

EUROPEAN DIMENSION OF FISCAL CONTROL

LENKA VESELÁ

Příspěvek byl zpracován v rámci projektu SGS PF_2010_001

Právnická fakulta, Univerzita Palackého v Olomouci, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek se bude zabývat otázkou daňové kontroly z několika pohledů, a to např. zda česká právní úprava daňové kontroly je konkurenceschopná v evropském prostředí, např. ve srovnání se slovenskou právní úpravou, zda je vůbec možné právní úpravu daňové kontroly harmonizovat.

Key words in original language

Daňová kontrola; harmonizace; konkurenceschopnost.

Abstract

The article will address the issue of fiscal control from several perspectives, eg. whether the Czech law the tax is competitive with the European environment, f.e. with the Slovak law, whether it is even possible legislation to harmonize the tax.

Key words

Fiscal control; harmonization; competitiveness.

Daňová kontrola

Jedním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola, která je upravena v § 16 Zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále jen ZSDP). Ústavní soud souhlasí s názorem vyjádřeným v judikatuře Nejvyššího správního soudu, že daňovou kontrolu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení a že daňová kontrola není ani samostatným řízením, nýbrž toliko dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním, nikoliv rozhodovacím, jedná se o formalizovaný proces opatřování důkazů v rámci daňového řízení. Lze konstatovat, že daňové řízení má, pokud jde o pořizování důkazů, vyšetřovací charakter. Správce daně je nadán celou řadou vyšetřovacích pravomocí k tomu, aby zajistil zájem státu na zajištění toho, co "jeho jest", tj. ověření, přezkoumání a vymožení daňové povinnosti jednotlivce. Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že "vyšetřovací" charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení

autonomní sféry jednotlivce (daňový řád ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností).¹

Jednou ze stěžejních zásad ve vztahu k daňové kontrole, je zásada úzké součinnosti s daňovými subjekty (§ 2 odst. 2 ZSDP) zvláště pak se zřetelem ke skutečnosti, že důkazní břemeno nese daňový subjekt (§ 31 odst. 9 ZSDP) a právě k jeho tíži vždy směřuje důsledek neunesení důkazního břemene, neprokáže-li skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdil. Proto má právo v průběhu daňové kontroly být v úzké součinnosti se správcem daně, má právo být přítomen jednání s jeho pracovníky, předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů a pro případ, že není spokojen s postupem pracovníka správce daně, podat proti takovému postupu námítky.²

Pojem daňová kontrola a její cíl

Na úvod je nutné uvést, že daňová kontrola jako samostatný právní institut daňového řízení se nenachází v jakémsi právním vzduchoprázdnu. Naopak, tento institut je velmi úzce provázaný s jinými instituty správy daní a daňovým řízením jako takovým, např. ustanovení o místní příslušnosti,³ o zastupování,⁴ o lhůtách⁵ aj., a také instituty sloužící k zajištění průběhu a účelu řízení např. protokol o ústním jednání,⁶ protokol o místním šetření,⁷ zpráva o daňové kontrole,⁸ úřední záznam⁹ atd.

¹ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06

² KANIOVÁ, L. SCHILLEROVÁ, A. *Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2005, s. 72.

³ Srov. § 4 ZSDP

⁴ Srov. § 10 ZSDP

⁵ Srov. § 14 ZSDP

⁶ Srov. § 12 ZSDP

⁷ Srov. § 15 odst. 8 ZSDP

⁸ Srov. § 16 odst. 8 ZSDP

⁹ Srov. § 13 ZSDP

Daňová kontrola je upravena v ust. § 16 ZSDP. Na rozdíl od jednoznačného vymezení cíle daňové kontroly, kterým je zjištění nebo prověření základu daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně,¹⁰ bylo vždy velmi diskutovanou otázkou, co vlastně daňová kontrola představuje a zda je samostatným daňovým řízením. ZSDP pojem daňová kontrola neupravuje, avšak spojuje s ní poměrně rozsáhlou řadu procesních důsledků.¹¹

Nejvyšší správní soud k uvedenému formuloval následující právní názory: „Pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynuvších.“¹²

„Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé stadium daňového řízení. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Stejně tak jako doručování, dokazování, dožádání, nahlížení do spisu a další úkony, může být uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně. Zpravidla daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, a to především vzhledem k hledisku účelnosti takového postupu. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání; tím je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a to řízení přípravné, v němž daňová kontrola nemůže začít. Daňová kontrola je tak jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení.“¹³

Ve světle judikatury, je tedy daňová kontrola dílčím procesním postupem, který se odehrává v rámci daňového řízení a je jedním z nástrojů,

¹⁰ Srov. § 16 odst. 1 ZSDP

¹¹ Srov. § 41 odst. 2 nebo § 47 odst. 2 ZSDP

¹² Srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004 – 110

¹³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004 – 89

jenž má správce daně k dispozici v rámci správy daně pro naplnění cíle daňového řízení, tj. ke stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.¹⁴

Definici pojmu je proto vhodné převzít z literatury. Např. Radvan uvádí, že „daňová kontrola je úkon sloužící k zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně“.¹⁵

Zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola je zpravidla zahajována sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly, v němž je zejména uvedeno kdy, který den a v jakou hodinu je daňová kontrola zahájena, na jakém místě, co je předmětem kontroly (jaká daň a jaké zdaňovací období), kdo se účastní daňové kontroly za správce daně, kdo za daňový subjekt, zda je daňový subjekt zastoupen a kým apod. (více viz § 12 k protokolu o ústním jednání ZSDP).¹⁶

Okamžikem zahájení daňové kontroly je tak omezeno právo daňového subjektu podat dodatečné DP a tím si i případně snížit penále k takto dodatečně přiznané a tedy opožděně zaplacené daňové povinnosti.

Zahájení daňové kontroly je spojeno se zásadou oficiality, lze ji tedy zahájit jen z úřední povinnosti a realizovat ji lze jen s vědomím daňového subjektu, případně jím zvolené osoby. Z pohledu důvodu zahájení daňové kontroly dle právního názoru Ústavního soudu: „V případě daňového řízení to znamená, že 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 daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".¹⁷

¹⁴ Srov. § 2 odst. 2 ZSDP

¹⁵ RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita: Doplněk, 2008, s. 118.

¹⁶ KANIOVÁ, L. SCHILLEROVÁ, A. *Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2005, s. 86.

¹⁷ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07

Okamžik ani způsob zahájení daňové kontroly ZSDP samostatně neupravuje. V praxi je za okamžik zahájení daňové kontroly ve vazbě na obecnou úpravu zahájení řízení¹⁸ považován první úkon pracovníka správce daně, kterým daňový subjekt vyrozumí o zahájení kontroly.¹⁹ Daňovou kontrolu zahajuje správce daně, a je tedy určitě v jeho zájmu, aby kontrolu zahájil prokazatelným způsobem.²⁰ To by měl být pouze takový úkon, který daňovému subjektu umožní realizovat ZSDP stanovená práva při daňové kontrole. Nejčastěji je tak zahájena skutečným výkonem kontrolní činnosti, tzn. kontrolou a prověřováním účetních dokladů, záznamů a jiných písemností, hospodářských a účetních operací nebo prověřováním jiných skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Dalším takovým úkonem je vyžadování po daňovém subjektu plnění jeho zákonných povinností (např. výzva k předložení dokladů a písemností). Tato dnes již ustálená praxe je v souladu např. s právním názorem Nejvyššího správního soudu, který k uvedenému formuloval: „...daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně...“.²¹

O ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly sepíše pracovník správce daně protokol o ústním jednání, který musí mít zákonné náležitosti včetně souvislého vylíčení průběhu jednání, ve kterém musí být zachyceny všechny rozhodné skutečnosti.²²

Sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly je pro obě zúčastněné strany nepochybně osvědčením skutečnosti, že daňová kontrola byla fakticky zahájena.²³ Zahájení daňové kontroly však nesmí být v žádném případě jen formální záležitostí. Jednotlivé kroky pracovníka správce daně na sebe musí bezprostředně navazovat. Po zmíněném ústním jednání a sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly musí v přiměřené době

¹⁸ Srov. § 21 odst. 1 ZSDP

¹⁹ KINDL, M., TELECKÝ, D., VÁLKOVÁ, H., *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, s. 121.

²⁰ SCHILLEROVÁ, A. Prolomení lhůty dle ust. § 47 ZSDP a zahájení daňové kontroly. *Daňový expert*, 2007, č. 1, s. 20.

²¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004 – 52

²² Srov. § 12 ZSDP

²³ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem. Komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2007, s. 154.

následovat další kroky pracovníka správce daně, kterými budou prověřovány konkrétní daňové rozhodné skutečnosti u daňového subjektu.²⁴

V souvislosti se zahájením daňové kontroly zmiňme prekluzivní lhůtu pro její zahájení. Tu upravuje ust. § 47 odst. 1 ZSDP, které vymezuje obecně lhůty pro vyměření daně. Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Nález²⁵ Ústavního soudu definuje zákonný pojem konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, jako poslední den zdaňovacího období, za které se daňové přiznání nebo hlášení podává. Počátek běhu prekluzivní tříleté lhůty dle § 47 odst. 1 ZSDP je dán dle právního názoru obsaženého v citovaném nálezu jako konec zdaňovacího období, ve kterém daňovému subjektu vznikla daňová povinnost.

Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla.

Postup při provádění daňové kontroly

Žádný zákon, prováděcí předpis či závazná metodika neupravují, na co bude daňová kontrola zaměřena a v jakém rozsahu bude provedena. V počátku tak pracovníci správce daně v rámci provádění daňové kontroly postupují především podle předem stanoveného plánu kontrol, který se v průběhu provádění daňové kontroly nemusí vždy naplnit. Zejména tak záleží na úvaze pracovníka správce daně, který daňovou kontrolu provádí, zda se rozsah a zaměření daňové kontroly bude v jejím průběhu upřesňovat v návaznosti na konkrétní kontrolní zjištění.

Průběh nebo obsah daňové kontroly není blíže upraven. Ve své podstatě se skládá z jednotlivých dílčích úkonů správce daně a z úkonů daňového subjektu, popř. dalších osob zúčastněných na daňové kontrole. V průběhu daňové kontroly tak správce daně provádí různé činnosti směřující k prověření správnosti stanovení základu daně a daně kontrolovaného daňového subjektu, zejména dochází do sídla kontrolovaného daňového subjektu, aby mohl nahlížet do účetních a jiných

²⁴ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07

²⁵ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07

podkladů sloužících k sestavení jeho daňových přiznání, či si vyžaduje jejich předložení a podání vysvětlení k nim písemnými výzvami.

Zrovna tak žádný obecný návod či směrnice neupravuje techniky, postupy a metody, kterými by pracovník správce daně dospěl ke stanovenému cíli, resp. k tomu, aby zjistil skutkový stav co nejpřesněji, tak, jak mu to předepisuje ust. § 31 odst. 2 ZSDP.

Z průběhu samotné daňové kontroly lze potom vysledovat, že se rozpadá do několika fází, a to fáze seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a dokazovací.²⁶

Fáze seznamovací – svým způsobem již probíhá v rámci samotné přípravy na daňovou kontrolu, kdy se provádí výběr daňových subjektů ke kontrole, a shromažďují se informace o subjektu. Po zahájení daňové kontroly je tato fáze zejména promítnuta do povinnosti daňového subjektu, aby sám (prostřednictvím zvoleného zástupce) nebo jím určeným pracovníkem poskytoval informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů.²⁷ Jedná se o obecnější, ale nesmírně důležité informace, které pracovníkovi správce daně slouží k tomu, aby si udělal ucelenou představu o fungování daňového subjektu.

Dokazování v daňové kontrole

Dokazování, resp. přesněji řečeno provádění důkazního řízení, je stěžejní částí daňové kontroly. Daňová kontrola totiž ve své podstatě není ničím jiným než shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků. Pouze na základě výsledků dokazování je pak správce daně oprávněn k případné úpravě základu daně a daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu formou vydání příslušného platebního výměru.²⁸

Dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, přičemž důkazní povinnost je rozdělena mezi oba účastníky řízení. Pokud poplatník na základě kvalifikované výzvy v přiměřené lhůtě stanovené správcem daně neunese důkazní břemeno, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s poplatníkem.

²⁶ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 105 an.

²⁷ Srov. § 16 odst. 2 písm. a) ZSDP

²⁸ DRÁB, O. TRUBAČ, O. ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006, s. 243.

Nejvyšší správní soud uvedl, že rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 31 zákona ZSDP. Dle § 31 odst. 9 ZSDP je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996). Nejvyšší správní soud odkázal na vlastní obsáhlou judikaturu, z níž vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007-119, rozsudek ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 30/2008-86). Dále zdůraznil, že správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb (§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP). Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné." (rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007-119, srov. též rozsudek sp. zn. 9 Afs 30/2008-86, shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.²⁹

Pouze na základě dobře provedeného dokazování, při zachování zákonem stanoveného postupu, může být naplněn cíl daňové kontroly. Za tím účelem shromažďuje důkazní prostředky prokazující či vyvracející daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. Správce daně přitom i v rámci daňové kontroly musí vždy daňovému subjektu umožnit, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.³⁰

Dokazování v daňovém řízení lze definovat jako zákonem stanovený postup, kterým správce daně zjišťuje všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. Určitá pravidla a principy pro provádění dokazování jsou upravena v ust. § 31 odst. 1 až 4 ZSDP a dále vyplývají ze základních zásad daňového řízení, z nichž pro dokazování je bezesporu nejdůležitější zásada upravující způsob hodnocení důkazů.

²⁹ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 27. 5. 2010, sp. zn. I ÚS 490/10

³⁰ Srov. Čl. 38 odst. 2 LZPS

Dokazování provádí věcně a místně příslušný správce daně nebo jím na základě dožadání pověřený věcně příslušný správce daně.³¹

Další pravidlo stanoví, že musí být řádně zjištěn skutkový stav, přičemž není povinností správce daně být v tomto vázán jen návrhy daňových subjektů.³² Jen řádně zjištěný stav může umožnit správci daně, aby si učinil správný úsudek o projednávané věci. Musí využít všech důkazních prostředků, jak předložených daňovým subjektem, tak i těch, které získal sám a vysvětlit tento skutkový stav příslušným ustanovením hmotně právní normy. Pokud např. v rámci daňové kontroly vyjde najevo skutečnost svědčící ve prospěch daňového subjektu je správce daně povinen ji také vyhodnotit. Nad rámec jeho povinnosti je však takové skutečnosti vyhledávat.³³

Další princip upravuje to, co není třeba prokazovat, tj. obecně známé skutečnosti nebo skutečnosti známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů.³⁴

Posledním principem upraveným v § 31 ZSDP je, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, včetně příkladného, ne taxativního vyjmenování takových důkazních prostředků, přičemž jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Teprve provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.³⁵

Daňové řízení³⁶ v ČR vychází ze zásady, že daňový subjekt má nejprve povinnost tvrzení, tj. přiznat se ke své daňové povinnosti prostřednictvím daňové přiznání nebo hlášení a následně povinnost toto své tvrzení správci daně prokázat. Důkazní břemeno tedy nese primárně daňový subjekt. Ten je prioritně povinen doložit vše, co sám ve svém daňovém

³¹ Srov. § 31 odst. 1 ZSDP

³² Srov. § 31 odst. 2 ZSDP

³³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 05. 2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007 – 73

³⁴ Srov. § 31 odst. 3 ZSDP

³⁵ Srov. § 31 odst. 4 ZSDP

³⁶ KOBÍK, J. Důkazní břemeno v daňovém řízení – některé úvahy nad judikaturou Nejvyššího správního soudu. *Daňový expert*, 2008, č. 5, s. 2.

přiznání nebo hlášení tvrdí a dále vše, k čemu byl správcem daně v průběhu daňové kontroly v souvislosti s tímto svým tvrzením vyzván.³⁷ Důkazním břemenem se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, zda v řízení byla či nebyla prokázána jeho tvrzení a že tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho prospěch či neprospěch.³⁸

Podáním daňového přiznání naplňuje daňový subjekt své tzv. břemeno tvrzení, přičemž mu zároveň vzniká tzv. břemeno důkazní, tj. povinnost prokázat všechny tvrzené skutečnosti.³⁹ Jestliže správce daně při dokazování požaduje po daňovém subjektu doložení důkazních prostředků, musí o tom zákonným způsobem a dostatečně srozumitelně daňový subjekt zpravit. Nejprve sdělí kontrolovanému subjektu své pochybnosti. Pokud i po jeho vysvětlení pochybnosti nadále přetrvávají, je povinností správce daně daňovému subjektu sdělit, v čem jeho pochybnosti spočívají a vyzvat jej k prokázání toho, co tvrdí. Výzva musí být dostatečně určitá, srozumitelná a splnitelná a musí z ní být patrné, co správce daně po daňovém subjektu požaduje, aby prokázal. Jestliže daňový subjekt uvedené skutečnosti nedoloží, resp. správce daně nepřihradí předloženým skutečnostem hodnotu důkazu, potom jím nejsou při stanovení nového daňového základu a daně zohledněny.⁴⁰

Rozsah toho, co prokazuje správce daně, upravuje ust. § 31 odst. 8 ZSDP, jedná se o prokázání doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Pouze dokazováním může být daňová povinnost stanovena nejpřesněji. Pro užití jiného způsobu stanovení základu daně a daně musí

³⁷ Srov. § 31 odst. 9 ZSDP

³⁸ KOBÍK, J. Důkazní břemeno v daňovém řízení – některé úvahy nad judikaturou Nejvyššího správního soudu. *Daňový expert*, 2008, č. 5, s. 2.

³⁹ LANDGRÁF, R. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní. *Daňový expert*, 2009, č. 6, s. 12.

⁴⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, sp. zn. 9 Afs 34/2007 – 87

být, splněny určité podmínky. Ty upravuje ust. § 31 odst. 5 ZSDP: „Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.“ To však neznamená, že nedoloží-li daňový subjekt např. určité účetní operace, bude správce daně povinen použít pomůcky. Pro jejich užití musí být současně splněny všechny následující podmínky:

daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností,

nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním,

daň lze tímto způsobem stanovit dostatečně spolehlivě.⁴¹

Při stanovení daně podle pomůcek není možné, aby část daně byla vypočtena podle pomůcek a část dokazováním, jsou-li dány podmínky pro jejich užití, je nutné na základě nich stanovit celou daň.⁴² Co lze použít jako možné pomůcky upravuje ust. § 31 odst. 6 ZSDP, jejich komplexní výčet ani postup výpočtu daňového základu však tento zákon neupravuje.

Správce daně při tomto stanovení daňové povinnosti musí respektovat ust. § 46 odst. 3 ZSDP, které mu ukládá povinnost přihlídnout i k takovým okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Posledním náhradním způsobem stanovení daňové povinnosti, v případě, že ji nelze stanovit dokazováním ani podle pomůcek, je sjednání daně podle ust. § 31 odst. 7 ZSDP. Dohoda o sjednané dani musí být povinně zaprotokolována.

Ukončení daňové kontroly

Délku daňové kontroly ZSDP ani jiný právní předpis nevymezuje. Ze základních zásad upravujících řízení před správcem daně a z cíle daňové kontroly lze její délku dovodit, na dobu nezbytnou pro dosažení cíle daňové kontroly tak, aby přitom byl daňový subjekt co nejméně zatěžován a co

⁴¹ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 187.

⁴² KINDL, M., TELECKÝ, D., VÁLKOVÁ, H., *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, s. 220.

nejméně byla narušována jeho zákonem chráněná práva a oprávněné zájmy.⁴³

V těchto případech však musí být dodržena její maximálně možná délka a daňová kontrola musí být ukončena ve lhůtě dle § 47 odst. 2 ZSDP do tří let od konce roku, v němž byla s daňovým subjektem prokazatelně zahájena. Je-li na základě výsledků daňové kontroly vydán platební výměr či dodatečný platební výměr, musí být před uplynutím zmíněné lhůty nejen daňová kontrola řádně ukončena, ale musí být i řádně doručen platební výměr či dodatečný platební výměr, který musí být též v právní moci.⁴⁴

Samotné ukončení daňové kontroly spočívá v sepsání zprávy o daňové kontrole pracovníkem správce daně, následuje její projednání s daňovým subjektem a celý proces uzavírají podpisy obou stran.⁴⁵ Daňová kontrola je tak ukončena dnem, kdy byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole.

Zpráva o daňové kontrole je významným dokumentem, není však veřejnou listinou. Zahrnuje např. důkazní prostředky, které byly předloženy či navrženy daňovým subjektem, včetně důkazních prostředků, které získal správce daně bez součinnosti s daňovým subjektem a údaje o tom, které z nich se staly skutečně důkazem a které ne a proč, a jakým způsobem byly následně hodnoceny. Projednaná a podepsaná zpráva o daňové kontrole je také sama o sobě důkazním prostředkem, který se v případě kontrolních zjištění neoprávněného krácení daňové povinnosti stává podkladem pro dodatečné stanovení daně.⁴⁶

Její formální náležitosti nejsou ZSDP nikterak upraveny.⁴⁷ Jejím obsahem by tak měly být skutečnosti, které vedly správce daně k vydání dodatečného platebního výměru a postup pracovníků správce daně při daňové kontrole.

Před tím, než je zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem projednána, seznámí jej pracovník správce daně řádně s jejím obsahem, tj. k jakým zjištěním dospěl a jak je hodnotil a současně mu umožní vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke

⁴³ Srov. § 16 odst. 1 ZSDP a § 2 odst. 1 a 2 ZSDP

⁴⁴ Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 5 Afs 42/2004 – 61

⁴⁵ Srov. § 16 odst. 8 ZSDP

⁴⁶ Srov. § 31 odst. 4

⁴⁷ Srov. § 16 odst. 8 ZSDP

způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.⁴⁸ Daňový subjekt tak může v rámci svého vyjádření navrhnout doplnění zprávy, případně další důkazní prostředky, či namítat nedostatky v postupu správce daně v průběhu daňové kontroly.

Zprávu o daňové kontrole spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Jedno vyhotovení zprávy o daňové kontrole obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy o daňové kontrole je též dnem ukončení jejího závěrečného projednání, doručení a současně dnem ukončení daňové kontroly.

Je-li cílem daňové kontroly stanovení daně ve správné výši, pak je třeba aplikovat i další ustanovení § 16 ZSDP, jímž jsou formulovány povinnosti i práva jak správce daně, tak i daňových subjektů. Ustanovení § 16 odst. 4 ZSDP zaručuje daňovému subjektu vůči správci daně řadu oprávnění, jejichž dodržováním je zaručována zákonnost vedené daňové kontroly i celého navazujícího daňového řízení, neboť právě od jejich výsledků se výše případně doměřené daňové povinnosti odvíjí. Aby mohl daňový subjekt využít svých práv, jež jsou mu ustanovením § 16 odst. 4 ZSDP zaručena, zákon na straně druhé zakládá povinnost správce daně prokazatelně seznámit daňový subjekt s důkazními prostředky, které byly použity jako důkazy ve smyslu ustanovení § 31 ZSDP.⁴⁹

Zákonodárce v § 16 odst. 2 ZSDP stanovil povinnosti kontrolovaného daňového subjektu nezbytné k dosažení cíle kontroly a ve smyslu zásady součinnosti zákonodárce zakotvil v § 16 odst. 4 ZSDP i procesní práva kontrolovaného daňového subjektu. Vždy přitom platí, že povinnostem jedné strany odpovídají práva druhé a naopak. Z povinností kontrolovaného subjektu podle odst. 2 vyplývají práva pověřeného pracovníka správce daně, který kontrolu provádí a z práv kontrolovaného subjektu vyplývají povinnosti tohoto pracovníka. Těmto právům a povinnostem je věnována následující samostatná část této práce.

Ne všechna práva a povinnosti obou zúčastněných stran však upravuje níže § 16 ZSDP,⁵⁰ nelze rovněž opomenout, že i v rámci tohoto institutu funguje ochrana lidských práva a svobod⁵¹ a zrovna tak, je pro obě strany nezbytné, postupovat podle základních zásad daňového řízení.

⁴⁸ Srov. § 16 odst. 4 písm. f)

⁴⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2004, sp. zn. 3 Afs 21/2003

⁵⁰ Srov. např. § 7 odst. 1 a § 9 odst. 2 ZSDP

⁵¹ Srov. Čl. 2 odst. 2 a 3 LZPS

Práva daňových subjektů v rámci daňové kontroly

Právo na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně

Právo být přítomen jednání s jeho pracovníky

Právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici

Právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně

Právo klást svědkům a znalcům otázku při ústním jednání a místním šetření

Právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění

Právo nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů

Povinnosti daňových subjektů v rámci daňové kontroly

Povinnost sám nebo jím určeným pracovníkem poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů **Chyba! Záložka není definována.**

Povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly

Povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti

Povinnost nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí

Povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly

Povinnost umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem

Povinnost zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu

Slovenská právní úprava práv a povinností daňových subjektů

Ke srovnání se zahraniční úpravou jsem si záměrně vybrala právní úpravu této problematiky Slovenské republiky. Zajímalo mě, jak jsou si podobné a v čem se liší, neboť již z čísla zákona můžeme vyvodit, že tento zákon vznikl ve stejné době jako právní úprava v ČR, tedy s účinností od 1. 1. 1993 při vzniku dvou samostatných států České republiky a Slovenské republiky.

Zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatků a o změnách v systému územních finančních orgánů (dále jen SDP), jednoznačně upravuje v § 15 odst. 5 práva a v odst. 6 tohoto ustanovení povinnosti kontrolovaného daňového subjektu ve vztahu k pracovníkovi správce daně. Jde o právo:

Na předložení služebního průkazu zaměstnance správce daně. K tomuto se také váže jeho povinnost předložit písemné pověření k výkonu daňové kontroly. Písemné pověření k výkonu daňové kontroly před začátkem daňové kontroly vydává ředitel daňového úřadu. Zde určí konkrétní zaměstnance daňového úřadu, kteří budou tuto kontrolu vykonávat.

Být přítomen jednání se svými zaměstnanci, ať osobně nebo prostřednictvím svého zástupce.

Předkládat v průběhu daňové kontroly důkazy prokazující jeho tvrzení, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici. Nejpozději tak může udělat ve lhůtě, ve které kontrolovaný daňový subjekt je oprávněn písemně se vyjádřit k protokolu o výsledku daňové kontroly, tedy do osmi pracovních dnů ode dne doručení tohoto protokolu. Zmeškání lhůty nelze prominout.

Nahlédnout do zprávy z místního šetření provedeného u jiného daňového subjektu v souvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, který mu na základě obsahu zprávy umožňuje předkládat důkazy a kvalifikovaně se k nim vyjádřit.

Klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání. Správce daně by měl zaslat kontrolovanému daňovému subjektu doporučeně a do vlastních rukou uvědomění o výsledku svědka. Lhůta správce daně musí být stanovená tak, aby nebyla v rozporu s ustanovením o doručování dle § 17 SDP. Pokud by správce daně nesplnil povinnost v souladu se SDP.

Vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při daňové kontrole, ke způsobu jejich zjištění, případně má právo navrhnout, aby v protokole bylo uvedeno jeho vyjádření k nim.

Nahlédnout do zapůjčených dokladů správci daně u správce daně v jeho obvyklou úřední dobu.

K oprávněním daňového subjektu v průběhu daňové kontroly patří i možnost podat písemné námitky vůči nesprávnému nebo podjatému postupu zaměstnance správce daně. Procesní řešení námítka je upravené v tomto stanovení § 15 odst. 8 SDP. Tj. námitku vyřizuje zaměstnanec správce daně nejbližše nadřízený tomu zaměstnanci, vůči kterému směřuje. Když je námitka opodstatněná a prokázaná, tento nadřízený zaměstnanec námítce vyhoví a sjedná nápravu anebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámí písemné důvody, pro které nemůže námítce vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí není přípustné odvolání.

Kontrolovaný daňový subjekt ve vztahu k zaměstnanci správce daně je dle ustanovení § 15 odst. 6 SDP povinný:

umožnit pověřenému zaměstnanci správce daně provést daňovou kontrolu.

Zabezpečit vhodné místo a podmínky pro vykonání daňové kontroly (dle judikatury by se mělo jednat o místnost se stolem a telefonem).

Poskytovat požadované informace sám anebo jím určenou osobou. Kontrolovaný daňový subjekt se může nechat zastupovat zástupcem, kterého si zvolí a který jedná v rozsahu plné moci udělené písemně, která musí mít úředně ověřený podpis, anebo ústně do protokolu u správce daně.

Předkládat účetní a jiné doklady, které prokazují hospodářské operace a účetní případy v písemné formě anebo na technických nosičích dat ve formě evidence a záznamů, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, a podávat k nim ústně nebo písemně vysvětlení (správce daně nemůže žádat jiné doklady než jsou uvedené v tomto zákoně, tj. nemůže žádat např. dotazník, hodnocení zaměstnanců, spis klienta u daňového exekutora kromě dokladu za úhradu služby apod.).

Předkládat v průběhu daňové kontroly všechny důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení nejpozději do osmi pracovních dnů ode dne doručení protokolu.

Umožnit vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho provozních prostor a umožnit jednání s jeho zaměstnanci.

Zapůjčit doklady a jiné věci mimo sídlo nebo provozní prostory kontrolovaného daňového subjektu anebo poskytnout výpisy, případně jejich kopie, které jsou dle § 14 odst. 3 SDP pořizovány na náklady kontrolovaného daňového subjektu.

Za nesplnění povinností může správce daně uložit daňovému subjektu pokutu podle § 35 SDP.

Před ukončením daňové kontroly správcem daně je nutné shrnout výsledky daňové kontroly do Protokolu o daňové kontrole. Protokol vypracovává správce daně, který ho kontrolovanému daňovému subjektu doručí spolu s výzvou na vyjádření se k protokolu a na jeho projednání. Daňový subjekt je oprávněn se k protokolu vyjádřit nejpozději do osmi pracovních dní ode dne jeho doručení. Projednání protokolu se může uskutečnit až po uplynutí lhůty ustanovené pro vyjádření se k protokolu. Jestliže se daňový subjekt písemně vzdá práva na vyjádření se k protokolu, může pracovník správce daně na požádání daňového subjektu projednat protokol i v kratší lhůtě, jak byla správcem daně určena ve výzvě na projednání protokolu. Zároveň se ustanovuje, že pokud se daňový subjekt nemůže zúčastnit projednání protokolu osobně, je povinný určit si zástupce.

Protokol o daňové kontrole nemá povahu rozhodnutí vydaného v daňovém řízení podle § 30 SDP, a tedy proti němu se není možné odvolat. Správce daně vydá na základě kontrolních zjištění uvedených v protokole platební výměr anebo dodatečný platební výměr. Protokol z daňové kontroly musí správce daně projednat s kontrolovaným daňovým subjektem. V § 15 odst. 11 SDP jsou jednoznačně stanovené náležitosti, které protokol musí obsahovat. Z důvodu, že připomínky k protokolu o daňové kontrole se strany daňových subjektů mohou být i většího rozsahu, resp. jejich charakter může být takový, že si vyžádá větší úpravy v protokole, umožňuje se správci daně protokol nejen opravit, ale v případě potřeby i vypracovat dodatek k protokolu, a to nejpozději v den jeho projednání. Jestliže kontrolovaný daňový subjekt nesouhlasí s vyčísleným rozdílem daně, má právo už v samotném písemném vyjádření k protokolu reagovat na vyčíslený rozdíl daně a zároveň trvat na tom, aby jeho námitky správce daně uvedl a vyhodnotil v dodatku k protokolu.⁵²

Po projednání protokolu o daňové kontrole protokol podepisuje příslušný zaměstnanec správce daně, daňový subjekt nebo jeho zástupce. Protokol je podkladem pro vydání platebního výměru, resp. dodatečného platebního výměru. Den projednání protokolu je dnem jeho doručení.

⁵² MRVOVÁ, M. Daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola. *Dane a účetnictvo v praxi*. Bratislava: IURA Edition, spol. s r. o., 2010, č. 9. s. 10 – 14.

Daňová kontrola je tímto skončená. Tímto dnem však může být i den, který správce daně oznámil ve výzvě pro projednání protokolu, a to v případě, když se daňový subjekt anebo jeho zástupce bezdůvodně nezúčastnil projednávání, resp. protokol nebyl podepsaný, anebo došlo k odmítnutí jeho převzetí. Dnem následujícím po dni projednání protokolu se začíná vyměřovací řízení. Doručení protokolu anebo sepsání zprávy o dohodě o výšce daně se podle SDP pokládá za úkon směřující k vyměření daně anebo rozdílu daně a jeho vykonáním začíná plynout nová lhůta pro vyměření daně anebo rozdílu daně podle § 45 tohoto zákona, tj. v délce trvání pěti nebo sedmi let, plyne znovu od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o tomto úkonu vyrozuměn. Vyměřit daň anebo rozdíl daně je možné nejpozději do deseti let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání anebo hlášení, anebo v kterém byl daňový subjekt povinný daň zaplatit bez povinnosti podat daňové přiznání anebo hlášení, anebo ve kterém daňovému subjektu vznikl nárok na vrácení nadměrného odpočtu anebo nárok na vrácení daně.

Dle § 44 odst. 6 písm. b) SDP, pokud se u daňového subjektu provede daňová kontrola anebo opakovaná daňová kontrola, správce daně vydá do 15 dní od jejího skončení platební výměr popř. dodatečný platební výměr, a to tehdy, pokud se daň zjištěná v rámci daňové kontroly odlišuje od vyčíslené daně uvedené v daňovém přiznání anebo dodatečném daňovém přiznání.

Na daňovou kontrolu se dále přiměřeně vztahují také další ustanovení první části SDP. Správce daně má postupovat i při daňové kontrole v úzké součinnosti s daňovým subjektem, přitom od daňového subjektu může při plnění jeho povinností vyžadovat takové prostředky, které by ho co nejméně zatěžovaly. Daňové subjekty mají zákonnou povinnost spolupracovat se správcem daně, tj. poskytovat mu součinnost, avšak správce daně má při vyžadování plnění postupovat tak, aby co nejméně zatěžoval daňové subjekty. Platí tu zásada úzké součinnosti správce daně s daňovými subjekty. Tato zásada úzce souvisí se zásadou rychlosti a hospodárnosti, tzn. že správce daně by měl vést jakoukoliv činnost, tj. i daňovou kontrolu hospodárně, bez zbytečného zatěžování daňových subjektů. Zásada hospodárnosti a rychlosti řízení, kdy její podstata spočívá i v tom, aby správce daně jednal bez zbytečných průtahů a aby zároveň kontrola probíhala hospodárně s použitím nejvhodnějších prostředků.

Jak je možné komparací vyzorovat, právní úprava práv a povinností slovenské úpravy je upravena detailněji než česká právní úprava v ZSDP. S ohledem na úpravu daňové kontroly v trestním právu, a to daňových trestních činů, lze dále konstatovat, že slovenská úprava daňové kontroly, potažmo jednotlivých práv a povinností daňového subjektu, je ve

srovnání s českou právní úpravou přísněji hodnocena, neboť za jejich porušení hrozí vyšší právní postihy. Velmi cenná je povinnost pracovníka správce daně SR předložit pověření ředitele finančního úřadu k provádění daňové kontroly a také povinnost daňového subjektu písemně se vyjádřit k Protokolu o výsledku daňového řízení. Nejzásadněji se jeví povinnost daňového subjektu, uložená mu ustanovením § 15 odst. 6 písm. a) SDP, a to umožnit pověřenému zaměstnanci správce daně daňovou kontrolu. Toto ustanovení nemá v české právní úpravě obdobu, což je velká škoda. Je sice nasnadě říci, že by tato povinnost měla vyplývat samozřejmě z tohoto institutu samotného, ovšem bohužel se tak vždy neděje. Proto je možné říci, že slovenská právní úprava této problematiky je důslednější a propracovanější i v návaznostech na související instituty slovenského práva (např. trestní postihy za neplnění povinností daňovým subjektem) než česká právní úprava. Harmonizovat postupy v rámci tohoto institutu daňového práva je jistě žádoucí, nejen s ohledem na rozmáhající se mezinárodní obchod a podnikání vůbec. Bylo by to vhodné nejen z pohledu daňového subjektu, kdy by měl jistotu v rozhodování ve stejné věci ve všech zemích stejně, ale také z toho důvodu, že by se nebylo možné daňové kontrole jen tak vyhnout tím, že se celý podnik přestěhuje do jiného města.

Contact – email

Lenka.Vesela(at)upol.cz