

www.pwc.com

Petra Nováková

Daňový řád

pwc

k čemu slouží daňový řád

- DŘ upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě
- cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady
- nástrojem k dosažení tohoto cíle je:
 - primárně daňové tvrzení
 - sekundárně řízení a postupy při správě daní
- či jinak řečeno interakce mezi správcem daně a daňovým subjektem
- rámec této interakce dává právě daňový řád

malé opáčko (před hlavním tématem)

- daň
 - daň, poplatek, ve smyslu DŘ i vratka daně, daňový odpočet, daňová ztráta
- příslušenství daně
 - úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.
- veřejný rozpočet
 - státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu
 - rozpočet územního samosprávného celku, státního fondu, Národního fondu, EU a další

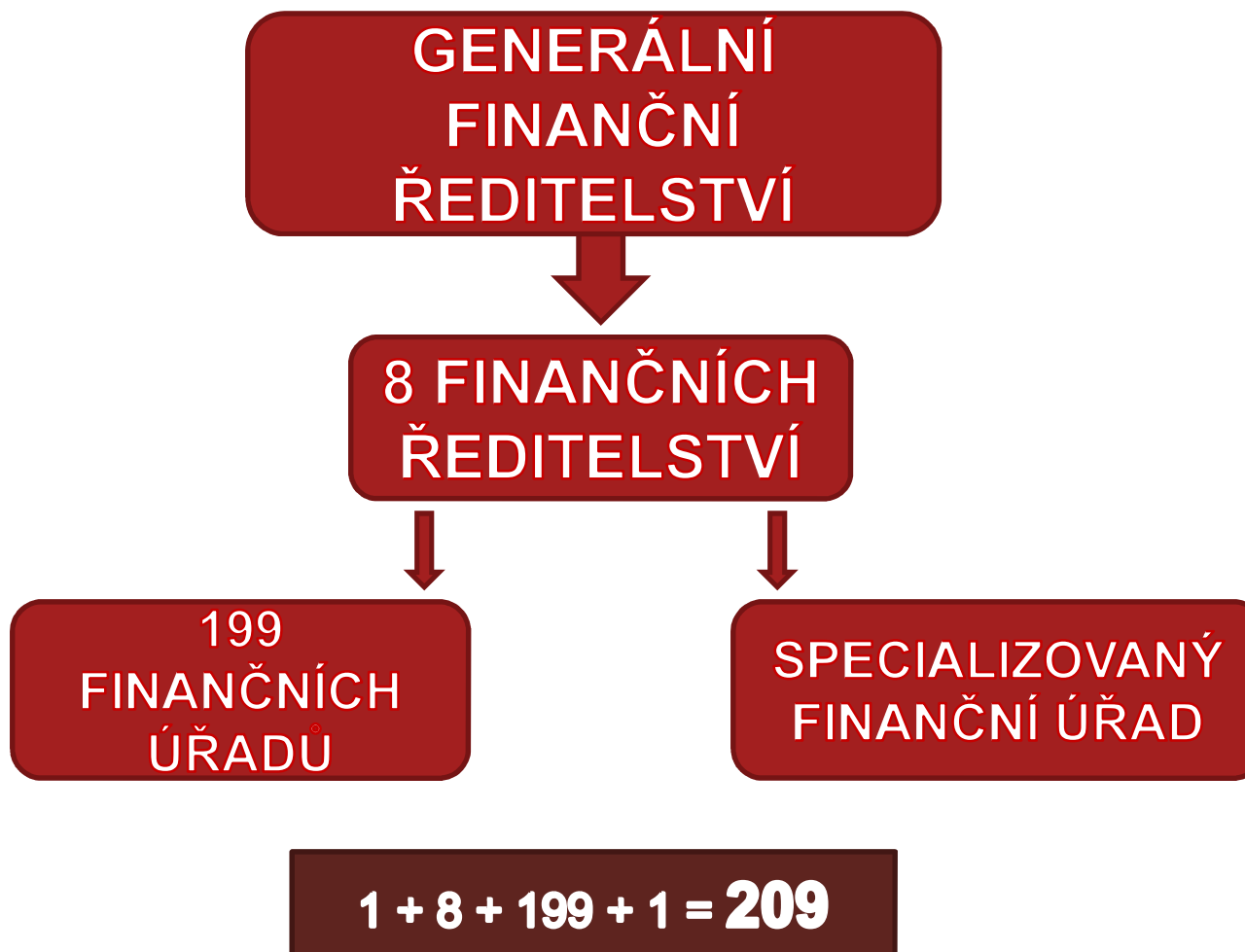
Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně



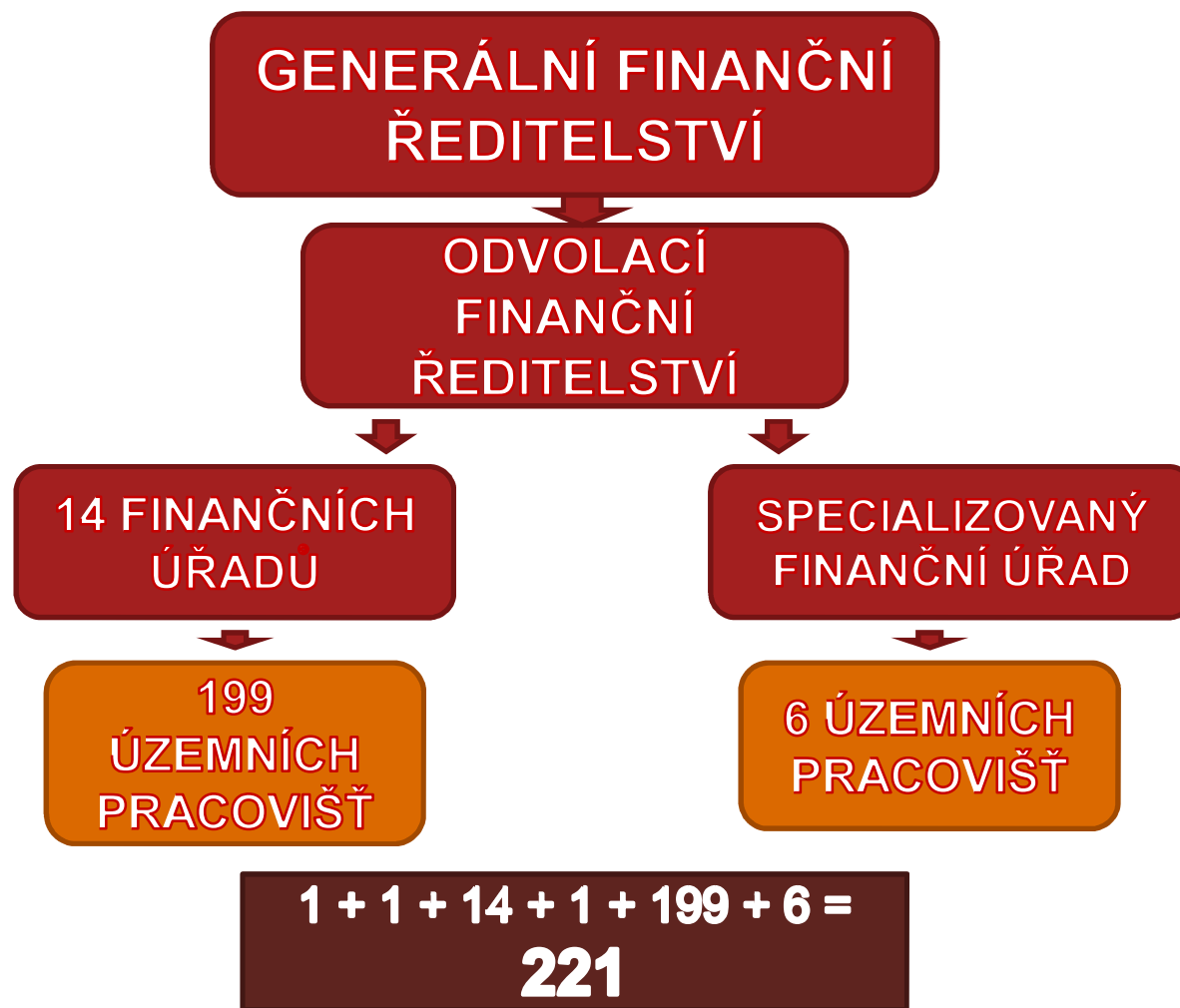
Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

- osoby zúčastněné na správě daní:
 - daňový subjekt (plátce, poplatník) a
 - třetí osoby (mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena)
- správce daně:
 - orgán veřejné moci (správní orgán, jiný státní orgán) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní
 - úřední osoba

Organizační struktura územních finančních orgánů do 31. prosince 2012



Organizační struktura Finanční správy České republiky od 1. ledna 2013



***Pokyn č. GFŘ – D – 12
o finančních úřadech, jejich územních
pracovištích a o umístění spisu nebo jeho
příslušné části***

- Územní pracoviště jsou organizačními útvary FÚ
- Tzv. spravující územní pracoviště
- Základní pravidlo týkající se spisu – spis zůstává tam, kde je
- Další pravidla viz pokyn
- FÚ na žádost informuje DS, kde je spis
- Pravidla v případě změny sídla / trvalého pobytu

***Pokyn č. GFŘ -D – 13,
ke změně umístění spisu v rámci finančního úřadu***

- Pravidla pro přesun spisu z důvodu změny místa pobytu nebo sídla
- Pravidla v případě přesunu skutečného výkonu podnikání

Místní příslušnost správce daně (§ 13 až 19) aneb jaký správce daně může jednat

- „kde všude může správce daně konat“ a současně s jakým správcem daně může daňový subjekt jednat
- jde tedy o územní omezení pravomoci správce daně

- v daňovém řádu je zakotvena obecná místní příslušnost, výjimky ve speciálních daňových zákonech
- místní příslušnost se řídí u fyzické osoby místem pobytu
- u právnické osoby je určujícím její sídlo
- je-li předmětem daně nemovitost, je ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitost nachází

Specializovaný FÚ - obecně

- Změna působnosti pro vybrané subjekty v celém rozsahu vyjma majetkových daní
- Působnost specializovaného FÚ je celé území ČR, je podřízen Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu (rovněž celostátní působnost)
- Sídlo Praha, 6 poboček
- Změna místní příslušnosti rozhodnutím

Vybraný subjekt

Vybraným subjektem je:

- a) právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 mld. Kč,
- b) banka, pobočka zahraniční banky,
- c) spořitelní a úvěrní družstvo,
- d) pojišťovna, pobočka pojišťovny z jiného členského státu EU nebo z třetího státu,
- e) zajišťovna, pobočka zajišťovny z jiného členského státu EU nebo z třetího státu,
- f) člen skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty,
 - je-li alespoň jeden z jejích členů subjektem podle písmen b) až h),
 - dojde-li alespoň u jednoho jejího člena ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti, a to až do okamžiku, kdy u posledního z členů této skupiny dojde ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti.

Místní příslušnost správce daně (§ 13 až 19)

Pozor:

- správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke jehož správě daní je místně příslušný
(tj. brněnský FÚ může kontrolovat v pražské provozovně brněnského podnikatele)

Místní příslušnost správce daně (§ 13 až 19)

Zvláštní možnosti správce daně:

- Dožádání
 - místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně (stejného nebo nižšího stupně) o provedení úkonu nebo dílčích řízení
- Delegace
 - společně nadřízený správce daně může delegovat místní příslušnost na jiného věcně příslušného správce daně
- Atrakce
 - nadřízený správce daně může věc převzít místo podřízeného správce daně

Procesní způsobilost aneb kdo může jednat se správcem daně

- týká se všech osob (tj. jak daňový subjekt, tak i třetí osoby)
- fyzická osoba jedná:
 - osobně
 - zástupcem/zmocněncem („zákon“ nebo plná moc)
- fyzická osoba podnikatel a právnická osoba jedná:
 - osobně (in personam/statutární orgán/zákon)
 - pověřencem (pověření)
 - prokuristou (prokura)
 - zástupcem/zmocněncem („zákon“ nebo plná moc)

Procesní způsobilost (§ 24)

- v téže věci může jménem právnické osoby současně jednat jen jedna fyzická osoba, pokud není pro jednání statutárního orgánu vyžadováno společné jednání více osob
- tzv. pověřenec - právnická osoba je oprávněna pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává činnost této právnické osoby, aby jednala jejím jménem před správcem daně v rozsahu tohoto pověření
- tzv. odborný konzultant - má pouze právo účasti, žádná jiná procesní práva

Zástupce (§ 25)

- Zástupcem osoby zúčastněné na správě daní je
 - a) zákonný/ustanovený zástupce
 - b) zmocněnec
 - c) společný zástupce/zmocněnec

- odborný konzultant – nejedná se o zástupce, pouze právo účasti při jednání.

Zmocněnec (§ 27 a násl.)

- zastoupení na základě plné moci
- zmocnitel – tj. ten, kdo uděluje plnou moc (daňový subjekt)
- zmocněnec – ten, komu je plná moc udělena, tj. daňový poradce

- zmocnitel musí jednoznačně vymezit rozsah zmocnění
- zmocnění (plná moc) může být omezené i neomezené
- pokud je rozsah zmocnění nejasný, do odstranění vad není plná moc účinná; účinky podání učiněného zmocněncem na základě vadné plné moci zůstávají zachovány, pokud dojde k odstranění vad ve stanovené lhůtě

Zmocněnec (§ 27 a násl.)

- plná moc je účinná okamžikem jejího uplatnění u správce daně (tj. kdy mu reálně dojde na podatelnu)
- v téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec
- pokud zmocnitel zvolí nového zmocněnce, tak uplatněním nové plné moci u správce daně byla dosavadnímu zmocněnci vypovězena plná moc v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci
- zákaz řetězení plných mocí – s výjimkou daňových poradců a advokátů
- přechodná ustanovení - § 264 odst. 2

Plná moc- formulace (příklad)

- **generální**

daňový subjekt zmocňuje daňového poradce

aby

za něj činil všechny právní úkony při jednání s veškerými správci daní a poplatků i s dalšími úřady ve věcech daní a poplatků týkajících se daňového subjektu, včetně podávání podání, daňových tvrzení a přijímání písemností.

Plná moc- formulace (příklad)

- **speciální**

daňový subjekt zmocňuje daňového poradce

aby za něj

zpracoval a podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013.

Přechod daňové povinnosti na právního nástupce

- **NSS ze dne 24.11.2011, sp.zn. 7 Afs 66/2011-98**
- Stěžovatelka jakožto právní nástupce subjektu zaniklého v rámci přeshraniční fúze a český daňový nerezident, napadá rozhodnutí FŘ, jímž bylo zamítnuto odvolání její právní předchůdkyně proti stanovení daně z přidané hodnoty. NSS potvrdil správnost postupu správce daně, který postupoval podle ZSDP a nikoliv podle DŘ, tj. dle právního stavu v době rozhodování správního orgánu.
- S druhou kasační námitkou se NSS vypořádal podobně, když potvrdil, že šlo o daňovou povinnost právního předchůdce stěžovatelky, který byl daňovým subjektem České republiky a tudíž tato daňová povinnost přešla na právního nástupce zaniklé osoby, tedy na stěžovatelku. Jakým způsobem přesně došlo k zániku právního předchůdce stěžovatelky přitom není pro dané posouzení rozhodné.

Přechod daňové povinnosti v nucené dražbě

- **NSS ze dne 25.11.2011, sp. zn. 2 Afs 45/201**
- NSS v souladu s judikaturou a odbornou literaturou uvedl, že povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty na vydražitele při výkonu rozhodnutí prodejem podniku nepřechází a zůstává na stěžovatelce (předchozím vlastníku podniku), neboť povinnost platit daň není závazkem vzniklým na základě smlouvy, ale je dána přímo zákonem a není vázána na podnik (věc), ale na daňový subjekt.

*Podání
Doručování
Spis*



Podání (§ 70 a násl.)

- podání – úkon daňového subjektu směřující vůči správci daně
- důležitý je skutečný obsah podání, nikoliv jeho název
- z hlediska obsahu podání musí obsahovat:
 - kdo ho činí
 - čeho se týká
 - co se navrhuje
 - další náležitosti

Podání (§ 70 a násl.)

- způsoby podání:
 - kvalifikované
 - písemně listinou
 - ústně do protokolu
 - elektronicky (ZAREP či datová schránka)
 - nekvalifikované
 - elektronicky prostě (např. email)
 - jiná přenosová technika (fax, poštovní holub)
 - nutno do 5ti dnů od dojití správci zopakovat kvalifikovaně

Podání (§ 70 a násl.)

- druhy podání
 - formulářová
 - tiskopis vydaný MF (daňové přiznání, registrace)
 - tiskový výstup z tiskárny
 - elektronicky v daném formátu
 - ostatní
- vady podání

Doručování (§ 39 až 51)

- způsob, jak seznámit adresáty s písemnostmi
- adresát= osoba, které je doručováno (nebo její zástupce)
- Koncepce DŘ
 - podpora elektronizace
 - sjednocení lhůt s jinými právními předpisy
 - zrychlení
 - zvýšení právní jistoty (správce daně)

Doručování (§ 39 až 51)

Primárně

- při ústním jednání
- elektronicky (datovou schránkou)

Sekundárně

- prostřednictvím zásilky, a to
 - poštou či prostřednictvím jiného orgánu (policie)

Zvláštní případy

- veřejnou vyhláškou
- hromadným předpisným seznamem

- do vlastních rukou
- „obyčejně“

Doručování (prostřednictvím zásilky)

- Kam se doručuje
 - obecně: kde bude adresát zastižen
 - FO: místo pobytu, na adresu evidovanou v informačním systému evidence obyvatel, nebo na adresu jejího bydliště v cizině
 - podnikající FO: místo podnikání
 - PO: sídlo (rejstříkové)
- FO: možnost požádat o doručování na jinou adresu
- PO: možnost doručovat na jinou adresu, ale musí mít na této adrese skutečné sídlo
- neúčinnost doručení
 - závažný a předem nepředvídatelný důvod
 - nutno podat žádost (lhůta 15 dní od seznámení s písemností, max. 6 měsíců)

Doručování (§ 39 až 51)

Účinky doručení

- okamžikem převzetí (adresát převezme zásilku)
- dnem odepření (adresát odmítne zásilku převzít)
- dnem vyzvednutí (adresát si vyzvedne zásilku u uložitele)
- fikce doručení
 - adresát si zásilku v úložní době nevyzvedne
 - nastává desátým dnem od uložení

Spis (§ 64 až 69)

- písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu se zakládají do spisu
- spis se člení na části
 - jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny
- problematika neveřejné (tzv. vyhledávací) části spisu

Doručování - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2012, sp. zn. 5 Ans 7/2012**
- Doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony provedenými orgány veřejné moci. Na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech. Na straně druhé nelze přijmout formalistický a účelový přístup těchto předpisů provedenou soudem
- Je-li totiž 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

Doručování - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, sp. zn. 2 Afs 42/2012**
- důkazní břemeno stran doručení předmětných plných mocí FÚ, respektive jejich předání k poštovní přepravě, leželo na stěžovateli. Přestože DŘ účinný v rozhodné době neobsahuje výslovnou úpravu odpovědnosti za doručení konkrétní písemnosti SD, lze k výše uvedenému závěru dospět na základě logického dovozování. DS má totiž jako podatel možnost učinit potřebná opatření, aby mohl v budoucnu prokázat doručení určité zásilky FÚ, zatímco SD jako adresát není schopen prokázat negativní skutečnost, tedy to, že mu určitá zásilka nebyla doručena. Přitom platí, že předejít budoucím pochybnostem ohledně doručení konkrétní listiny lze zejména v případě jejího osobního předání pracovníkům podatelny FÚ, kteří na požádání opatří fotokopii předložené listiny razítkem stvrzujícím její doručení. U doručení poštou lze snadno prokázat předání zásilky k poštovní přepravě, nikoliv však již její konkrétní obsah.

Spis (§ 64 až 69)

- nahlížení do spisu - daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací
- proti rozsahu nahlížení do spisu nelze uplatnit odvolání, ale pouze stížnost
- přechodná ustanovení - § 264 odst. 8
- daňová informační schránka

Dokumentace při správě daní (§ 60 až 63)

Protokol

- sepíše se o ústních podáních a jednáních při správě daní
- nově možnost pořídít z jednání obrazový a zvukový záznam (účastník jednání o tom musí být uvědomen, pořízení záznamu musí strpět)
- správce daně zaznamená všechna vyjádření účastníků k protokolované věci, jejich návrhy a výhrady a své stanovisko k nim

Úřední záznam

- zachycuje důležité úkony při správě daní, které nejsou součástí protokolu

Lhůty



Lhůty (§ 32 až 38)

- lhůta
- počátek běhu lhůty:
 - lhůta počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (a to i pro lhůty stanovené podle týdnů, měsíců nebo let)
- konec běhu lhůty:
 - lhůta končí v den, který se shoduje se dnem započetí běhu lhůty
 - případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den
- rozlišování dní na pracovní a nepracovní

Lhůta pro stanovení daně (§ 148)

- lhůta, ve které je správce daně oprávněn stanovit daň
- Prekluzivní lhůta
 - uplynutím této lhůty nelze stanovit poslední známou daň
- Délka lhůty
 - subjektivní (základní) 3 roky
 - objektivní (maximální) 10 let
- Počátek běhu lhůty
 - dnem v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo
 - dnem v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 7.3.2012, sp. zn. 8 Afs 64/2011**
- V posuzované věci je podstatný výklad § 47 ZSDP ve vztahu k objektivní lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání.
- NSS ve své judikatuře připustil, že se výklad § 47 ZSDP vyjádřený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 použije i pro stanovení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání.
- Odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 lze jistě chápat tak, že jeho primárním účelem byla ochrana daňového subjektu před extenzivním výkladem lhůty pro vyměření či doměření daně správcem daně.
- Rozšířený senát NSS v usnesení čj. 1 Afs 27/2009 - 98 připustil, že nálezu ÚS znamenal zásadní výkladový obrat. Neshledal však důvody, které by ospravedlňovaly odklon od tohoto nálezu

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 7.3.2012, sp. zn. 8 Afs 64/2011**
- V případech, kdy použití nálezu ÚS vede k zúžení subjektivního práva, je ovšem třeba přihlédnout ke kritériím, která pro zásadní změnu judikatury vyslovil Ústavní soud (např. v nálezu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/2010, uvedl, že je nutno posoudit kolizi mezi hodnotou soudcovského dotváření práva na straně jedné a hodnotou právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování na straně druhé). Pro posouzení možného porušení zásady předvídatelnosti a právní jistoty jsou vždy důležité konkrétní skutkové okolnosti.

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 7.3.2012, sp. zn. 8 Afs 64/2011**
- V nyní posuzované věci žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání dne 23. 12. 2008, tedy dva týdny po vyhlášení nálezu ÚS 1611/07... KS tuto dobu posoudil jako „*extrémně krátkou*“ *na to, aby se mohla žalobkyně seznámit s právním názorem Ústavního soudu*. NSS připouští, že se jedná o relativně krátkou dobu od vyhlášení citovaného nálezu. Přes tuto skutečnost je ovšem nepřehlédnutelné, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, tedy učinila z hlediska posouzení věci rozhodný úkon, již po vydání i vyhlášení předmětného nálezu. ...
- Rozhodný okamžik pro aplikaci nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 by měl být stanovitelný na základě objektivních kritérií.

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 24.2.2012, sp. zn. 5 Afs 66/2011**

Lhůta pro vyměření daně obecně byla v rozhodném období upravena v § 47 ZSDP, zvláštní lhůta pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů či následně pro vyměření daně z příjmů v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty byla (a je) dále upravena v § 38r ZDP. Lze tak obecně konstatovat, že § 38r ZDP je *lex specialis* k § 47 ZSDP.

- Předmětné ustanovení ZDP (§ 38r) však lze uplatnit pro jiné daňové subjekty než příjemce investičních pobídek, tedy i pro stěžovatele, až na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2008, nikoli na základě zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 24.2.2012, sp. zn. 5 Afs 66/2011**
- 38r ZDP, v němž byl nově doplněn odst. 4, který výslovně původní působnost citovaného ustanovení rozšířil i na jiné subjekty, se pro účely lhůty pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů či následně pro vyměření daně z příjmů v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty použije poprvé až na daňovou ztrátu, kterou by stěžovatel vykázal za rok 2008, tzn. v daňovém přiznání podaném v roce 2009.
- Gramatický, historický, systematický i teleologický výklad příslušných ustanovení ZDP vede k závěru, že lhůty pro vyměření daňové ztráty na dani z příjmů či následně pro vyměření daně z příjmů v případě možnosti uplatnění již vyměřené daňové ztráty se do 1. 1. 2008 řídily toliko § 47 ZSDP a že § 38r ZDP se až do jeho novelizace zákonem č. 261/2007 Sb. na poplatníky, kteří nebyli příjemci investičních pobídek, nevztahoval.

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 31.5.2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011**
(shodně sp. zn. 2 Afs 33/2012, ze dne 4.9.2012)
- Předmětem sporu je otázka prekluze práva vyměřit celní dluh a v tomto směru je vhodné nejprve připomenout, že v důsledku judikatury Ústavního soudu představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (ex offio).
- Prekluze neboli zánik práva je skutečnost, která je významná především z hlediska práva hmotného, a proto byly v daném případě celní orgány vázány právním předpisem účinným v období vzniku celního dluhu.

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 31.5.2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011**
- V případě § 41 s. ř. s. se proto nejedná o úpravu hmotněprávní, nýbrž procesní, což dokládá také to, že má především procesní dopady pro případná další řízení před správním orgánem, jak již bylo naznačeno výše. Ostatně to byl také hlavní smysl uvedeného ustanovení, které znamená – při použití metafor – *„klid v běhu“ u některých lhůt, mezi které nepochybně patří i lhůta pro vyměření celního dluhu. Jedná se totiž o lhůtu prekluzivní, jejímž uplynutím zaniká právo se lhůtou spojené. Probíhá-li ovšem před soudem řízení ve věci, s níž není spojen běh lhůt pro zánik práva, ale lhůt promlčecích, účinky § 41 s. ř. s. se neuplatní. Jinými slovy, prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu se v případě probíhajících soudních řízení stavěly ode dne účinnosti s. ř. s., tj. od 1. 1. 2003, což potvrzuje i dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu.*

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 31.5.2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011**
- V současnosti je zde tedy zcela nová, úplná úprava, která upravila běh a délku lhůty pro vyměření daně odlišně od ustanovení § 41 s. ř. s. a tím současně na běh těchto lhůt aplikaci ustanovení § 41 s. ř. s. vyloučila.
- Tento rozpor mezi současnou právní úpravou a právní úpravou v § 41 s. ř. s., u které judikatura naopak dovodila, že se desetiletá prekluzivní lhůta po dobu soudního řízení staví, lze ve smyslu zásady *lex posteriori derogat priori překonat, neboť v souladu s uvedenou zásadou platí, že pozdější právní předpis mlčky ruší právní předpis dřívější, pokud oba nemohou v tomtéž právním řádu platit zároveň. Působnost § 41 s. ř. s. ve věcech daní tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace provedené daňovým řádem, konkrétně § 148.*

Lhůta pro stanovení daně (§ 148) - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 31.5.2012, sp. zn. 9 Afs 72/2011**
- jedná o případ implicitního zrušení právní normy, který je umožněn existencí zmíněného derogačního pravidla, resp. zásady, která se v dané situaci obsahové kolize právní normy nové a dřívější uplatní a umožní aplikaci § 148 DŘ. Vzhledem k tomu, že dle § 148 odst. 5 DŘ se již 10ti prekluzivní lhůta pro stanovení daně nestaví, *jedná se jednoznačně o ustanovení hmotněprávní, neboť uplynutí objektivní lhůty má za následek prekluzi práva vyměřit daň. Citované ustanovení proto nemůže dopadat na adresáty zpětně. Tento postup by byl v příkrém rozporu se zásadou zákazu zpětných účinků nové právní úpravy, jež je zdůvodňována požadavkem právní jistoty a s ní souvisící ochranou legitimního očekávání; To znamená, že ustanovení § 148 odst. 5 DŘ, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak.*

Lhůta pro stanovení daně (§ 148)

- Přerušlení lhůty pro stanovení daně:
 - byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena:
 - daňová kontrola,
 - podáno řádné daňové tvrzení nebo
 - oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení,

běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Lhůta pro stanovení daně - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2012, sp. zn. 9 Afs 8/2012**
- Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně však bylo stimulovat SD k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty DS pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Proto není možné každý úkon SD považovat za kvalifikovaný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, ale je nutno pečlivě posuzovat obsah každé odvolacím orgánem učiněné výzvy, a to jak z hlediska jejího účelu, tak z hlediska charakteru výzvou požadovaných skutečností.
- výzva vztahující se k vysvětlení či objasnění již známých skutečností sice výzvou je zákonnou, nemůže však být způsobilá přerušit dosavadní běh prekluzivní lhůty a založit lhůtu novou. Při opačném výkladu by byla prekluzivní lhůta obnovována pouze proto, že správce daně provádějící kontrolu nesprávně či nedostatečně vyhodnotil důkazní situaci a odvolací orgán musí z tohoto důvodu řízení doplnit

Lhůta pro stanovení daně (§ 148)

- Stavění lhůty – lhůta pro stanovení daně neběží po dobu:
 - a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,
 - b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,
 - c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav, nebo
 - d) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.
 - e) mezinárodní dožádání

Lhůta pro stanovení daně (§ 148)

- Prodloužení lhůty – lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k:
 - a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
 - b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
 - c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
 - d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
 - e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Lhůta pro placení daně (§ 160)

- časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně
- prekluzivní lhůta
 - 6 let od splatnosti daně (max. 20 let)
 - v případě zřízení zástavního práva, je max. lhůta 30 let

Lhůta pro placení daně (§ 160)

- počátek běhu lhůty:
 - u daní vyměřovaných = okamžik splatnosti
 - u daní doměřovaných = okamžik náhradní splatnosti
- úkony přerušující běh lhůty:
 - zahájení exekučního řízení, zřízení zástavního práva, oznámení rozhodnutí o posečkání
- lhůta neběží:
 - exekuce, přihlášení do insolvence, dožádání mezinárodní pomoci

Daňové řízení



Daňové řízení (§ 134 až 148)

Daňové řízení se skládá z dílčích řízení:

a) nalézací

- 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,
- 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,
- 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí podle bodů 1 a 2,

b) při placení daní

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

c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení

Základní zásady správy daní



Základní zásady správy daní

„Základní zásady daňového řízení tedy určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům a že jejím cílem je správné stanovení a vybrání daně, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter“ (I.ÚS 116/96)

- zásada zákonnosti (problematika pokynů řady „D“ MF, komunitární právo)
- zásada zneužití pravomoci a správního uvážení
- zásada přiměřenosti
- zásada součinnosti (vzájemné spolupráce)
- povinnost poskytnout daňovému subjektu přiměřené poučení o jeho právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné

Základní zásady správy daní

- explicitní povinnost pro úřední osoby vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí
- zásada rychlosti a hospodárnosti řízení
- zásada volného hodnocení důkazů
- zásada předvídatelnosti rozhodnutí (legitimního očekávání)
- zásada materiální pravdy (přednost obsahu nad formou)
- zásada neveřejnosti
- zásada oficiality a zásada vyhledávací
- nedošlo k začlenění principu zneužití práva

Zásada materiální pravdy

- **Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2011, sp. zn. 7 Afs 70/2011**
- „Pokud krajský soud došel k závěru, že pro účely stanovení sazby daně z nemovitostí je třeba vyjít apriori z uváděného rozhodnutí o kolaudaci a stavebního povolení, je tento jeho názor zcela opodstatněný. Je tomu tak proto, že tato rozhodnutí jsou, jak pro správce daně, tak i žalovaného předběžnou otázkou ve smyslu ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení totiž platí, že: *„Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení“.*

Zásada materiální pravdy

- **Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2011, sp. zn. 7 Afs 70/2011**
- Uvedená skutečnost - existence pravomocného kolaudačního rozhodnutí - brání správnímu orgánu i správnímu soudu dovozovat, že by stavba mohla mít jiný účel použití (ať již právně či jen formálně), než takový, k němuž byla zkolaudována. Chtěl-li by stěžovatel, aby jeho nemovitost (stavba) byla zdaňována jinak (podle faktického stavu) - podle jiného účelu užívání, nic mu nebrání v tom, aby o takovou změnu, splní-li současně i zákonné podmínky k tomuto užívání vyžadované, požádal příslušný správní orgán.“

Zásada materiální pravdy

- **Rozsudek NSS ze dne 15. 08. 2012, sp. zn. 1 Afs 33/2012**
- Doměření daně pozůstává ze dvou na sebe logicky a podmíněně navazujících kroků. Tím prvním krokem je zjištění „*skutečného obsahu právního úkonu*“, který mezi sebou soukromoprávní subjekty uzavřely. Jinými slovy jde o podřazení projevu vůle smluvních stran pod pojem „závislé činnosti“ podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP (dále též „krok I.“). Podmíněně navazujícím krokem je eventuální aplikace § 2 odst. ZSDP (dále též „krok II.“). V případech neshody mezi vůlí a projevem vůle je nutné rozlišovat absolutní anebo relativní simulaci na straně jedné. V případech shody mezi vůlí a jejím projevem je dále možné zvažovat obcházení zákona (*in fraudem legis*), zneužití práva, anebo zcela zákonné konání v souladu s právem na straně druhé. Pro účely posuzované věci tak vyvstává požadavek odlišovat případy simulovaných právních úkonů od případů, kterými dochází k obcházení či zneužití práva. Jakkoliv mohou vést zmíněné typy jednání ke stejným procesním důsledkům v daňovém řízení, není možné je zaměňovat

Cíl správy daní

- **NSS ze dne 11.11.2011, sp. zn. 5 Ans 4/2011**
- „Nejvyšší správní soud předesílá, že v projednávané věci se jednalo o situaci, kdy po provedené daňové kontrole byly stěžovateli na základě kontrolních zjištění vystaveny dodatečné platební výměry postupem dle § 46 zákona o správě daní a poplatků za kontrolované zdaňovací období, krom zdaňovacích období leden a červen 2005, kdy správce daně zjistil, že stěžovatel přiznal a zaplatil na dani více, než kolik měla činit jeho skutečná daňová povinnost. Dodatečnými platebními výměry za ta období, kdy stěžovatel vykazoval rozdíly v neprospěch státního rozpočtu, byla daň doměřena

Cíl správy daní

- Žalovaný vycházel ze stanoviska nadřízeného orgánu, který rozbořem rozsudku NSS č. j. **1 Ans 1/2007 - 91** dospěl k obecnému faktickému závěru, že nelze-li již vyměřit nižší daň, neboť nelze již podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň, nelze tak učinit a daň v nižší výši doměřit ani při kontrole. Takový závěr je však zcela nesprávný.

Správa daně obecně ani daňová kontrola konkrétně sice nejsou primárně zaměřeny k tomu, aby vyhledávaly pochybení daňového subjektu, které jej vedlo k zaplacení daně vyšší, než mu zákon ukládá; pokud už však takové pochybení vyjde najevo a daňový subjekt na to správce daně upozorní, nelze toto zjištění přehlížet. Výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem, nikoli stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí.

Zásada dvojinstančnosti

- **Rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. 2 Afs 34/2012**
- Námitka, že došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, byla součástí žalobních bodů a byla spatřována v tom, že správce daně v průběhu řízení konzultoval postup ve věci s odvolacím orgánem.
- Pokud vyjádření FŘ bylo obecné a teprve po šesti letech se v doplnění vyjádření k žalobě dovolával možnosti provedení důkazů tuto žalobní námitku zpochybňujících, musel k tomuto návrhu MS přistupovat tak, jak obvykle činí při návrhu důkazů podaných se značným časovým odstupem, byť zpravidla s takovými návrhy přicházejí žalobci. Výslech pracovníků žalovaného by s takovým časovým odstupem (ke konzultaci mělo dojít v roce 2003) těžko obstál jako nezpochybnitelný důkaz za situace, kdy žalovaný nepovažoval v rozhodné době za potřebné, aby o konzultaci a jejím obsahu byl učiněn úřední záznam do spisu.

Zásada dvojinstančnosti

- **Rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. 2 Afs 34/2012**
- Pokud však přišel s procesní obranou s časovým odstupem, který se nepochybně musí projevit na věrohodnosti navrhovaných důkazů, musí to jít k jeho tíži. Městský soud tak svým postojem nenarušil rovnost stran v procesu.

Správní praxe

ÚS ze dne 18. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 3207/07, NSS ze dne 21. 7. 2009, č.j. 6 Ads 88/2006 – 132

- Soustavná praxe orgánů státní správy sociálního zabezpečení, spočívající v neaplikování Všeobecné úmluvy o sociální bezpečnosti mezi ČS a Francií v souvislosti s účastí francouzských zaměstnanců na sociálním pojištění
- Dle ÚS i NSS může nezákonná správní praxe založit legitimní očekávání
- Zákonnou ani nezákonnou správní praxi pak nelze ze strany správců daně měnit, aniž by bylo skutečně prokázáno, že tato změna splňuje určité podmínky
- Mezi tyto podmínky patří
 - že změna správní praxe bude adresátům včas a dostatečně oznámena,
 - bude odůvodněna závažnými okolnostmi a
 - bude se měnit pouze do budoucnosti

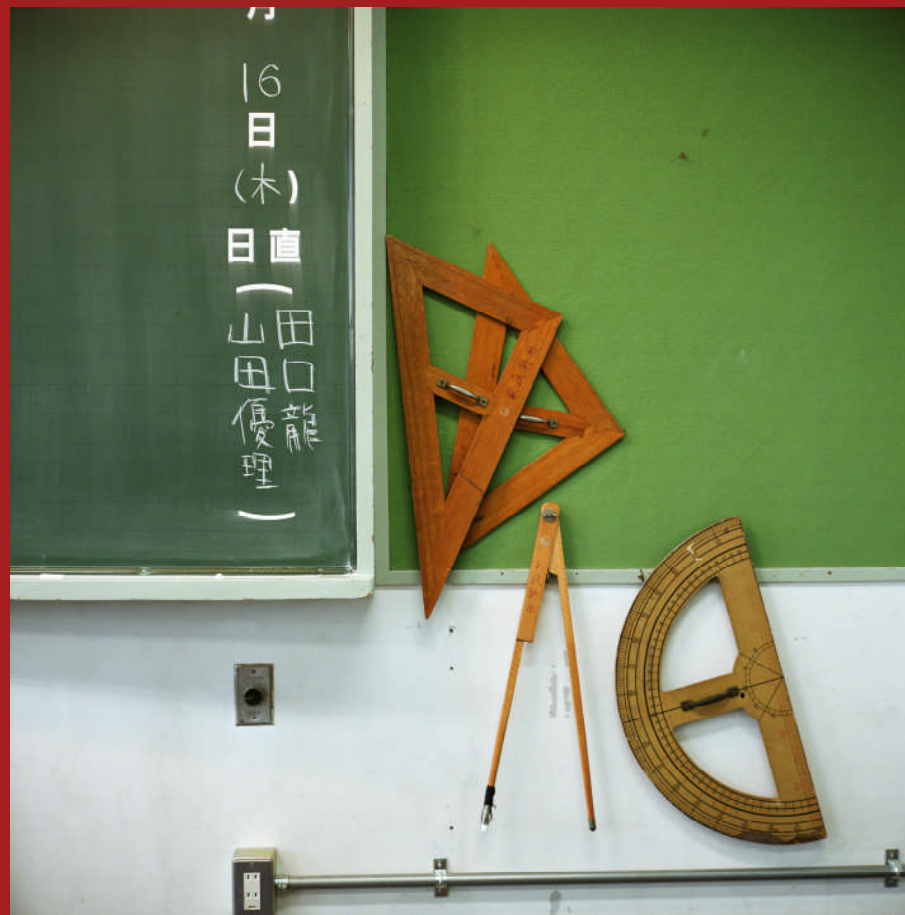
Vyměřovací řízení (§ 135 až 140)

- povinnost podat řádné daňové tvrzení, daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení
- před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání lze podat opravné daňové přiznání, k původnímu se nepřihlíží
- lhůty pro podání daňového přiznání – kromě daňového řádu i ve zvláštních zákonech
- neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem
- není možné podat odvolání proti výši daně vyměřené na základě údajů uvedených daňovým subjektem v přiznání

Vyměřovací řízení - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 24.2.2012, sp. zn. 5 Afs 66/2011**
- Daň nevyměřuje daňový subjekt, ale vždy správce daně, a to rozhodnutím (platebním výměrem). Vyměřit daň je tedy právem, resp. oprávněním správce daně, nikoli daňového subjektu.
- Aby mohla být daň vyměřena, je nutno ji nejdříve přiznat a stanovit; z hlediska časové posloupnosti lze hovořit tedy o dani přiznané (povinnost daňového subjektu), dani stanovené a dani vyměřené, popř. doměřené (oprávnění správce daně). Daň může být vyměřena (doměřena) pouze tehdy, byla-li nejprve přiznána, resp. stanovena, přitom vyměřit ji je správce daně oprávněn pouze v zákonné lhůtě.

Postupy při správě daní



Postupy při správě daní

- cílem je zajistit, aby si správce daně měl možnost ověřit, zda daňový subjekt správně stanovil svoji daňovou povinnost
- stanovit různé způsoby pro interakci mezi správcem daně a daňovým subjektem a jejich různé následky
- postupem je:
 - vyhledávací činnost
 - místní šetření
 - postup k odstranění pochybností (lze ukončit platebním výměrem)
 - daňová kontrola (lze ukončit dodatečným platebním výměrem)

Vyhledávací činnost § 78

účel: zjistit skutečnosti rozhodné pro správu daně, a to i bez vědomí a součinnosti daňového subjektu

- v rámci vyhledávací činnosti správce daně:
 - a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
 - b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
 - c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní,
 - d) opatřuje nezbytná vysvětlení,
 - e) provádí místní šetření.

Vyhledávací činnost § 78

- k vyhledávací činnosti může docházet v průběhu či mimo probíhající řízení
- správce daně, který není místně příslušný, může provádět místní šetření i bez dožádání
- správce daně opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, každý je povinen podat správci daně vysvětlení

Místní šetření (§ 80 až 84)

- má spíše charakter ohledání, nemělo by se jednat o pokračující úkon/soubor úkonů
- může být i opakované
- správce daně má v době přiměřené předmětu místního šetření, zejména v době provozu, právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím (přístup si však nelze vynucovat proti vůli daňového subjektu)
- ve výjimečných případech se připouští místní šetření v prostorách správce daně
- při místním šetření může správce daně zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek

Postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90)

- slouží k odstranění konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti, pravdivosti nebo úplnosti podaného tvrzení či jiné písemnosti (po podání daňového tvrzení)
- zahájení
 - správce daně sdělí své pochybnosti výzvou (způsobem, který umožní daňovému subjektu se k pochybnostem vyjádřit)
 - vyplývá-li z podaného daňového tvrzení nárok na odpočet, výzva musí být vydána nejpozději do 30 dnů
- vazba na daňovou kontrolu

Postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90)

Fáze:

- daňový subjekt reaguje na výzvu
 - dojde k odstranění pochybností
 - nedojde k odstranění pochybností
 - existují důvody pro pokračování v dokazování
 - správce daně zahájí daňovou kontrolu
 - nejsou důvody pro pokračování v dokazování
 - správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně
- daňový subjekt nereaguje na výzvu
 - správce daně daň doměří (např. podle pomůcek)

Postup k odstranění pochybností - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2012, sp. zn. 8 Afs 38/2011**
- Při zahájení a vedení vytykácího řízení dochází nepochybně ke střetu dvou zájmů. DS uplatňující nárok na nadměrný odpočet má nepochybně zájem na tom, aby vyměřovací řízení, jehož výsledkem bude vrácení nadměrného odpočtu v požadované výši, proběhlo co nejrychleji, aby mohl s vrácenými finančními prostředky dále nakládat při své činnosti. Tento zájem je z povahy věci konfrontován s povinností SD ověřit, že skutečně byly splněny zákonné podmínky pro vrácení přeplatku na dani. Tato konfrontace má v průběhu daňového řízení mnoho podob.

Postup k odstranění pochybností - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2012, sp. zn. 8 Afs 38/2011**
- V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva SD byla či nebyla způsobilá informovat DS o pochybnostech správce daně, ale i to, zda DS byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává NSS přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti SD nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak DS následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení.
- Odkaz na NSS sp. zn. 1 Afs 155/2005 ... vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží.

Postup k odstranění pochybností - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2012, sp. zn. 8 Afs 38/2011**
- I přes povinnost upravenou v § 43 odst. 2 ZSDP zahájit postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo podání učiněno v případech, kdy z daňového přiznání vyplývá, že má DS vzniknout přeplatek, nelze nadále na automaticky presumovat následek v podobě fiktivního vyměření daně, pokud tato lhůta není dodržena.
- NSS nepovažuje za porušení zásady rovnosti to, že se SD rozhodne u některých DS provést vytýkácí řízení a u jiných nikoli. Neexistuje subjektivní právo DS, aby jej SD nezatěžoval zahajováním vytýkácího řízení.
- I když se DS podaří pochybnosti SD rozptýlit, neznamená to bez dalšího, že vytýkácí řízení nemělo být vůbec zahajováno

Vztah mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností

- jenom v daňové kontrole může správce daně provádět místní šetření proti vůli daňového subjektu
- postup k odstranění pochybností probíhá jen před vyměřením daně
- obě „řízení“ nemohou probíhat najednou

Daňová kontrola (§ 85 až 88)

- postup, kterým správce daně ověřuje správnost daňového tvrzení daňového subjektu
- může být zahájena i před vyměřením daně
- zahájení přerušuje běh lhůty pro stanovení daně (rozbíhá se nová lhůta)
- stejný správce daně dokončí daňovou kontrolu i po změně místní příslušnosti daňového subjektu

Daňová kontrola (§ 85 až 88)

- zahájení daňové kontroly
 - i v případě nesoučinnosti daňového subjektu
 - nutno vymezit předmět (daň a zdaňovací období) a rozsah (např. celé zdaňovací období, náklady, odpisy)
- průběh daňové kontroly
- ukončení daňové kontroly
 - seznámení s výsledkem kontrolního zjištění
 - zpráva o daňové kontrole
 - projednání a podpis
 - může ale nemusí následovat vydání platebního výměru

Zahájení daňové kontroly v judikatuře

- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07
 - při zahájení DK je nutno sdělit důvod
 - důvody a porušení musí existovat v okamžiku zahájení, musí být sděleny a formulovány do protokolu
- Odlišná stanoviska v judikatuře NSS
- Stanovisko Pléna ÚS ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11
 - odchýlení se od předchozího názoru ÚS

Namátková kontrola je možná

- Stanovení a výběr daní x ochrana autonomní sféry jednotlivce
- Proporcionalita a minimalizace zásahů x úkon nepřiměřený a porušující právo na informační autonomii
- DK má preventivní význam, je rozhodujícím institutem naplňujícím cíl daňového řízení

- Existuje veřejný zájem na stanovení a vybrání daní, kde DK hraje rozhodující roli
- FÚ nikoliv nepřiměřený, svévolný či šikanózní postup

Daňová kontrola

§ 85 DŘ - předmět

- daňové povinnosti a daňová tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti
- vztah k jednomu daňovému řízení
 - § 134 odst. 2 daňové řízení se posuzuje buď ke zdaňovacímu období nebo k jednotlivé skutečnosti
- správné zjištění a stanovení daně
 - § 1 odst. 2 cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady

Daňová kontrola

§ 85 DŘ - rozsah

- daňová kontrola se provádí ve vymezeném rozsahu
 - § 87 odst. 1 při zahájení DK je třeba vymezit předmět a rozsah
 - § 85 odst. 3 upřesnění rozsahu
 - § 85 odst. 4 rozšíření DK
 - § 85 odst. 5 opakování DK
 - § 148 odst. 3 přerušování běhu lhůty pro stanovení daně

Daňová kontrola

§ 85 DŘ - rozsah

- § 90 odst. 3 zahájení DK po „překlopení“ z postupu k odstranění pochybností
 - § 5 odst. 3 zásada přiměřenosti
 - § 7 odst. 2 zásada procesní ekonomie
 - vztah DK k ostatním postupům při správě daní (vyhledávací činnost, podání vysvětlení, místní šetření)
-
- je možné konat společnou daňovou kontrolu pro více daňových řízení

Daňová kontrola

§ 85 DŘ - rozsah

- [18] *Daňový řád (myšlen ZSDP – pozn. aut) upravuje dva relativně komplexní kontrolní postupy – vytýkací řízení (§ 43) a daňovou kontrolu (§ 16). Místní šetření (§ 15) ani vyhledávací činnost (§ 36) nelze považovat za samostatné kontrolní postupy, nýbrž za prostředky k opatření prvotních zjištění či důkazů; jejich extenzívním užíváním nesmí být ... vyprazdňovány vlastní kontrolní postupy*
- [19] *... kontrolní postupy nelze uplatňovat libovolně často a že opakovat je lze jen za striktně daných podmínek.*

usnesení RS NSS ze dne 27. července 2010, č.j. 5 Afs 92/2008 – 147

Daňová kontrola

§ 87 DŘ – zahájení

- kumulativní splnění podmínek:
 - úkon správce daně vůči daňovému subjektu
 - vymezen rozsah a předmět
 - faktické zahájení DK (zjišťování či prověřování)
- úřední záznam o zahájení [§ 88 odst. 1 písm. a)]
- § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 výzva k podání Dodapu

Daňová kontrola

§ 87 DŘ – zahájení

- daňový subjekt má povinnost součinnosti (umožnění zahájit DK)
 - § 87 odst. 2 výzva (náležitosti: místo, předmět, lhůta)
 - § 87 odst. 5 stanovení daně dle pomůcek/sjednání daně
 - § 87 odst. 6 marné uplynutí lhůty přerušuje běh lhůty pro stanovení daně

Daňová kontrola

§ 86 DŘ – práva a povinnosti daňového subjektu

- práva
 - přítomnost při jednání spr. daně se zaměstnanci daň. subjektu
 - předkládat důkazní prostředky a navrhopat jejich provedení
 - vyvracet pochybnosti správce daně
- povinnosti (§ 82 až § 84 ve spojení s § 86 odst. 3)
 - součinnost
 - zapůjčit důkazní prostředky, poskytnout vzorky (zajištění věci)
 - zajistit vhodné místo a podmínky pro provedení kontroly
 - poskytovat informace, umožnit jednání se zaměstnanci
 - předložit důkazní prostředky, nezatajovat je

Daňová kontrola

§ 86 DŘ – práva a povinnosti daňového subjektu

- obecná zásada zákazu sebeobviňování
- *Tak také nelze pokutovat osobu, která odmítne podat správnímu orgánu vysvětlení v případě, kdy je zřejmé, že by jí, byť i jen teoreticky, mohla přispět ke svému postihu za přešupek [...] Jinak řečeno - veřejná moc vykonává pravomoci a kompetence, jimž je jednotlivec zásadně povinen se podrobovat, ovšem za předpokladu, že jsou vykonávány souladně s požadavky plynoucími právě z čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny a čl. 1 odst. 1 Ústavy, ve shora uvedeném materiálním rozměru jejich působení a při dodržení požadavku plynoucího z principu přiměřenosti. Pokud výkon veřejné moci takové požadavky nesplňuje, jde o excesivní vybočení z mezí daných ústavním pořádkem. Jednotlivec není povinen vykonat takovou uloženou povinnost, která je v rozporu s příkazem plynoucím z čl. 4 odst. 4 Listiny.*

nález ÚS ze dne 18.02.2010, sp. zn. I.ÚS 1849/08




Daňová kontrola

§ 92 a násl. DŘ - dokazování

- důkazní břemeno:
 - stále platí, že
 - daňový subjekt má v daňovém řízení dvě základní povinnosti
 - 1) břemeno tvrzení
(za podmínek stanovených zákonem přiznat daň)
 - 2) břemeno důkazní
(povinnost svá tvrzení doložit)
 - před provedením důkazu nelze hodnotit jeho relevanci
 - fakticita nikoliv formální stránka
 - volné hodnocení důkazů
 - zpráva o daňové kontrole je jeden z důkazů

Daňová kontrola

§ 92 a násl. DŘ - dokazování

- důkazní břemeno:
 - daňový subjekt břemeno tvrzení (podá daňové tvrzení)

 - správce daně vyzve k prokázání

 - daňový subjekt důkazní břemeno, předloží důkazní prostředky

 - přesun důkazního břemene na správce daně, on musí vyvracet

Daňová kontrola

§ 92 a násl. DŘ - dokazování

- důkazní břemeno:
 - § 92 odst. 3 daňový subjekt prokazuje vše, co je povinen uvádět v daňovém tvrzení
 - § 92 odst. 5 správce daně prokazuje
 - oznámení písemností
 - skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky či fikce
 - skutečnosti vyvracející tvrzení daňového subjektu
 - skutečný obsah právního úkonu
 - porušení právní povinnosti daňovým subjektem

Daňová kontrola

§ 92 a násl. DŘ - dokazování

- důkazní prostředky:
 - vše, co bylo získáno v souladu se zákonem
 - a to i před zahájením daňové kontroly
 - a to i pro jiná řízení (i pro jiné daňové subjekty), svědeckou výpověď je třeba na návrh daňového subjektu zopakovat
 - povinnost osob majících listiny a jiné prostředky tyto zapůjčit
- listina, znalecký posudek, svědek, záznamní povinnost
- pomůcky/sjednání daně

Daňová kontrola

§ 92 a násl. DŘ - dokazování

- § 92 odst. 7 hodnocení důkazních prostředků
 - povinnost správce daně zhodnotit provedené dokazování, tj. určit, co považuje za prokázané a co nikoliv a na základě jakých důkazních prostředků
 - úřední záznam založený ve spise či jiná obdobná písemnost (návaznost na § 88, § 90)
 - § 8 odst. 1 zásada volného hodnocení důkazů

Dokazování - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, sp. zn. 8 Afs 44/2011**
- (NSS) Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí . Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi
- Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila ...
- Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění.

Dokazování - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, sp. zn. 8 Afs 44/2011**
- Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. ... Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví
- Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese.

Dokazování - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, sp. zn. 8 Afs 44/2011**
- Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky
- lze dodat, že samotné předložení důkazních prostředků daňovým subjektem nevede automaticky k unesení důkazního břemene – pokud tyto důkazní prostředky nestačily ke zhojení předchozích nedostatků.

Dokazování - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 27.9.2012, sp. zn. 8 Afs 61/2011**
- Dle již ustálené judikatury tohoto soudu nemusí SD přihlížet k právnímu úkonu, jímž by DS vůči správci daně projevili vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období. K tomu se v rozsudku čj. 5 Afs 27/2008 - 11 uvádí: *„V takové právní úpravě NSS neshledává nepřípustnou diskriminaci, neboť zákonodárce zde zcela racionálně zvýhodňuje DS, který splní svou povinnost vyplývající z § 41 odst. 1 ZSDP a podá ze své vlastní iniciativy Dodap na vyšší daň, neboť zjistí, že daň přiznal (ve svůj prospěch) v nesprávné výši. V takovém případě si tedy DS může zároveň dodatečně uplatnit daňovou ztrátu z minulých let a tím svůj nově stanovený daňový základ korigovat. Obdobné beneficium ovšem zákon neposkytuje DS který rovněž přiznal daň nižší, než by odpovídalo jeho zákonné povinnosti, ta mu ovšem musela být doměřena na základě daňové kontroly, tedy z iniciativy SD.“*

Dokazování – judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2012, sp. zn. 7 Afs 59/2011**
- Neměl-li však DS k dispozici playlist či podobný přehled o odvysílání reklamy k dispozici, přičemž bylo jeho věcí, aby při sjednání reklamní služby myslel i na prokázání jejího dodání, a chtěl-li výdaje na tuto službu daňově uplatnit, mohl své důkazní břemeno unést i kombinací dalších důkazů. Např. svědecké výpovědi zaměstnanců DS, kteří by poskytování reklamy průběžně kontrolovali v namátkou určených intervalech na různých místech, na kterých měla být reklama poskytována. Pokud by takový systém ověřování DS zavedl a nebyly by pochyby o jeho věrohodnosti, jednalo by se o důkaz zásadního významu. Dalším důkazním prostředkem mohly být fotografie reklamy, z nichž by však bylo patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech. Fotografie předložené DS v daňovém řízení však tuto vypovídací hodnotu neměly. Dalším důkazním prostředkem mohly být také svědecké výpovědi pracovníků dodavatele nebo jeho subdodavatelů

Mezinárodní dožádání - judikatura

- **Usnesení NSS ze dne 3. 4. 2012, sp. zn. 1 Afs 73/2011, o přerušení řízení a předložení předběžných otázek SD EU**

(a) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?

(b) Má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?

Daňová kontrola

§ 88 DŘ – Zpráva o daňové kontrole

- projednání zprávy o daňové kontrole
 - rozpadá se do několika fází
 - seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazních prostředků (§ 88 odst. 2)
 - vyjádření daňového subjektu, možné určení lhůty k tomuto vyjádření (§ 88 odst. 3, zásada koncentrace řízení?)
 - projednání „zbývajících“ částí zprávy o DK
 - podpis zprávy o DK, který znamená ukončení projednávání zprávy o DK a současně oznámení zprávy o DK a ukončení DK
 - zpráva o DK se projednáním stává důkazním prostředkem (§ 88 odst. 6)

Daňová kontrola

§ 88 DŘ – Zpráva o daňové kontrole

- obsah zprávy o daňové kontrole
 - informace o zahájení, průběhu a ukončení DK
 - výsledek kontrolního zjištění
 - hodnocení důkazů
 - odkaz na protokoly či úřední záznamy (o zahájení DK; o jednáních, o skutečnostech zjištěných mimo jednání; o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a o vyjádření daňového subjektu k tomuto výsledku; o stanovisku správce daně k tvrzením daňového subjektu)
 - podpisy daňového subjektu a úřední osoby/odepření podpisu/doručení do vlastních rukou

Zpráva o DK – judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 20.9.2012, sp. zn. 7 Afs 20/2012**
- Pochybí-li SD a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze „dohánět“ v odvolacím řízení v úzkém slova smyslu přímo odvolacím orgánem. Docházelo by totiž k tomu, že rozsáhlé sporné skutečnosti a právní argumentace daňového subjektu, kterou by jinak uplatnil již při projednání zprávy o daňové kontrole správcem daně, by byla řešena pouze v jediné instanci přímo odvolacím orgánem.

Zpráva o DK – judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 13.9.2012, sp. zn. 7 Afs 77/2011**
- Neopodstatněné je rovněž tvrzení stěžovatele, že nelze považovat za projednanou zprávu o kontrole, která obsahuje závěry zcela rozporné se závěry obsaženými v legitimně podaném vyjádření k ní. Pokud by tomu tak mělo být, ve většině případů by nebylo nikdy možné dospět do stádia, kdy by byla zpráva o kontrole projednána, neboť DS logicky ve svém vyjádření uvádí závěry, které jsou v rozporu se závěry SD. Tento rozpor by bylo možné odstranit pouze tak, že by SD převzal závěry DS, což ve svém důsledku znamená úplnou rezignaci na výběr daní. Takový důsledek je nejen absurdní, ale také v rozporu s povinností SD chránit zájmy státu podle u st. § 10 odst. 1 ZSDP. Žádné ustanovení ZSDP [tedy ani ust. § 16 odst. 4 písm. f), ani § 16 odst. 8] nemůže být vykládáno tak, že k vyměření daně je fakticky potřeba souhlas DS.

Pomůcky § 98 - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2012, sp. zn. 8 Afs 63/2011**
- Stěžovatel podal daňové přiznání s odvoláním proti platebnímu výměru, tedy po lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k podání daňového přiznání podle § 44 odst. 1 ZSDP. Podle ustálené judikatury NSS však v takovém případě nemůže daňové přiznání vyvolat žádné právní účinky (srov. např. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2005, čj. 7 Afs 93/2004 - 74). Není tedy podstatné, zda k podání daňového přiznání došlo ještě v době před nabytím právní moci platebního výměru. V návaznosti na tento závěr je ve vztahu k účetní závěrce třeba připomenout, že pokud DS ve lhůtě stanovené SD nepodá daňové přiznání, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno a DS se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň, neboť DS v takovém případě nemá co prokazovat a SD případně co vyvracet.

Rozhodnutí (náležitosti) - judikatura

- Rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2012, sp. zn. 1 Afs 32/2012
- Podle § 32 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní a poplatků jsou základní náležitosti rozhodnutí poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. To tedy znamená, že adresát rozhodnutí musí být upozorněn v poučení na odkladný účinek pouze tehdy, je-li vyloučen. Jen tehdy totiž hrozí bezprostřední účinek rozhodnutí, jež poučení obsahuje. Není-li odkladný účinek vyloučen, zmínka o něm v poučení být nemusí a zásadně ani nemá místo, neboť správní orgán by zde jednal nad rámec zákonem stanovené povinnosti, byť zpravidla bez negativních důsledků pro adresáta rozhodnutí.
- Shodně § 102 odst. 1 písm. f) DŘ

Rozhodnutí – res iudicata - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 10. 7. 2012, sp. zn. 2 Afs 35/2012**
- Vydán PV, a to na základě shodných skutečností a vůči stejnému DS, jako předcházející PV – ten byl zrušen rozhodnutím CŘ pro existenci závažných procesních vad.
- Skutečnost, že ZSDP neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, nemůže být vykládána tak, že správce daně prvního stupně může pokračovat v řízení po té, kdy byl platební výměr zrušen. Aprobace takového postupu by představovala obcházení zákonné záповědi možnosti zrušení a vrácení věci v odvolacím daňovém řízení. Vydá-li i přesto správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, je třeba takové rozhodnutí považovat za nezákonné, přičemž nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.

.

Obecně k výkladu práva



Výkladová pravidla - judikatura

- **Rozsudek RS NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155**
- Pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.

Výkladová pravidla - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 24.2.2012, sp. zn. 5 Afs 66/2011**
- Vrchní soud v Praze ze dne 24. 6. 1994, č. j. 6 A 59/93 - 43, v němž se konstatuje: *„Soud při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvede, nikoli z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil. Při aplikaci ustanovení nejasných, rozporných a mezerovitých je soud zajisté povinen užít obecně uznávaná interpretační pravidla. Nelze však interpretovat něco, co v zákoně není, nebo interpretací k takovému závěru dospět.“*
- *Rovněž tak lze poukázat např. na nález ÚS ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02, v němž se mimo jiné uvádí, že „(s)tát má při zdaňování poměrně širokou volnost, avšak i zde platí, že stát může rozhodnout, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu“..*

Výkladová pravidla - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 24.2.2012, sp. zn. 5 Afs 66/2011**
- NSS konstatuje, že považuje za nepřipustné výklad téhož ustanovení zákona odvíjet od postavení daňového subjektu, tzn., zda ten který výklad je v jeho prospěch či neprospěch. Současně NSS podotýká, že **ne každá interpretační nejasnost vždy nutně povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu**. Uplatnění zásady in dubio mitius má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňují vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce

Výkladová pravidla - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 22.3.2012, sp. zn. 8 Afs 67/2011**
- Sporným je výklad § 23 odst. 3 písm. a) bodu 12 ZDP ve znění zákona č. 261/2007 Sb. Uvedená novela stanovila povinnost DS zvýšit základ daně o částku neuhrazeného závazku zachyceného v účetnictví DS (dlužníka) a odpovídajícího pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo třicet šest měsíců nebo která se promlčela (s výjimkami).
- Stěžovatel tvrdil však rozpor se zákazem retroaktivity při aplikaci tohoto ustanovení na závazek, k jehož promlčení došlo již v roce 1999, tedy ještě před nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb.

Výkladová pravidla - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 22.3.2012, sp. zn. 8 Afs 67/2011**
- *Účinky pravé retroaktivity by nová právní úprava vyvolávala pouze tehdy, pokud by měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti*
- Naopak v případě *nepravé retroaktivity nová právní úprava nezakládá právní následky pro minulost. Skutečnosti, které nastaly v minulosti, však právně kvalifikuje jako podmínku budoucího právního následku nebo pro budoucnost mění či ruší právní následky založené podle dřívějších předpisů. Nová právní úprava tak zasahuje do předchozích skutečností i do nabytých práv*

Výkladová pravidla - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 22.3.2012, sp. zn. 8 Afs 67/2011**
- ... aplikace daného ust. ZDP má účinky nepravé retroaktivity. Novelizace ... nestanovila pro tuto situaci žádná přechodná ustanovení. Povinnost zvýšit základ daně se proto vztahovala na jakkoli „staré“ neuhrazené závazky za předpokladu, že je DS v roce 2008 evidoval v účetnictví a že se nejednalo o některou z výjimek. Povinnost zdanit neuhrazené závazky DS vznikla za zdaňovací období roku 2008 a projevila se v daňovém přiznání za toto zdaňovací období. Aplikace posuzovaného ustanovení na případ stěžovatele proto vyvolává účinky nepravé retroaktivity .
- NSS neshledal odůvodnění veřejného zájmu na změně právní úpravy nedostatečným, a tedy způsobilým vynutit výjimku z obecné přípustnosti nepravé retroaktivity.

Výkladová pravidla - judikatura

- **Rozsudek NSS ze dne 15.8. 2012, sp. zn. 1 Afs 27/2012**
- je zcela zjevné, že DzN se vyměřuje na každé zdaňovací období samostatně, a tudíž i naplnění podmínek pro osvobození od daně je třeba zvažovat vždy autonomně ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období. Žalobci tedy kolaudací jeho nemovitosti nevznikl nárok na osvobození od DzN na dobu patnácti let, a zásahem zákonodárce tudíž nemohlo dojít k popření nebo zrušení tohoto nároku.
- zákonodárce změnu právní úpravy dostatečně a přiléhavě odůvodnil, přičemž v jejím důsledku nedošlo k porušení principu rovnosti adresátů práva ani k narušení jiných ústavně zaručených hodnot. Zájem žalobce na osvobození od DzN nepřevážil společenské a legislativní změny, jež stály za přijetím zákona č. 1/2009 Sb. Rovněž tak nelze mít za to, že by placení DzN mohlo mít na žalobce rdousivý efekt, resp. že by byla překonána hranice únosnosti. NSS tedy neshledal, že by nepravá retroaktivita zákona č. 1/2009 Sb. byla ústavně nepřípustná

Dotazy?



Děkuji za pozornost



JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

Advokátka spolupracující s PwC Legal

E-mail: petra.novakova@pwclegal.cz

Tel.: +420 724 373 647

Informace obsažené v této publikaci mají obecný charakter a neslouží jako zdroj odborného poradenství. Nedoporučujeme, abyste na základě těchto informací podnikali konkrétní kroky bez dodatečné odborné konzultace. Neposkytujeme žádná prohlášení ani záruky (výslovné ani učiněné mlčky), pokud jde o úplnost a přesnost informací obsažených v této publikaci. Pricewaterhouse Coopers Česká republika, s.r.o., její členové, zaměstnanci a spolupracovníci, v rozsahu povoleném příslušnými právními předpisy, neodpovídají za jakékoliv následky způsobené případným jednáním, zdržením se jednání, spoléháním se na informace obsažené v této publikaci či jakýmkoliv rozhodnutím učiněným na základě informací v této publikaci.

© 2013 PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. Všechna práva vyhrazena. "PwC" je značka, pod níž členské společnosti PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) podnikají a poskytují své služby. Společně tvoří světovou síť společností PwC. Každá společnost je samostatným právním subjektem a jednotlivé společnosti nezastupují síť PwCIL ani žádnou jinou členskou společnost. PwCIL neposkytuje žádné služby klientům. PwCIL neodpovídá za jednání či opomenutí jednotlivých společností sítě PwC, ani nemůže kontrolovat výkon jejich profesionální činnosti či je jakýmkoli způsobem ovlivňovat.