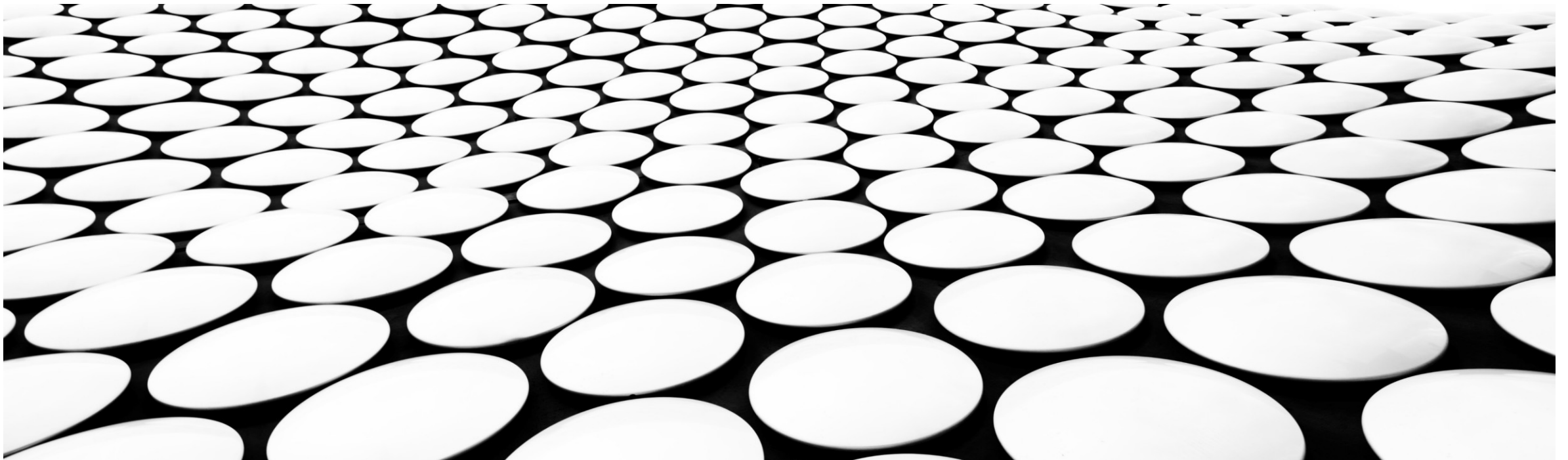

KONTROLNÍ POSTUPY Z POHLEDU PRAXE

JAN NECKÁŘ
2020

NF101ZK DAŇOVÉ PRÁVO I - OBECNÁ ČÁST

2. 12.





VYBRANÁ JUDIKATURA

ROZDÍL MEZI POP A DK

- NSS 6 Afs 136/2019-47 ze dne 7. 11. 2019:
- Zásadní **rozdíl** mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je **v rozsahu oprávnění správce daně**. V rámci postupu k odstranění pochybností je správce daně oprávněn toliko žádat od daňového subjektu doložení určitých skutečností, v daňové kontrole je může zjišťovat vlastními postupy, a to i v rámci sféry daňového subjektu proti jeho vůli. Vzhledem k invazivnější povaze daňové kontroly je navíc obecně vhodné nejprve zahájit postup k odstranění pochybností a teprve ukáže-li se, že v jeho rámci nelze pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti či úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání rozptýlit, překlopit je do daňové kontroly; volba postupu je nicméně na úvaze správce daně. Tato volba je omezena především tím, že postup k odstranění pochybností nelze na rozdíl od daňové kontroly použít pro namátkové prošetření tvrzení daňového subjektu.

ZAHÁJENÍ POP

- NSS 1 Afs 72/2019-31 ze dne 18. 7. 2019
- Pokud správce daně vůči daňovému subjektu neučinil úkon formálně označený jako výzva k odstranění pochybností, který by odkazoval na § 89 daňového řádu, tedy takový, který by daňový subjekt výslovně informoval o skutečnosti, že je s ním veden postup k odstranění pochybností, avšak mezi správcem daně a daňovým subjektem probíhala intenzivní komunikace, která materiálně naplnila všechny znaky postupu k odstranění pochybností, nejedná se o pochybení ze strany správce daně.

POCHYBNOSTI V POP; UKONČENÍ POP

- NSS 1 Afs 8/2019-56 ze dne 16. 5. 2019
- I. Nestandardní výše nadměrného odpočtu či zdanitelných plnění oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím je dostatečná pro vydání výzvy k odstranění pochybností.
- II. Postup k odstranění pochybností je ukončen až stanovením daně, resp. zahájením daňové kontroly.

POCHYBNOSTI V POP

- 1 Afs 120/2018-27 ze dne 27. 3. 2019
- Požadavky na konkrétní vyjádření pochybností ve výzvě zahajující postup k odstranění pochybností slouží především k tomu, aby umožnily daňovému subjektu odpovídající reakci, tedy aby věděl, jaké pochybnosti má vyvracet. V tomto ohledu proto může mít vliv skutečnost, zda již před vydáním takové výzvy probíhal dialog mezi daňovým subjektem a správcem daně, který zasadil výzvu do určitého kontextu.

POKRAČOVÁNÍ V POP

- NSS 1 Afs 273/2017-30 ze dne 10. 7. 2018
- I. Pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká pochybnost přetrvává a pokud ji lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu, může správce daně uplatnit výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Takový postup má přednost před zahájením daňové kontroly.
- II. Uplatnění takové výzvy by ovšem bylo neúčelné, pokud by správce daně nemohl v případě nerozptýlení pochybností v ní vyjádřených zahájit daňovou kontrolu v rozsahu přetrvávajících pochybností podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Je však třeba dbát na to, aby byla zachována úzká souvislost mezi pochybnostmi vyjádřenými v původní výzvě zahajující postup k odstranění pochybností, pochybnostmi vyjádřenými v následné výzvě podle § 92 odst. 4 a rozsahem daňové kontroly.

DK JAKO NÁSLEDEK POP

- NSS 9 Afs 140/2014-44 ze dne 18. 6. 2015
- I. K zahájení daňové kontroly lze přikročit po provedeném postupu k odstranění pochybností, po němž stále přetrvávají důvody k pokračování v dokazování, i tehdy, když daňový subjekt nepodá návrh na pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu.
- II. Rozsah daňových kontrol je dán okruhem skutečností, k nimž se váží přetrvávající pochybnosti správce daně. Rozsah daňové kontroly je pak v jejím průběhu dle § 85 odst. 3 daňového řádu možno rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.
- III. Podmínkou toho, aby mohlo dojít k přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly postupem dle § 90 odst. 3 daňového řádu, je existence pochybností a existence důvodů k pokračování v dokazování. Význam tak může mít při přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly ověření, zda důvody, na nichž správce daně založil své pochybnosti, nejsou zcela zjevně nesmyslné či hned na první pohled nepodložené. V daném ohledu nelze na správce daně klást velké nároky, jelikož daňová kontrola má sloužit k prověření daňové povinnosti a bližšímu prozkoumání okolností rozhodných pro určení její výše. Takové prověření v rámci daňové kontroly nemá smysl jen tehdy, nezbyl-li po provedeném postupu k odstranění pochybností prostor pro jakoukoli pochybnost.

VYHLEDÁVACÍ ČINNOST PŘED ZAHÁJENÍM DK

- NSS 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31. 5. 2017
- Pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti.

ZAHÁJENÍ DK

- NSS 4 Afs 57/2017-30 ze dne 20. 8. 2014
- I. Daňovou kontrolu lze za splnění dalších podmínek zahájit **výjimečně i před vznikem daňové povinnosti**, v průběhu vyměřovacího řízení prvoinstančního, v průběhu odvolacího řízení či po vyměření nebo dodatečném vyměření daně.
- II. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, **nemá opodstatnění** a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.
- III. Pro účinné zahájení daňové kontroly není podmínkou, aby správce daně sdělil daňovému subjektu zcela konkrétní pochybnosti odůvodňující její zahájení, resp. aby mu sdělil konkrétní důvody, neboť tento požadavek stěžovatele nemá zákonný podklad. Jestliže daňový subjekt nemá právo na to, aby mu správce daně tyto pochybnosti sděloval, nemá ani právo se k nim vyjádřit, resp. vést se správcem daně v tomto směru dialog.

POCHYBNOSTI PŘI ZAHÁJENÍ DK

- NSS 10 Afs 215/2014-40 ze dne 19. 3. 2015
- I. Text ani účel daňového řádu nespaturuje přesvědčivé důvody, proč by pro zahájení preventivní daňové kontroly bylo, na rozdíl od kontroly následné, třeba konkrétních pochybností o výši daňové povinnosti.
- II. I pokud daňový subjekt ve zdaňovacím období vykazuje pouze jeden doklad o dani z přidané hodnoty na vstupu a jeden na výstupu, správce daně může k naplnění cíle správy daní provést daňovou kontrolu, a to například v rámci rozkrývání kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty.

POCHYBNOSTI PŘI ZAHÁJENÍ DK

- NSS 3 Afs 230/2017-30 ze dne 27. 2. 2019
- Správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti.

OKAMŽIK ZAHÁJENÍ DK

- NSS 5 Afs 276/2017-67 ze dne 20. 2. 2019
- II. Za daňovou kontrolu, která nebyla zahájena řádně, lze považovat mj. postup spočívající v pouhém sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt jen seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce daně konány jakékoli úkony s kontrolou související. Tyto úkony nemusí být učiněny současně, nicméně musí na sebe navazovat.
- -> takové zahájení nemá důsledky pro přerušení běhu lhůty pro stanovení daně (NSS 1 Afs 148/2014-32)

ROZSAH DK; VYJÁDŘENÍ K VKZ

- NSS 1 Afs 148/2019-59 ze dne 19. 11. 2019
- I. Nevymezí-li správce daně při zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) výslovně její rozsah, má se za to, že daňová kontrola je zahájena v nejširším možném rozsahu, tedy že se týká všech okolností souvisejících s předmětem kontroly.
- II. Skutečnost, že se na základě vyjádření daňového subjektu částečně změnil výsledek kontrolního zjištění, neznamena, že by se daňový subjekt mohl opakovaně vyjadřovat i k těm částem výsledku kontrolního zjištění, které zůstaly nezměněny (§ 82 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

PROJEDNÁNÍ ZPRÁVY O DK

- NSS 9 Afs 305/2016-31
- Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.

NEPROJEDNÁNÍ ZPRÁVY O DAŇOVÉ KONTROLE

- NSS 5 Afs 124/2017-28 ze dne 8. 3. 2018
- I. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento řádně neprojednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole.
- II. Neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy byl daňový subjekt řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění, samo o sobě bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

DŮKAZNÍ BŘEMENO DPH

- NSS 9 Afs 28/2017-48 ze dne 10. 8. 2017
- Prokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Zaúčtování po formální stránce perfektních dokladů do účetnictví či daňové evidence samo o sobě faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění neprokazuje.

DŮKAZNÍ BŘEMENO V DK, ODEPŘENÍ PODPISU ZPRÁVY O DK

- NSS 6 Afs 76/2016-33 ze dne 15. 6. 2016
- I. Pouze v případě, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nelze tuto zprávu použít jako důkazního prostředku. Komentářová literatura zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil.
- II. Je na daňovém subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, aby předložil správci daně důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Povinnost předložit důkazní prostředky se vztahuje nejen k tvrzením daňového subjektu, která uvedl v daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, ale obecně ke všem tvrzením, které uvedl v průběhu daňové kontroly. Povinností daňového subjektu je nejen předložení těch důkazních prostředků, jimiž disponuje, ale i navržení důkazních prostředků způsobilých k prokázání jeho tvrzení, které nemá ve své dispozici. Nesplnění této povinnosti se projeví neunesením důkazního břemene.

OPAKOVÁNÍ DAŇOVÉ KONTROLY

- NSS 6 Afs 79/2015-39
- Opakovaná daňová kontrola dle § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Za splnění podmínek § 85 odst. 5 citovaného zákona přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by předtím (nebo nejpozději současně) nařídil obnovu nalézacího řízení.



PŘÍKLADY Z PRAXE



DĚKUJI ZA POZORNOST