony příslušníků oddělení daňových kontrol celních úřadů Celní správy České republiky související s přípravou, prováděním a ukončením daňové kontroly.

⁷³ Analogicky lze citovat z rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS: „Správní spis tvoří všechny dokumenty týkající se téže věci. Toto pravidlo se neuplatní pouze tehdy, stanoví-li zákon jinak. Na protokoly o výsleších svědků, byť nezákonně pořízené, se však žádná taková výjimka nevztahuje, tyto protokoly tak musí zůstat součástí spisu.“

⁷⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18.

⁷⁵ Správce daně může povolit nahlédnutí do vyhledávací části spisu dle § 66 odst. 3 DŘ.

⁷⁶ Písemnosti jsou např. označeny jen jako „Vlastní písemnost“ a „Došlá písemnost“.

⁷⁷ Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011-82.

(2) Proces dokazování sestává z několika jednotlivých fází, a to z vyhledání důkazů, opatření důkazů, provedení důkazů, prověření důkazů a hodnocení důkazů. Tyto fáze se při dokazování v rámci DK jednotlivě prolínají, jsou vzájemně spjaté a mohou se opakovat.

Příklad k procesu dokazování: správce daně získá indicie, že subjekt „B“ disponuje listinami, které by mohly být důkazním prostředkem u subjektu „A“, u kterého je prováděna DK. Úřední osoba zatelefonuje subjektu „B“ a dotáže se na listiny, přičemž subjekt existenci listin potvrdí (vyhledání důkazů). Správce daně si následně vyžádá (např. výzvou dle § 93 odst. 4 DŘ) u subjektu „B“ listiny, přičemž subjekt „B“ je správci daně poskytne (obstarání důkazů). Úřední osoba si listiny přečte a zhodnotí (provedení důkazů). Aby správce daně mohl dosáhnout skutkových zjištění, prověřuje pravost a pravdivost listiny, jakož i úplnost uvedených informací, a srovnává informace s jinými důkazy (prověřování důkazů). Uvedený postup vyústí v intelektuální proces správce daně (hodnocení důkazů), jehož výsledkem budou skutková zjištění.

Příklad k opakování procesu dokazování: správce daně realizuje všechny fáze dokazování, přičemž hodnocení důkazů vyústí v dosavadním výsledku kontrolního zjištění. Daňový subjekt se k výsledku kontrolního zjištění vyjádří a navrhne jeho doplnění, což správce daně shledá důvodným, a proto správce daně znovu realizuje jednotlivé fáze dokazování.

(3) Pro potřeby aplikační praxe správce daně je vhodné rozlišovat pojmy důkazní prostředek a důkaz. **Důkazním prostředkem**⁷⁸ je třeba rozumět nosič informace (např. svědek, listina) a zároveň i procesní činnost správce daně směřující k poznání skutkového stavu (např. výslech svědka, čtení listiny).⁷⁹ **Důkazem** je relevantní informace či přímý poznatek získaný z důkazního prostředku v průběhu dokazování (jde o výsledné informace, které podléhají prověření a hodnocení).⁸⁰ Přitom „důkaz neslouží ke zjištění materiální pravdy, ale k prokázání pravdivosti skutkového tvrzení (výroku). To zdůrazňuje i Karel Engliš, když píše: „Dokazujeme-li tedy, co je pravda, dokazujeme pravdivost svého soudu o skutečnosti. To musí být předem jasno, že předmětem důkazu není nikdy skutečnost, nýbrž náš soud o skutečnosti, náš poznatek o skutečnosti, co o skutečnosti vypovídáme“⁸¹. Jinak řečeno správce daně v daňovém řízení neprokazuje vlastní skutečnost, ale prokazuje svůj úsudek o daňově relevantních skutečnostech.⁸²

(4) Skutková zjištění nejsou tvořena všemi důkazy zjištěnými z provedených důkazních prostředků. „Zjistit nějakou skutečnost znamená podrobit provedené důkazy procesu hodnocení“ (srov. čl. 17 odst. 10 MI), v němž se jednotlivé důkazy klasifikují z hlediska závažnosti (způsobivosti přispět k objasnění a prokázání dokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich vyhledání, obstarání, fixace a provedení) a věrohodnosti (pravdivosti). **Zjištěnou skutečností (skutkovým zjištěním) se rozumí výsledek hodnocení důkazů, a to i z hlediska úplnosti a správnosti.** Zjištěné skutečnosti tedy vycházejí z provedených důkazních prostředků,

⁷⁸ Podle § 93 odst. 1 DŘ lze jako důkazních prostředků 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 předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

⁷⁹ Z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24.6.2020, čj. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS lze citovat: „[48] Důkazním prostředkem se rozumí procesní postup (činnost) správce daně, který slouží k objasnění a poznání skutkové okolnosti, která má být zjištěna. Jde o formu poznání skutkové okolnosti. Obecně se bude jednat o všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci; tedy například výslech svědka či znalce, čtení listin, poslech zvukového záznamu apod.“

⁸⁰ Z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24.6.2020, čj. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS lze citovat: „[49] Důkazem je přímý poznatek (informace) o skutkové okolnosti, který je získán z pramene důkazu použitím důkazního prostředku. Půjde o znalecký posudek, výpověď svědka, obsah nahrávky či listiny.“

⁸¹ POLČÁK, Radim ; PŮRY, František ; HARAŠTA, Jakub a kolektiv. *Elektronické důkazy v trestním řízení*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015. 253 s. Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, Edice Scientia č. 542, str. 37. ISBN 978-80-210-8073-7.

⁸² Srov. textové znění § 92 odst. 7 DŘ: „Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků.“

ale aby se z důkazů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit intelektuální proces hodnocení důkazů.⁸³

(5) **Důkazní břemeno daňového subjektu:** daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu je založeno na povinnosti daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních⁸⁴ (§ 92 odst. 3 DŘ), tedy daňový subjekt tíží důkazní břemeno. Správci daně je přiznáno oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 DŘ), čímž přeneše důkazní břemeno na daňový subjekt. Důkazní břemeno se v nalézacím daňovém řízení často „přelévá“ mezi správcem daně (§ 92 odst. 5 DŘ) a daňovým subjektem (§ 92 odst. 3 a 4 DŘ). Neunesli-li daňový subjekt své důkazní břemeno, jde právní důsledek z toho plynoucí (např. nepřiznání nároku na vrácení daně, přistoupení ke stanovení daně kvalifikovaným odhadem, tj. podle pomůcek) k jeho tíži. Smyslem pravidel o důkazním břemenu je umožnit správci daně vydat meritorní rozhodnutí poté, kdy bylo dokazování skončeno s tím, že se nepodařilo zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (pravidla o důkazním břemenu neslouží jako pomocný nebo náhradní prostředek zjištění a doplnění relevantních poznatků).⁸⁵

(6) Správci daně je uložena povinnost dbát toho, aby byly zjištěny co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 2 DŘ). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací⁸⁶. Správci daně není ani uložena povinnost zjistit z moci úřední skutkový stav bez důvodných pochybností (téměř s absolutní jistotou), a to přesto, že DK může mít v některých případech téměř „vyšetřovací charakter“^{87,88}. V případě, kdy však po skončení dokazování panuje nadále nejistota o rozhodných skutečnostech, uplatní se pravidla o důkazním břemenu.

Příklad – neunesení důkazního břemene:

V rámci DK, jejímž předmětem byla vratka daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o SPD, správce daně vyzval daňový subjekt podle § 92 odst. 4 DŘ k prokázání toho, že daňový subjekt použil fakticky topné oleje pro výrobu tepla. Daňový subjekt neunesl na výzvu své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ a neprokázal s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, že topné oleje byly fakticky použity pro výrobu tepla. Vzhledem k tomu, že se nepodařilo spolehlivě zjistit skutkový stav, je nepřiznání nároku na vrácení daně nebo doměření daně realizováno v souladu s pravidly o důkazním břemenu, přičemž daň bude stanovena dokazováním.

Příklad – prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně:

V rámci DK, jejímž předmětem byla vratka daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o SPD, bylo správcem daně zjištěno a jednoznačně prokázáno (tzn. téměř se stoprocentní

⁸³ Srov. bod 50 rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS.

⁸⁴ Viz např. rozsudek NSS ze dne 30.5.2018, čj. 6 Afs 76/2018 – 26, případně rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017.

⁸⁵ SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2014. xiv, 193 s. brož. (Právní instituty), ISBN:978-80-7400-520-6, str. 25 – 26.

⁸⁶ Zásada vyšetřovací se nejčastěji projevuje (zejména v trestním řízení nebo v řízení o přestupku) povinností orgánu veřejné moci zjistit z moci úřední skutečný stav věci bez důvodných pochybností.

⁸⁷ Především jde o případy, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, přestože mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, nebo jej sice podá, ale tvrdí daň v jiné než zákonné výši, a dále je nečinný. V takové situaci vykonává správce daně své pravomoci „vyšetřovacím“ způsobem za účelem dosažení cíle správy daní, tj. za účelem zjištění a stanovení daně ve správné výši a zabezpečení její úhrady. Pokud by tomu tak nebylo, bylo by postavení daňového subjektu, který je poctivý a se správcem daně spolupracuje, horší než postavení nepoctivého daňového subjektu.

⁸⁸ „Správné zjištění okolností rozhodných pro stanovení daně je velice složitou kategorií ... Práci správce daně lze tak bez nadsázky porovnat s prací špičkového kriminalisty, který musí také úplně a objektivně zabezpečit skutkový stav. Správce daně při kontrole správnosti vykázané daně vychází ze zjištěného skutkového stavu, který právně kvalifikuje a za jehož pomoci vypočte správnou výši daně, kterou porovná s výší daně daňovým subjektem přiznané. DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, a.s., 2006, str. 171.

jistotou), že daňový subjekt nakoupené topné oleje, u kterých uplatňuje nárok na vrácení daně, neužil pro výrobu tepla, ale dále je přeprodal jinému subjektu. Nepřiznání nároku na vrácení daně je realizováno dokazováním s tím, že byl plně zjištěn skutkový stav věci (nejsou aplikována pravidla o důkazním břemenu daňového subjektu).

(7) Při vedení dokazování lze rozlišovat **předmět dokazování** (okruh skutečností, které je nutné v řízení dokazovat) a **rozsah dokazování** (množství a kvalita důkazů, jimiž má být předmět dokazování prokázán, tzn. důkazní standard). V daňovém řízení jsou předmětem dokazování obecně skutečnosti vztahující se ke konstrukčním prvkům jednotlivé daně⁸⁹, která je předmětem DK. Přitom je třeba si uvědomit, že předmět a rozsah DK není totožný s předmětem a rozsahem dokazování.

Příklad⁹⁰

DK byla provedena u daňového subjektu, který uplatnil nárok na vrácení daně podle § 57 zákona o SPD za kalendářní čtvrtletí, tedy subjekt prokazuje skutečnou spotřebu minerálních olejů.

- ***Předmět DK:** vrátka daně podle § 57 zákona o SPD za konkrétní zdaňovací období (např. 1. čtvrtletí 2021).*
- ***Rozsah DK:** nákup minerálních olejů.*
- ***Předmět dokazování:** veškeré skutečnosti související s nákupem minerálních olejů tak, aby panoval soulad stavu formálněprávního se stavem hmotněprávním.*
- ***Rozsah dokazování** lze demonstrovat takto. Daňový subjekt předloží správci daně v rámci DK doklady o prodeji minerálních olejů. Správce daně je zhodnotí tak, že doklady neobsahují obligatorní zákonné náležitosti (např. absentuje daňové identifikační číslo prodávajícího, sazba spotřební daně platná v den uvedení minerálních olejů do volného daňového oběhu, datum vystavení dokladu) a že neprokazují s dostatečnou mírou pravděpodobnosti nákup minerálních olejů. Správce daně proto vyzve daňový subjekt dle § 92 odst. 4 DŘ k prokázání nákupu minerálních olejů a ve výzvě uvede pochybnosti o předložených dokladech. Daňový subjekt navrhne výslech konkrétní osoby, od které minerální oleje koupil. Tato osoba u výslechu podá výpověď v tom duchu, že skutečně došlo k prodeji minerálních olejů daňovému subjektu a upřesní datum vystavení dokladu a subjekt (právníckou osobu), který minerální oleje de iure daňovému subjektu prodal. Správce daně se s tímto rozsahem dokazování nespokojí a dospěje k názoru, že je nutné získat větší množství důkazů (rozšířit rozsah dokazování) pro to, aby mohla být stanovena vrátka daně. Správce daně proto výzvou podle § 57 odst. 1 ve spojení s § 93 odst. 4 DŘ vyzve domnělého prodávající (právníckou osobu) k poskytnutí informací a důkazních prostředků. Domněle prodávající (právnícká osoba) na výzvu odpoví tak, že minerální oleje daňovému subjektu nikdy neprodal. Správce daně nyní dospěje ke skutkovým zjištěním, že daňový subjekt s dostatečnou mírou pravděpodobnosti neprokázal nákup minerálních olejů (tedy neunesl své důkazní břemeno), a proto mu nesvědčí nárok na vrácení daně.*

(8) **K důkaznímu standardu v daňovém řízení:**⁹¹ obecně platí, že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně (ex post), prokázat s absolutní jistotou; vždy jde o otázku určité míry pravděpodobnosti.⁹² Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 DŘ nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale daňovému subjektu postačí pro unesení svého důkazního břemene prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností.

⁸⁹ U spotřební daně je obecně předmětem dokazování vždy to, kdo je plátcem daně ve smyslu § 4 zákona o SPD, dále skutečnost, zda plátcem daně vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 9 zákona o SPD a v jakém zdaňovacím období, dále správnost základu daně a použití správné sazby daně.

⁹⁰ Smyslem příkladu je demonstrovat rozdíly mezi předmětem DK, rozsahem DK, předmětem dokazování a rozsahem dokazování tak, aby úředním osobám byly zřejmé myšlenkové úvahy při vedení dokazování.

⁹¹ Srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS.

⁹² Nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, č. 156/2014 Sb. ÚS.

Stejně jako v jiných řízeních nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty.

(9) Vymezení předmětu a rozsahu dokazování je důležité i pro **posouzení, zda provést, nebo neprovést důkazní prostředky navrhované daňovým subjektem**, neboť správce daně může odmítnout provést daňovým subjektem navržené důkazní prostředky pouze z racionálních důvodů⁹³:

- I. tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení,
- II. důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit skutečnost relevantní pro řízení, tzn. ve vztahu k relevantní skutečnosti nedisponuje vypovídací potenciál,
- III. nadbytečnost důkazu, tj. určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již dosavadním dokazováním ověřeno nebo vyvráceno v souladu s důkazním standardem.

(10) **Hodnocení důkazů** je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 DŘ⁹⁴ a podle které správce daně není při hodnocení důkazů vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků. Hodnocení důkazů představuje v rámci DK pro správce daně nejtěžší činnost (přitom hodnocení důkazů musí být obsaženo jak v dosavadním výsledku kontrolního zjištění, tak v konečném výsledku kontrolního zjištění). Hodnocení důkazů ve výsledku kontrolního zjištění spočívá de iure v tom, že správce daně určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků⁹⁵ (resp. o které důkazy opřel svá skutková zjištění), a dále uvede, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce⁹⁶. Existují-li při hodnocení důkazů rozpory mezi tím, co se podává z jednotlivých provedených důkazů, což nebývá neobvyklá situace, je správce daně povinen přesvědčivě odůvodnit, jakým způsobem se s těmito rozpory vypořádal a z jakých důvodů uvěřil jedné z protichůdných skutkových verzí⁹⁷ (např. z jakého důvodu uvěřil jednomu svědkovi a druhému nikoli).

(11) Hodnocení důkazů přitom nelze ztotožňovat s pouhým vylíčením (popisem) procesního průběhu DK, které neodpovídá výše uvedeným požadavkům kladeným na hodnocení důkazů. V rovině aplikační praxe je vhodné, aby písemnost, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, byla obsahově rozdělena do dvou částí, kdy v jedné části bude vylíčen procesní průběh daňové kontroly, aby bylo možné zasadit DK do určitého časového rámce (tj. v jakých intervalech probíhaly úkony DK) a poznat rozsah prováděné kontrolní činnosti (jaké úkony byly činy a v jaké četnosti), a v druhé části bude uveden vlastní výsledek kontrolního zjištění, tj. k jakým věcným závěrům správce daně při kontrolní činnosti dospěl a jak hodnotil důkazy.

(12) **Schéma dokazování v rámci DK:** zjednodušeně řečeno správce daně při provádění dokazování v rámci DK musí mít neustále na paměti předmět a rozsah dokazování, který pravidelně aktualizuje v návaznosti na případnou změnu v poznání daňově relevantních skutečností, a realizuje jednotlivé fáze dokazování.

⁹³ S ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09.

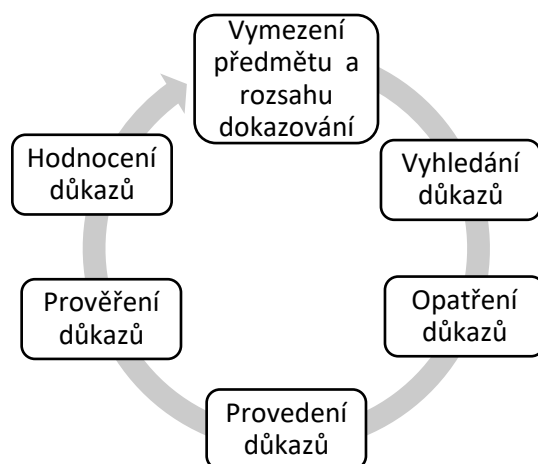
⁹⁴ Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

⁹⁵ Srov. formulaci v § 92 odst. 5 DŘ.

⁹⁶ Srov. formulaci v § 102 odst. 4 DŘ, která je relevantní z toho důvodu, že zpráva o DK, jejíž součástí je výsledek kontrolního zjištění, může být považována za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 3 DŘ.

⁹⁷ Např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2006, č. j. 6 As 47/2005-84.

Příklad aktualizace rozsahu dokazování: je-li předmětem dokazování množství vybraných výrobků uvedených v konkrétním zdaňovacím období do volného daňového oběhu a správce daně se co do rozsahu dokazování spokojil s evidencí předloženou daňovým subjektem, o které správce daně nemá pochybnosti, musí správce daně po získání informací od policejního orgánu svědčících o tom, že předložená evidence je nesprávná a neprůkazná, aktualizovat rozsah dokazování a vyhledat a opatřit si větší množství kvalitnějších důkazů (např. z trestního spisu).



Čl. 18 K důkazním prostředkům

(1) **Listiny**, za které daňový řád považuje i datové zprávy⁹⁸, lze členit na veřejné a soukromé listiny.

(2) Veřejné listiny (§ 94 DŘ) jsou listiny vydané orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci a listiny, které jsou zákonem prohlášeny za veřejnou (např. doručenka dle § 51 odst. 1 DŘ). U veřejných listin platí tzv. presumpce pravosti a pravdivosti listiny, tzn. listina potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo tvrzeno. Vydá-li veřejnou listinu orgán cizího státu, může správce daně (zejména má-li pochybnosti o pravosti listiny) vyžadovat ověření pravosti úředního razítka a podpisu na listině.

(3) Soukromé listiny jsou takové listiny, které nejsou veřejnými listinami (může to být např. písemné právní jednání, daňový doklad, doklad o prodeji, účtenka, prohlášení o právně významné skutečnosti, dopis, novinová zpráva apod.). U soukromé listiny lze rozlišovat dvě její klíčové vlastnosti, a to pravost (tj. zda pochází od vystavitele) a pravdivost listiny (tj. zda obsah skutečností uvedených v listině odpovídá skutečnosti). To, zda je listina pravá a pravdivá, správce daně posuzuje v rámci dokazování nepřímou, neboť předmětem dokazování v rámci DK není pravost nebo pravdivost listiny, ale jsou jím daňově relevantní skutečnosti, o kterých může listina svědčit, přičemž správce daně dokazuje svůj úsudek o věci (srov. čl. 17 odst. 3 MI).

(4) Dokazování listinou se provádí tak, že ji úřední osoba přečte a založí do spisu. V rámci hodnocení důkazů správce daně určí, zda informaci vyplývající z listiny má, nebo nemá za prokázanou, a to v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a v návaznosti na jiné důkazy, které jsou součástí spisu. Dojde-li správce daně v rámci dokazování k závěru, že skutečnosti vyplývající z listiny nemá za prokázané, musí být správce daně schopen unést své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

(5) **Znalecký posudek** se podává v listinné podobě nebo, souhlasí-li s tím zadavatel, v elektronické podobě; lze jej podat též ústně do protokolu.⁹⁹ Je-li při dokazování

⁹⁸ § 94 odst. 3 DŘ.

⁹⁹ § 27 odst. 1 zákona o znalcích.

navrhováno provedení důkazního prostředku – znaleckého posudku, je z pohledu „důkazní síly“ lhostejné, zda si znalecký posudek opatří správce daně ustanovením znalce, nebo zda daňový subjekt předloží již vyhotovený znalecký posudek; jinak řečeno znalecký posudek opatřený daňovým subjektem je naroveň znaleckému posudku, který si opatřil správce daně. Správce daně by měl vždy posoudit, zda se skutečně jedná o znalecký posudek (pokud listina označená jako znalecký posudek neobsahuje veškeré zákonné náležitosti, nejedná se o znalecký posudek). Zcela zásadní při posuzování relevance posudku je také to, jaké bylo zadání znaleckého posudku a jakými podklady znalec disponoval. Znalecký posudek musí obsahovat podle § 28 odst. 2 zákona o znalcích tyto náležitosti: a) titulní stranu, b) zadání, c) výčet podkladů, d) nález, e) posudek, f) odůvodnění v rozsahu umožňujícím přezkoumatelnost znaleckého posudku, g) závěr, h) je-li to možné, přílohy potřebné k zajištění přezkoumatelnosti znaleckého posudku, ch) znaleckou doložku a i) otisk znalecké pečeti. Má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné (formálně bezvadné) znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodnutí skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výsledku znalce, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namíste přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.¹⁰⁰

(6) **Odepření výpovědi:** obecně platí, že každá osoba je povinna podat správci daně vysvětlení nebo svědeckou výpověď. Odepřít svědeckou výpověď nebo odepřít podat vysvětlení je oprávněn ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým¹⁰¹. Rovněž nesmí být vyslechnuta osoba, která by porušila povinnosti spojené s utajováním informací¹⁰² nebo která by porušila zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti (ledaže by byla zproštěna povinnosti zachovávat mlčenlivost anebo by tato povinnost byla prolomena přímo ze zákona). Pro potřeby aplikační praxe je nutno zdůraznit, že odepřít výpověď nelze jako celek, ale toliko v části, v níž jsou dány důvody pro odepření svědecké výpovědi. Jinak řečeno právo svědka odepřít výpověď se nevztahuje na výpověď en bloc, nýbrž na jednotlivé otázky správce daně (správci daně nepřísluší posuzovat relevanci důvodů odmítnutí)¹⁰³. Pokud tedy správce daně poučí svědka o možnosti odepřít výpověď a svědek ihned odepře odpověď pro celou výpověď, měl by správce daně dále postupovat tak, že poučí osobu o tom, že výpověď nelze odepřít jako celek, a položí ji relevantní otázky (ve vztahu k položeným otázkám může svědek odepřít výpověď).

¹⁰⁰ Rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, čj. 7 Afs 50/2010 - 60, č. 2138/2010 Sb. NSS.

¹⁰¹ Podle § 22 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, je osobou blízkou 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. K tomu lze dodat, že Ústavní soud dospěl k závěru, že pojem osoby blízké je nutno vykládat rozšiřujícím výkladem, resp. lze citovat z nálezu ze dne 31. 7. 2018, sp. zn. II. ÚS 955/18: „... v případě, kdy mezi dotčenými osobami není dán vztah rodinný, se jedná o osoby blízké jen tehdy, existuje-li mezi nimi vztah citový, a to tak silný, že by újmu jedné osoby pociťovala druhá osoba jako újmu vlastní. V tomto směru je proto třeba trvat na tom, že v každém individuálním případě je namíste bedlivě zkoumat, zda se o takový vztah skutečně jedná či nikoliv ... Na straně druhé je však obecně známou pravdou, že přátelství může v některých případech představovat stejně pevné anebo dokonce i silnější pouto, nežli je tomu u rodinných vztahů. V této souvislosti lze připomenout i známé rčení, podle kterého si nikdo nevybírá vlastní rodinu, nýbrž právě své přátele.“

¹⁰² Jde o povinnosti stanovené zákonem č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰³ Lze přiměřeně odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2013, sp. zn. I. ÚS 4642/12, jehož dílčí závěry lze pro správu daní analogicky aplikovat.

(7) **Provedení výsledku svědka**¹⁰⁴: před prováděním vlastního výsledku je nutné se na něj připravit. Příprava výsledku by měla spočívat zejména v analýze dosud shromážděných důkazních prostředků¹⁰⁵, v analýze osobnosti vyslýchaného¹⁰⁶ a v tom, aby byla vyslychající úřední osoba na provedení výsledku dostatečně koncentrovaná. Pro správné vedení výsledku je třeba aplikovat tyto základní taktické postupy: 1) formování psychologického kontaktu mezi vyslychajícím a vyslychaným (zejména v úvodním stadiu výsledku), 2) analýza výpovědi v průběhu výsledku, 3) pomoc vyslychanému k překonání zdánlivě zapomenutého¹⁰⁷, 4) psychologické působení na lživě vypovídajícího za účelem získání pravdivé výpovědi. Z kriminalistické vědy si lze vypůjčit rozlišení výsledku na tři stadia¹⁰⁸:

- a) úvodní stadium výsledku – splnění procesních formalit (zejména prokázání totožnosti, seznámení s předmětem výsledku, poučení osoby zúčastněné na správě daní o jejích právech a povinnostech).
- b) stadium souvislého líčení (monolog) – po poučení a seznámení s předmětem výsledku vyzve úřední osoba vyslychaného, aby uvedl, co je mu o předmětné věci známo. Vyslychaný by se měl spontánně rozhovořit, úřední osoba by neměla vyslychaného zbytečně přerušovat, pokud zjevně neodbočuje od tématu, případně by jej měla vybídnout, aby ve výpovědi pokračoval nebo ji rozvinul. Výpověď se protokoluje v přímé řeči v první osobě čísla jednotného.
- c) stadium otázek a odpovědí (dialog) – úřední osoba pokládáním otázek, které nesmí být úskočné nebo sugestivní (navozující odpověď), doplňuje, upřesňuje, konkretizuje, prověřuje spontánní výpověď vyslychaného. Úřední osoba může předkládat důkazní prostředky za účelem pomoci vyslychanému k překonání zdánlivě zapomenutého nebo působení na lživě vypovídající osobu. Otázky je oprávněn klást také daňový subjekt, kdy úřední osoba by měla daňovému subjektu vytyčit prostor, ve kterém může toto své právo realizovat.¹⁰⁹ Otázky a odpovědi na ně se protokolují v přímé řeči, pokud možno doslovně.

¹⁰⁴ Jde o parafrázi kapitoly 34 Výslech a konfrontace z publikace Musil, J; Konrád, Z; Suchánek, J. Kriminalistika. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2004, str. 327 - 337.

¹⁰⁵ Vymezení všech dosud zjištěných skutečností, vztahu mezi skutečnostmi, nalezení rozporů a mezer v dosud zjištěných skutečnostech, které je třeba výsledkem odstranit.

¹⁰⁶ V návaznosti na dostupné informace a na přímé pozorování vyslychaného v počátečním stadiu výsledku.

¹⁰⁷ V rámci tohoto postupu nesmí být úřední osobou pokládány vyslychanému otázky úskočné nebo sugestivní (navozující odpověď). Postup spočívá správně v tom, že úřední osoba v situaci, kdy si vyslychaný nemůže na situaci nebo její bližší okolnosti vzpomenout, sdělí vyslychanému objektivně zjištěné informace (např. předešlé výpovědi jiných svědků) a případně mu i předloží některé důkazní prostředky (listiny – daňové doklady, fotografie), aby si vyslychaný vzpomněl na danou situaci a mohl dále vypovídat. Případně postup může spočívat v tom, že úřední osoba se pokusí navodit vhodnější výslechové prostředí, tzn. např. nabídne vyslychanému teplý nápoj za účelem, aby se vyslychaný uklidnil a nebyl nadměrně vystresovaný, případně úřední osoba psychologicky působí na city a rozum vyslychaného v souladu s etickými pravidly a zásadou zákonnosti apod.

¹⁰⁸ Využití jednotlivých stádií závisí plně na uvážení úřední osoby, která provádí výslech. Např. je-li úřední osoba toho názoru, že by stadium souvislého líčení nebylo k provedení výsledku přínosné, nemusí jej využít a po úvodním stadiu výsledku může přejít přímo ke stadiu otázek a odpovědí.

¹⁰⁹ Např. úřední osoba daňovému subjektu sdělí, že otázky může svědkovi klást až tehdy, když k tomu bude úřední osobou vyzván (v praxi toto odpovídá tomu, že nejprve klade otázky úřední osoba a pokud tato nemá dalších otázek, předá prostor pro kladení otázek daňovému subjektu). Jiný postup může vypadat tak, že úřední osoba daňovému subjektu sdělí, že prostor pro kladení otázek mu bude dán ke konci výsledku (viz předchozí věta) a že pokud bude chtít v průběhu výsledku svědkovi položit otázku, nechť dá úřední osobě signál (např. zvednutím ruky), a úřední osoba mu předá dle svého uvážení slovo pro kladení otázek.

(8) **Hodnověrnost svědecké výpovědi** posuzuje správce daně s přihlédnutím:¹¹⁰

- a) k tomu, jaký má svědek vztah k daňovému subjektu a k projednávané věci,
- b) k tomu, jaká je jeho rozumová a duševní úroveň,
- c) k okolnostem, jež doprovázely jeho vnímání skutečností, o nichž vypovídá,
- d) k chování při výslechu a ke způsobu reprodukce vnímaných skutečností,
- e) k poznatkům získaným na základě hodnocení jiných důkazů.

Svědeckou výpověď učiněnou osobou, která má k daňovému subjektu blízký poměr (jde např. o příbuzného nebo osobu blízkou, o zaměstnance daňového subjektu), nelze považovat jen z tohoto důvodu za nevěrohodnou. Je však možno hodnotit motivaci konkrétního svědka vypovídat určitým způsobem, resp. je-li svědek motivován, ať již negativně či pozitivně, aby jeho svědectví vedlo k určitému výsledku řízení, snižuje tato skutečnost věrohodnost jeho výpovědi. Rozhodujícím kritériem při posuzování věrohodnosti výpovědi je to, nakolik je výpověď svědka souladná s jinými provedenými důkazy, resp. zda dosud zjištěné skutečnosti potvrzuje, doplňuje nebo vyvrací, případně zakládá rozpory. Ne každý rozpor ve výpovědi zakládá nevěrohodnost výpovědi svědka. K závěru o nevěrohodnosti svědka vedou jen závažné rozpory v jeho výpovědi. Případné rozpory je třeba hodnotit i vzhledem k okolnostem věci, např. k časovému odstupu výpovědi svědka od příslušné skutečnosti. Pokud se obsah výpovědi svědka liší od jiných zjištěných skutečností pouze v dílčích detailech, nelze pro tento důvod konstatovat nevěrohodnost výpovědi – zejména vyjadřuje-li se k událostem starým několik let. Je-li věrohodnost výpovědi svědka výrazně oslabena, je následkem to, že takový důkaz bude zpravidla jen součástí logického důkazního řetězce, který nenarušuje, nikoli důkazem rozhodujícím. Ohledně chování svědka je pro hodnocení výslechu významná zejména jeho přesvědčivost, jistota, plynulost výpovědi a ochota odpovídat na otázky. Jako negativní je vnímáno např. nejisté chování svědka, nebo pokud svědek nedokáže některé skutečnosti věrohodně vysvětlit. Na druhou stranu, důvodem těchto jevů nemusí být to, že svědek při své výpovědi neuvádí pravdu. Nervozita může pramenit již z toho, že se svědek při podání výpovědi nachází v nezvyklé a nepříjemné situaci, případně si na některé skutečnosti nedokáže vzpomenout. Vnější obraz svědkovy výpovědi ovlivňuje např. i jeho věk, zdravotní a psychický stav. Všechny tyto vlivy je třeba vzít při posuzování věrohodnosti konkrétní svědecké výpovědi v úvahu.

ČÁST PÁTÁ UKONČENÍ DAŇOVÉ KONTROLY

Čl. 19

Výsledek kontrolního zjištění

(1) Správce daně je povinen dle § 88 odst. 1 DŘ na základě provedené kontrolní činnosti sepsat výsledek kontrolního zjištění (dále také „**VKZ**“), jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů (k hodnocení důkazů srov. čl. 17 odst. 10 a 11 MI).

(2) U VKZ daňový řád rozlišuje, zda se jedná o výsledek dosavadní, nebo konečný. Rozdíl mezi dosavadním a konečným VKZ spočívá (procesně) v tom, zda se jedná o prvotní verzi zjištění¹¹¹, anebo o verzi finální, která již byla případně podrobena seznámení, resp. projednání s daňovým subjektem a ve které byly případně zohledněny výhrady daňového subjektu¹¹². Naproti tomu rozdíl mezi oběma VKZ nelze chápat ve

¹¹⁰ Srov. článek MOTYČKA, Petr. Věrohodnost výpovědi svědka. *epravo.cz* [online]. EPRAVO.CZ, publikováno 15. 2. 2018 [citováno 29. 9. 2020]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/verohodnost-vypovedi-svedka-107106.html>.

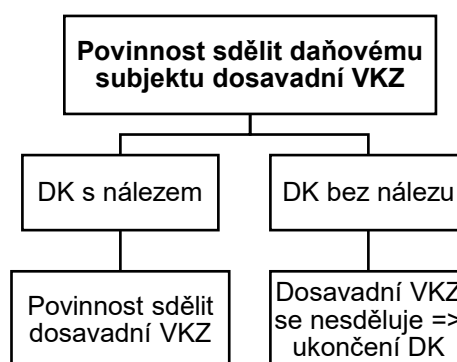
¹¹¹ O prvotní verzi kontrolního zjištění se jedná i tehdy, dochází-li k opakovanému postupu podle § 88 odst. 1 až 4 DŘ z důvodu, že došlo k podstatné změně dosavadního výsledku kontrolního zjištění na základě vyjádření daňového subjektu k tomuto výsledku.

¹¹² Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., str. 111.

vztahu ke kompletnosti či kvalitě daného zjištění, protože i dosavadní VKZ musí být kompletní a kvalitní (jen dosud nebyl podroben interakci s daňovým subjektem).

(3) K obsahu VKZ srov. zejména čl. 17 odst. 11 MI. Označení dokumentu, ve kterém bude dosavadní VKZ obsažen, daňový řád nespecifikuje, a proto může být dosavadní VKZ obsažen v protokolu o ústním jednání v případech, kdy je VKZ sdělován daňovému subjektu osobně při jednání, anebo v samostatné písemnosti¹¹³ v případech, kdy je VKZ daňovému subjektu doručován (např. bez ústního projednání).

(4) Správci daně je v § 88 odst. 2 DŘ uložena povinnost sdělit daňovému subjektu dosavadní VKZ a stanovit lhůtu pro případné vyjádření tehdy, pokud na základě daňové kontroly dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, resp. pokud se jedná o DK s nálezem¹¹⁴. Pokud se jedná o DK bez nálezu¹¹⁴, správce daně nesděljuje daňovému subjektu dosavadní VKZ a rovnou přistoupí k ukončení daňové kontroly (čl. 21 MI).



(5) Daňovému subjektu v rámci DK svědčí právo na vyjádření¹¹⁵ k dosavadnímu VKZ (toto právo vychází z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a je konkretizováno v § 88 odst. 3 a 4 DŘ), které sestává zejména¹¹⁶ z oprávnění:

- a) vznést výhradu k dosavadnímu VKZ (tzn. vyslovit nesouhlas se závěry vyjádřenými správcem daně nebo se způsobem provedení důkazních prostředků),
- b) podat návrh na doplnění dosavadního VKZ (tzn. provedení dalších důkazních prostředků).

¹¹³ Tato písemnost může být označena např. těmito způsoby: „Dosavadní výsledek kontrolního zjištění“, „Sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění“, „Úřední záznam o dosavadním výsledku kontrolního zjištění“.

¹¹⁴ Kontrola s nálezem je kontrola, na základě které má dojít k vydání rozhodnutí o stanovení daně (nejčastěji daň bude stanovena v jiné výši, než kterou tvrdil daňový subjekt v daňovém přiznání, resp. z moci úřední). Kontrolu bez nálezu lze vymezit jako kontrolu, kdy dosavadní VKZ nenasvědčuje tomu, že by daňová povinnost nebyla splněna a mělo by dojít ke stanovení daně z moci úřední, popřípadě ke stanovení daně nad rámec tvrzené částky. O kontrolu bez nálezu se jedná i tehdy, pokud je prováděna ve vztahu k podanému daňovému tvrzení a nejsou zjištěny žádné skutečnosti zpochybňující správnost tvrzené výši daně.

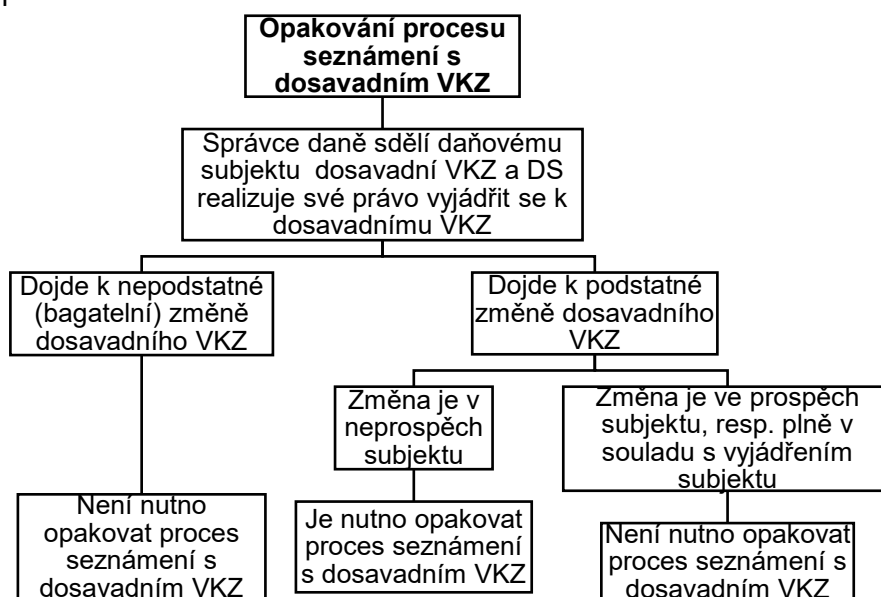
¹¹⁵ Právo na vyjádření je součástí ústavní práva být slyšen. Přitom „... právo být slyšen (v užším slova smyslu), ... lze ... vymezit jako právo každého vyjádřit v řízení svůj názor ke všem podstatným a významným skutečnostem projednávaným v řízení a na to navazující povinnost daňového orgánu odpovědně vyjádření daňového subjektu vyhodnotit a vzít v potaz při rozhodování o věci samé.“ BRAŽINA, Radislav; LIŠKA, Michal. *Právo být slyšen ve správním a daňovém řízení*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2017. Str. 148. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, edice Scientia, sv. č. 606. ISBN 978-80-210-8895-5 (brož.), 978-80-210-8896-2 (online).

¹¹⁶ Jde o tzv. demonstrativní (neúplný) výčet.

(6) Lhůtu pro realizaci práva vyjádřit se k dosavadnímu VKZ správce daně musí stanovit vždy, je-li dosavadní VKZ sdělován písemně (tj. doručením písemnosti). Pokud je dosavadní VKZ sdělován daňovému subjektu při jednání, správce daně stanoví lhůtu vždy s výjimkou případu, kdy daňový subjekt v rámci tohoto jednání prohlásí (a správce daně zaprotokoluje), že stanovení lhůty nepožaduje. Délka lhůty musí být stanovena s ohledem na rozsah a složitost věci (dosavadního VKZ) a při respektování § 32 odst. 2 DR¹¹⁷.



(7) Výše popsaný proces seznámení daňového subjektu s dosavadním VKZ je nutno opakovat v případě, kdy na základě vyjádření daňového subjektu dojde k podstatné změně dosavadního VKZ. Při posouzení toho, co lze považovat za onu podstatnou změnu, musí správce daně zvážit, zda další procesní dialog s daňovým subjektem může být v dané věci přínosem (tj. zda má potenciál přispět k novým skutkovým zjištěním). Za podstatnou změnu je nutno považovat situaci, když na základě vyjádření daňového subjektu správce daně dospěje k závěru, že daňovému subjektu svědčí vyšší daň nebo nižší nárok na vratku daně, než kterou správce daně vyjádřil v dosavadním VKZ. Naproti tomu dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu ke snížení výše daně nebo zvýšení nárokové vratky daně přesně tak, jak ve vyjádření tvrdil („požadoval“) daňový subjekt, je možné upustit od opakování procesu seznámení daňového subjektu s dosavadním VKZ v souladu se zásadou hospodárnosti řízení,¹¹⁸ neboť by opakování postupu nic nového nemohlo přinést.



¹¹⁷ „Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.“

¹¹⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., str. 113.

Čl. 20

Zpráva o daňové kontrole

- (1) Zpráva o DK není rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. DŘ, ale je dokumentem obsahujícím (kromě formálních náležitostí) konečný VKZ. Zpráva o DK má povahu listinného důkazního prostředku, který může být užit jako podklad pro vydání rozhodnutí o stanovení daně.
- (2) Zpráva o DK je obligatorní přílohou oznámení o ukončení DK.
- (3) Je-li DK prováděna společně pro více daňových řízení, je na zvážení správce daně, zda přistoupí k sepsání jedné "souhrnné" zprávy o DK, či zda vyhotoví zpráv o DK několik.¹¹⁹
- (4) Obsahovými náležitostmi zprávy o DK jsou:
- a) označení správce daně, který zprávu o DK sepisuje,
 - b) označení daňového subjektu, u kterého je DK prováděna,
 - c) číslo jednací,
 - d) datum, kdy byla zpráva o DK podepsána.
- (5) Náležitostmi zprávy o DK, uvedenými v § 88a odst. 1 a 2 DŘ, jsou:
- a) odkaz na oznámení o zahájení DK (tzn. uvedení č. j. a data doručení), popřípadě oznámení o změně rozsahu DK,
 - b) konečný VKZ, včetně hodnocení zjištěných důkazů (srov. čl. 17 odst. 10 a 11 MI) a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu VKZ,
 - c) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení.
- (6) Je důležité si uvědomit, že konečný (shodně jako dosavadní) VKZ by měl kvalitativně splňovat požadavky stanovené pro odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (§ 102 odst. 3 a 4 DŘ). Důvodem je především to, že v případech, kdy jde o DK s nálezem, bude téměř vždy využita fikce odůvodnění (srov. čl. 25 odst. 2 MI) a za odůvodnění bude považována zpráva o DK.
- (7) Zprávu o DK podepisuje alespoň jedna úřední osoba správce daně ve smyslu § 12 DŘ, a to v souladu s vnitřními akty řízení, resp. podpisovým řádem konkrétního správce daně.

Čl. 21

Ukončení daňové kontroly

- (1) DK je ukončena dnem doručení oznámení o ukončení DK, k němuž je přiložena zpráva o DK podepsaná úřední osobou. Zákonnými podmínkami, při kterých dochází k ukončení DK, jsou:
- a) doručení oznámení o ukončení DK, které splňuje zákonné náležitosti,
 - b) k oznámení o ukončení DK je přiložena zpráva o DK,
 - c) zpráva o DK je podepsána úřední osobou.

¹¹⁹ Závěry vyjádřené v rozsudku NSS ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. 9 Afs 104/2007-94 („Skutečnost, že o výsledku svých zjištění správce daně sepsal toliko jednu zprávu o daňové kontrole na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996, 1997, 1998, 1999 i 2000 přitom není rozhodná. Rozhodné je pouze to, aby z takové zprávy bylo zřejmé, čeho se týká, jaká jsou kontrolní zjištění, co z nich vyplývá apod. V tomto ohledu je potom především na zvážení správce daně, zda přistoupí k sepsání jedné „souhrnné“ zprávy o daňové kontrole, či vyhotoví-li zpráv několik. V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že z žádného zákonného ustanovení nelze dovodit ani to, že by kontrola zahájená souhrnně za několik zdaňovacích období musela být ukončena vždy jednou souhrnnou zprávou.“) jsou platné i pro daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021.

(2) Pokud nejsou kumulativně (současně) splněny všechny podmínky uvedené v odstavci 1, k ukončení DK nemůže dojít. V takové situaci je nutné proces ukončení DK zopakovat.

Příklady:

- *Správce daně řádně doručí daňovému subjektu oznámení o ukončení DK, ale k oznámení není vůbec přiložena zpráva o DK; v takovém případě k ukončení DK nedojde (nejsou kumulativně splněny zákonné podmínky v § 88a odst. 1 DŘ). Správce daně musí opakovat proces doručení oznámení o ukončení DK, ke kterému přiloží zprávu o DK podepsanou úřední osobou.*
- *Správce daně řádně doručí daňovému subjektu oznámení o ukončení DK, k oznámení je přiložena zpráva o DK, ale tato zpráva není podepsána úřední osobou; v takovém případě k ukončení DK nedojde (nejsou kumulativně splněny zákonné podmínky v § 88a odst. 1 DŘ). Správce daně musí opakovat proces doručení oznámení o ukončení DK, ke kterému přiloží zprávu o DK podepsanou úřední osobou.*
- *Správce daně doručuje oznámení o ukončení DK, k němuž je přiložena zpráva o DK podepsaná úřední osobou, na adresu sídla společnosti, kde si písemnost nikdo nepřevzme; správce daně následně uplatní fikci doručení dle § 47 odst. 2 DŘ a má za to, že dnem doručení oznámení o ukončení DK je také DK ukončena. Správce daně však zcela opomněl, že má daňový subjekt datovou schránku, což následně zjistí; došlo tedy k nesprávnému postupu při doručování a fikci doručení nelze použít (srov. čl. 8 odst. 3 MI týkající se doručování). K ukončení DK nedošlo a proces ukončení DK je nutno opakovat.*
- *Správce daně doručuje oznámení o ukončení DK, k němuž je přiložena zpráva o DK podepsaná úřední osobou, na adresu sídla společnosti a to přesto, že má daňový subjekt datovou schránku. Na adrese sídla společnosti doručovanou písemnost převezme osoba oprávněná převzít písemnost za daňový subjekt. Přestože došlo k nesprávnému postupu při doručování, je oznámení o ukončení DK doručeno a DK je ukončena, protože byla naplněna materiální funkce doručení (srov. čl. 8 odst. 7 MI).*

(3) Vzhledem k tomu, že se zahájením DK je spojeno zahájení dílčího daňového řízení, nebylo-li toto řízení zahájeno již před zahájením DK (srov. čl. 3 odst. 2 MI), je nutno se zabírat i ukončením vyměřovacího nebo doměřovací řízení. Přitom mohou nastat tyto typové situace:

- a) jde-li o vyměřovací nebo doměřovací řízení, které bylo zahájeno podáním daňového tvrzení, je takové řízení ukončeno právní mocí rozhodnutí o stanovení daně;

Příklad: daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, přičemž dnem, kdy správci daně došlo dodatečné daňové přiznání, je zahájeno doměřovací řízení (§ 91 odst. 1 DŘ). Správce daně se rozhodne zahájit a provést ve vztahu k podanému dodatečnému daňovému tvrzení (preventivní) DK. Zahájením DK nedochází k zahájení doměřovacího řízení, neboť toto již bylo zahájeno. DK je bez nálezu a správce daně následně doměří daň v souladu s daní tvrzenou daňovým subjektem v dodatečném daňovém přiznání. V takovém případě je nutno rozhodnutí o stanovení daně (dodatečný platební výměr), proti kterému je přípustné podat odvolání ve lhůtě 30 dnů, oznámit daňovému subjektu (§ 144 odst. 1 DŘ). Daňový subjekt odvolání nepodá. Právní moc rozhodnutí o stanovení daně nastává dnem následujícím po posledním dni odvolací lhůty, přičemž dnem, ve kterém nastane právní moc, je i ukončeno doměřovací řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání.

- b) jde-li o vyměřovací nebo doměřovací řízení, které bylo zahájeno zahájením DK, a vyplývá-li z VKZ, že dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je takové řízení ukončeno právní mocí rozhodnutí o stanovení daně;

Příklad: daňový subjekt podal řádné daňové přiznání a správce daně jej vyměřil v souladu s tvrzenými údaji. Následně (např. po 1 roce od vyměření) správce daně zahájí DK. Dnem zahájení

DK je zahájeno i doměřovací řízení. Spolu s ukončením DK dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně (dodatečného platebního výměru), proti kterému se subjekt může odvolat. Daňový subjekt podá odvolání a odvolací orgán následně odvolání zamítne a rozhodnutí o stanovení daně potvrdí. Dnem oznámení rozhodnutí odvolací orgánu nastává právní moc tohoto rozhodnutí (srov. § 116 odst. 4 DŘ) a zároveň i rozhodnutí o stanovení daně, čímž dochází k ukončení doměřovacího řízení, které bylo zahájeno doručením oznámení o zahájení DK.

- c) jde-li o vyměřovací nebo doměřovací řízení, které bylo zahájeno zahájením DK, a nevyplývá-li z VKZ, že dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je takové řízení ukončeno doručením oznámení o ukončení DK (§ 88a odst. 3 DŘ).

Příklad: daňový subjekt podal řádné daňové přiznání a správce daně jej vyměřil v souladu s tvrzenými údaji. Následně (např. po 1 roce od vyměření) správce daně zahájí DK. Dnem zahájení DK je zahájeno i doměřovací řízení. DK je bez nálezu a správce daně doručí daňovému subjektu oznámení o ukončení DK. Dnem doručení tohoto oznámení je ukončeno i doměřovací řízení, které bylo zahájeno doručením oznámení o zahájení DK.

ČÁST ŠESTÁ VYBRANÉ SOUVISEJÍCÍ ASPEKTY

Čl. 22

Obrana daňového subjektu v souvislosti s daňovou kontrolou

(1) Proti postupu správce daně v rámci DK (např. postup při zahájení DK, postup při výslechu svědků, postup při obstarání důkazů v rámci MŠ apod.) nebo proti nevhodnému chování úředních osob správce daně se daňový subjekt může bránit podáním **stížnosti dle § 261 DŘ**, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Skutečnost, že daňový subjekt podal stížnost v průběhu DK, přičemž tato stížnost dosud nebyla vyřízena, není překážkou ukončení DK (tzn. DK lze ukončit).

(2) Ve vztahu ke **správnímú soudnictví** lze uvést, že zahájení i provádění DK¹²⁰ nebo průtahy při provádění DK¹²¹ mohou být nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu dle § 82 SŘS. Nezákonným zásahem při DK budou takové úkony, které nesměřují k prokázání či vyvrácení skutečností relevantních pro správné zjištění a stanovení daně, úkony zjevně nepřiměřené, nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o (zjištěném) skutkovém stavu nepanují¹²². Naproti tomu nezákonným zásahem nemohou být nezákonnosti spojené se seznámením daňového subjektu s dosavadním VKZ a vyjádřením se k tomuto výsledku nebo nepřezkoumatelnost VKZ, protože tyto postupy nemohou samostatně nijak zkrátit daňový subjekt na právech.¹²³

(3) Prostředkem obrany v situaci, kdy daňový subjekt nesouhlasí s věcným posouzením věci správcem daně nebo s procesním postupem při DK, který má vliv na meritorní rozhodnutí o stanovení daně, je **odvolání dle § 109 a násl. DŘ** proti rozhodnutí o stanovení daně.

Čl. 23

Pokračování v dokazování po ukončení daňové kontroly

Pokud správce daně doručí oznámení o ukončení DK (již došlo k ukončení DK) a nevydá zároveň rozhodnutí o stanovení daně (srov. čl. 25 odst. 3 a 4 MI), může dojít k tomu, že daňový subjekt začne navrhovat provedení dalších důkazních prostředků, aby zvrátil závěr správce daně. Vzhledem ke skutečnosti, že i po ukončení DK nadále běží nalézací daňové řízení, může správce daně standardním způsobem provádět dokazování

¹²⁰ Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004-110.

¹²¹ Rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, sp. zn. 9 Afs 279/2014-29.

¹²² Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014-39.

¹²³ Rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 10 Afs 304/2019-39, č. 3974/2020 Sb.

(např. vyslýchat svědky, vydávat výzvy k poskytnutí údajů a důkazních prostředků, využít údaje tvrzené v nepřipustném daňovém tvrzení, které daňový subjekt podal po ukončení DK). Dokazování v takové situaci není prováděno v rámci DK, neboť ta byla již ukončena, ale je prováděno v rámci pokračujícího nalézacího daňového řízení. Je-li následně vydáno rozhodnutí o stanovení daně, není v takové situaci možné využít právní fikce odůvodnění dle § 147 odst. 3 DŘ, resp. rozhodnutí o stanovení daně musí obsahovat úplné odůvodnění dle § 102 odst. 3 a 4 DŘ.

Čl. 24

Stanovení daně dokazováním nebo podle pomůcek

(1) V praxi mohou nastávat nejasnosti, zda by správce daně měl stanovit daň dokazováním, nebo podle pomůcek. Správce daně je přitom povinen seznámit daňový subjekt s použitými pomůckami a vyčíslením daně ještě před ukončením DK, tzn. již v rámci sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

(2) Při úvahách o tom, zda lze či nelze v konkrétním případě stanovit daň na základě dokazování, je nutné vzít v potaz smysl dokazování a povahu náhradního způsobu stanovení daně pomocí pomůcek.

(3) Smyslem dokazování v daňovém řízení je úplné (nikoli částečné) zjištění skutkového stavu, tj. zpravidla zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a stanovení daně ve správné výši. Dokazování tedy může být vedeno tehdy, pokud má správce daně věrohodné a úplné podklady pro to, aby mohl vést dokazování. Platí, že stanovení daně dokazováním má přednost před stanovením daně podle pomůcek (tzv. priorita stanovení daně dokazováním). Tedy je-li schopen správce daně dokázat přesnou výši daně, nelze stanovit daň podle pomůcek. A contrario nemůže-li správce daně dokázat výši daně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti (srov. čl. 17 odst. 8 MI), je při splnění zákonných podmínek nutno stanovit daň podle pomůcek.

(4) Stanovit daň podle pomůcek dle § 98 odst. 1 DŘ¹²⁴ lze při kumulativním (současném) naplnění třech podmínek¹²⁵:

- a) první podmínkou je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, resp. když mu toto nesplnění lze oprávněně přičítat,
- b) druhou podmínkou je to, že v důsledku naplnění podmínky první není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním,
- c) třetí podmínkou je to, aby daň podle pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě¹²⁶.

(5) Povaha pomůcek je dána procesním způsobem při jejich použití v daném řízení. I pomůcky jsou skutková zjištění, rozdíl oproti dokazování tkví v tom, že daňový subjekt

¹²⁴ „Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“

¹²⁵ Rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2009, sp. zn. 7 Afs 27/2009-80.

¹²⁶ Z rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2011, sp. zn. 8 Afs 69/2010 - 103: „Dostatečná spolehlivost“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, byl vytvořen judikatorní závěr (viz výše rozsudek devátého senátu), že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti ...“.

nesplnil svou zákonnou povinnost v příslušném daňovém řízení při dokazování a zjištění tedy správce daně dosáhne jiným (náhradním) způsobem, aniž by musel provádět procesně dokazování.¹²⁷

(6) Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami je zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou. Naopak by se takto stanovená daňová povinnost měla pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit¹²⁸. Při použití pomůcek se jedná o kvalifikovaný odhad výše daňové povinnosti, který nesmí být stížen např. závažnými početními chybami nebo vycházet kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo odporovat elementárním zásadám logického myšlení. Zároveň však pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu¹²⁹.

(7) Pomůcky zároveň nelze vnímat jako prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu¹³⁰, nýbrž ve své podstatě pouze podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Okrajově lze dodat, že metoda stanovení daně podle pomůcek není relevantní pro trestní řízení¹³¹.

Čl. 25

Rozhodnutí o stanovení daně

(1) Rozhodnutí o stanovení daně musí obecně obsahovat náležitosti uvedené v § 102, § 147 a dalších ustanovení (např. § 98 odst. 1 věta poslední) DŘ.

(2) K odůvodnění: rozhodnutí o stanovení daně nemusí být podle § 147 odst. 3 DŘ odůvodněno (resp. lze uplatnit právní fikci, podle které se za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně považuje zpráva o daňové kontrole) tehdy, pokud dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly.

(3) K doručování: rozhodnutí o stanovení daně je právně možné podle § 88a odst. 4 DŘ doručovat spolu (zároveň) s oznámením o ukončení DK, a to při splnění podmínky, že dochází ke stanovení daně výlučně na základě výsledku DK.

(4) V rovině aplikační praxe je velmi vhodné, aby správce daně téměř vždy využil právní možnosti spojit proces ukončení DK s vydáním rozhodnutí o stanovení daně dle § 88a odst. 4 DŘ. Tímto postupem se předejde případnému rozmělnění procesu dokazování na postup uvnitř daňové kontroly a mimo DK (srov. čl. 23).

¹²⁷ Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2006, sp. zn. 7 Afs 154/2005-90.

¹²⁸ Rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2010, sp. zn. 8 Afs 9/2010-99.

¹²⁹ Rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS.

¹³⁰ Rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2008, sp. zn. 2 Afs 22/2008-62.

¹³¹ Z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 9. 2019, sp. zn. 5 Tdo 1160/2019-761 lze citovat: „K závěru o výši škody v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 tr. zákoníku) totiž nepostačuje vycházet z výše daňové povinnosti určené správcem daně podle pomůcek ve smyslu § 98 DŘ. Takovou metodu, která je vlastně pouhým kvalifikovaným odhadem správce daně a slouží k vyměření daně, nelze v trestním řízení použít pro stanovení znaku objektivní stránky skutkové podstaty trestného činu, jakým je způsobená škoda.“.

**ČÁST SEDMÁ
ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ**

**Čl. 26
Účinnost**

Tato MI nabývá účinnosti osmým dnem následujícím po dni vyhlášení ve Věstníku CS.

genmjr. Mgr. Milan Poulíček
generální ředitel
Generální ředitelství cel