

DAŇOVÝ PROCES

JUDIKATURA K PROBLÉMOVÝM SITUACÍM

- komentář autora
- související zákonná ustanovení
- výňatky z judikátů se zvýrazněným podstatným textem

© JUDr. Jaroslav Kobík, 2016
© Nakladatelství ANAG, 2016
ISBN 978-80-7554-029-4

OBSAH

Seznam použitých zkratk	11
Úvod	13
Právní úprava (§ 1 odst. 2 DŘ, § 2 odst. 2 ZSDP)	16
Cílem správy daní je stanovit daň správně	16
Zásada zákonnosti (§ 5 odst. 1 DŘ, § 2 odst. 1 ZSDP)	20
Aplikace zásady zákonnosti při správě daní	20
In dubio mitius	21
Závaznost pokynů řady D	23
Závaznost judikatury Ústavního soudu	24
Výklad daňových zákonů	24
Přímá aplikace práva Evropské unie	26
Zásada přiměřenosti (§ 5 odst. 3 DŘ, § 2 odst. 2 ZSDP)	29
Přiměřenost při ukládání sankcí a při provádění kontrolní činnosti	29
Zásada rovnosti (§ 6 odst. 1 DŘ, § 2 odst. 8 ZSDP)	32
Rozsah uplatňování zásady rovnosti	32
Zásada součinnosti (§ 6 odst. 2 DŘ, § 2 odst. 2 a 9 ZSDP)	33
Součinnost správce daně při opatřování důkazních prostředků	33
Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 DŘ)	36
Daňový řád mnohdy nestanoví konkrétní lhůty pro úkony správce daně	36
Zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 DŘ, § 2 odst. 3 ZSDP)	38
Způsob hodnocení důkazů obecně	38
Musí se správce daně při hodnocení důkazů podle volné úvahy vypořádat se všemi důkazy?	43
Hodnocení důkazů, jednotlivé případy	45
Hodnocení výpovědi svědka	47
Zásada předvídatelnosti (§ 8 odst. 2 DŘ)	51
Vázanost správce daně jeho dosavadní praxí	51
Zásada materiální pravdy (§ 8 odst. 3 DŘ, § 2 odst. 7 ZSDP)	56
Zdanění práce společníka (jednatele) pro společnost	56
Posouzení, zda jde o závislou činnost	61
Danění odměn vyplácených zahraničním pracovníkům na základě smluv o dílo	69
Švarcsystém	71
Zastřený skutkový stav	73
Neuplatnění skutkového stavu u majetkových daní	76
Dvojití zdanění jednoho příjmu	76
Zneužití práva	78

Zásada nevěřejnosti (§ 9 odst. 1 DŘ, § 2 odst. 5 ZSDP)	86
Právo na veřejné projednání věci, čl. 38 LZPS, Charta EU	86
Dožádání a delegace (§ 17 odst. 1, § 18 odst. 1 DŘ, § 5 odst. 1 a 3 ZSDP)	89
Důvody pro aplikaci výjimek z místní příslušnosti	89
Daňový subjekt (§ 20 odst. 1 DŘ, § 6 ZSDP)	94
Vybrané mezní situace pro posouzení, zda se jedná o daňový subjekt	94
Třetí osoby (§ 22 DŘ, § 7 odst. 2 ZSDP)	97
Zástupce daňového subjektu jako třetí osoba	97
Zástupce (§ 25 odst. 2 DŘ, § 10 odst. 4 ZSDP)	99
Požadavek správce daně na přímé jednání zastoupeného daňového subjektu	99
Zmocněnec (§ 27 odst. 3 DŘ)	102
Neúčinnost plné moci k zastupování pouze před konkrétním správcem daně pro odvolací řízení	102
Zmocněnec (§ 28 odst. 1 až 3 DŘ, § 21 odst. 8 ZSDP)	103
Vady plných mocí a jejich odstraňování	103
Omezení zmocnění (§ 29 odst. 1 DŘ, § 10 odst. 3 ZSDP)	106
Jednání více osob za daňový subjekt	106
Určení lhůty k provedení úkonu (§ 32 odst. 2 a 3 DŘ, § 14 odst. 1 ZSDP)	107
Dodržení podmínek při stanovení lhůty kratší 8 dnů	107
Počítání času (§ 33 odst. 4 DŘ, § 14 odst. 8 ZSDP)	108
Konec běhu lhůty	108
Ochrana před nečinností (§ 38 odst. 1 a 2 DŘ, § 34c odst. 1 ZSDP)	109
Je výčet případů nečinnosti v zákoně vyčerpávající?	109
Doručování zástupci (§ 41 DŘ)	112
Doručování rozhodnutí ve věci samé v případě zastoupeného daňového subjektu	112
Doručování při udělení substituční plné moci daňovým poradcem	113
Doručování prostřednictvím datové schránky (§ 42 DŘ)	114
Priorita elektronického doručování	114
Prokázání doručení (§ 51 odst. 2 písm. c) a g) a odst. 3 DŘ, § 17 odst. 12 ZSDP)	116
Doručenka je veřejnou listinou	116
Z jakého jiného postupu adresáta písemnosti je zřejmé, že mu bylo doručeno	119
Doručování (§ 39 až § 51 DŘ)	121
Závaznost zákona	121
Protokol (§ 60 odst. 1, § 94 odst. 1 DŘ, § 12 odst. 1 ZSDP)	123
Kdy se protokol sepisuje a kdy nikoliv	123
Důkazní síla protokolu při hodnocení důkazů	125
Protokol (§ 60 odst. 2 DŘ)	127
Pořízení záznamu osobou zúčastněnou na protokolovaném jednání	127

Protokol (§ 60 odst. 3 písm. f) a i), § 62 odst. 1 a 2 DR)	129
Obsah protokolu	129
Nahlížení do spisů (§ 66 odst. 1 DR)	131
Rozsah nahlížení do evidence daní	131
Nahlížení do spisů (§ 66 odst. 1 a 3 DR, § 23 odst. 2 ZSDP)	133
Rozsah nahlížení	133
Obecná ustanovení o odvolání	
(§ 66 odst. 2 a 3, § 109 odst. 1, § 110 odst. 1 DR, § 23 odst. 2, § 32 odst. 4 ZSDP)	136
Odvolání nahlízejícího proti rozsahu, ve kterém mu správce daně nahlížení do spisu umožnil	137
Nahlížení do spisů (§ 66 odst. 4 DR)	141
Míra součinnosti správce daně	141
Nahlížení do spisů (§ 67 odst. 3 DR, § 23 odst. 3 ZSDP)	143
Nevydání opisů ze spisu, možnost jejich pořízení vlastními prostředky	143
Podání (§ 70 odst. 2 DR, § 21 odst. 6 ZSDP)	145
Kdy má správce daně posoudit podání bez ohledu na jeho název	145
Vady podání (§ 74 odst. 1 DR, § 21 odst. 8 ZSDP)	147
Kdy může správce daně výzvu vydat	147
Jednací jazyk (§ 76 odst. 1 a 3 DR, § 3 ZSDP)	149
Právo na tlumočnicka a jeho meze, právo na jednání v češtině	149
Vyloučení úřední osoby (§ 77 odst. 1 a 2 DR, § 26 odst. 1 až 4 ZSDP)	151
Námítka podjatosti úřadu nebo úřední osoby	151
Obecná kritéria podjatosti	153
Důvody podjatosti	154
Rozhodování o vyřízení námítky podjatosti, obrana daňového subjektu	156
Vysvětlení (§ 79 odst. 1 DR)	158
Správcem daně požadované vysvětlení je ve skutečnosti výsledkem svědka	158
Vyhledávací činnost (§ 78 odst. 1 a odst. 3 písm. e) DR, § 15 odst. 1 ZSDP)	160
Charakteristika místního šetření	160
Vyhledávací činnost	
(§ 78 odst. 2 a odst. 3 písm. e), § 6 odst. 2 DR, § 15 odst. 1, § 2 odst. 2 ZSDP)	162
Součinnost v rámci místního šetření	162
Místní šetření (§ 80 odst. 1 DR, § 15 odst. 1 ZSDP)	165
Místo provedení místního šetření	165
Daňová kontrola (§ 85 odst. 5 DR)	166
Opakování daňové kontroly	166
Podmínky pro zahájení daňové kontroly před vyměřením daně	170
Daňová kontrola (§ 86 odst. 1, § 261 odst. 1 DR, § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP)	173
Obrana daňového subjektu v případech nezákonné daňové kontroly	173

Daňová kontrola (§ 87 odst. 1 DŘ)	177
Formální a skutečné zahájení daňové kontroly	177
Daňová kontrola u osoby spolupracující	179
Daňová kontrola (§ 85 odst. 1, § 20 odst. 2, § 5 odst. 3, § 7 odst. 1 DŘ, § 16 odst. 1, § 40 odst. 12, § 34c odst. 1 písm. d) ZSDP)	181
Doba trvání daňové kontroly	181
Daňová kontrola; Místní příslušnost (§ 87 odst. 1, § 13 odst. 1 DŘ, § 4 odst. 1 ZSDP)	184
Daňovou kontrolu provedl správce daně, který není místně příslušný	184
Daňová kontrola (§ 88 odst. 1 DŘ)	186
Co musí obsahovat zpráva o kontrole	186
Obsah zprávy o kontrole u doměření na pomůcky	189
Daňová kontrola (§ 88 odst. 2 až 4 DŘ, § 16 odst. 4 písm. f), § 16 odst. 8 ZSDP)	191
Ukončení daňové kontroly	191
Daňová kontrola (§ 88 odst. 5 a 6 DŘ, § 16 odst. 8 ZSDP)	197
Termín projednání zprávy o daňové kontrole	197
S kým má správce daně zprávu o daňové kontrole projednat	199
Vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole	200
Uplatnění ztráty při daňové kontrole	203
Závaznost zprávy o daňové kontrole pro postup správce daně a odvolacího orgánu	203
Postup k odstranění pochybností (§ 89 odst. 1 DŘ, § 43 odst. 1 ZSDP)	205
Účel postupu k odstranění pochybností	205
Postup k odstranění pochybností (§ 89 odst. 2 DŘ, § 43 odst. 1 ZSDP)	207
Konkrétnost pochybností správce daně ve výzvě	207
Postup k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 a 3 DŘ)	214
Kdy zahájit postup k odstranění pochybností a kdy daňovou kontrolu; rozdíly mezi nimi	214
Postup k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 a 3 DŘ)	218
Přechod od postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole	218
Kdy správce daně nemůže daňovou kontrolu po postupu k odstranění pochybností zahájit	219
Práva a povinnosti daňového subjektu při postupu k odstranění pochybností	220
Obrana daňového subjektu před postupem k odstranění pochybností u soudu	221
Zahájení řízení (§ 91 odst. 1 DŘ)	225
Zahájení řízení správcem daně	225
Dokazování (§ 92 odst. 2 DŘ, § 31 odst. 2 ZSDP)	227
Kdy nemusí správce daně provést důkazy navrhované daňovým subjektem	227
Rozsah zjišťování rozhodných skutečností správcem daně	230
Dokazování (§ 92 odst. 3 a 4 DŘ, § 31 odst. 9 ZSDP)	232
Obsah důkazního břemene daňového subjektu a jeho meze	232
Způsob plnění důkazního břemene daňovým subjektem	235

Specifika dokazování u DPH	237
Specifika dokazování u daní z příjmů	242
Dokazování zdanění finančních prostředků	246
Dokazování v případě nekontaktnosti obchodního partnera	248
Dokazování v případě nedostatků v účetnictví obchodního partnera	251
Dokazování u služeb obecně	255
Dokazování u služby zprostředkování	258
Dokazování u pracovních cest	260
Dokazování aplikace § 23 odst. 7 ZDP správcem daně	261
Dobrá víra při dokazování u karuselových obchodů	266
Dokazování (§ 92 odst. 5 DŘ, § 31 odst. 8 ZSDP)	273
Prokazování podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, důkazní břemeno správce daně ohledně zpochybnění účetnictví	273
Prokazování podle § 92 odst. 5 písm. d) DŘ, důkazní břemeno správce daně ohledně materiální pravdy	280
Dokazování (§ 92 odst. 6 DŘ)	283
Náležitosti důkazního návrhu, související povinnosti správce daně	283
Důkazní prostředky (§ 93 odst. 1 DŘ, § 31 odst. 4 ZSDP)	287
Co důkazním prostředkem je a co jím není	287
Nezákonně získané důkazní prostředky	294
Formální náležitosti důkazního prostředku	296
Čestné prohlášení jako důkazní prostředek	297
Důkazní prostředky (§ 93 odst. 2 DŘ)	301
Postup správce daně	301
Listina (§ 94 odst. 1 DŘ)	305
Veřejná listina jako důkazní prostředek	305
Znalecký posudek (§ 95 odst. 1 písm. a) DŘ)	307
Kvalita znaleckého posudku a jeho posuzování správcem daně	307
Svědci (§ 96 odst. 1 DŘ, § 8 odst. 1 ZSDP)	312
Obecné principy výslechu svědka	312
Výslech svědka v zahraničí	317
Svědci (§ 96 odst. 2 DŘ, § 8 odst. 2 ZSDP)	320
V jakém rozsahu může svědek výpověď odmítnout	320
Svědci (§ 96 odst. 3 DŘ, § 8 odst. 3 ZSDP)	322
Správce daně nedonutí daňového poradce k podání výpovědi	322
Svědci (§ 96 odst. 5 DŘ)	324
Správce daně nevyrozumí daňový subjekt o provádění výslechu	324
Záznamná povinnost (§ 97 odst. 2 DŘ, § 39 odst. 1 ZSDP)	328
Rozsah záznamná povinnosti, komu ji lze uložit, soudní přezkum	328
Pomůcky a sjednání daně (§ 98 odst. 1 DŘ, § 31 odst. 5 ZSDP)	331
Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek	331
Rozsah neunesení důkazního břemene po přechod na pomůcky	338

Pomůcky a sjednání daně (§ 98 odst. 2 DŘ, § 46 odst. 3 ZSDP)	342
K jaké výhodě je správce daně povinen přihlídnout.	342
Pomůcky a sjednání daně (§ 98 odst. 3 DŘ, § 31 odst. 6 ZSDP)	344
Volba pomůcky.	344
Pomůcky a sjednání daně (§ 98 odst. 4 DŘ, § 50 odst. 5 ZSDP)	348
Spolehlivost stanovení daně podle pomůcek.	348
Předběžná otázka (§ 99 odst. 1 DŘ, § 28 odst. 1 ZSDP)	352
V jakých případech je správce daně rozhodnutím příslušného orgánu vázán.	352
Má správce daně povinnost učinit si v těchto případech úsudek	353
Předběžná otázka (§ 99 odst. 2 DŘ)	359
Zásadní rozdíly mezi daňovým a trestním řízením.	359
Rozhodnutí (§ 102 odst. 2 až 4 DŘ)	362
Obsah a rozsah odůvodnění.	362
Rozhodnutí (§ 103 odst. 1 DŘ)	364
Právní moc rozhodnutí.	364
Opravy zřejmých nesprávností (§ 104 odst. 1 DŘ, § 56 odst. 1 písm. b), odst. 2 a 3 ZSDP)	366
Co správce daně opravit může a co ne.	366
Nicotnost rozhodnutí (§ 105 odst. 1 a 2 DŘ)	370
Důvody nicotnosti, nicotnost a nezákonnost	370
Obecná ustanovení o odvolání (§ 109 odst. 1 DŘ, § 48 odst. 1 ZSDP)	372
Kdy a jaká odvolání lze podat	372
Náležitosti odvolání (§ 112 DŘ, § 48 odst. 4 a 5 ZSDP)	373
Odstranění vad, prodloužení lhůty	373
Postup správce daně prvního stupně (§ 113 odst. 1 DŘ, § 49 odst. 1 ZSDP)	377
Postup prvoinstančního správce daně, princip autoremedury	377
Postup odvolacího orgánu (§ 114, § 115, § 116 DŘ, § 50 ZSDP)	381
Základní zásady postupu odvolacího orgánu	381
Postup odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 DŘ, § 50 odst. 5 ZSDP)	386
Rozsah přezkumu stanovené daně	386
Postup odvolacího orgánu (§ 115 odst. 2 DŘ)	388
Co vše musí odvolací orgán sdělit odvolateli.	388
Postup odvolacího orgánu (§ 116 odst. 2 DŘ, § 50 odst. 7 ZSDP)	390
Vypořádání se se „všemi“ důvody, rozsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu.	390
Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení (§ 117 odst. 1 DŘ, § 54 odst. 1 ZSDP)	393
Meze obnovy řízení, použitelnost judikatury podle ZSDP	393
Co je a co není „novým důkazem“	395

Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení (§ 117 odst. 1 písm. b) a c) DŘ, § 54 odst. 1 písm. b) ZSDP)	401
Vazba mezi trestným činem a rozhodnutím vydaným v daňovém řízení	401
Nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 121 odst. 1 DŘ, § 55b odst. 1 ZSDP)	405
Kdy lze nařídit přezkum	405
Postup při přezkumném řízení (§ 123 odst. 3 a 5 DŘ, § 55b odst. 1 a 6 ZSDP)	408
Míra vázanosti správce daně	408
Nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 122 odst. 1, § 123 odst. 1 DŘ, § 55b odst. 4 a 6 ZSDP)	411
Dvě fáze přezkumného řízení, možnost žaloby	411
Závazné posouzení (§ 132 odst. 3 DŘ, § 34b odst. 3 ZSDP)	413
Vázanost daňového subjektu závazným posouzením, možnost napadnout je u soudu	413
Řádné daňové tvrzení (§ 136 odst. 2 DŘ)	416
Dodržení lhůty pro podání plné moci	416
Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování (§ 141 odst. 1 a 2 DŘ, § 41 odst. 1, § 46 odst. 7 ZSDP)	419
Účinky podaného dodatečného daňového přiznání	419
Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování (§ 141 odst. 6 DŘ)	424
Účelově podané dodatečné daňové přiznání před zahájením daňové kontroly	424
Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování (§ 141 odst. 7 DŘ)	425
Dodatečné daňové přiznání podané nepřipustně v průběhu daňové kontroly nesnižuje penále	425
Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 1 DŘ)	426
Nepodání daňového přiznání daňovým subjektem navzdory výzvě správce daně	426
Povinnost správce daně doložit, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost, stanovení daně dokazováním má přednost před použitím pomůcek	426
Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 DŘ)	428
Důvodnost předpokladu správce daně, že daň bude doměřena	428
Daňový subjekt po výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání sice komunikuje, ale přiznání nepodá	431
Lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 DŘ)	433
Obecné principy běhu lhůty pro stanovení daně	433
Lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 2 písm. a) DŘ)	435
Správce daně ve lhůtě pro stanovení daně doručil výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, ale daňovou kontrolu zahájil až po jejím uplynutí	435
Přeplatek (§ 154 odst. 2 DŘ, § 64 odst. 2 ZSDP)	437
Povinnost přihlídnout při výpočtu příslušenství u daňového nedoplatku k souběžné existenci přeplatku na jiném osobním daňovém účtu	437

Přeplatek (§ 155 odst. 5 DŘ)	440
Výše úroku náležejícího daňovému subjektu za nepřiměřeně dlouhou dobu prověřování nároku na nadměrný odpočet DPH	440
Posečkání (§ 156 odst. 1 DŘ)	442
Právo, či povinnost správce daně posečkat s úhradou daně	442
Posečkání s platbou daně, která už byla uhrazena	443
Nedostatečné odůvodnění žádosti	443
Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (§ 167 DŘ)	445
Vydání a odůvodnění vydání zajišťovacího příkazu	445
Zástavní právo (§ 170 odst. 1 DŘ, § 72 ZSDP)	448
Neproporcionalita předmětu zástavního práva k výši neuhrazené daně	448
Ručení (§ 171 odst. 1, § 172 odst. 1 DŘ)	450
Podmínky ručení	450
Exekuční titul (§ 176 odst. 1 DŘ)	454
Soud nemůže zkoumat věcnou správnost pravomocného exekučního titulu	454
Daň vybíraná srážkou (§ 233 DŘ, § 69 odst. 1 ZSDP)	455
Daň placená plátcem i poplatníkem	455
Problémy v insolvenčním řízení (§ 242 odst. 2 a 3, § 243 a § 244 DŘ)	457
Přeplatky, nedoplatky a druhy pohledávek v insolvenčním řízení	458
Pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ)	462
Přiměřenost ukládaných pokut	463
Penále (§ 251 DŘ)	465
Uplatnění penále v případě nepřípustně podaného dodatečného daňového přiznání	465
Penále má povahu trestu	466
Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 DŘ)	468
Správce daně stanovil úrok v nesprávné výši	468
Porovnání úroku podle § 155 odst. 5 DŘ a úroku podle § 254 DŘ	470
Stížnost (§ 261 odst. 1 DŘ)	472
Použitelnost stížnosti	472
Přechodná ustanovení (§ 264 odst. 4 DŘ)	476
Maximální délka lhůt pro stanovení daně, jejichž běh započal za účinnosti ZSDP	476
Spory ohledně počátku běhu lhůty pro stanovení daně za účinnosti ZSDP	477
Retroaktivita § 264 odst. 4 DŘ	478
Přechodná ustanovení (§ 264 odst. 5 DŘ)	480
Změna charakteru lhůty pro placení daně	480
Penále podle ZSDP i podle DŘ je trestem	481

ÚVOD

Český právní řád patří do tzv. kontinentálního právního systému, který na rozdíl od toho angloamerického nepovažuje precedenty za pramen práva. Za precedent se přitom považuje pouze takové soudní rozhodnutí, které řeší případ dosud právními normami neupravený. To ovšem neznamená, že by snad judikatura Ústavního soudu či Nejvyššího správního soudu byla pro řešení sporů se správci daně nepodstatná a její znalost nadbytečná.

Pokud jde o závaznost judikatury Ústavního soudu, tak např. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 216/2004-123 ze dne 21. 9. 2005, www.nssoud.cz., judikoval, že: *„Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypovídala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypovězení nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí, anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil. Proto setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroven postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkové a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech (...)*“ Tolik v krátkosti o závaznosti judikatury Ústavního soudu.

Obecně ohledně závaznosti ostatní soudní judikatury pak Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04, ze dne 25. 1. 2005, publikovaném ve Sbírce nálezů a usnesení sv. 36, uvedl, že: *„V obecné rovině ve vztahu k závaznosti soudní judikatury lze konstatovat, že již učiněný výklad by měl být, nedojde-li k následnému shledání dostatečných relevantních důvodů podložených racionálními a přesvědčivějšími argumenty, ve svém souhrnu více konformnějšími, s právním řádem jako významovým celkem a svědčícími tak pro změnu judikatury, východiskem pro rozhodování následujících případů stejného druhu, a to z pohledu postulátů právní jistoty, předvídatelnosti práva, ochrany oprávněné důvěry v právo (oprávněného legitimního očekávání) a principu formální spravedlnosti (rovnosti).“* V českém právním řádu tedy judikatura vyšších soudů,

a to zejména ta ustálená, nepůsobí ve formě formálně závazného precedentu, ale má argumentační charakter.

A pokud jde o závaznost judikatury Nejvyššího správního soudu pro jednotlivé jeho senáty, obecným pravidlem je, že všechny jeho senáty rozhodují v souladu s předchozí judikaturou, a to jak svého senátu, tak i senátů jiných. Ovšem zaujme-li rozhodující senát jiný právní názor, o jehož správnosti je přesvědčen, tak podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2866/15, ze dne 14. 3. 2016 platí, že: *„Mezi dílčí složky práva na zákonného soudce patří i povinnost senátu vrcholného soudu předložit věc jinému, zákonem předvídanému rozhodovacímu tělesu v případě, že dospěje k odlišnému právnímu názoru, než který byl soudem posud zastáván. Změna rozhodovací soudní praxe, zvláště jde-li o praxi nejvyšší soudní instance povoláné i k sjednocování judikatury nižších soudů, je totiž jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování.“* Oním zákonem předvídaným rozhodovacím tělesem je rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ten porovná právní názory a rozhodne, který má být do budoucna dále považován za závazný.

Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu má tedy pro řešení sporů při správě daní zásadní význam, a to jak pro soudy, tak přeneseně i pro správce daně. Veškerá tato judikatura je snadno dohledatelná, a to jednak ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu a Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a jednak v elektronické databázi na www.usoud.cz, resp. www.nssoud.cz. Jedná se ovšem o judikaturu netříděnou. Vzhledem k tomu, že se touto judikaturou soustavně zabývám již více než deset let, pokusil jsem se ji roztrždit tak, aby byla co nejpoužitelnější pro praxi. Tedy nejen podle jednotlivých ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, k nimž se jednotlivé rozsudky váží, ale rovněž podle konkrétních, v praxi nejčastěji se vyskytujících sporů.

I když nejde a ani nemůže jít o výňatky z veškerých rozsudků vázících se k těmto problémům, věřím, že tato publikace pomůže čtenářům při řešení jejich problémů. Je však třeba upozornit na jednu zásadní skutečnost. Argumentace judikaturou, zejména pak Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, je v daňových sporech častá, což platí oboustranně. Leckdy však tato argumentace může být i zavádějící a pro daný spor nepřipadná. Nelze totiž vycházet z jedné či několika vět vytržených z kontextu rozsudku. Zaujme-li některého ze čtenářů výňatek zde uvedený, měl by si předmětný rozsudek vyhledat v některé z výše uvedených databází a nastudovat jej celý, tak aby mohl posoudit, nakolik je použitelný v tom kterém konkrétním případě.

Rád bych také upozornil na skutečnost, že i když jsou citované judikáty seřazeny podle daňového řádu, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011, mnohé z nich vychází z úpravy stanovené zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se jednak o judikáty k těm ustanovením zákona o správě daní a poplatků, která byla v podstatě beze změny převzata do daňového řádu (tyto judikáty je možné aplikovat bez problémů), a jednak o judikáty k těm ustanovením zákona o správě daní a poplatků, která byla do daňového řádu převzata v podstatných rysech. Při troše pozornosti a při dobré znalosti předmětné materie lze i takové judikáty aplikovat za účinnosti daňového řádu.

JUDr. Jaroslav Kobík

ZÁSADA MATERIÁLNÍ PRAVDY**DR § 8 odst. 3**

(3) Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

ZSDP § 2 odst. 7

(7) Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřešen stavem formálně právním a liší se od něho.

Problém – Zdanění práce společníka (jednatele) pro společnost

Zde se Nejvyšší správní soud a Ústavní soud zabývají otázkou podřazení příjmů společníka (jednatele) společnosti správnému zdanění s ohledem na to, zda se jedná o příjmy podřaditelné závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) až d) ZDP, či zda se jedná o příjmy podřaditelné samostatné výdělečné činnosti, byť se jedná o společníka (jednatele) společnosti podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP. Přitom klíčovým dělicím kritériem pro takové rozřazení těchto příjmů je zejména materiální posouzení charakteru vykonávané činnosti, tedy zda se svým charakterem podle jednotlivých definičních znaků převažujícím způsobem blíží závislé činnosti, a to bez ohledu na to, zda vůbec a případně jakým smluvním vztahem je mezi společností a společníkem (jednatelem) navenek formálně deklarován, a dále také bez ohledu na to, zda má společník (jednatel) společnosti případně příslušné oprávnění k výkonu samostatné výdělečné činnosti. Rozhodujícím je tedy to, že vykonávaná činnost má v převažující míře povahu práce pro společnost, tedy že je činností společnosti.

Na straně druhé pro podřazení příjmů společníka (jednatele) společnosti zdanění v režimu § 7 odst. 1 písm. c) ZDP je rozhodná v převažující míře nezávislost na společnosti činností společníka jako osoby samostatně výdělečně činné, obsah vztahu, výkon této činnosti i pro jiné subjekty, používání vlastního obchodního majetku, hrazení vlastních nákladů s touto činností spojených, rozdílnost předmětu činností atd.

Z tohoto základního schématu se poněkud vymyká rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 203/2014-49 ze dne 30. 7. 2015. Lze se tak jen dohadovat, co vedlo k takto odchylnému posouzení věci, když činnosti vykonávané pro společnost jejím společníkem byly prováděny jeho zaměstnanci, za použití jeho náradí a nástrojů, když správce daně vyloučil při stanovení daně společnosti

jako zaměstnavateli ze zdanění mzdy zaměstnanců společníka a také náhradu za opotřebenění náradí a nástrojů v jeho vlastnictví. Lze usuzovat na to, že v daném případě převážil fakt, že společník tyto činnosti vykonával na základě smlouvy o spolupráci uzavřené mezi ním a společností, a to přesto, že lze mít pochybnost o tom, zda může taková formální skutečnost ovlivnit materiální posouzení charakteru vykonávaných činností.

II 2 Afs 32/2010-102

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku shrnul stávající judikaturu, z níž lze znovu zmínit zejména rozsudek ze dne 27. 8. 2004, čj. **6 Afs 9/2003-59** (zveřejněno pod č. 889/2006 Sb. NSS), podle něhož byla **činnost vykonávaná společníkem, která by jinak měla znaky samostatné výdělečné činnosti, podřazena režimu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za nerozhodný byl označen právní předpis, podle něhož byla upravena práva a povinnosti společníka a společnosti z pohledu závazkového, uzavřené smlouva i způsob výkonu práce a výplaty odměny za ni. Řešen byl případ poskytování právní pomoci společníkem společnosti.** Tento závěr byl zopakován i v rozsudcích ze dne 29. 9. 2004, čj. 5 Afs 6/2004-96 a ze dne 22. 12. 2004, čj. 5 Afs 81/2004-52 (oba dostupné na www.nssoud.cz), kde byly řešeny případy společníků vykonávajících pro společnost práce shodné s předmětem činnosti společnosti, a tedy podílejících se na „dozáření zisku, fungování a prosperitě společnosti“.

Dále poukázal na skutečnost, že **rozsudek sp. zn. 6 Afs 9/2003 prošel testem ústavnosti. Usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, Ústavní soud podanou ústavní stížnost odmítl s konstatováním, že v daném případě nebyla aplikace předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů vybočením z ústavní ochrany vlastnického práva. Ústavní soud zde však současně jednoznačně a všeobecně závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu do určité míry korigoval; konkrétně uvedl, že „považuje za nutné – alespoň ve formě obiter dictum – zdůraznit, že interpretace vztahu mezi ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tak, jak ji v obecné rovině podal v napadeném rozsudku NSS, není z ústavněprávních hledisek akceptovatelná. Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost, bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážít, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná Nejvyšším správním soudem by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny.“**

Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 24/2010-96 poukázal i na další rozhodnutí, a to na rozsudky ze dne 21. 12. 2005, čj. 5 Afs 5/2005-85, ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 4/2005-56,

[43] Následně stěžovatel neunesl ke svým tvrzením důkazní břemeno. **Lze zajisté souhlasit se stěžovatelem, že důkazní břemeno není bezbřehé a nelze jej nutit, aby „všude chodil se svědky“, avšak v projednávané věci stěžovatel kromě daňové evidence navrhl pouze výslech jednoho svědka, který tvrzení stěžovatele neprokázal.** Stěžovatel přitom mohl prokazovat svá tvrzení jakýmkoliv zákonnými důkazními prostředky, nejen uvedenou jedinou svědeckou výpovědí.

[44] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje některými pasážemi výpovědi svědka, jde o argumentaci novou a tudíž nepředestřenou dříve před krajským soudem. Nadto lze uvést, že **úvaha svědka o zaplacení prací dodavateli vyplývající z toho, že jinak by dodavatel pro stěžovatele neprováděl další práce, nevypovídá nic o tom, co svědek sám slyšel nebo viděl, nýbrž je vskutku toliko jeho myšlenkovou konstrukcí.**

(Rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2015, www.nssoud.cz)

Problém – Prokazování podle § 92 odst. 5 písm. d) DŘ, důkazní břemeno správce daně ohledně materiální pravdy

Posuzování skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (§ 8 odst. 3 DŘ, dříve § 2 odst. 7 ZSDP) je vyjádřením zásady materiální pravdy v daňovém řízení, přičemž důkazní břemeno k tomuto prokázání nese správce daně. V této souvislosti je vhodné rovněž připomenout, že důkazní břemeno správce daně k prokázání skutečného obsahu právního úkonu dopadá na situace, kdy své prioritní důkazní břemeno unesl daňový subjekt. Judikatorní řešení této otázky tzv. simulovaných úkonů se ustálilo na tom, že se jedná o stav, kdy se předstírá sice formálně bezvadný právní úkon (nebo jiná skutečnost) mezi jeho účastníky, který však ve skutečnosti jeho účastníci nechťejí a jímž je zastírán úkon skutečný, který účastníci chtějí. Musí se tak jednat o rozpor mezi skutečnou vůlí účastníků a jejím projevem navenek a tuto skutečnost prokazuje správce daně. O zastřený právní úkon se nejedná, pokud daňový subjekt nečiní své právní úkony na oko, nepředstírá je, nesnaží se jimi zastírat právní úkony jiné, byť by svými úkony obcházel zákon či jimi zneužil práva. Tato zásada materiální pravdy je v aplikační praxi často využívána v rámci § 23 odst. 7 ZDP, který správci daně umožňuje, aby reagoval na případně odlišné ceny sjednané mezi spojenými osobami, jež neodpovídají cenám obvyklým pro danou věc na trhu a neovlivněným vztahem mezi stranami, a to tak, že upraví základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Další oblastí velmi frekventovanou v aplikační praxi jsou pak situace, kdy je zkoumána oprávněnost odpočtu DPH, a to i ve vztahu ke zdanitelným plněním zasaženým podvodem, kde připomínám, že tzv. nevědomému účastníkovi nesmí být zásadně odepřen nárok na odpočet DPH, neboť se zde prosazuje ochrana dobré víry nevědomého účastníka, kterému nemůže být odmítnut nárok na odpočet, pokud získal

zdanitelné plnění v dobré víře, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce nebo plátců věděl či vědět mohl.

III\ 7 Afs 86/2013-21

Z uvedených judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že **důkazní břemeno ohledně žalobkyni vyčíslené ceny obvyklé, v jejímž důsledku došlo ke zvýšení základu daně žalobkyni o 28 891 000 Kč, vážne v projednávané věci výhradně na správci daně.** Především však z uvedených judikátů ve spojení se zákonnou dikcí ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu vyplývá, že **před samotným vyčíslením zjištěného rozdílu mezi žalobkyni zaúčtovanou cenou a správcem daně stanovenou – obvyklou cenou – musí správce daně vždy žalobkyni zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši jím dovozané skutečné ceny obvyklé, a jak k ní došel (na základě jakých podkladů/kritérií/pomůcek). Současně vždy musí žalobkyni „reálně umožnit“, aby mu „uspokojivě doložila“ (prokázala) oprávněnost rozdílu mezi jí zaúčtovanou cenou a cenou obvyklou, stanovenou (vyčíslenou) správcem daně. Správce daně musí také žalobkyni umožnit, aby mu mohla zároveň vytknout, z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů má správcem daně stanovenou cenu obvyklou za nesprávnou (např. pro chybný výběr kritérií, či ukazatelů, nesprávné období apod.).** Současně je nezbytné, aby byla žalobkyně jako daňový subjekt řádně a vždy poučena pro případ, pokud uvedený rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží. Je proto nepřipustné, aby správce daně daňovému subjektu pouze sdělil, jaká je – dle jeho názoru – výše obvyklé ceny, aniž by tomuto zjištění rozhodnému pro další postup správce daně i daňového subjektu (dokládání zjištěného rozdílu daňovým subjektem a případná úprava základu daně správcem daně) předcházelo dokazování, z něhož by daňový subjekt mohl seznat, na základě jakých důkazních prostředků k uvedenému zjištění správce daně dospěl. Je také nepřipustné, aby se nemohl daňový subjekt (zde žalobkyně) k provedeným důkazům či kritériím vyjádřit, popřípadě navrhnout důkazy nebo kritéria jiná, jež dle jeho přesvědčení prokazují odlišnou výši obvyklé ceny. Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojiti proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny. (...)

(Rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, www.nssoud.cz)

III\ 3 Afs 23/2014-38

Nejvyšší správní soud praktický příklad dokazování v daňovém řízení, resp. příklad opětovného přechodu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně, nastínil např. v rozsudku čj. 7 Afs 47/2013-31 z 13. 6. 2013. Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že ve vztahu k § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu (prokázání skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti) správce daně své důkazní břemeno unesl v situaci, pokud vyzval stěžovatelku k tomu, aby mu uspokojivě doložila rozdíl mezi jednotkovou cenou reklamního spotu vysílaného televizními stanicemi a cenami zjištěnými správcem daně, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. Nejvyšší správní soud v rozsudku konstatoval, že v takové situaci přešlo důkazní břemeno bezesbtyku zpět na stěžovatelku, která jej však ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesla.

(Rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2015, www.nssoud.cz)

III\ 4 Afs 91/2015-28

[29] K aplikaci ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, jež stanoví, že „[s]právce daně prokazuje skutečností rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání

nebo jiné skutečnosti“, a jehož porušení se stěžovatelka v kasační stížnosti implicitně dovolává, nutno podotknout, že tato přichází v úvahu až za situace, kdy daňový subjekt po přenesení důkazního břemene zpět na něj jednoznačně prokáže, že sporný deklarovaný výdaj skutečně nastal. V opačném případě se má za to, že daňový subjekt důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesl, a správce daně tak není nadále povinen prokazovat výše zmíněné skutečnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu (obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, čj. 3 Afs 23/2014-38). (...)

(Rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2015, www.nssoud.cz)

7 Afs 237/2015-33

Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a poslední článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet. **V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl.** (...) Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. **Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo.** Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156, ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50, a ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343. (...)

(Rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, www.nssoud.cz)

DODATEČNÉ DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ A DODATEČNÉ VYÚČTOVÁNÍ**DR § 141 odst. 7**

(7) Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměření daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.

**Problém – Dodatečné daňové přiznání podané nepřipustně
v průběhu daňové kontroly nesnižuje penále**

V případech dodatečných tvrzení daňových subjektů na vyšší částky poslední daně je náhradní lhůta splatnosti shodná se lhůtou pro podání příslušných dodatečných tvrzení daňových subjektů. Tato náhradní lhůta splatnosti nemá žádný vliv na vznik úroku z prodlení podle § 252 DR. Pokud se však jedná o penále, tak při podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší penále nevzniká, viz § 251 odst. 4 DR. Tento závěr však nedopadá na situace, kdy se jedná o nepřipustné dodatečné daňové přiznání.

8 Afs 26/2013-78

[40] (...) Stěžovatel tvrdil, že penále z částky 83 576 Kč nemělo být doměřeno, protože ke snížení odpočtu o uvedenou částku došlo na základě dodatečného daňového přiznání, byť bylo z procesních důvodů nepřipustné.

[41] Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Povinnost uhradit penále vzniká tehdy, je-li oproti poslední známé dani daň zvyšována, je-li snižován daňový odpočet nebo je-li snižována daňová ztráta (§ 251 odst. 1 daňového řádu). Povinnost uhradit penále nevzniká, pokud je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Povinnosti uhradit penále se však daňový subjekt nemůže zbavit tím, že podá dodatečné daňové přiznání, které je nepřipustné.

[45] **Byť stěžovatel opřel svou námitku o důvodovou zprávu k § 141 odst. 7 daňového řádu, je třeba mít na paměti nezávaznou povahu důvodové zprávy, která není právním předpisem. Přestože důvodová zpráva může v určitých případech osvětlit úmysl historického zákonodárce a přinést důležitá výkladová vodítka, nelze ji považovat za rozhodný výkladový zdroj tam, kde jde nad rámec zákona nebo je s ním v rozporu. Závěr důvodové zprávy k § 141 odst. 7 daňového řádu, podle něhož sankce v podobě penále nevzniká v případě, že správce daně využije údaje z nepřipustného dodatečného daňového přiznání, nemá oporu v zákoně samotném, resp. je v rozporu s jeho textem a popírá smysl institutu penále, který daňový řád využívá jako donucovací i preventivní nástroj. V takovém případě je proto třeba upřednostnit teleologický výklad a zohlednit smysl a účel existence institutu penále**

(Rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, www.nssoud.cz)



MĚSÍČNÍK MZDOVÁ ÚČETNÍ



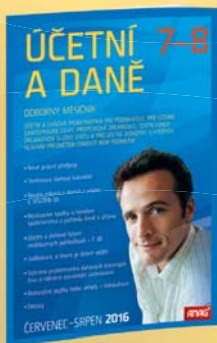
EDICE DANĚ



DVOUMĚSÍČNÍK PRAKTICKÁ PERSONALISTIKA



EDICE DANĚ



MĚSÍČNÍK ÚČETNÍ A DANĚ



EDICE DANĚ

