

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Správa daní a poplatků

406/26.06.13 Způsob sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností a jeho projednání s daňovým subjektem

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381
JUDr. Jaroslav Kobík, daňový poradce, č. osvědčení 2373
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

Příspěvek se zabývá způsobem sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností zejména z hlediska jeho projednání s daňovým subjektem.

1. Úvod

Daňový řád pojímá postup k odstranění pochybností jako jeden z tradičních postupů směřující ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti¹. Podle judikatury² má postup k odstranění pochybností sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. K tomu je určena daňová kontrola.

2. Vymezení problému

Daňový řád v ust. § 90 odst. 1 normuje, že o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

Podle odst. 2 tohoto zákonného ustanovení pak platí, že nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností.

Z pouhého jazykového výkladu těchto izolovaných ustanovení by vyplývalo, že výsledek postupu k odstranění pochybností lze ve formě úředního záznamu zaslat daňovému subjektu poštou či datovou schránkou, popř. jej sdělit pouhým předáním úředního záznamu při ústním jednání, bez jeho projednání. Takový postup sám o sobě naráží na rozpor s další úpravou.

Jaká je právní úprava ukončení postupu k odstranění pochybností:

- * Podle § 2 odst. 2 d.ř. osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

¹ důvodová zpráva k návrhu daňového řádu

² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52

- * Podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (LPS) má každý právo, aby věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.
- * Podle § 147 odst. 4 d.ř., dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění **protokol o projednání** výsledku postupu k odstranění pochybností.

Z uvedených ustanovení lze dovodit, že určitý rozpor mezi ustanovením § 147 odst. 4 DŘ a ustanovením § 90 odst. 2 DŘ je možné překlenout výkladem s použitím LPS. Daňovému subjektu nelze upřít právo na vyjádření ke všem důkazům, a to způsobem, který si poplatník zvolí a ve lhůtě 15 dnů podle § 90 odst. 2 DŘ. Podle ústavní zásady projednací dále dovozujeme, že nemůže jít o komunikaci jednostrannou. Daňový subjekt musí před vyměřením daně znát stanovisko správce daně k jeho vyjádření obsahující informaci, jak bylo jeho vyjádření posouzeno a vyhodnoceno a jaké jsou z toho dovozovány důsledky.

Judikatura vztahující se ke dřívější úpravě vytykácího řízení podle § 43 odst. 2 ZSDP po jeho novelizaci k 1. 1. 2010 dokonce dovozuje právo na projednání srovnatelné s ukončením daňové kontroly podle § 16 odst. 4 ZSDP.

Z praxe je nám známo, že správci daně v některých případech zásadu projednací nedodržují, když striktně ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu pouze sdělují výsledek postupu a odmítají sdělit své stanovisko k písemnému nebo ústnímu vyjádření daňového subjektu. V některých případech je s poukazem na uvedenou úpravu dokonce odmítán požadavek na ústní jednání.

Z judikatury³ k analogické úpravě vytykácího řízení vyplývalo, že „*Finanční orgány jsou povinny v daňovém řízení postupovat ústavně konformním způsobem, což v tomto kontextu znamená umožnit daňovému subjektu projednání jeho věci v jeho přítomnosti, umožnit mu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000 nebo nálezy ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02) a to v kterékoli fázi daňového řízení, v němž je prováděno dokazování. Je nepřípustné, aby finanční orgány toto právo daňového subjektu, které je součástí ústavně zaručených zásad spravedlivého procesu (čl. 36 a 38 Listiny základních práv a svobod), jakýmkoli způsobem obcházely či oslabovaly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, přístupno na www.nssoud.cz).“*

Vzhledem k tomu, že projednání výsledku postupu odstranění pochybností je svou povahou (hodnocení důkazů směřující ke stanovení daně) blízké projednání zprávy o daňové kontrole, odkazujeme také na judikaturu Ústavního soudu⁴, podle které „po obsahové stránce musí projednání zprávy obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření - nesplnil-li správce daně své zákonné povinnosti kladené na hodnocení, lze mít za to, že k porušení stanoveného postupu došlo v takovém rozsahu, že je třeba zvažovat otázku samotné existence dodatečného platebního výměru, neboť nelze přezkoumat, zda byl vydán na základě

³ např. rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2009, čj. 5 Afs 79/2008-137

⁴ nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01

řádně zjištěného skutkového stavu, pojednaného ve zprávě a projednaného s daňovým subjektem.“

Je tedy zřejmé, že z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že projednání, ať už zprávy o daňové kontrole nebo výsledku postupu k odstranění pochybností, znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejich obsahu. Povinen je dále sdělit daňovému subjektu své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad předmětných zákonných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Přezkoumatelnost rozhodnutí navazujícího na POP je tedy podmíněna tím, že bylo provedeno hodnocení důkazů a že s ním byl daňový subjekt seznámen. Hodnocení důkazů musí odpovídat zásadě volného hodnocení důkazů⁵, podle které správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Daňový subjekt má právo vyjádřit se k tomuto hodnocení důkazů a správce daně má povinnost zaujmout k tomuto vyjádření konkrétní stanovisko.

Z výše uvedeného dle našeho názoru vyplývá, že projednání výsledku postupu k odstranění pochybností je vzájemný dialog správce daně a daňového subjektu vedený písemně nebo ústně.

Ukončení postupu k odstranění pochybností a sdělení jeho výsledku daňovému subjektu by proto mělo probíhat takto:

- 1. správce daně sdělí daňovému subjektu ve smyslu § 90 odst. 2 DŘ výsledek postupu včetně hodnocení důkazů ve smyslu § 102 odst. 3, 4 DŘ a podle požadavku daňového subjektu při respektování zásady součinnosti a hospodárnosti pro toto sdělení zvolí formu písemného sdělení nebo protokolovaného ústního jednání,**
- 2. daňový subjekt má ve smyslu § 90 odst. 2 DŘ právo se do 15 dnů k výsledku POP vyjádřit, popř. podat návrh na pokračování v dokazování,**
- 3. dodržení zásady projednací vyžaduje, aby byl daňový subjekt před vyměřením daně uvědoměn o tom, jakým způsobem správce daně jeho vyjádření vyhodnotil ve vztahu k předmětu řízení a aby bylo daňovému subjektu umožněno při ústním jednání vyhodnocení správce daně do protokolu rozporovat.**

Závěr:

Ukončení postupu k odstranění pochybností a sdělení jeho výsledků formou zaslání úředního záznamu, popř. předání úředního záznamu musí být vedeno tak, aby daňovému subjektu umožnilo ve lhůtě podle § 90 odst. 2 DŘ vyjádření.

⁵ § 8 odst. 1 d.ř.

Daňový subjekt má právo na to, aby byl seznámen se stanoviskem správce daně k tomuto vyjádření. Daňový subjekt je přitom oprávněn ke splnění účelu správy daní kdykoli požádat o ústní jednání.

3. Návrh

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Předně pokládáme za vhodné sdělit, že Generální finanční ředitelství považuje postup k odstranění pochybností za „krátké, rychlé a jednoduché“ odstraňování pochybností a tímto způsobem metodicky vede finanční úřady. Jestliže takový postup není, vzhledem k okolnostem případu, možný a pochybnosti správce daně jsou rozsáhlejší, resp. vyžadující náročnější dokazování, měl by správce daně zahájit daňovou kontrolu. Správce daně musí vždy vyhodnotit, zda je v daném případě k dosažení daného účelu vhodnější postup k odstranění pochybností či daňová kontrola. Postup k odstranění pochybností by měl být tedy realizován jako rychlý, maximálně pružný postup, založený na vzájemné komunikaci správce daně a daňového subjektu, za účelem rychlého odstranění právní nejistoty daňového subjektu o tom, jaká je správná výše jeho daně. Pokud se v praxi vyskytují případy, kdy finanční úřady místo toho provádějí de facto daňovou kontrolu, je vhodné tuto situaci řešit prostřednictvím jiných institutů, nikoli plošnou změnou výkladu § 90 daňového řádu. Generální finanční ředitelství opětovně finanční úřady na výše uvedené pojetí postupu k odstranění pochybností upozorní.

Ohledně výše uvedených závěrů evidentně panuje shoda s předkladateli z Komory daňových poradců. Zde však považujeme za nutné upozornit na vnitřní rozpornost jejich argumentace, kdy předkladatelé na jedné straně v úvodu uznávají, že postup k odstranění pochybností nemá sloužit ke stejnému účelu jako daňová kontrola a má se soustředit pouze na odstranění konkrétních pochybností, zatímco na druhé straně se dovolávají stejného postupu jako při projednání zprávy o daňové kontrole.

Předkladatelé ve svém příspěvku zmiňují též vytýkácí řízení. K tomu Generální finanční ředitelství uvádí, že vytýkácí řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků bylo kvalitativně odlišné od postupu k odstranění pochybností dle § 89 a § 90 daňového řádu. Zatímco vytýkácí řízení se svým rozsahem mnohdy blížilo daňové kontrole, postup k odstranění pochybností by měl představovat pokud možno „krátké, rychlé, a jednoduché“ přešetření údajů v daňovém tvrzení, jak je již uvedeno výše. Právní úprava vytýkácího řízení účinná do 1. 11. 2007 (před účinností zákona č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů) nezaručovala ani právo daňového subjektu vyjádřit se k výsledkům vytýkácího řízení. Druhý extrém pak představovala právní úprava přijatá s účinností od 1. 11. 2007, která zvýšenou měrou zatěžovala nejen správce daně (zpráva o výsledku vytýkácího řízení musela splňovat formální požadavky na zprávu o daňové kontrole), ale svým nepřiměřeným formalismem zbytečně (v případech, kdy se neodchylovala výsledná daň od daně v daňovém přiznání) zatěžovala i samotné daňové subjekty (povinné

ústní projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení atd.). Postup k odstranění pochybností neinklinuje ani k jednomu z těchto hraničních pojetí.

Z názoru předkladatelů vyplývá, že „dodržení zásady jednací vyžaduje, aby byl daňový subjekt před vyměřením daně uvědoměn o tom, jakým způsobem správce daně jeho vyjádření vyhodnotil ve vztahu k předmětu řízení a aby bylo daňovému subjektu umožněno, aby při ústním jednání mohl vyhodnocení správce daně do protokolu „rozporovat“. Je patrné, že i nadále (ve srovnání s projednáním předchozí verze příspěvku v červnu 2013) je prosazována „povinná“ ústní komunikace, a to v konečné fázi postupu k odstranění pochybností.

K požadavku na ústní jednání uvádíme následující: Důvodová zpráva (Sněmovní tisk č. 685) k § 90 daňového řádu charakterizuje postup k odstranění pochybností jako „...písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení...“. Postup k odstranění pochybností je tak postaven na rovnocenné možnosti ústního i korespondenčního dialogu. Daňový subjekt má možnost ovlivnit, jakým způsobem bude dialog veden. Možnost volby dialogu má daňový subjekt jednak v rámci reakce na výzvu správce daně vydanou dle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu – odpověď na tuto výzvu může být uskutečněna ústním podáním, tedy předložením či navržením požadovaných důkazních prostředků a ústního „dovysvětlení“ k těmto důkazním prostředkům. Druhou možností je reakce na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (pokud se nepodařilo odstranit pochybnosti), kdy daňovému subjektu, který je vyzooměn ústní či korespondenční formou, nepochybně svědčí právo, aby v 15 denní lhůtě vedl ústní dialog se správcem daně na dané téma. Daňový subjekt tak není na svém právu vyjádřit se k průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností nijak zkrácen. K písemné formě komunikace uvádíme, že dle našeho názoru tato forma komunikace nebrání účinnému uplatňování práv daňových subjektů v průběhu postupu k odstranění pochybností, ba naopak může přispět k její vyšší kvalitě, protože daňový subjekt není „pod tlakem“ stresové situace jako při ústním jednání, má dostatek času na zvážení věci, formulaci svých námitek, návrhů a vyjádření, má k dispozici všechny své doklady a evidence atd.

Předkladatelé shledávají rozpor mezi ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu a ustanovením § 90 odst. 2 daňového řádu. GFŘ však žádný rozpor mezi těmito ustanoveními neshledává. Dle našeho názoru ust. § 90 daňového řádu zachycuje způsob provedení, tedy průběh postupu k odstranění pochybností a jednotlivé úkony provedené v rámci postupu k odstranění pochybností, zatímco § 147 odst. 4 daňového řádu zakotvuje pouze určité „technické opatření“ (výjimku z pravidla ve věci povinného odůvodňování rozhodnutí), kdy dává možnost správci daně za určitých podmínek neopisovat text z protokolu do odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, ale pouze na tento protokol (text) odkázat. Ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, které akcentuje otázky z hlediska pohledu formální a nikoli nalézací, tak nerozšiřuje podmínky pro průběh a ukončení postupu k odstranění pochybností stanovené v § 90 daňového řádu.

Termín „projednání“ v případě postupu k odstranění pochybností má dle našeho názoru jinou náplň (obsah) než v případě daňové kontroly. Tento termín totiž není možné vykládat izolovaně, ale vždy ve vazbě na konkrétní institut a jeho právní úpravu.

V případě daňové kontroly je projednáním „seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a § 88 odst. 1 písm. d) daňového řádu) → stanovení lhůty k vyjádření se (pokud subjekt o lhůtu požádá) (§ 88 odst. 3 daňového řádu) → vyjádření daňového subjektu (§ 88 odst. 1 písm. e) daňového řádu) → stanovisko správce daně k tomuto vyjádření (§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu) → případně další doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu druhá věta daňového řádu), následné vyjádření správce daně atd.“ Obdobně to bylo upraveno i v případě vytýkacího řízení dle zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 11. 2007 – „v průběhu vytýkacího řízení má daňový subjekt práva přiměřeně podle § 16 odst. 4 a výsledek vytýkacího řízení pracovník správce daně projedná s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8“, kdy bylo odkazováno na ustanovení vážící se k daňové kontrole.

Pozn.: Je zde popsán typický (modelový) průběh tohoto projednání, nejedná se tedy o podchycení všech možných variant jeho průběhu.

V případě postupu k odstranění pochybností by se za projednání dalo považovat „sdělení / seznámení daňového subjektu s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 první věta daňového řádu) → 15 denní časový prostor od seznámení k podání návrhu na pokračování dokazování spolu s návrhem dalších důkazních prostředků (§ 90 odst. 2 druhá věta daňového řádu), či sdělení jiných námitek (důvodů), v nichž jsou spatřovány nesprávnosti hodnocení postupu k odstranění pochybností správcem daně“. Dále zákon předpokládá tyto základní varianty pokračování daného postupu:

- 1) Správce daně shledá důvody v pokračování dokazování → zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Zákon se tedy kloní k tomu, že pokud je potřeba provádět další dokazování, nemělo by se již odehrávat v rámci postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.
- 2) Správce daně neshledá důvody v pokračování dokazování, neboť
 - a) daňový subjekt nepodal návrh na pokračování dokazování
 - b) daňový subjekt podal návrh na pokračování dokazování, ale správce daně se vypořádal s tím, že tyto důkazní prostředky nejsou sto pochybnosti správce daně odstranit; toto „vypořádání se“ bude součástí rozhodnutí o stanovení daně . To znamená, že pokud správce daně není schopen se vypořádat s tím, že důkazní prostředky nejsou sto jeho pochybnosti odstranit, je evidentní, že je potřeba, aby probíhalo další dokazování a správce daně by měl přejít na daňovou kontrolu. Samozřejmě i v tomto případě má správce daně možnost (nikoli však povinnost) kontaktovat daňový subjekt a v případě potřeby si upřesnit informace obsažené v jeho vyjádření, a to za situace, kdy shledá, že toto upřesnění by např. vedlo k odstranění pochybností (jinak řečeno: bylo by nevhodné zahajovat daňovou kontrolu, pokud by správci daně k odstranění pochybností chyběl „jediný papír“).
 - c) daňový subjekt předložil důkazní prostředky, které odstranily pochybnosti správce daněNásledně správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně.

Nelze tak souhlasit s názorem předkladatelů příspěvku, že daňový subjekt musí být vždy bez výjimky před vyměřením daně uvědoměn o tom, jakým způsobem správce daně vyhodnotil jeho vyjádření podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Pokud toto

vyjádření zcela rozptýlí pochybnosti správce daně, nebo naopak toto vyjádření nepřináší žádné důvody k pokračování v dokazování, správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně, z jehož odůvodnění se daňový subjekt vždy dozví, jak bylo jeho vyjádření podle § 90 odst. 2 daňového řádu vyhodnoceno. Příspěvek prakticky předpokládá, že formální vyrozumění daňového subjektu je podmínkou vydání tohoto rozhodnutí (z jejíhož případného nesplnění by pak bylo možné logicky dovodit jeho nezákonnost). Nic takového ovšem daňový řád nepředpokládá a lze toliko akceptovat, že správce daně by měl daňový subjekt vyrozumět v případě, že o to daňový subjekt projeví zájem, resp. v rámci probíhající komunikace.

Pokud správce daně dospěje ke konečnému výsledku postupu k odstranění pochybností postupným vzájemným dialogem s daňovým subjektem a bude / je evidentní, že tento výsledek není součástí jediného protokolu, ale více písemností (tzv. projednávání na etapy s kvalitativními posuny), pak není dle našeho názoru možné využít výjimku stanovenou v § 147 odst. 4 daňového řádu a je nutné platební / dodatečný platební výměr odůvodnit. Jestliže se však všechny výše popsané kroky uskuteční např. v rámci jednoho ústního jednání, tedy veškeré hodnocení důkazů apod. je zachycené v rámci jediného protokolu, pak lze výjimku v § 147 odst. 4 daňového řádu využít.

Co se týká hodnocení důkazů ze strany správce daně, které předkladatelé též zmiňují, k tomu uvádíme, že po předložení důkazních prostředků ze strany daňového subjektu (jakožto odpověď na výzvu vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu), případně poté, co si správce daně opatří „své důkazní prostředky“, které mohou vyvrátit (příp. i podpořit) věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem (srovnej § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu), správce daně provede hodnocení důkazů, tedy zaujme stanovisko, které sdělí daňovému subjektu. V rámci toho je tedy daňovému subjektu sděleno, zda odstranil či neodstranil pochybnosti správce daně, a toto sdělení musí být též zdůvodněno, aby daňový subjekt věděl, jaké další důkazy by bylo vhodné v rámci návrhu na pokračování dokazování navrhnout či předložit. Ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností tak bude obsažena správná úvaha správce daně, zejména výčet navržených důkazních prostředků, respektive důkazních prostředků získaných z iniciativy správce daně v rámci prováděného dokazování, hodnocení jednotlivých důkazů včetně hodnocení ve vzájemné souvislosti, zdůvodnění, proč některý z navržených důkazních prostředků případně nebyl proveden (nestačí jen uvést, že nebyl proveden, ale detailně zdůvodnit proč).

Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností tak musí z povahy věci obsahovat vypořádání a hodnocení důkazů. Platí to však pouze o vypořádání těch důkazů, které se týkají předmětu výzvy (tj. konkrétních pochybností) a které tedy byly provedeny v rámci postupu k odstranění pochybností. Vedle toho správce daně může získat i jiné důkazy (např. z veřejných registrů a evidencí), které v rámci postupu k odstranění pochybností provedeny nebyly. S těmito důkazy by měl být daňový subjekt seznámen, vč. jejich hodnocení, ještě před vydáním konečného rozhodnutí. Komplexní hodnocení všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti (tj. jak důkazů získaných v rámci postupu k odstranění pochybností, tak důkazů získaných jinak) však bude provedeno až v rámci odůvodnění tohoto konečného rozhodnutí.