

Až se finanční úřad zeptá...

Ing. Robert Jurka

Mgr. Jiří Černý

Svaz průmyslu a dopravy ČR
10. března 2009

Jaké jsou základní zásady daňového řízení a jak se může daňový subjekt na kontrolu připravit?

- zásada zákonnosti
 - povinnost správce daně chránit při daňovém řízení zájmy státu a současně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení
 - povinnost správce daně jednat v souladu se zákony a jinými právními předpisy
 - vztah pokynů řady D
- zásada součinnosti a úzké spolupráce
- zásada hospodárnosti
 - správce daně je povinen volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují ještě dosáhnout cíle řízení

Jaké jsou základní zásady daňového řízení a jak se může daňový subjekt na kontrolu připravit?

- zásada volného hodnocení důkazů
 - každý důkaz se hodnotí jednotlivě a poté správce daně hodnotí všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti
- zásada neveřejnosti, respektive povinnosti mlčenlivosti
- zásada dispoziční a zásada oficiality
 - dispoziční zásada – záleží na daňovém subjektu
 - zásada oficiality – povinnost správce daně zahájit daňové řízení v případě splnění zákonných podmínek

Jaké jsou základní zásady daňového řízení a jak se může daňový subjekt na kontrolu připravit?

- zásada přednosti obsahu před formou
 - bere se skutečný obsah a ne formální při aplikaci daňových zákonů
- zásada rovnosti
 - všechny daňové subjekty si jsou rovny ve svých právech a povinnostech

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případně daň doměřit?

§ 47 zákona o správě daní a poplatků

Daň nelze vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání

Spor v případě počítání počátku běhu lhůty pravidlo „**3+1**“ x pravidlo „**3+0**“

NSS „3+1“, ÚS „3+0“

Přelomové rozhodnutí Ústavního soudu - sp.zn. I ÚS 1611/07

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případně daň doměřit?

Podle výkladu před rozhodnutím ústavního soudu

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005

daňové přiznání se podalo na FÚ do	30.06.2006
počátek lhůty pro vyměření daně začal běžet	31.12.2006
lhůta pro vyměření daně skončí	31.12.2009

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případně daň doměřit?

Podle výkladu po rozhodnutí ústavního soudu

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005

daňové přiznání se podalo na FÚ do	30.06.2006
počátek lhůty pro vyměření daně začal běžet	31.12.2005
lhůta pro vyměření daně skončí	31.12.2008

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případně daň doměřit?

Dopad rozhodnutí ústavního soudu I ÚS 1611/07

a) do budoucnosti:

- argumentace nálezem I. ÚS 1611/07
- po vydání platebního výměru: odvolání, žaloba proti rozhodnutí správního orgánu nebo ústavní stížnost

b) do minulosti:

- soudní žaloba nebo přezkum dle ZSDP

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případně daň doměřit?

Existence důvodů pro zahájení kontroly

Definici daňové kontroly ZSDP **neobsahuje**

§ 16 ZSDP uvádí pouze to, k čemu kontrola slouží – zjišťování nebo prověřování daňového základu nebo jiných okolností pro správné stanovení daně

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případně daň doměřit?

Existence důvodů pro zahájení kontroly

- Spory ohledně stanovení okamžiku zahájení kontroly – lze použít pouze rozsáhlou judikaturou (**faktické versus formální zahájení**)
- Důležité především v případech, kdy správce provede úkon před uplynutím lhůty, ve kterém lze daň vyměřit nebo doměřit
- Např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 8 Afs 7/2005 – správce daně provedl faktický úkon daňové kontroly 10 měsíců po jejím formálním zahájení, a více než 4 měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně - nelze považovat za daňovou kontrolu

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případné daň doměřit?

Existence důvodů pro zahájení kontroly

Další **přelomové** rozhodnutí ústavního soudu – **sp. zn. I. ÚS 1835/07**

FÚ je oprávněn zahájit daňovou kontrolu, pokud má konkrétní podezření, že daňový subjekt krátil svoji daňovou povinnost.

O tomto podezření musí FÚ seznámit daňový subjekt a současně toto podezření musí uvést do protokolu

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případné daň doměřit?

Argumentace Ústavního soudu v případě sp. zn. I. ÚS 1835/07

- Daňová kontrola je obrovským zásahem do práv člověka
- Daňová kontrola je tak trochu policejní vyšetřování. Úředníci mají při ní velké pravomoci, ale i detektivové nejdřív potřebují podezření, že někdo spáchal zločin.

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případné daň doměřit?

Argumentace Ústavního soudu v případě sp. zn. I. ÚS 1835/07

- Musí zde existovat konkrétními skutečností podložené podezření, že daňový subjekt svou daňovou povinnost nesplnil.
- Důvody a podezření musí existovat v době zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a navíc objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případné daň doměřit?

Argumentace Ústavního soudu v případě sp. zn. I. ÚS 1835/07

„V případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem ZSDP, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případné daň doměřit?

Argumentace Ústavního soudu v případě sp. zn. I. ÚS 1835/07

„Použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že DS původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných DS, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku“.“

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případné daň doměřit?

Argumentace MF ČR v HN na rozhodnutí Ústavního soudu (I. ÚS 1835/07)

*Čeští podnikatelé tak musejí i nadále s namátkovými kontrolami počítat. "Ten nálezn Ústavního soudu je proti společnosti, proti lidem, proti státu, proti veřejným službám. Pomáhá pouze daňovým delikventům," řekl v úterý deníku Kalousek. **Ministerstvo hledá způsob, jak soudcům vyhovět a v kontrolách pokračovat.** To znamená například najít slabé místo v daňovém přiznání,.....*

Kdy nejpozději mohou daňové orgány zahájit kontrolu a případné daň doměřit?

Argumentace MF ČR v HN na rozhodnutí Ústavního soudu (I. ÚS 1835/07)

*Ale rovnou říkám: Budeme se dostávat do situací, kde rozhodnutí soudu nebudeme schopni dodržet. Potom začneme stejně kontrolovat - a pak se uvidí," říká podle HN šéf české daňové správy Jan Knížek. Budou-li se podnikatelé cítit poškozeni, mohou se znovu soudit. **Ústavní soudci by příště mohli rozhodnout jinak**, tříčlenný senát totiž nebyl jednotný, píšou HN.*

Ministerstvo spoléhá na to, že se k Ústavnímu soudu dostane další podobný případ. A že kauzu dostane jiný senát, který rozhodne opačně. Pak by muselo zasednout plénum všech soudců a rozpor vyřešit, napsaly HN.

Zdroj ČTK

Jak by měl daňový subjekt postupovat v průběhu daňové kontroly?

A) Před kontrolou

- úzce spolupracovat s daňovým poradcem nebo externím advokátem
- sledovat případná promlčení jednotlivých daní
- mít kvalitní podklady za minulá období
- využít institut dodatečného daňového přiznání
- analyzovat slabá místa společnosti z hlediska daní

Jak by měl daňový subjekt postupovat v průběhu daňové kontroly?

A) Před kontrolou

Častá slabá místa u poplatníků z hlediska DPPO

- management fees
- jiné transakce mezi spřízněnými subjekty
- oprava x technické zhodnocení x majetek
- náklady na reklamu a reprezentaci
- režim benefitů z hlediska daňové uznatelnosti nákladů na straně zaměstnavatele
- daňové odpisy

Odvolací řízení – právní úprava

tvoří de facto jeden celek s řízením v první stupni

- možnost odvolacího orgánu doplňovat řízení (nikoliv zcela zásadním způsobem)
- možnost změny rozhodnutí k horšímu (např. „brutace“ dle § 38s u daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 2 ZDP)
- možnost daňového subjektu doplňovat odvolání až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu
- zachována veškerá procesní práva daňového subjektu jako v první instanci, včetně práva být seznámen s výsledky doplnění dokazování, apod.

Odvolací řízení – právní úprava

- platební výměr neobsahuje odůvodnění, to musí být uvedeno již jeho vydáním v kontrolní zprávě
- nemá odkladný účinek
- lhůta - 30 dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí
- omezený přezkum při napadnutí rozhodnutí o dani stanovené dle pomůcek

Odvolací řízení – vhodná argumentace

- zásada *Nechť si každý střeží svá práva*, z níž plyne, že je vhodné uplatňovat veškerou argumentaci již v průběhu daňové kontroly
- uplatnění závěrů z judikatury, v posledních letech posun až téměř k obecné závaznosti judikatury
- vyhledávací databáze Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu

www.nssoud.cz

<http://nalus.usoud.cz>

Častá pochybení daňových orgánů

- vady řízení, neumožnění výkonu procesních práv daňových subjektů
- nesprávné hodnocení důkazů, nesprávná úvaha o rozložení důkazního břemene
- nepřezkoumatelnost rozhodnutí
- nesprávné právní posouzení

Příklady vad řízení

- neumožnění nahlédnout do spisu (2 Afs 112/2008),
- znemožnění účasti při výslechu svědka, neposkytnutí informace o osobě svědka (1 Afs 7/2003-65)
- vydání dodatečného platebního výměru jen na základě místního šetření (1 Afs 60/2005-130)
- neprovedení důkazu navrženého daňovým subjektem, pokud se jednalo o důkaz způsobilý přispět ke zjištění skutkového stavu (1 Afs 51/2004-75),
- stanovení daně podle pomůcek ještě před ukončením daňové kontroly, tedy v době, kdy není postaveno najisto, že daňovou povinnost nebude možné stanovit dokazováním (3 Afs 24/2004)

Na rozdíl od minulosti už však soudy neakceptují přepjatě formalistické argumenty

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí

definice nepřezkoumatelnosti z rozhodnutí NSS (aplikovatelná i na rozhodnutí finančních úřadů:

„Z rozhodnutí není zřejmé proč nebyla považována za důvodnou právní argumentace účastníka řízení a proč jeho námitky byly považovány za liché, mylné nebo vyvrácené“, nestačí konstatovat, že argumentace účastníka je nesprávná, nutno vysvětlit proč.

Správní soudnictví

- přezkum zákonnosti rozhodnutí veřejné správy - správní soudy i Ústavní soud
- rovné postavení účastníků (na rozdíl od daňového řízení)

Relevantní články Ústavy a Listiny základních práv a svobod

Ústava

Čl. 2 odst. 3

- Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Listina základních práv a svobod

Čl.2 odst. 2

- (2) Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.

Relevantní články Ústavy a Listiny základních práv a svobod

Listina základních práv a svobod

Čl.4

- (1) Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.
- (2) Meze základních práv a svobod mohou být za podmínek stanovených Listinou základních práv a svobod (dále jen "Listina") upraveny pouze zákonem.
- (3) Zákonná omezení základních práv a svobod musí platit stejně pro všechny případy, které splňují stanovené podmínky.
- (4) Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.

Relevantní články Ústavy a Listiny základních práv a svobod

Listina základních práv a svobod

Čl.11

- (1) Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Dědění se zaručuje.
- (5) Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Čl. 36

- (1) Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.
- (2) Kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.

Správní soudnictví

- Na rozdíl od předchozí úpravy nyní tzv. plná jurisdikce správních soudů počínaje účinností soudního řádu správního (1. leden 2003)
- Soud tedy může znovu provést důkazy, které provedl správní orgán a tyto důkazy sám hodnotit
- Takto může ovšem po doplnění nedostatečného dokazování ve správním řízení správní soud sám zjistit všechny rozhodné skutečnosti a zamítnout správní žalobu (tedy fakticky potvrdit správní rozhodnutí)

Ve správním soudnictví projednávány:

- žaloby proti rozhodnutí správního orgánu,
- žaloby proti nečinnosti správního orgánu,
- žaloby na ochranu před nezákonným zásahem

Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu

- nemá odkladný účinek (možnost dle daňového řádu požádat o posečkání daně a příslušenství)
- pouze po vyčerpání řádných opravných prostředků ve správním řízení
- lhůta – 2 měsíce od oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu
- lze doplňovat jen ve lhůtě pro podání žaloby
- ex offo (tedy i bez uvedení v žalobních bodech) soud přihlíží k nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí (5 A 157/2002)

Z přezkumu vyloučena procesní rozhodnutí

Rozhodnutí o žalobě:

- zrušení napadeného rozhodnutí a vracení k dalšímu řízení odvolacímu správnímu orgán nebo,
- zamítnutí žaloby

Otázka námitek neuplatněných v odvolání ve správním řízení

Donedávna judikatura nejednotná, rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 26.8.2008, 7 Afs 54/2007-62 umožnilo uplatnit i námitky nevznesené ve správním řízení

Žaloba proti nečinnosti správního orgánu

- v případě, kdy správní orgán otálí s vydáním rozhodnutí (pokyn D 308 o stanovení lhůt v daňovém řízení),
- po bezvýsledném vyčerpání prostředků dle daňového řádu (§ 34c daňového řádu – ochrana před nečinností)
- lhůta do 1 roku ode dne, kdy marně proběhla lhůta pro vydání rozhodnutí nebo není-li taková lhůta, do 1 roku ode dne, kdy správce daně učinil poslední úkon vůči žalobci,
- rozsudkem uloží soud vydat rozhodnutí a stanoví k tomu přiměřenou lhůtu

Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem

- takovým zásahem je neoprávněné zahájení opakované daňové kontroly (2 Afs 144/2004),
- podmínkou úspěšnosti žaloby je předchozí bezvýsledné podání námítky dle § 16 odst. 4 daňového řádu,
- lhůta pro podání správní žaloby – do 2 měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu (nejpozději však do 2 let ode dne, kdy k němu došlo)

Nejvyšší správní soud

- rozhodování o kasačních stížnostech –a to i za účelem sjednocování judikatury
- sledování a vyhodnocování pravomocných soudních rozhodnutí ve správním soudnictví a v zájmu jednotného rozhodování soudů přijímání stanovisek k rozhodovací činnosti

Kasační stížnost

- nemá odkladný účinek
- může ji podat i správní orgán
- povinné zastoupení osobou s právním vzděláním
- lze ji opřít jen o důvody, které byly uplatněny v řízení před prvním stupněm
- kasace – zrušení napadeného rozhodnutí
- lhůta – 2 týdny po doručení rozhodnutí
- nezákonnost prvostupňového rozhodnutí – nesprávné právní posouzení nebo vada řízení

Ústavní stížnost

- směřuje proti pravomocnému rozhodnutí (jinému zásahu nebo opatření), jímž bylo porušeno základní právo fyzické nebo právnické osoby (v daňových věcech téměř vždy),
- nemůže ji podat správní orgán
- povinné zastoupení osobou s právním vzděláním
- nutno vyčerpat všechny předchozí opravné prostředky
- lhůta – 60 dnů od doručení rozhodnutí o posledním procesním prostředku
- Ústavní soud může zrušit nejen rozhodnutí soudu, ale i napadená správní rozhodnutí

Děkujeme Vám za pozornost!

Ing. Robert Jurka, BDO Prima Tax

Mgr. Jiří Černý, PETERKA & PARTNERS