

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ

Rigorózní práce
Daňová kontrola

Mgr. Markéta Michalová
Plzeň 2018

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA PRÁVNICKÁ
Katedra finančního práva a národního hospodářství
Finanční právo

Rigorózní práce
Daňová kontrola

Mgr. Markéta Michalová
Plzeň 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Plzni dne

Mgr. Markéta Michalová

Obsah

Úvod	1
1 Historický vývoj institutu daňové kontroly	5
1.1 Úprava daňové kontroly do roku 1992	5
1.1.1 Zákon o přímých daní	5
1.1.2 Období let 1948 - 1989	5
1.1.3 Úprava daňové kontroly mezi roky 1992 a 2011	8
1.1.4 Fáze daňové kontroly	10
2 Postup k odstranění pochybností	31
2.1 Obsah a náležitosti	31
2.2 Průběh a ukončení	36
2.3 Ochrana před nečinností	40
3 Daňová kontrola – de lege lata	41
3.1 Daně	41
3.2 Základní zásady a principy daňové kontroly	41
3.2.1 Zásady upravené v DŘ	41
3.2.2 Zásady a principy upravené správním řádem	48
3.2.3 Ústavní zásady a principy	49
3.3 Subjekty zúčastněné na daňové kontrole	49
3.3.1 Správce daně	50
3.3.2 Osoby zúčastněné na správě daní	52
3.3.3 Jednání daňového subjektu a formy jeho zastoupení	53
3.4 Daňová kontrola	58
3.4.1 Zahájení daňové kontroly	60
3.4.2 Práva a povinnosti daňového subjektu	66
3.5 Průběh daňové kontroly	70
3.5.1 Ukončení daňové kontroly	83

3.5.2 Možnost obrany po skončení daňové kontroly v rámci daňového řádu	88
4 Zásadní změny, které nastaly v daňovém řádu oproti ZSDP	95
4.1 Vývoj zahájení daňové kontroly v judikatuře.....	95
4.2 Okamžik zahájení daňové kontroly	96
4.3 Opakovaná daňová kontrola	97
4.4 Možnost přibrání odborného konzultanta	99
4.5 Lhůty pro stanovení daně.....	100
4.6 Rozdílné prostředky obrany v rámci daňové kontroly	102
4.7 Možnost obrany v rámci daňové kontroly.....	104
5 Slovensko	106
Závěr	114
Resumé	119
Zkratky.....	121
Seznam použité literatury	122
Odborné publikace.....	122
Zahraniční publikace	123
Odborné články.....	123
Judikatura.....	123
Ústavního soudu	123
Nejvyššího správního soudu.....	124
Právní předpisy a zdroje s tím související	126
Internetové zdroje	127

Úvod

Výběr tématu daňová kontrola jsem podřídila hned několika kritériím. Zásadním parametrem pro mě byla blízkost oboru mým zájmům. Dále jsem se chtěla věnovat tématu, které by vycházelo z mé dosavadní praxe. Posledním kritériem pro výběr tématu rigorózní práce byla jeho aktuálnost i klíčový význam v současné době spolu s možností odpovídajícího analytického zkoumání zejména z hlediska judikatury, zkrátka dynamické téma, které se neustále rozvíjí.

Daňová kontrola splňuje všechny mé požadavky na výběr tématu. Její vývoj lze zaznamenat ihned po prostudování zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), kde bylo celé daňové řízení i daňová kontrola upraveno mnohem stručněji než je tomu dnes v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Nutnost rozšíření úpravy daňové kontroly a obecně daňového řízení je pochopitelná vzhledem k dynamickému vývoji společnosti, novým druhům podnikání a bohužel i vynalézavosti daňových subjektů, jak obcházet své daňové povinnosti.

Předpokládaný přínos práce spatřuji v prozkoumání vývoje institutu daňové kontroly od dob jejího úplného počátku. Konkrétněji se budu zabývat první úpravou daňové kontroly na úrovni zákona, tedy daňovou kontrolou podle ZSDP. Aby byla práce kompletní, velkou pozornost věnuji aktuální úpravě, z níž vychází i veškerá moje praxe.

Hlavním cílem mé práce bude výsledná komparace největších nebo nejzajímavějších změn, které odlišují ZSDP a DŘ. V rámci komparace porovám také slovenskou a českou právní úpravu daňové kontroly od vzniku České a Slovenské republiky. Je zajímavé porovnat dva rozdílné právní systémy, které však původně vycházely z totožných právních předpisů.

Vědecké metody, které využiji k sepsání rigorózní práce je zejména metoda analýzy (při rozboru soudních rozhodnutí a odborné literatury), komparace (právních předpisů) a syntézy zjištěných informací. Neméně důležitými metodami bude potom indukce a dedukce, vyvozování úsudků od jednotlivého k obecnému a naopak.

Práce bude zpracována v souladu s právními předpisy aktuálními ke dni 31. 8. 2018.

Práce je rozvržena do následujících pěti kapitol.

Předmětem první kapitoly je zejména popis historického vývoje institutu daňové kontroly, kdy jsem se zaměřila ponejvíce na ZSDP jako úpravu, z níž vychází dnešní úprava. K zákonné úpravě institutu daňové kontroly došlo až v roce 1992, kdy byl přijat zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to z důvodu, že bylo „nezbytné vytvořit novou procesní normu, která by upravovala postup správce daně při správě daní. Zároveň bylo žádoucí právní úpravu správy daní sjednotit a koncipovat ji jako komplexní, upravenou v jediném předpisu.“¹ Práce zahrnuje i zmínky o předchozích právních předpisech, které obsahovaly daňovou kontrolu či její prvky.

Druhá kapitola pojednává o institutu, který je svou povahou velmi blízký daňové kontrole, tedy o postupu k odstranění pochybností. Tento postup jsem si jako součást své práce vybrala zejména proto, že s daňovou kontrolou úzce souvisí. Je na vlastním posouzení správce daně, zda jeho pochybnosti jsou natolik konkrétní, aby vyzval daňový subjekt výzvou dle ustanovení § 89 DŘ nebo zahájil daňovou kontrolu. Samozřejmě to souvisí s více aspekty a nejedná se pouze o vrchnostenské rozhodnutí správce daně. Tuto problematiku blíže rozeberu ve vlastním textu práce.

Pokud správce daně vyzve daňový subjekt výzvou dle ustanovení § 89 DŘ, může následně vyhodnotit, že pochybnosti odstraněny nebyly nebo jsou většího charakteru, než očekával a plynule přejít do daňové kontroly. Nelze tedy úplně oddělit tato dvě témata od sebe, protože spolu úzce souvisí a domnívám se, že bylo správné zařadit do obsahu práce i tento institut.

V následující třetí kapitole je popsána daňová kontrola vycházející ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nelze však popisovat daňovou kontrolu bez znalosti některých souvisejících ustanovení. Zabývám se tak kompletně celou daňovou kontrolou, počínaje od základních zásad a principů správy daní přes strasti otázky zahájení daňové kontroly fakticky či formálně. Dále se věnuji průběhu daňové kontroly, který není v zákoně téměř upraven a některé otázky musí být zodpovídaný judikaturou soudů. Před ukončením daňové kontroly musí dojít ze strany správce daně k sepsání zprávy o daňové kontrole a k jejímu podepsání jak správcem daně, tak daňovým subjektem.

Jelikož daňová kontrola významně zasahuje do sféry daňového subjektu, je nutné, aby se daňový subjekt mohl proti nesprávným nebo nezákonným postupům správce daně bránit. Daňový řád to umožňuje již v průběhu daňové

¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

kontroly formou stížnosti na postup správce daně či jeho chování, což vychází z ustanovení § 261 DŘ nebo se může daňový subjekt bránit, pokud má pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby, podáním námítky podjatosti dle ustanovení § 77 DŘ. Na závěr kapitoly uvedu i možné prostředky obrany po skončení daňové kontroly, ať už vycházející z daňového řádu nebo ty, které jsou řešeny v rámci soudního sporu.

Předposlední kapitola obsahuje hned několik ustanovení nebo částí ustanovení, která se liší nebo jsou přidána či naopak absentují v porovnání ZSDP a DŘ. Z rozboru bude rovněž patrné, že ZSDP byl mnohem méně obsáhlý, proto mnoho věcí, které dnes už daňový řád obsahuje, muselo být judikováno soudy. Mnohdy je velmi zajímavý pohled na judikaturu, zejména v porovnání počátečních názorů a jejich několikaletý vývoj či srovnání stanoviska Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Někdy jsou tyto otázky tak sporné, že lze souhlasit s oběma názory výkladu.

U porovnání v otázce množství judikatury jasně dominuje judikatura vytvořená v rámci účinnosti ZSDP, k DŘ je mnohem méně četná. Je to zejména z toho důvodu, že ZSDP byl v oblasti úpravy daňové kontroly málo obsáhlý, a tak bylo nutné mnoho otázek řešit judikaturou. Při vytváření nového daňového řádu pak zákonodárce často vycházel z odpovědí upravených právě judikaturou. To považuji za výhodu, protože kvalitu úpravy ukáže až praxe, zda je obsah dostačující a srozumitelný či nikoliv a je nutné některé otázky vyjasnit právě na základě judikatury soudů.

Poslední kapitola je komparativní, kdy se snažím porovnat právní předpisy dvou zemí, České a Slovenské republiky. Slovenskou republiku jsem si vybrala, protože oba právní řády vychází ze společného právního řádu. K jejich rozdělení došlo až v roce 1992, dá se tedy říci, že dlouhá léta a zásadní vývoj v oblasti právních předpisů se ubíral v rámci těchto dvou zemí stejně. Zajímalo mě tedy, s ohledem na společnou historii, kam se po rozdělení obě republiky posunuly. Nelze očekávat, že úpravy daňové kontroly budou zcela odlišné, ale naopak nejsou totožné a v mnohém se mohou zákonodárci vzájemně inspirovat.

Raději jsem ke komparaci zvolila zemi, jejíž právní systém je z pochopitelných důvodů podobný tomu českému. Pro tento účel by tak nebylo vhodné zvolit úplně odlišný právní systém, jaký je například v Anglii. V takovém případě by komparace dle mého mínění neměla příliš smysl, protože velké difference by neumožňovaly srovnání.

V závěru práce bych ráda shrnula poznatky ze své práce. V rámci těchto závěrů popíši i své osobní úvahy nad možnými změnami v úpravě daňové kontroly v České republice i v návaznosti na výsledky mé komparace se slovenskou úpravou daňové kontroly.

1 Historický vývoj institutu daňové kontroly

1.1 Úprava daňové kontroly do roku 1992

1.1.1 Zákon o přímých dani

Dá se říci, že první ucelenou právní úpravou daní byl zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních, ze dne 15. června 1927 (dále jen „zákon o přímých daních“). Úplné znění zákona o přímých daních bylo deklarováno vyhláškou č. 227/1936 Sb., o úplném znění zákona o přímých daních. Tento zákon neznal institut daňové kontroly, nebyla zde vymezena ani dílčí řízení daňového řízení. Do dnešní podoby daňové kontroly měla tato úprava velmi daleko, některé formy kontroly poplatníků v tomto zákoně zakotveny byly. Zejména je to povinnost součinnosti poplatníka či institut nahlížení do knih a místní šetření. Nahlížení do knih bylo v praxi vykonáváno formou kontroly účetnictví a místní šetření formou dnešního místního šetření v budovách či na hmotném majetku daňového poplatníka.²

Dalšími důležitá jsou trestní ustanovení upravena v hlavě VII. v ustanoveních § 185-212 zákona o přímých daních. V pořadí prvním deliktem je delikt krácení daně, což je pro problematiku řešenou touto prací stěžejní. Dle ustanovení § 185 zákona o přímých daních se trestného činu dopustil ten, kdo v přiznání či oznámení, v odpovědi na dotaz finančního úřadu, oprávněm prostředku či v jakémkoliv jiném podání k finančnímu úřadu něco nesprávného uvede nebo potvrdí či něco zatají. Je-li takové jednání nebo opomenutí způsobilé vyměření daně zmařiti nebo přivoditi vyměření menší než zákonné.

Z výše uvedeného lze učinit závěr, že kontrola správného vyměření a zaplacení daní byla nedílnou součástí daňové problematiky té doby. Avšak definici daňové kontroly ani pojem jako takový zákon o přímých daních neobsahoval.

1.1.2 Období let 1948 - 1989

V těchto letech byl stát v poválečném období, ve znamení budování socialismu, původní daňová soustava byla zastaralá a bránila v rozvoji proruského směřování. Některé daně byly vybírány ještě podle zákona o přímých daních z roku 1927. Tato situace vyvrcholila k daňové reformě, která je nazývána

² DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 26.

Kabešovou daňovou reformou. Daňová soustava se tak skládala ze dvou základních skupin. První skupina byla tvořena daněmi socialistického hospodaření a druhou skupinu tvořily daně obyvatelstva.³

Nedostatky dosavadní daňové soustavy, která zaznamenala pouze dílčí změny, odstranila jednorázová daňová reforma provedená k datu 1. 1. 1953. K tomuto dni došlo ke zrušení většiny dosavadních daní a byla zavedena nová daňová soustava, která byla v souladu s novou ekonomickou a politickou situací.⁴

Vzhledem k tomu, že v těchto letech bylo přijato velké množství daňových zákonů a podzákoných právních předpisů, vybrala jsem dva stěžejní, které úzce souvisí s tématem této práce.

Vyhláška ministerstva financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů, ze dne 2. června 1953 (dále jen „vyhláška č. 162/1953“). Vyhláška č. 162/1953 upravovala daňovou kontrolu v ustanovení § 27. Účelem daňové kontroly bylo zjistit či prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Dále toto ustanovení upravovalo místo a způsob provedení daňové kontroly. Rovněž skutečnost, že podle předpisů o jednotlivých daních a zvláštních směrnic ministerstva financí o provádění daňové kontroly stanovoval národní výbor, u jakých daní a ve kterých případech se daňová kontrola vykonává soustavně nebo periodicky a kdy se provádí jen podle potřeby. Zároveň bylo ustanoveno, že o daňové kontrole bude subjekt spraven pouze, pokud to národní výbor uzná za vhodné. Ustanovení § 27 vyhlášky č. 162/1953 považují přiměřené vzhledem ke své době, politickému vývoji a faktu, že v té době se nepodnikalo v takové míře jako dnes. Pověření úředníci národním výborem tak mohli tyto daňové kontroly zastat. V dnešní době si nelze v praxi toho ustanovení představit, jelikož z vlastní pracovní zkušenosti na finančním úřadu mohu říci, že při dnešních počtech úřednického aparátu a daňových subjektů, zkontrolovat všechny daňové subjekty nelze. Dokonce se dnes nedaří zkontrolovat ani všechny daňové subjekty, u kterých by to bylo potřeba, zejména co se týká místní působnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

V odst. 3 a 4 vyhlášky č. 162/1953 bylo upraveno, že poplatníci i jiné osoby jsou povinni dovolit a umožnit vstup kontrolujícím orgánům tam, kam to účel kontroly vyžaduje a předložit potřebné doklady a vysvětlení. Pokud by byla

³ BAKEŠ, Milan. *Daňové a poplatkové předpisy*. Praha: Panorama, 1984, s. 27 – 28.

⁴ Daně, odvody a poplatky v ČSSR, F. Picmaus a kol., Edition, 1985, s. 44.

obava, že poplatník daňovou kontrolu ztíží nebo znemožní, mohl kontrolní orgán zdržet knihy, doklady a jiné předměty potřebné k provedení kontroly.

Vyhlášku č. 162/1953 hodnotím tak, že na obsahu se podepsala doba, ve které byla vydána, tedy období komunismu. Ani v dnešní době by teoreticky některá ustanovení nebylo špatné aplikovat. Například byl kladen velký důraz na to, aby daňová kontrola byla provedena a nemohlo dojít k nějakému zdržování či protahování začátku či naopak ukončení daňové kontroly. Tato úvaha je ryze teoretická vzhledem k dynamickému vývoji celého právního řádu a politického smýšlení.

Vyhlášku č. 162/1953 nahradila vyhláška č. 16 Ministerstva financí ze dne 15. února 1962 o řízení ve věcech daní a poplatků (dále jen „vyhláška č. 16/1962“). Vyhlášku č. 16/1962 tvoří z velké části předchozí vyhláška č. 162/1953, kdy z ní byly některé části vyňaty a v ustanovení § 1 upraven režim, podle něhož je nutné procesní předpisy nalézat v různých právních předpisech, zejména daňové předpisy, vyhláška č. 16/1962, vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení (dále jen „správní řád“).

Výsledkem nové vyhlášky bylo, že některé právní instituty byly ve vztahu k téže věci upraveny vícekrát, avšak některé z vícenásobných úprav se překrývají nebo dokonce vyvracejí. Kupříkladu u odvolání – vztahuje-li se na určitou daň vyhláška č. 16/1962, odvolání nemá odkladný účinek, pokud se tato vyhláška na určitou daň nevztahuje, má odvolání podle správního řádu odkladný účinek. Další právní instituty naopak nebyly upraveny vůbec, například má-li subjekt zaplatit státní příjem přímo na základě právního předpisu bez zvláštního rozhodnutí státního orgánu, absentuje právní podklad, na základě něhož by bylo umožněno daň uložit vykonatelným způsobem, pokud by daňový subjekt daň sám nezaplatil.⁵

Správou daní, odvodů a poplatků bylo myšleno právo činit všechna opatření, která byla potřebná ke správnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, a to zejména právo příslušnou platební povinnosti stanovit, vybrat a kontrolovat z hlediska správnosti a včasnosti. Pod pojem revizní činnost lze zahrnout například prozkoumávání účetních a jiných dokladů, celkového hospodaření a ostatních skutečností rozhodných pro stanovení finančních vztahů poplatníků a příjemců. Finanční správy tak mají zjistit, zda vypočtená platební povinnost odpovídá předpisům či stanoveným podmínkám. Poplatníci jsou

⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

povinni na požádání poskytnout orgánům finanční správy veškerou pomoc, zejména předložit požadované písemnosti a účetní doklady.⁶

Z výše uvedeného se dá říci, že již tato nedokonalá úprava, kde bylo nutno udělat plno změn, byla založena na totožných zásadách a principech, ze kterých vycházel i ZSDP a nyní i DŘ. Postupem času dochází pouze k drobným modifikacím těchto zásad a principů, aby bylo možno je aplikovat na současnou situaci.

Z praxe při aplikaci vyhlášky č. 16/1962 vyplynula potřeba vytvořit nový procesní předpis, který by komplexně upravil postup správce daně při správě daní. Myšlenkou nového předpisu mělo být zejména upravení všech postupů při správě daní v jediném procesně právním předpisu.

1.1.3 Úprava daňové kontroly mezi roky 1992 a 2011

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nabyl účinnosti dnem 1. 1. 1993. Za účinnost byl ZSDP novelizován celkem pětačtyřicetkrát a od roku 2011 potom definitivně nahrazen DŘ. ZSDP byl první zákonnou úpravou daňového procesu v České republice, dosud byl daňový proces upravován podzákonými právními předpisy, které jsem popisovala výše.

Zákonodárce se rozhodl upravit nedostatky vyplývající z vyhlášky č. 16/1962, bylo nezbytné vytvořit novou procesní normu, ve které budou upraveny všechny postupy správce daně při správě daní.

ZSDP upravoval institut daňové kontroly v jediném ustanovení § 16, které ovšem úplně absentovalo definici daňové kontroly. V § 16 odst. 1 ZSDP je pouze upraveno, k čemu daňová kontrola slouží. Jelikož zákon definici daňové kontroly vůbec neupravoval, musel se o výklad tohoto pojmu postarat zejména Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku⁷ judikoval, že „*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 daňová kontrola uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné.*“ Dále k tomuto Nejvyšší správní soud uvedl, že daňová kontrola není samostatnou

⁶ Úvod do teorie finančního práva, Bakeš, Univerzita Karlova, 1989, s. 117.

⁷ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

fází daňového řízení, pouze dílčím procesním postupem, který se odehrává v rámci daňového řízení.⁸

Ústavní soud se s názorem Nejvyššího správního soudu uvedeného ve zmíněných rozhodnutích ztotožnil a dále uvedl, že v rámci daňové kontroly je posílen vyšetřovací charakter daňového řízení. Daňová kontrola představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem schválené narušení autonomní sféry jedince.⁹

Důvodová zpráva k ustanovení § 16 ZSDP pouze uvádí, že: „*Nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků. Na rozdíl od obecnějšího institutu, kterým je místní šetření založené v § 15, vede daňová kontrola mnohdy přímo k vyměření daně a je prováděna zásadně u daňových subjektů.*“¹⁰

ZSDP neobsahuje žádný postup pro výběr daňového subjektu, který by měl být kontrolován. Je velmi pravděpodobné, že v oblastech, kde je velmi mnoho sídel daňových subjektů, nebude některý ze subjektů kontrolován vůbec, zároveň některé mohou být kontrolovány vícekrát za sebou. Zároveň je nutné brát v potaz, že menší daňové subjekty se kontrolují snáze než ty velké, pokud ministerstvo financí stanovuje nějaký limit, kolik má být daňových subjektů v dané oblasti zkontrolováno, je logické, že kontroloři budou preferovat kontrolu menších daňových subjektů.¹¹

Do budoucna by bylo vhodné, aby se začalo uvažovat o nějakém účinnějším systému kontroly daňových subjektů. Hodně subjektů přesouvá svá sídla do hlavního města, ač reálně provozuje svou činnost jinde. Děje se tak z důvodu toho, že v rámci hlavního města není moc pravděpodobné, že právě u nich dojde k daňové kontrole. Důvodem je velké množství daňových subjektů a malý počet kontrolorů. Potom může snadněji docházet ke krácení daní či nadměrným daňovým odpočtům.

⁸ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.

⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06.

¹⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

¹¹ JIRÁSEK, Jan a Tomáš KOCOUREK. Ústavní limity správy daní. *Bulletin advokacie*.

1.1.4 Fáze daňové kontroly

Daňovou kontrolu lze rozdělit do tří fází. Zahájení daňové kontroly, její průběh a ukončení. Níže jsem mezi tyto fáze zařadila i fázi přípravy daňové kontroly, která není nezbytnou složkou daňové kontroly.

Příprava daňové kontroly

Před zahájením daňové kontroly by měl správce daně vyrozumět daňový subjekt o svém záměru provést daňovou kontrolu. Avšak toto není povinností správce daně, ten tak činí zejména proto, aby došlo k efektivnějšímu průběhu daňové kontroly a trvala tak kratší dobu. Daňový subjekt má totiž delší časový prostor pro přípravu potřebných dokladů, které správci daně během kontroly bude předkládat, může si také včas zajistit účast svého daňového poradce apod. Forma vyrozumění daňového subjektu není zákonem specifikována, správce daně tak může činit neformálně, například telefonickým hovorem.¹²

Zahájení daňové kontroly, procesní důsledky

Zahájení daňové kontroly je důležitým okamžikem celé daňové kontroly. Na rozdíl od ostatních, pozdějších fází daňové kontroly, zákon zahájení daňové kontroly nikterak neupravuje. Ale zahájení daňové kontroly je důležité zejména z hlediska běhu lhůt pro vyměření daně. Zde je nutné opět vycházet z judikatury Nejvyššího správního soudu, který dospěl k závěru, že daňovou kontrolu je nutné považovat za celistvý úkon, nikoliv za proces skládající se z jednotlivých úkonů. S okamžikem zahájení tak souvisí zejména běh lhůt, byla-li správcem daně zahájena daňová kontrola před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, začala plynout tříletá lhůta k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení od konce toho roku, ve kterém byl daňový subjekt informován o zahájení daňové kontroly.¹³ Z tohoto pojetí daňové kontroly, tedy jako celek vyplývá, že v průběhu daňové kontroly již nemůže být běh lhůty, dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, ovlivněn.

Jak jsem již uvedla výše, zákon zahájení daňové kontroly neupravuje, je zde nutné pomoci výkladem judikatury. Avšak ani judikatura není všeobjímající, i přes její výklad se najde řada sporů mezi správcem daně

¹² KAINOVÁ, Lenka a Yveta JANÁKOVÁ. *Daňová kontrola: práva a povinnosti podnikatele úplné znění zákona, příklady, rady*. 1. Praha: Computer Press, 2000. ISBN 80-7226-289-0, s. 21.

¹³ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004.

a daňovým subjektem o určení okamžiku zahájení daňové kontroly, zejména tam, kde je to důležité například vzhledem ke končící lhůtě či dalším situacím, kdy z nepřesného určení počátku daňové kontroly plynou práva nebo povinnosti pro některou ze stran daňového řízení.

Pro úvahy o zahájení daňové kontroly a možnost s ní spojovat následky, je nutné definovat formální a praktické zahájení daňové kontroly. Jelikož daňová kontrola je chápána jako dílčí procesní postup či úkon v daňovém řízení, úkon jako takový je považován za zahájený až tím, že dojde k započetí jeho uskutečnění.

Okamžik zahájení daňové kontroly je tedy vázán na faktické zahájení. S tím je spojena otázka, který okamžik je možný kvalifikovat jako započetí faktického zjišťování či prověřování daňového základu nebo jiných okolností pro stanovení daně, tedy co lze považovat za první kontrolní úkon. Obsah pojmu „kontrolní činnost“ není vykládán jednotně, každý správce daně tak kontrolní činnost naplňuje individuálně, zvolením konkrétní kontrolní metody.¹⁴

Způsoby zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola je zahájena dnem, kdy byl daňový subjekt či jeho zástupce vyrozuměn o prvním úkonu ve věci, který učinil správce daně. Ve většině případů se jedná o sepsání protokolu o ústním jednání dle ustanovení § 12 ZSDP, ve kterém bude uvedeno, že vyhotovením tohoto protokolu je daňová kontrola považována za zahájenou.¹⁵

Dle mého názoru by měl být za zahájení daňové kontroly brán okamžik, kdy dojde ke skutečnému provedení úkonu, který směřuje k reálnému prověřování daňového základu či ostatních skutečností s ním souvisejících. Rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, sp. zn. 5 Afs 78/2007 považuje za úkon, který zahajuje daňovou kontrolu pouhé sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly v případě, že po sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly by v přiměřené době následovaly ty úkony, které by bylo možno považovat za faktické zahájení daňové kontroly. Otázkou, která ve zmíněném rozsudku není konkretizována, je, co si představit pod pojmem „přiměřená doba“. Myslím si, že takto by docházelo ke snižování právní jistoty daňových subjektů.

¹⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7, s. 43.

¹⁵ KINDL, Milan. *Zákon o správě daní a poplatků: Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2002. ISBN80-7179-651-4, s. 121.

Z ustanovení § 12 ZSDP vyplývá, že protokol o ústním jednání je veřejnou listinou, zároveň ve druhém odstavci upravuje, co musí být nedílnou součástí protokolu. V protokolu o ústním jednání, kterému předcházelo samotné ústní jednání, jehož cílem bylo oznámení zahájení daňové kontroly, musí být uvedeno, který konkrétní pracovník či pracovníci správce daně se ústního jednání účastnili, kde a kdy se jednání konalo. Zároveň musí být identifikovány rovněž osoby, které se jednání zúčastnili, tedy daňový subjekt, případně třetí osoby a označen hlavní předmět jednání, tedy oznámení zahájení daňové kontroly. Dále nesmí absentovat souvislé vylíčení průběhu ústního jednání, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, udělená poučení, vyjádření poučených osob, jejich návrhy nebo námitky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí správce daně o těchto návrzích či námitkách. Po sepsání protokolu se s ním všechny osoby zúčastněné ústního jednání seznámí a podepíší jej.

Podstatou ústního jednání je tedy oznámení zahájení daňové kontroly, kdy správce daně vymezí věcný a časový rámec této kontroly. Věcné a časové zaměření daňové kontroly, tj. seznámení daňového subjektu s tím, které daně a která zdaňovací období budou předmětem kontroly, je povinen správce daně sdělit právě již při jejím zahájení.¹⁶

Pokud by správce daně zahájil daňovou kontrolu a neoznámil daňovému subjektu rozsah daňové kontroly, bylo by to v rozporu s právní jistotou a mohlo by to vzbuzovat možnost jakési svévole správce daně v rámci rozsahu daňové kontroly. Správce daně po vymezení věcného rámce, tudíž jaký druh daně bude kontrolovat a časovou, tedy za jaké období bude danou daň či daně kontrolovat, nemůže svévolně rozšiřovat předmět daňové kontroly. Rozšiřování daňové kontroly není možná v případě, že již od samého počátku bude komplexní, zde správce daně kontroluje všechny daně, k nimž je daňový subjekt zaregistrován a za všechny dosud kontrolovatelná období, tedy kde se ještě neuplatnila prekluze.

„Rozhodne-li se správce daně v průběhu daňové kontroly, že by chtěl její předmět rozšířit o další druhy daně, případně o další zdaňovací období, není tento postup vyloučen. Z požadavku vymezení předmětu daňové kontroly při jejím

¹⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7, s. 46.

*zahájení ovšem vyplývá, že pro další druhy daně, resp. další zdaňovací období je třeba provést nové zahájení daňové kontroly.*¹⁷

Druhým způsobem zahájení daňové kontroly by v praxi mohl být použit způsob, kdy správce daně vydá předvolání dle § 29 ZSDP, který uvádí, že správce daně může předvolat osobu, jejíž osobní účast v daňovém řízení je nutná. Obsahem předvolání je mimo jiné, i který daňový subjekt se má na jaký finanční úřad dostavit a zejména datum a čas schůzky, a to za účelem zahájení daňové kontroly.

Samotné předvolání jako způsob zahájení daňové kontroly nepostačuje, je nutné, aby na něj navazovala další aktivita ze strany správce daně. Otázkou však je, zda je možné předvolat daňový subjekt za účelem zahájení daňové kontroly. Správce daně je oprávněn k předvolání přistoupit až tehdy, pokud se mu nepodařilo zahájit daňovou kontrolu ve spolupráci s daňovým subjektem.¹⁸

S úvahou o tom, v jakém případě by bylo možné použít postup dle ustanovení § 29 ZSDP se shodují s autorem, jelikož předvolání je upraveno ve stejném ustanovení spolu s předvedením, jsou zde již závažné sankce, nedostaví-li se daňový subjekt na předvolání a zároveň se z jednání neomluví, které vyplývají z ustanovení § 29 odst. 1 a 2 ZSDP. Lze tedy říci, že tento prostředek by se měl užívat pouze v krajních případech, kdy správce daně bezvýsledně zkoušel mírnější prostředky, aby mohl daňovou kontrolu zahájit. Nejvyšší správní soud se ve svém rozhodnutí vyjádřil, že je zcela legitimní, že správce daně má oprávnění předvolat příslušnou osobu. Zároveň je nutné si uvědomit, že toto oprávnění podléhá přísným limitům, mimo jiné daným i základními zásadami daňového řízení.¹⁹

Teoreticky je možné si jako další způsob zahájení daňové kontroly představit vyhotovení úředního záznamu dle ustanovení § 13 ZSDP, který je jednostranným úkonem správce daně, zachycuje skutečnosti mající vztah k daňovým spisům jinde neuvedené, např. oznámení, ústní sdělení, obsah telefonických hovorů, místní šetření apod. Tento způsob zahájení daňové kontroly by přicházel v úvahu v případě, že nedojde k ústnímu jednání. Kupříkladu se může jednat o zaznamenání oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému

¹⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7, s. 46.

¹⁸ Tamtéž, s. 48.

¹⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006, sp. zn. 2 Afs 45/2005.

subjektu bez osobního kontaktu, tedy třeba prostřednictvím telefonního hovoru či emailové zprávy.²⁰

Tento způsob zahájení si v praxi lze jen těžko představit s ohledem na výše uvedená kritéria pro možnost zahájení daňové kontroly, zejména s tím, že by tam měla probíhat nějaká interakce správce daně a daňového subjektu a vzhledem k tomu, že úřední záznam je jednostranný akt, toto kritérium nespĺňuje. Úřední záznam daňový subjekt nepodepisuje ani se mu nedoručuje.

V úvodu této podkapitoly jsem uvedla, že hlavním kritériem pro zahájení daňové kontroly je její faktické zahájení, nepostačuje pouze formální zahájení, jako je tomu zejména u posledních dvou zmíněných způsobů zahájení daňové kontroly. Vzhledem k nutnosti zákonnosti daňové kontroly se domnívám, že pro zahájení daňové kontroly je užití předvolání daňového subjektu či úředního záznamu dost složité a problematické.

Účinky zahájené daňové kontroly

Je velmi důležité určit přesně okamžik zahájení daňové kontroly zejména proto, že s okamžikem zahájení daňové kontroly jsou spojeny pro daňový subjekt důležité právní následky.

Dle ustanovení § 41 odst. 2 ZSDP je prvním důsledkem zahájení daňové kontroly skutečnost, že dodatečné přiznání nebo hlášení není přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu. V poslední větě ustanovení hovoří zákon o tom, že daňový subjekt musí být o úkonu zpraven, což pouze potvrzuje to, že o zahájení daňové kontroly musí být informován. Z uvedeného vyplývá, že možnost podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem je omezena, a to i zahájením daňové kontroly.

V případě, že by daňový subjekt v průběhu daňové kontroly podal dodatečné přiznání, jedná se o neplatné podání. Správce daně řízení o dodatečném daňovém přiznání zastaví ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP z důvodu nepřípustnosti podání. I když jde o podání nepřípustné, údaje v něm uvedené mohou být důležité. Správce daně má totiž dle ustanovení

²⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7, s. 48.

§ 16 odst. 8 ZSDP povinnost přihlédnout ke všem skutečnostem, které při daňové kontrole vyjdou najevo.²¹

Daňový subjekt je tedy omezen tím, že po zahájení daňové kontroly, pokud podá dodatečné daňové přiznání, které je odmítnuto jako nepřípustné, ale správce daně se jeho obsahem musí v rámci dokazování v daňové kontrole zabývat.

Druhým důsledkem zahájení daňové kontroly je ten, že byl učiněn úkon dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP. Pokud byl před uplynutím lhůty pro vyměření daně 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 spraven.

Průběh daňové kontroly

Z ustanovení § 7 odst. 1 a ustanovení § 31 odst. 1 ZSDP lze dovodit, že správce daně vede daňové řízení, určuje průběh tohoto řízení i jaké prostředky budou v řízení využity. Dá se říci, že stejně je tomu tak i v rámci daňové kontroly. Toto může správce daně činit samozřejmě v zákonných mezích, jeho volnost je ohraničena tím, jak při zahájení daňové kontroly určil její rozsah a v jakém rozsahu tedy daňovou kontrolu zahájil. Pokud by chtěl daňovou kontrolu rozšířit, musel by správce daně v tomto předmětu zahájit novou daňovou kontrolu postupem, který jsem uvedla výše.

Dle JUDr. Kobíka je daňová kontrola v podstatě důkazním řízením, které probíhá podle ustanovení § 31 ZSDP.²² V průběhu daňové kontroly má daňový subjekt řadu práv a povinností, která mu přiznává ZSDP v ustanovení § 16 odst. 2 a 4, těmto právům a povinnostem daňového subjektu odpovídají práva a povinnosti správce daně.

Povinnosti kontrolovaného subjektu a práva správce daně

Daňový subjekt, u něhož byla zahájena daňová kontrola, má vůči správci daně celou řadu povinností, které vycházejí z ustanovení § 16 odst. 2 ZSDP.

Daňový subjekt je povinen poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních

²¹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7, s. 96.

²² KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků: S komentářem*. 7. ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-528-3, s. 157.

a jiných dokladů, k poskytnutí těchto informací může rovněž určit některého z pracovníků.

Další povinností je zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly. Místo k provedení daňové kontroly by mělo být běžným kancelářským prostorem se standardním vybavením a se sociálním zázemím. Určení místa, zda se bude daňová kontrola konat u daňového subjektu nebo na finančním úřadě nebo i jinde, je v kompetenci správce daně.²³

Rovněž musí daňový subjekt dle písm. c) daného ustanovení, na požádání předložit 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, nebo o které naopak pracovník správce daně požádá. Zároveň je daňový subjekt povinen podat ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti a pravdivosti.

V kontrolní praxi finančních úřadů bývá nejvíce problémů zejména se splněním této povinnosti ze strany daňových subjektů. Zde se jedná o nutnost plnění důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP poté, co v rámci daňového přiznání a v průběhu daňové kontroly tvrdí skutečnosti související s jeho daňovou povinností. Má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti, sdělí to daňovému subjektu, který má povinnost podat požadované vysvětlení.²⁴ Zároveň je daňový subjekt povinen svá tvrzení dle ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) podložit důkazními prostředky prokazujícími jeho tvrzení.

V pořadí čtvrtou povinností daňového subjektu dle písm. d) je povinnost nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž mu je známo, kde se nacházejí. Toto ustanovení souvisí i s písm. e), o povinnosti předložit důkazní prostředky, které jsem uvedla výše.

Předposlední zákonnou povinností daňového subjektu je dle písm. f) povinnost umožnit pracovníkovi správce daně 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 pracovníkem daňového subjektu. Dle článku

²³ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků: S komentářem*. 7. ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-528-3, s. 157

²⁴ Tamtéž, s. 158.

12 ústavního zákona č. 23/1991 Sb., Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“) je sice obydlí nedotknutelné, ale dle odst. 3 mohou být některé zásahy zákonem dovoleny tehdy, je-li to nezbytné mj. pro ochranu práv a svobod druhých anebo pro odvrácení závažného ohrožení veřejné bezpečnosti a pořádku. Pokud je obydlí užíváno také pro podnikání nebo provozování jiné hospodářské činnosti, mohou být takové zásahy zákonem dovoleny, též je-li to nezbytné pro plnění úkolů veřejné správy.

Poslední povinnost daňového subjektu je uvedena pod písm. g) povinnost zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu. V zájmu obou stran by se tak mělo dít na základě protokolu, který spolupodepisují obě strany.²⁵

Práva kontrolovaného subjektu a povinnosti správce daně

Daňovému subjektu jsou přiznána i některá práva uvedená v ustanovení §16 odst. 4 ZSDP, z práv daňového subjektu vyplývají povinnosti pro správce daně.

Dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. a) má daňový subjekt právo požadovat předložení služebního průkazu od pracovníků správce daně.

Podle písm. b) má daňový subjekt právo být přítomen jednání se všemi jeho pracovníky. *„Faktem je, že zaměstnanci kontrolovaného daňového subjektu nejsou v ustanovení § 7 ZSDP vyjmenováni mezi tzv. „třetími osobami“. Protože jim § 16 ZSDP žádné povinnosti neukládá (mimo případ podle § 16 odst. 2 písm. a/ ZSDP), je autor toho názoru, že nejde o třetí osoby, pokud nejsou správcem daně označeny za svědky či za osoby přezvědné.“*²⁶

Třetím právem daňového subjektu je právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení těch důkazních prostředků, které sám nemá k dispozici. Z tohoto práva daňového subjektu vyplývá správci daně povinnost zabývat se všemi navrženými důkazy.

Pouze pokud by daňový subjekt nebyl schopen objasnit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést, lze tento důkazní prostředek odmítnout. Zároveň ale musí správce daně vyložit a odůvodnit, proč takto postupoval. Pokud by správce daně důkaz neprovedl bez udání důvodu, bylo by to vadou dokazování a porušením základních povinností správce daně

²⁵ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-170-6, s. 76.

²⁶ Tamtéž, s. 77.

při dokazování dle ustanovení § 31 odst. 1 a 2 ZSDP, které mohou znamenat nepřezkoumatelnost rozhodnutí a vést k jeho zrušení.²⁷

Čtvrtým právem daňového subjektu je dle písm. d) je právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Na toto ustanovení navazuje odstavec 6, který upravuje, kdo tyto námitky vyřizuje. Námitky vyřizuje pracovník správce daně, který je nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž námitky směřují. Nadřízený pracovník buď námitce vyhoví, potom musí zajistit její nápravu nebo neshledá důvody pro vyhovění a v rozhodnutí uvede, proč vznesené námitce daňového subjektu nelze vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí správce daně se nelze samostatně odvolat.

Argumenty a případně důkazy proti nim je možné využít v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který je vydán na základě kontrolního zjištění. Námitky se mohou týkat jak věcných otázek, tak otázek, jejichž předmětem je skutečnost, zda pracovník správce daně dodržoval zákonný postup v průběhu daňové kontroly. Námitkou lze napadat fakt, že pracovník správce daně odmítl přihlídnout k předloženým podkladům či, že odmítá předložit služební průkaz. Námitka může obsahovat návrh řešení.²⁸

Další právem daňového subjektu pod písm. e) je právo kontrolovaného subjektu klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Tomuto právu daňového subjektu logicky odpovídá povinnost správce daně, který musí daňový subjekt informovat o případném výsledku svědků a znalců, aby se jej mohl daňový subjekt zúčastnit.

Pod písm. f) je uvedeno právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo daňového subjektu přímo souvisí s ustanovením § 16 odst. 8 ZSDP o projednání zprávy daňové kontroly.

Posledním právem uvedeným v ustanovení § 16 ZSDP je právo daňového subjektu nahlížet u správce daně do převzatých dokladů, kdykoliv v obvyklou úřední dobu správce daně. Daňový subjekt tedy ke svým dokladům, které má v danou chvíli u sebe správce daně, má přístup, pokud dodrží úřední hodiny správce daně.

²⁷ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 4. 2000, sp. zn. 38 Ca 288/99.

²⁸ KINDL, Milan. *Zákon o správě daní a poplatků: Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2002, ISBN 80-7179-651-4, s. 158.

Dokazování v daňové kontrole

„Důkazní břemeno neboli povinnost prokazovat předkládáním či navrhováním důkazních prostředků, stíhá v daňovém řízení prvotně vždy daňový subjekt. On podal daňové přiznání a on také logicky prokazuje údaje, které v něm uvedl.“²⁹

Proto dokazování je nedílnou součástí pro proces stanovení daně. Prioritně se použije dokazování zejména ze strany daňového subjektu, který nejlépe zná potřebné údaje. Druhým způsobem stanovení daňové povinnosti je stanovení daně dle pomůcek a až třetí metodou je sjednání daně.

Jak výše uvádí JUDr. Kobík, daňový subjekt podal daňové přiznání, do něhož si sám vypočítal svou daňovou povinnost, kterou přiznal. Základem jsou skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. Tyto skutečnosti následně prověřuje správce daně, v některých případech i v rámci daňové kontroly. Pokud cílem daňové kontroly je dle ustanovení § 16 odst. 1 ZSDP zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu, pak dokazování je prostředkem k naplnění tohoto cíle.

Toto chápání důkazního břemene je judikováno rovněž ze strany Nejvyššího správního soudu, který uvedl, že *„Daňové řízení je v České Republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní.“³⁰*

Obdobný právní názor vyslovil i Ústavní soud ve svém nálezu č. 130/1996 ze dne 24. dubna 1996 ve věci návrhu na zrušení části ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, ve kterém uvedl, že daňové řízení je zde postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (jakési břemeno tvrzení), ale rovněž povinnost toto své tvrzení doložit – tedy břemeno důkazní. Tato zásada je vyjádřena právě v ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP. Toto ustanovení neupravuje to, co může správce daně požadovat po daňovém subjektu, ale kdo nese důkazní břemeno. Pokud správce daně dle ustanovení § 43 ZSDP určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno, tedy nevyvrátí pochybnosti

²⁹ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-170-6, s. 45.

³⁰ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 210/2005.

správce daně, může správce daně stanovit základ daně podle pomůcek, tedy náhradním způsobem.

Správce daně má též v rámci dokazování své povinnosti, nejdůležitější z nich je upravena ustanovením § 31 odst. 2 ZSDP, které říká, že správce daně má dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Odst. 4 totožného ustanovení uvádí, co může být považováno za důkazní prostředek. Vzhledem k tomu, že dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP má daňový subjekt právo předkládat kdykoliv během daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici. Tomuto oprávnění daňového subjektu právě odpovídá povinnost správce daně, navržené důkazní prostředky provést. Pokud se správce daně rozhodne důkazní prostředek neprovést, musí jednoznačně vyargumentovat, proč se tomu tak stalo.

Nejvyšší správní soud vykládá ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP tak, že správce daně by měl dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán návrhy daňových subjektů. Naopak správce daně není povinen vyhledat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a nemusí respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem.³¹

Další důležitou částí dokazovací fáze je hodnocení důkazů, které vždy provádí správce daně. Ze základní zásady daňového řízení uvedené v ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP vyplývá, že správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti.

*„Závěr o tom, že určitá skutečnost byla nebo naopak nebyla prokázána lze spolehlivě učinit teprve poté, jestliže se předložené důkazy vzájemně podporují a tvoří ničím nenarušenou a uzavřenou řadu. Pro zaručení ochrany práv daňového subjektu, že správce daně srozumitelně uvedl, proč se k vybraným důkazům přiklonil a z jakých důvodů neshledal odlišné tvrzení daňového subjektu věrohodné. Závěry správce daně přitom musí vycházet ze zásad logického myšlení a uvažování.“*³²

³¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 3 Afs 1/2003-101.

³² ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7, s. 204.

Hodnocení důkazů správcem daně je bezesporu nesnadný úkol, kdy musí vše posoudit a ke všem svým výsledkům a zjištěním se vyjádřit a argumentovat. Hodnocení důkazů je součástí zprávy o daňové kontrole, kterou v následující fázi projedná s daňovým subjektem a závěrem ji společně podepíše.

Ukončení daňové kontroly

K závěrečné fázi daňové kontroly dojde, pokud správce daně v průběhu daňové kontroly prověřil daňový základ a došel k závěru, že byl spolehlivě prokázán skutkový stav věci.

Poslední fáze daňové kontroly je složena z několika dílčích úkonů, které jsou upraveny zákonem, jsou jimi: vyhotovení zprávy o daňové kontrole pracovníkem správce daně, projednáním této zprávy s daňovým subjektem a na závěr podpis zprávy pracovníkem správce daně a daňovým subjektem.

Úplnému ukončení daňové kontroly předchází projednání zprávy o daňové kontrole, kdy správce daně i kontrolovaný daňový subjekt postupují podle ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP. Zákon zde stanovuje pouze to, že o výsledku kontrolního zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole, kde uvede všechny skutečnosti, které vyšly najevo v jejím průběhu.

Zpráva o daňové kontrole není veřejnou listinou, není ani rozhodnutím, proto se proti ní nelze odvolat.

K obsahu zprávy o daňové kontrole ZSDP nic bližšího neuvádí. Dle ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP je stanoveno, že se obecně rozhodnutí správce daně vydaná v daňovém řízení, a tedy i platební výměry, neodůvodňují. Přesto má daňový subjekt, už z důvodu, aby mohl zpracovat a podat kvalifikované odvolání proti tomuto rozhodnutí, v rámci zásady spravedlivého procesu právo na to, aby mu správce daně odůvodnění rozhodnutí poskytl.³³

Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 8. 2001, sp zn. IV. ÚS 121/01 uvedl, že obsahem „projednání zprávy“ musí být nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům a reakci správce daně na tato vyjádření daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud v souvislosti s nutností projednání zprávy o daňové kontrole s kontrolovaným daňovým subjektem judikoval, že pokud správce daně porušil ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP a zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem

³³ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků: S komentářem*. 7. ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-528-3, s. 175.

neprojednal, zpráva o daňové kontrole tedy ani nebyla řádně doručena ve smyslu tohoto ustanovení. Správce daně toto pochybení dle § 50 odst. 3 ZSDP v doplněném řízení odstranil a zpráva o kontrole byla projednána dodatečně. Dle tohoto ustanovení vyplývá, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán odstraňovat vady řízení nebo toto odstranění vad uložit správci daně spolu se stanovením přiměřené lhůty. Zároveň tento postup může být použit i k odstranění vad řízení, které spočívají v neprojednání zprávy o daňové kontrole. Fakt, že ani při postupu dle ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP nedošlo ke změně obsahu zprávy o daňové kontrole, jelikož jsou její výsledky považovány za správné, nelze toto považovat za pochybení.³⁴

Z výše uvedeného vyplývá, že ve fázi, kdy správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole a řádně ji odůvodnil, musí umožnit daňovému subjektu, aby se s touto zprávou seznámil. Tím mu umožní uplatnit právo obsažené v ustanovení 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Seznámení kontrolovaného daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole může proběhnout buď před projednáním této zprávy či v souvislosti s jejím projednáním. Jakou formu zvolí správce daně, je na jeho správním uvážení. V tomto případě je důležité brát ohled na složitost daného případu, kdy se daňový subjekt při ústním projednání zprávy o daňové kontrole, bude seznamovat s mnohastránkovým soupisem a zároveň, aby měl možnost konzumovat své právo upravené v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP.

Ustanovení § 16 ZSDP neupravuje lhůtu jakou má správce daně poskytnout kontrolovanému daňovému subjektu pro vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Odpověď lze najít v ustanovení § 14 odst. 1 ZSDP, které uvádí, že není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena, rozhodne o přiměřené lhůtě správce daně. Ani zde tak není uveden rozsah, v jakém by měl správce daně lhůtu určit, záleží na jeho správním uvážení. Správce daně je tak omezen pouze tím, že lhůta by neměla být kratší než osm dnů. Kratší lhůtu osmi dnů lze totiž stanovit pouze výjimečně pro úkony jednoduché či zvláště naléhavé. Správce daně by měl při určování lhůty brát v potaz náročnost daného případu a zejména rozsah zprávy o daňové kontrole. Nelze kupříkladu považovat

³⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2005, sp. zn. 5 Afs 2/2005.

za přiměřenou lhůtu, pokud by zpráva o daňové kontrole měla 150 stran a správce daně by uložil kontrolovanému daňovému subjektu lhůtu deseti dnů na vyjádření.

Jak vyplývá z výše uvedené judikatury, lhůtu dle ustanovení § 14 ZSDP je povinen správce daně dodržet i v případě, kdy se správce daně rozhodne seznámit kontrolovaný daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole až při ústním jednání v rámci jejího projednání.

Z ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP dále vyplývá, že po projednání zprávy o daňové kontrole ji spolupodepisují pracovník správce daně a kontrolovaný daňový subjekt.

Pokud by ze strany kontrolovaného daňového subjektu došlo k bezdůvodnému odepření podpisu, je to pro platnost zjištění, která jsou uvedena ve zprávě o kontrole, bezvýznamné. O této skutečnosti musí být daňový subjekt ve zprávě o kontrole výslovně poučen.

Dalšími skutečnostmi, které upravuje výše uvedené ustanovení je, že kontrolovaný daňový subjekt obdrží jedno vyhotovení zprávy o kontrole. Den podpisu zprávy o kontrole je zároveň dnem doručení této zprávy.

Pokud je výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole rovněž dodatečný platební výměr. V případě dodatečného stanovení daně je správce daně povinen přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

Odmítne-li kontrolovaný daňový subjekt zprávu o daňové kontrole převzít či se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle ji správce daně kontrolovanému daňovému subjektu formou listovní zásilky s doručenkou.

Jak jsem uvedla výše, ZSDP řadí daňovou kontrolu mezi úkony správce daně v daňovém řízení, nejedná se tedy o samostatné řízení ani etapu daňového řízení. „Dle výkladu by se mohlo usuzovat, že jde o úkon, který je možno provést vícekrát, dle potřeby jako například při doručování svých písemností nebo předvolání svědků. Ve skutečnosti tomu tak v případě daňové kontroly není, zejména rozhodovací praxe Ústavního soudu ukázala pravý opak. Pokud správce daně zahájí u daňového subjektu kontrolu, přičemž z vymezení jejího obsahu vyplývá, že se týká stejné daně, období i okolností jako předcházející daňová kontrola, uplatní se ustanovení § 28 odst. 1 ZSDP.“³⁵

³⁵ KINDL, Milan. *Zákon o správě daní a poplatků: Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4, s. 131.

Z ustanovení § 28 odst. 1 ZSDP o předběžné otázce vyplývá že, pokud se v řízení vyskytne otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně tímto rozhodnutím vázán. Zároveň dle ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP je zde překážka „*rei iudicatae*“, tedy, že bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto.

Dodatečný platební výměr

Velmi často bývá výsledkem daňové kontroly zjištění, že daňovým subjektem přiznaná a tvrzená daňová povinnost je ve skutečnosti odlišná, nejčastěji vyšší než daňovým subjektem tvrzená. Následkem daňové kontroly tak bývá další úkon správce daně, a to vydání dodatečného platebního výměru dle ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP. Dodatečný platební výměr slouží k dodatečnému vyměření daňové povinnosti správcem daně, a to ve výši rozdílu mezi přiznanou daní, která byla správcem daně již vyměřena, a výší nově zjištěné daňové povinnosti.³⁶

Dodatečný platební výměr má formu rozhodnutí, proto musí splňovat náležitosti dle ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP. Musí tedy obsahovat označení správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, datum podpisu rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok, lhůtu plnění (která je dle § 46 odst. 7 ZSDP je dodatečně vyměřená daň splatná do 30 dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru), poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku, vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně.

Toto rozhodnutí standardně neobsahuje odůvodnění, jelikož daňový subjekt byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, které je odůvodněno, přišlo by mi to i nadbytečné. Odůvodnění obsahuje rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP pouze, pokud tak stanoví ZSDP nebo zvláštní zákon.

Opakovaná daňová kontrola

Pod pojmem „opakovaná daňová kontrola“ si nelze představovat další daňovou kontrolu, která se týká jiné daně či jiného zdaňovacího období, zde je myšleno, že správce daně by kontroloval to samé zdaňovací období u totožné daně, kterou již kontroloval. ZSDP neobsahuje ustanovení, které by zakazovalo znovu opakovat daňovou kontrolu.

³⁶ KAINOVÁ, Lenka a Yveta JANÁKOVÁ. *Daňová kontrola: práva a povinnosti podnikatele úplně znění zákona, příklady, rady*. 1. Praha: Computer Press, 2000. ISBN 80-7226-289-0, s. 61.

Vzhledem k tomu, že o možnosti či nemožnosti opakování daňové kontroly zákon mlčí, nejsou upraveny ani podmínky, za kterých by k té opakované kontrole mohlo dojít. Tuto absenci vyplňuje zejména judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, která zaznamenala od konce devadesátých let značný vývoj a odlišnost názorů a pohledů na danou problematiku.

Zatímco Ústavní soud v roce 1999 judikoval, že v pořadí druhá daňová kontrola se týká stejných otázek, které již předmětem daňové kontroly byly. Jestliže i časové období je identické s obdobím vymezeném v daňové kontrole předchozí, platí pro finanční orgán ustanovení § 28 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o „*res iudicata*“ ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) citovaného zákona.³⁷ Z tohoto vyplývá, že opakovaná daňová kontrola byla judikaturou považována za nepřijatelnou, jelikož zakládala překážku v řízení.

Vývojem dospěl v roce 2003 Ústavní soud v rámci svých rozhodnutí ve věci opakované daňové kontroly k jinému závěru. Provedení opakované kontroly nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu ustanovení § 28 odst. 1 ZSDP, správce daně je oprávněn provést kontrolu téže daně za stejné období, kterou již předtím zkontroloval. Avšak pouze za předpokladu, že se objeví nové skutečnosti, které správci daně v průběhu původní daňové kontroly nebyly známy, a zároveň kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s nově zjištěnými skutečnostmi. Z důvodu zabránění svévole správce daně musí být daňovému subjektu sdělen důvod a cíl opakované daňové kontroly.³⁸

Další vývoj, jak a kdy lze opakovat daňovou kontrolu přineslo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, který uvedl, že nelze dovodit absolutní možnost správce daně provádět opakovanou daňovou kontrolu pokaždé, když vyjdou najevo nové skutečnosti a on vymezí obsah opakované daňové kontroly odlišně od kontroly původní. (...) ZSDP nezakazuje možnost následné změny dodatečně pravomocně vyměřené daně, ale pouze zákonným způsobem, a to užitím mimořádných opravných prostředků. Pokud bude naplněn zákonný předpoklad pro aplikaci mimořádného opravného prostředku dle ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) až c) ZSDP, je povinností správce daně řízení obnovit.³⁹

³⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99.

³⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02.

³⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

Nejvyšší správní soud ve svých pozdějších rozhodnutích upustil od nutnosti, aby byla daňová kontrola s totožným vymezením předmětu a zdaňovacího období opakována jen v rámci řízení o mimořádných opravných prostředcích. Takto reagoval Nejvyšší správní soud na situace, kdy předchozí daňová kontrola skončila bez nálezu a neskončila tak vydáním pravomocného rozhodnutí správce daně. A bez existence pravomocného rozhodnutí nelze řízení o obnově řízení zahájit. Nejvyšší správní soud proto judikoval, že pokud není obnova řízení možná, lze daňovou kontrolu opakovat pouze za splnění podmínek obdobných podmínkám obnovy řízení.⁴⁰

Z výše uvedeného lze shrnout, že v průběhu několika let se názory na možnost opakované daňové kontroly velmi různily, rovněž v rámci judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Tento vývoj vyústil dle mého názoru v přijatelný výsledek, kdy je možnost provést opakovanou kontrolu, ale zároveň jsou zde přísná kritéria, za kterých může správce daně opakovanou daňovou kontrolu provést. Tím je zabráněno jakési libovůli správci daně a posílení právní jistoty daňového subjektu, zároveň pokud vyjdou najevo skutečnosti, které by znamenaly možnost obnovy řízení, je nutné daňovou kontrolu opakovat.

Možnosti obrany

Odvolání

Odvolání jako nejběžnější prostředek obrany proti rozhodnutí. Je upraveno v ustanoveních § 48 – 50 ZSDP. Daňové řízení je tedy dvojinstanční.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí uvedl, že o odvolání rozhoduje orgán, který je vyšší a nejbližší nadřízený správci daně, který v dané věci vydal rozhodnutí. Kromě toho, aby o daném odvolání rozhodl jiný orgán, je důležité, aby o něm rozhodovala také jiná osoba, která s případem doposud neměla nic společného. Je to zejména z toho důvodu, že tato osoba není seznámena s případem a není tak zatížena myšlenkovými pochody a úvahami správce daně, který o dané věci rozhodl v prvním stupni. Porušením uvedeného je i případ, kdy rozhodující správce daně konzultuje případ s nadřízeným orgánem, který případně

⁴⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7, s. 91.

bude rozhodovat ve druhém stupni. Tímto případem dojde k porušení zásady dvojinstančnosti řízení.⁴¹

Dle ustanovení § 48 odst. 12 ZSDP nemá odvolání odkladný účinek, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. V případě dodatečného platebního výměru odvolání odkladný účinek nemá, dodatečný platební výměr je tak vykonatelný bez ohledu na podané odvolání. Daňový subjekt může v rámci odvolání navrhnout důkazní prostředky, ale nemusí, stačí pouze označit, se kterým právním předpisem je dle jeho názoru v rozporu postup správce daně. Daňový subjekt má třicetidenní lhůtu na podání odvolání ode dne doručení rozhodnutí.⁴²

Finanční ředitelství jako druhostupňový orgán napadené rozhodnutí správce daně přezkoumá. Napadené rozhodnutí může buď změnit, zrušit anebo odvolání zamítnout. Své rozhodnutí Finanční ředitelství odůvodňuje. Výjimkou je situace, kdy v plném rozsahu vyhoví podanému odvolání, potom nemusí své rozhodnutí odůvodňovat. Proti rozhodnutí Finančního ředitelství se daňový subjekt v rámci správy daní nemůže dál odvolat. Může se bránit žalobou v rámci správního soudnictví dle správního řádu soudního.⁴³

V případě, že v rámci odvolacího řízení vyjdou najevo další skutečnosti, které daňový subjekt neuvedl, ale tyto mohou mít značný vliv na výrok rozhodnutí, má odvolací orgán právo k nim v rámci svého rozhodování přihlídnout. Z toho vyplývá, že odvolací orgán není v rámci odvolacího řízení vázán pouze návrhy odvolatele, a proto může změnit napadené rozhodnutí i v neprospěch daňového subjektu.⁴⁴

Stížnost

Dalším možným prostředkem obrany je stížnost dle správního řádu. ZSDP v ustanovení § 99 uvádí, že pro daňové řízení se správní řád nepoužije. Po účinnosti zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „SŘ“) od 1. 1. 2006, který obsahuje ustanovení § 175, je dle mého názoru možné obracet se na správní orgány se stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu, neposkytuje-li tento zákon jiný prostředek ochrany.

⁴¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004.

⁴² DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 298-299.

⁴³ Taméž, s. 302.

⁴⁴ KAINOVÁ, Lenka a Yveta JANÁKOVÁ. *Daňová kontrola: práva a povinnosti podnikatele úplně znění zákona, příklady, rady*. 1. Praha: Computer Press, 2000. ISBN 80-7226-289-0, s. 69.

Ustanovení § 99 ZSDP vylučuje užití SŘ pro daňové řízení. To, že se správce daně chová neprofesionálně či diskriminačně nebo snad hrubě, není daňovým řízením, a proto se domnívám, že v tomto případě je možné subsidiárně uplatnit SŘ.

Námitka

Institut námítky je v rámci ZSDP upraven vícekrát, v rámci daňové kontroly se můžeme setkat s námitkami proti postupu pracovníka správce daně dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP. Toto ustanovení uvádí, že daňový subjekt je oprávněn podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně. Zákonná úprava je zde velmi neurčitá, lze tak napadnout námitkou prakticky každý úkon správce daně.

Tyto námitky vyřizuje nejbližší nadřízený správce daně, který jim buď vyhoví a zařídí jejich nápravu nebo sdělí daňovému subjektu důvody, proč námitce nevyhověl, a to formou rozhodnutí, proti kterému se nelze samostatně odvolat. Správce daně má povinnost vyřídit všechny námitky, které vznesl kontrolovaný daňový subjekt, před ukončením daňové kontroly.⁴⁵

Další námitka v rámci daňové kontroly může směřovat proti obsahu protokolu dle ustanovení § 12 odst. 2 ZSDP, které uvádí, co musí protokol o ústním jednání obsahovat, mj. i námitky směřující proti obsahu protokolu a zároveň rozhodnutí o těchto námitkách.

Námitkami se lze bránit i proti obsahu zprávy o daňové kontrole, když není přesně stanoveno, jak při této obraně postupovat. Z praxe se dovozuje, že právě prostřednictvím námítek. Proces vyřizování námítek proti obsahu zprávy o daňové kontrole se rozchází s těmi zákonnými. Námitky dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP vyřizuje nadřízený pracovník, Námitky proti obsahu zprávy o daňové kontrole vyřizuje pracovník, který danou zprávu vytvořil. S námitkami se musí správce daně vypořádat před podpisem zprávy o daňové kontrole.⁴⁶

⁴⁵ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků: S komentářem*. 7. ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-528-3, s. 135.

⁴⁶ DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 269.

Mimořádné opravné prostředky

Daňový subjekt se může bránit i použitím mimořádných opravných prostředků.

Pravděpodobně nejčastěji využívaným mimořádným opravným prostředkem je institut obnovy řízení, který je upraven v ustanovení § 54 ZSDP. Z tohoto ustanovení vyplývá několik omezení, obnovit řízení lze pouze na žádost, řízení ukončené pravomocným rozhodnutím, a to pouze ve třech případech.

Pokud vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Zde musí být splněny kumulativně všechny podmínky.

Za druhé rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem. Zde stačí, aby byl naplněn pouze jeden skutek a je možno žádat obnovu řízení.

Poslední možností, kdy lze žádat obnovu řízení, je situace, kdy rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li o ní příslušný orgán dodatečně, v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu, jinak.

O otázce povolení obnovy řízení rozhoduje správce daně, který rozhodl ve věci v posledním stupni, obnovené řízení povede naopak ten správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni. Nařízení obnovy řízení má, na rozdíl od odvolacího řízení, vůči přezkoumávanému rozhodnutí odkladné účinky.⁴⁷

Domnívám se, že v rámci obnoveného řízení je odkladný účinek přezkoumávaného rozhodnutí na místě. Dosáhnout obnovení řízení je náročné, jak již jsem uvedla výše, je nutné splnit některou ze tří taxativně vymezených podmínek nebo skutečností. Naproti tomu u odvolání, které v rámci daňové kontroly nemá odkladný účinek, je to pochopitelné, jelikož se lze odvolat, aniž by byl uveden důvod či navržen důkazní prostředek, stačí pouze označit ustanovení, které bylo správcem daně dle daňového subjektu porušeno. Pokud by i odvolání mělo odkladný účinek, zbytečně by se v mnoha případech posouvala vykonatelnost rozhodnutí.

⁴⁷ DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 308.

Soudní přezkum

Zde již končí daňové právo, jelikož soudní přezkum těchto případů spadá do správního soudnictví. Daňový subjekt se může na soud obrátit v případě, kdy vyčerpal všechny možné prostředky obrany podle ZSDP.

Dle ustanovení § 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘS“) je uvedena pravomoc soudů ve správním soudnictví. Mimo jiné je jejich pravomocí rozhodovat o žalobě proti rozhodnutí vydaným v oblasti veřejné správy orgánem moci výkonné nebo jiným orgánem, o ochraně proti nečinnosti správního orgánu a o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu. Ustanovení § 7 SŘS potom uvádí, že ve správním soudnictví jsou příslušné o věcech rozhodovat krajské soudy.

Rozhodnutí ve správním soudnictví může být napadeno kasační stížností, která je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. V ustanovení § 103 SŘS jsou uvedeny důvody, na jejichž základě je možné podat kasační stížnost. V daňových otázkách bude nejčastějším důvodem pro podání kasační stížnosti tvrzení nezákonnosti rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Tento důvod je asi nejsnadněji uchopitelný pro žalobce. Nejvyšší správní soud posuzuje nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky dle právních předpisů, které byly účinné ke dni vyhlášení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu.⁴⁸

Poslední možností obrany před českými soudy je ústavní stížnost. Opětovným předpokladem pro možné podání ústavní stížnosti je vyčerpání všech možností opravných prostředků, tedy dle ZSDP, správní žalobu před krajským soudem a následně kasační stížnost, pokud je přípustná, u Nejvyššího správního soudu. Ústavní stížnost v daňové problematice bude pravděpodobně zcela ojedinělá, zde již nestačí uplatňovat pouze obecné argumenty, že byl některý právní předpis porušen, musí být jasně specifikováno, v čem porušení svých ústavně zaručených práv daňový subjekt spatřuje.

Pokud se daňový subjekt dle svého názoru nedomohl spravedlnosti v rámci daňového řízení ani v rámci českého soudnictví, má možnost obrátit se buď na Evropský soudní dvůr v Lucemburku, nebo na Evropský soud pro lidská práva, který sídlí ve Štrasburku, zejména možnost řízení před Evropským soudem pro lidská práva se jeví v těchto případech jako velmi nepravděpodobná.

⁴⁸ DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 327-330.

2 Postup k odstranění pochybností

2.1 Obsah a náležitosti

Postup k odstranění pochybností je upraven v daňovém řádu ustanoveními § 89 a 90 DŘ. Koncipován je ihned za jiným postupem v rámci daňového řízení, a to za daňovou kontrolou.

Tento postup byl upraven již v ZSDP pod názvem vytykáací řízení v ustanovení § 43 ZSDP. Nedostatky tohoto postupu v minulé právní úpravě byly spatřovány především v nedostatečné konkretizaci výzev.

V ustanovení § 89 odst. 1 DŘ je stanoveno, že pokud má správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve správce daně daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

K odstranění pochybností se využívá i další postup, tedy daňová kontrola, nejdůležitějším rozdílem mezi těmito postupy je ten, že v případě postupu k odstranění pochybností zákon požaduje, aby správce daně své pochybnosti konkretizoval.

Postup k odstranění pochybností je nástrojem správce daně k upřesnění, vyjasnění nebo možné opravě údajů, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání. Děje se tak předtím, než správce daně přistoupí k vyměření či doměření daně.⁴⁹

Generální finanční ředitelství ve svém metodickém pokynu vymezilo postup k odstranění pochybností jako „krátké, rychlé a jednoduché“ odstraňování pochybností. Postup k odstranění pochybností by tam měl být realizován rychle, pružně a zejména má být založen na vzájemné komunikaci správce daně a daňového subjektu. Účelem tohoto zrychleného postupu je v co nejkratší době odstranit právní nejistotu daňového subjektu o tom, jaká je správná výše jeho daňové povinnosti.⁵⁰

Nejvyšší správní soud konstatoval, že „... Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží (postup

⁴⁹ HORTOVÁ, Zuzana. *Správa daní: podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu*. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-578-6, s. 92.

⁵⁰ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, s. 3, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

k odstranění pochybností) jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. ... Zákonodárce v nové úpravě spatřoval prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení. ... Daňový řád sice nestanovuje lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů.⁵¹

V ustanovení § 89 odst. 1 DŘ je uvedeno, že správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Z toho vyplývá, že tento postup je veden pouze mezi daňovým subjektem a správcem daně, bez zapojení třetích osob.

Jak již jsem uvedla výše, jedním z hlavních rozdílů mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je konkrétnost pochybností. Výzva dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ musí být založena na poznacích správce daně a konkrétních pochybnostech o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo dalších písemností, které daňový subjekt předložil.

Výzva dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ se považuje za rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 101 DŘ. Tuto výzvu nelze napadnout odvoláním, je to rozhodnutí, na které se vztahuje úprava dle ustanovení § 109 odst. 2 DŘ, které vylučuje příjemce výzvy, tedy daňový subjekt, z práva na samostatné odvolání proti této výzvě. Zákonnost výzvy lze zpochybnit na závěr, kdy je vydáno rozhodnutí o vyměření daně.⁵²

Odstavec 2 a 3 ustanovení § 89 DŘ upravují náležitosti výzvy, které musí obsahovat. Výzva musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná.

Obsah výzvy vydané správcem daně musí daňový subjekt navést k tomu, jaké z obsažených údajů v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v příložených listinách má daňový subjekt vysvětlovat nebo prokazovat, musí tedy pochopit, co po něm chce správce daně doložit, učinit, vysvětlit, prokázat nebo opravit.⁵³

Na druhou stranu nelze po správci daně objektivně požadovat to, aby byla výzva zcela „dokonalá“ ve smyslu konkrétnosti. Protože správce daně oproti

⁵¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014 sp. zn. 1 Aps 20/2013-61.

⁵² BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-1-10]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁵³ Tamtéž.

daňovému subjektu nezná v okamžiku vydání výzvy konkrétní okolnosti předmětu daně, z tohoto důvodu také daňový subjekt vyzývá, aby se k němu vyjádřil, okolnosti vysvětlil a prokázal.

Důkazní povinnost v rámci této výzvy nese primárně daňový subjekt, poté co daňový subjekt unese své důkazní břemeno, přechází toto břemeno na správce daně. Z tohoto vyplývá, že k vydání výzvy k odstranění pochybností musí mít správce daně konkrétní pochybnosti, které nestojí na důkazech. Je nezbytné, aby pochybnosti byly založeny na konkrétních poznatcích správce daně a úvaha o vzniku pochybností měla racionální a logický základ.⁵⁴

Ve výroku výzvy musí být uvedeno, zda má správce daně pochybnost o správnosti nebo průkaznosti nebo úplnosti nebo pravdivosti a v čem konkrétně spočívají. Správce daně musí samostatně odůvodnit každou pochybnost. Z uvedených 4 možností, které zákon vyjmenovává tak správce daně vybere tu možnost či více možností, které na ten daný případ dopadají. Do výroku tedy nelze odcitovat ustanovení § 89 odst. 1 DŘ a konkrétní pochybnosti vyjmenovat až v odůvodnění rozhodnutí.⁵⁵

Nejvyšší správní soud se vyjádřil k míře jistoty správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná nebo pravdivá tak, že za dostatečné lze považovat, pokud správce daně má důvodné pořízení. Tedy podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích nebo na analýze správce daně, která je opřena o skutkové důvody. Vždy musí mít skutkový základ, který se vztahuje k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírá se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít charakter kupříkladu informací od daňových subjektů, obchodních partnerů prověřovaného daňového subjektu. Analýzou může být dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti prověřovaného daňového subjektu nebo analýza toku finančních prostředků mezi prověřovaným daňovým subjektem a dalšími daňovými subjekty.⁵⁶

Dle ustanovení § 89 odst. 3 DŘ musí správce daně poskytnout daňovému subjektu lhůtu pro odstranění pochybností, kterou musí uvést do výzvy. Zákon

⁵⁴ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu*. 1. Praha: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9, s. 284-286.

⁵⁵ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, s. 4, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

⁵⁶ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. 9 Afs 110/2007-102.

pouze říká, že správce daně stanoví daňovému subjektu lhůtu, k bližší specifikaci její délky uvádí pouze to, že nesmí být kratší než 15 dnů. Délku lhůty tedy určuje správce daně na základě svého správního uvážení, lhůta by měla být přiměřená co do rozsahu a množství pochybností a zároveň skutečností, které daňový subjekt musí doložit. Daňový řád, ač by to náročnost požadovaných úkonů po daňovém subjektu dovozovala, neumožňuje lhůtu zkrátit na méně než 15 dnů.

Jelikož ustanovení § 89 DŘ nevyklučuje prodloužení lhůty k odstranění pochybností, lze lhůtu na žádost daňového subjektu prodloužit. Prodloužení lhůty se bude řídit úpravou dle ustanovení § 36 DŘ.

Součástí rozhodnutí, tedy výzvy k odstranění pochybností, musí být i poučení o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo s nedodržením stanovené lhůty. Poučení by mělo zejména směřovat tak, že následkem nečinnosti daňového subjektu nebo nedostatečné součinnosti, může být vyměření daně podle pomůcek.⁵⁷

Lhůta pro vydání výzvy dle ustanovení § 89 odst. 4 DŘ, kterou správce daně musí vydat, pokud z daňového tvrzení nebo dodatečného daňového vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout nárok na odpočet, činí 30 dnů ode dne, kdy bylo takové podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí uvedl, že uvedená třicetidenní lhůta má sloužit ke zkrácení doby, kdy je daňový subjekt v nejistotě, jestli bude jím uplatněný nárok na odpočet uznán či zda správci daně o nároku vznikly pochybnosti a hodlá zahájit vytýkáací řízení. Zároveň i správce daně musí mít prostor se s případem seznámit a případné pochybnosti nabýt.⁵⁸

Tato lhůta je pouze lhůtou pořádkovou, proto její nedodržení nezpůsobí nezákonnost později vydaného rozhodnutí. Ochrany se daňový subjekt může domáhat prostřednictvím institutu na ochranu před nečinností. Pokud by daňovému subjektu v souvislosti s nedodržením lhůty na straně správce daně vznikla škoda, může se daňový subjekt domáhat náhrady škody z důvodu nesprávného úředního postupu.⁵⁹

⁵⁷ BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-1-20]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁵⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2012, sp. zn. 8 AFS 38/2011-117.

⁵⁹ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, s. 5, dostupné z WWW:

Otázkou je, zda je možné vydat výzvu dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ opakovaně na stejnou věc.

Dle komentáře⁶⁰ vydat výzvu k odstranění pochybností opakovaně vůči daňovému subjektu v totožné věci nelze. Správce daně si musí nejdříve před vydáním výzvy dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ vyjasnit, co považuje v daňovém tvrzení daňového subjektu za sporné, neúplné, nesprávné nebo nepravdivé. Poté až daňový subjekt vyzvat, aby tyto pochybnosti odstranil. Bylo by proti základním zásadám DŘ jako je zásada hospodárnosti, rychlosti či zdrženlivosti, kdyby správce daně své pochybnosti sděloval daňovému subjektu po částech. Správce daně však nemůže dopředu zamezit situaci, kdy pochybnosti, které sdělil daňovému subjektu ve výzvě, vyvolají další pochybnosti. K jejich uplatnění může správce daně využít protokol dle ustanovení § 90 odst. 1 DŘ nebo sdělení výsledku k odstranění pochybností dle ustanovení § 90 odst. 2 DŘ.

Ke stejnému závěru došel ve svém rozhodnutí i Nejvyšší správní soud, který uvedl, že byly překročeny zákonné mantinely procesního postupu a nebyl vybrán vhodný procesní postup tím, že správce daně vydával opakované výzvy k odstranění pochybností. Dále uvedl, že pokud daňový subjekt neodstraní pochybnosti po první výzvě k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ a viděl-li správce daně, že ve věci bude nutné obsáhlejší šetření, měl postup k odstranění pochybností uzavřít a zahájit dle ustanovení § 90 odst. 3 DŘ daňovou kontrolu.⁶¹

S uvedenými názory se ztotožňuji, jelikož pokud daňový subjekt správce daně vyzve výzvou dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ, daňový subjekt buď pochybnosti, které má správce daně odstraní nebo je neodstraní. Jedná-li o pochybnosti většího charakteru, je dle mého názoru účelnější zahájit daňovou kontrolu. V ojedinělých případech, v souladu se zásadou hospodárnosti a rychlosti řízení, bych jako jiné východisko než opakovanou výzvu dle ustanovení § 89 odst. 1 nebo zahájení daňové kontroly viděla použití ustanovení § 92 odst. 4 DŘ, které uvádí, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

⁶⁰ BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-1-25]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁶¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, sp. zn. 1 Aps 20/2013-61.

Tato výzva je dle mého názoru možná vydat, jelikož důkazní břemeno je v této situaci stále na straně daňového subjektu a nebylo doposud přeneseno na správce daně.

Tento případ bych aplikovala kupříkladu na situaci, kdy správce daně obdrží daňové přiznání absentující povinné přílohy. Prvním krokem správce daně by mělo být, že neformálně kontaktuje (např. prostřednictvím emailu či telefonního hovoru) daňový subjekt, aby doplnil chybějící přílohy. V případě, že by daňový subjekt v této chvíli požadované přílohy nedoložil, měl by správce daně postupovat v souladu s ustanovením § 89 odst. 1 DŘ. Jelikož nemá správce daně vydávat opakované výzvy dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ, měl by v této první formální výzvě zohlednit všechny pochybnosti k podanému daňovému tvrzení, nikoliv jen absentující přílohy. V případě, že by ani v tomto kroku nebyl správce daně úspěšný a v situaci, kdy mu chybí pouze povinné přílohy daňového tvrzení, může použít výzvu dle ustanovení § 92 odst. 4 DŘ a vyzvat daňový subjekt k předložení skutečností potřebných pro správné stanovení daně.

Pokud daňový subjekt nebude spolupracovat či nutnost dokazování a odstraňování pochybností bude složitá, volila bych přechod na daňovou kontrolu.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí uvedl, že nepovažuje použití ustanovení § 92 odst. 4 DŘ za zásah do rychlosti a hospodárnosti řízení, naopak pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká pochybnost přetrvává, kterou lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu na výzvu ustanovení § 92 odst. 4 DŘ, je zcela správné upřednostnit tento postup před možnou daňovou kontrolou, která je bezesporu náročnějším postupem. Důležité je, aby výzvy byly činěny v ucelené časové posloupnosti tak, aby byl naplněn účel postupu k odstranění pochybností.⁶²

2.2 Průběh a ukončení

V této fázi je důkazní břemeno na straně daňového subjektu. Záleží tedy na jeho aktivitě, jaké důkazní prostředky předloží a zda je vůbec předloží.

Správce daně má povinnost dle ustanovení § 90 odst. 1 DŘ sepsat o průběhu postupu k odstranění pochybností protokol nebo úřední záznam, dle povahy odpovědi, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky,

⁶² Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2015, sp. zn. 4 Afs 238/2015-29.

na jejichž základě považuje pochybnosti za odstraněné či částečně odstraněné a zároveň případně odůvodní přetrvávající pochybnosti.

Správce daně sepíše protokol o ústním jednání, jestliže je povaha odpovědi daňového subjektu ústní. V rámci ústního jednání zároveň daňový subjekt překládá a navrhuje důkazní prostředky, správce daně je provádí a hodnotí. Možnost provést hodnocení důkazů přímo při ústním jednání je komplikované natolik, že je to možné realizovat pouze u jednoduchých a jednoznačných případů.

Úřední záznam správce daně sepíše v opačném případě, nelze-li provést hodnocení důkazů na místě. Týká se to složitějších případů, kdy správce daně potřebuje určitý prostor pro to, aby mohl provést a vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem. Závěr o tom, zda byly či nebyly odstraněny pochybnosti, sepíše správce daně do úředního záznamu.⁶³

„Pokud daňový subjekt na výzvu vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu odpoví, musí se správce daně rozhodnout, jak obsáhlé a časově i personálně náročné bude následné dokazování. Pokud dokazování bude časově i personálně náročné, pak je vhodnějším nástrojem daňová kontrola (...). Pokud dokazování nebude časově i personálně náročné, pak je možné pokračovat v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností.“⁶⁴

Při hodnocení důkazů není správce daně vázán důkazními prostředky, které navrhne daňový subjekt. Povinností správce daně je především dosáhnout cíle správy daní dle ustanovení § 1 odst. 2 DŘ, tedy správné zjištění a stanovení daně a její následné vybrání. Správce daně je rovněž oprávněn opatřit si i další důkazní prostředky, které mohou buď vyvrátit či naopak potvrdit tvrzení daňového subjektu a průkaznost a správnost jeho důkazních prostředků. Těmito dalšími důkazními prostředky jsou například: vyhledávací činnost dle § 78 DŘ, v rámci ní může provádět zejména místní šetření či opatřovat nezbytná vysvětlení nebo dle ustanovení § 96 DŘ provést výslech svědka. Tento postup vychází z další zásady správy daní dle ustanovení § 8 odst. 1 DŘ, kdy správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Důkazy posuzuje každý zvlášť i v jejich vzájemné souvislosti, přihlíží ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo.

⁶³ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu*. 1. Praha: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9, s. 290.

⁶⁴ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, s. 8, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

Zároveň je nutné brát neustále v potaz podstatu postupu k odstranění pochybností, což má být postup krátký, rychlý a jednoduchý.

Poté, co správce daně vyhodnotí všechny důkazní prostředky poskytnuté daňovým subjektem popřípadě i ty z vlastní činnosti, může dospět k závěru, že jeho pochybnosti byly odstraněny, pak sepíše úřední záznam, se kterým nemusí být daňový subjekt seznámen. Důvodem postupu správce daně je skutečnost, že pochybnosti jsou plně odstraněny a daň bude vyměřena či doměřena ve stejné výši, jako ji navrhl daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení, zároveň správce daně poté vydává rozhodnutí o stanovení daně, které je povinen vydat. V případě že se rozhodnutí o stanovení daně oproti daňovému tvrzení neliší ve výši daně ani v jiných údajích, není proti tomuto rozhodnutí přípustné odvolání. Je-li některý z údajů odlišný, potom je nutné možnost odvolání připustit.⁶⁵

Jestliže, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, uvádí ustanovení § 90 odst. 2 DŘ, že správce daně sdělí daňovému subjektu výsledek postupu odstranění pochybností. A to buď při ústním jednání, o kterém bude sepsán protokol či mu doručí samostatné sdělení.

Stejný postup jako výše, tedy pokud nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla dostatečně prokázána, užití správce daně v případě, že daňový subjekt na výzvu, kterou správce daně vydal dle ustanovení § 89 odst. 1 DŘ, nereagoval vůbec.

Daňový subjekt má možnost do 15 dnů, ode dne seznámení se s dosavadními výsledky postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování, ke kterému předkládá i návrh na provedení dalších důkazních prostředků. Tuto lhůtu nelze prodloužit, jedná se o zákonnou lhůtu uvedenou v ustanovení § 90 odst. 2 DŘ, kterou lze prodloužit pouze, pokud to zákon připouští.

Obdrží-li správce daně návrh na pokračování v dokazování, vyplývají z ustanovení § 90 odst. 3 DŘ dvě varianty. První možností je, že správce daně návrh na pokračování v dokazování shledá opodstatněným a zahájí v rozsahu

⁶⁵ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, s. 9-10, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

těchto důvodů daňovou kontrolu. Tímto krokem postup k odstranění pochybností končí.

Druhou možností je, že správce daně neshledá důvody pro pokračování v dokazování. V tomto případě musí do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, vydat rozhodnutí o stanovení daně.

Správce daně neshledá důvody pro pokračování v dokazování, když daňový subjekt předložil důkazní prostředky, které nejsou schopné odstranit pochybnosti správce daně, ale zároveň správce daně je toho názoru, že není nutné zahajovat daňovou kontrolu. Jsou-li obsahem návrhu na pokračování v dokazování důkazní prostředky, které správce daně vyhodnotí tak, že jeho pochybnosti byly odstraněny, není nutné náročnějšího dokazování v rámci daňové kontroly. Správce daně po provedeném dokazování může přistoupit k sepsání výsledku postupu k odstranění pochybností buď do úředního záznamu, nebo do protokolu a zároveň v zákonné lhůtě vydat rozhodnutí o stanovení daně. Rozhodnutí o stanovení daně musí být náležitě odůvodněno, správce daně musí uvést i důvody svého rozhodnutí, že nebude pokračovat v dokazování a tudíž nezačíná daňovou kontrolu.⁶⁶

Ustanovení § 90 odst. 4 DŘ upravuje poslední možnou situaci, kdy daňový subjekt neodpoví na výzvu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 DŘ, nebo neposkytne při postupu k odstranění pochybností žádnou součinnost. V tomto případě může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Správce daně má tedy možnost využít způsobu stanovení daně dle pomůcek, ale zároveň má povinnost, pokud by bylo možné stanovit daň dokazováním, upřednostnit dokazování před stanovením daně podle pomůcek, což vyplývá z ustanovení § 98 odst. 1 DŘ.

Důležité pro správce daně je, že postup k odstranění pochybností není ukončen pouhým vydáním rozhodnutí o stanovení daně, postup musí být ukončen i formálně, a to buď protokolem či úředním záznamem. Z uvedeného rovněž vyplývá, že ani plynulý přesun od postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu, není tímto ukončen a musí být ukončen i formálně. V praxi se formální ukončení postupu k odstranění pochybností provede buď projednáním protokolu

⁶⁶ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, s. 13-14, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

o ukončeném postupu k odstranění pochybností či protokolu, kdy byl postup k odstranění pochybností ukončen kvůli přechodu na daňovou kontrolu nebo sepsáním úředního záznamu o konečném výsledku postupu k odstranění pochybností.⁶⁷

Jak jsem uvedla již na počátku kapitoly o postupu k odstranění pochybností, je účelem tohoto postupu odstranit pochybnosti a stanovit daň. Dle ustanovení § 147 odst. 1 DŘ stanoví správce daně daň v nalézacím řízení rozhodnutím, které je označováno jako platební výměr nebo dodatečný platební výměr. Zároveň stanovuje, že tato rozhodnutí se neodůvodňují. Odst. 4 uvedeného ustanovení uvádí výjimky, kdy se daň stanovena na základě daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností považuje za odůvodněnou zprávou o daňové kontrole nebo protokolem o výsledku postupu k odstranění pochybností.

2.3 Ochrana před nečinností

Z výše uvedených definic pojmu „postup k odstranění pochybností“ je patrné, že se má jednat o krátké, rychlé a jednoduché odstraňování pochybností správce daně. U postupu k odstranění pochybností je kladen důraz na rychlost, pokud se tak podle daňového subjektu neděje, má možnost se proti případným průtahům bránit v souladu s ustanovením § 38 DŘ, které říká, že osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů.

Soudní ochrany, kdy dochází k účelovému prodlužování postupu k odstranění pochybností, se může daňový subjekt domáhat žalobou podle ustanovení § 82 a násl. SŘS, na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.⁶⁸

⁶⁷ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, s. 15-16, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

⁶⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012-52.

3 Daňová kontrola – de lege lata

3.1 Daně

Pojem daně v rámci pojetí daňového řádu upravuje či vysvětluje důvodová zpráva k daňovému řádu tak, že daň zde upravuje různé druhy peněžitých plnění, kdy pod pojem daň řadí jednak daň, clo nebo poplatek, ale i další peněžitá plnění, jejichž správa se má podle zmocnění zvláštního zákona řídit podle obecného daňového procesu. Tato peněžitá plnění musí být zároveň příjmem veřejného rozpočtu.⁶⁹

3.2 Základní zásady a principy daňové kontroly

Smyslem základních zásad daňového řízení je přenést esenciální principy právního státu zaručené ústavními zákony do konkrétních ustanovení zákona tím způsobem, aby principy plnily funkci obecného pravidla, které budou prostřednictvím dalších ustanovení dále specifikována a rozvedena. Základní zásady a principy jsou tak stěžejní pro interpretaci právních norem toliko jejich smyslu a účelu, které tak nelze vykládat bez zohlednění těchto zásad.⁷⁰

Pro daňovou kontrolu jako jednoho z postupů při správě daní je uplatňována celá řada zásad. V první řadě se vychází ze základních zásad správy daní, tyto zásady a principy jsou upraveny v první části daňového řádu. Zároveň jelikož správce daně je de facto orgánem veřejné správy, využijí se taktéž zásady vyplývající ze správního řádu. Opomíjet při daňové kontrole samozřejmě nelze ani ústavněprávní principy jako je kupříkladu zásada spravedlivého procesu, která má být uplatňována v rámci celého právního řádu.

3.2.1 Zásady upravené v DŘ

Zásady uvedené v ustanoveních § 5-9 DŘ platí pro celou správu daní, tedy i pro další úkony a postupy konaných mimo daňové řízení. V tomto případě dochází ke zpřesnění označení, již nejsou nazývány zásadami daňového řízení, jako tomu bylo v ZSDP, ale zásadami správy daní.⁷¹

⁶⁹Poslanecká sněmovna, důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád z 19.11.2008.

⁷⁰LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 11.

⁷¹Poslanecká sněmovna, důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád z 19.11.2008.

Zásada zákonnosti

Je zařazena jako první ze zásad v rámci daňového řádu a to v ustanovení § 5 odst. 1 DŘ, které říká, že správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Tato zásada se promítá do daňového řádu čl. 11 odst. 5 LZPS, tedy že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Není to bezvýjimečné, jelikož druhá věta zmíněného odstavce hovoří o tom, že zákonem se v tomto případě rozumí i mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Okamžik, kdy se mezinárodní smlouvy stávají součástí právního řádu, upravuje čl. 10 Ústavy. Jsou to vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament ČR souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Zároveň tento článek Ústavy stanovil, že pokud je tato mezinárodní smlouva v rozporu se zákonem či jiným právním předpisem, použije se mezinárodní smlouva. Toto tedy platí rovněž pro použití v rámci daňového řádu.

Zásada zneužití pravomoci

Zásada zneužití pravomoci orgánu veřejné moci k libovůli je zakotvena v ustanovení § 5 odst. 2 DŘ, které úzce souvisí se zásadou zákonnosti. Správce daně má uplatňovat svou pravomoc pouze k takovému účelu, ke kterému mu byla zákonem a na základě zákona svěřena.

Všechna správní uvážení mají tedy své hranice. Správní soud zkoumá nejen to, zda správní orgán svou pravomoc nezneužil, ale zároveň i to, zda meze správního uvážení v rámci svých pravomocí nepřekročil.⁷²

Zásada přiměřenosti

Zásada přiměřenosti neboli proporcionality je definována § 5 odst. 3 DŘ, který uvádí, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Cíl správy daní je potom definován ustanovením § 1 odst. 2 DŘ jako správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Účelem této zásady je, aby správce daně své pravomoci vykonával přiměřeným a rozumným způsobem, a aby je nezneužíval. Otázka proporcionality

⁷² Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, sp. zn. 4 As 75/2006.

se objevuje zejména v případech, kdy zákon dává správci daně na výběr z více možností a zároveň ten má povinnost jednu možnost vybrat.⁷³

Zásada procesní rovnosti

Tato zásada ukládá správci daně, aby nedělal rozdíly mezi jednotlivými osobami zúčastněnými na správě daní. To platí zejména v tom, aby přistupoval ke každému stejně a žádný z daňových subjektů neměl výsadní postavení. Zásada rovnosti vychází opět z LZPS, kdy dle čl. 37 odst. 3 jsou si všichni účastníci v řízení rovni. Je nutné brát v úvahu skutečnost, že tato rovnost platí pouze mezi osobami zúčastněnými na správě daní nikoliv mezi kupříkladu daňovým subjektem a správcem daně, který má při výkonu své pravomoci vrchnostenské postavení a tudíž zde nelze hovořit o rovnosti mezi nimi. K rovnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem dochází až v rámci případného soudního sporu, ve kterém má daňový subjekt i správce daně stejná procesní práva a povinnosti.⁷⁴

Zásada součinnosti

O této zásadě daňový řád hovoří v ustavení § 6 odst. 2, kdy uvádí, že osoby zúčastněné na správě daní a správce daně mají vzájemně spolupracovat.

Zákon tedy hovoří o oboustranné spolupráci mezi osobami zúčastněnými na správě daní a správcem daně. Součinnost je právem a zároveň povinností osob zúčastněných na správě daní, tato může být tak vynucována například pořádkovou pokutou.⁷⁵

„Pro posílení pozice správce daně zakotvuje DŘ nově možnost uložit pořádkovou pokutu tomu, kdo při jednání vedeného správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že - navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek; - neuposlechne pokynu úřední osoby, která řízení vede nebo - navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní.“⁷⁶

⁷³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 33.

⁷⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 10.

⁷⁵ Poslanecká sněmovna, důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád z 19.11.2008.

⁷⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 78.

Zásada poučovací

Zákon v ustanovení § 6 odst. 3 DŘ upravuje dvě zásady, a to právo na slyšení ve své věci, kdy správce daně má povinnost umožnit osobě zúčastněné na správě daní fakticky uplatnit své právo.

Druhou zásadou obsaženou v tomto ustanovení je zásada poučovací. Tato zásada se při správě daní vyskytuje vůbec poprvé právě v daňovém řádu. Správce daně je tak povinen poučit osobu zúčastněnou na správě daní o jejich právech a povinnostech, ale pouze v případě, že tak stanoví zákon nebo je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné.⁷⁷

Ve druhém případě je nutnost poučení stanovena zákonem tak, že „je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné“, zde je opět nutné správní uvážení správce daně. Měl by zohledňovat více faktorů, zda jde o úkon běžný a častý, se kterým se osoba zúčastněná na správě daní setkává pravidelně, jaký dopad může vyvolat onen úkon či jednání, které případně nepoučená osoba může způsobit apod. Zde by dle mého názoru bylo dobré toto posuzovat i v určité vazbě na konkrétní osobu, kterou má správce daně poučit. Je rozdíl mezi například jednáním s daňovým poradcem, který každý z těch úkonů a jejich případné následky zná dopodrobna anebo jednám s osobou, která se v oboru vůbec nepohybuje a třeba se u ní daňová kontrola koná poprvé. Je otázkou, zda tento názor není v rozporu se zásadou procesní rovnosti. Domnívám se, že není v rozporu. Jelikož zejména u daňových poradců je nutné počítat s určitou mírou znalostí a profesionality. Z vlastní praxe vím, že je opravdu těžké vést nějaké správní uvážení, zejména v daňovém řízení.

Další problematickou skutečností, aby mohl správce daně dostát své poučovací povinnosti zejména tam, kde je poučení na jeho správním uvážení, je obsah tohoto poučení. Obecně by poučení mělo být o tom, že osoba zúčastněná na správě daní je poučena, jak se bude řízení dále vyvíjet, jaká zde má práva a povinnosti a jaké jsou případné prostředky její obrany. Zároveň zákon nestanovuje, jakou formu toto poučení má mít, zda stačí pouze ústní forma. Za lepší variantu považuji vytvořit úřední záznam nebo protokol o ústním jednání, lépe se tím argumentuje u případného soudu.

Tato zásada či institut je dle mého názoru velmi důležitou stavební jednotkou jakéhosi vztahu a spolupráce mezi osobou na řízení zúčastněnou

⁷⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 40.

a správcem daně. Zákon je poměrně strohý v definici a tak je vystavena ve velké míře správnímu uvážení každého jednotlivého správce daně.

Zásada vstřícného přístupu

Na zásadu součinnosti navazuje zásada vstřícného přístupu, která správci daně ukládá, aby dle možností vycházel osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Zároveň jsou úřední osoby povinny vyvarovat se nezdvořilostí.

Zásada rychlosti řízení

Zásada rychlosti řízení je obsažena v ustanovení § 7 odst. 1 DŘ, tento odstavce je nazván jako minimalizace průtahů a nákladů. Tato zásada vychází z úpravy ústavního pořádku, kdy čl. 38 odst. 2 LZPS upravuje, že každý má právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů a čl. 6 odst. 1 zákona č. 209/1992 Sb., Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod (dále jen „ÚOLPS“), který zase užívá pojem „v přiměřené lhůtě“.

Průtahy v řízení mohou vznikat z mnoha důvodů a mohou plynout z chování jak správce daně, tak z chování osob zúčastněných na správě daní. Avšak ten, kdo vede řízení a má vrchnostenské postavení je správcem daně, přičítají se tak průtahy v řízení k jeho tíži. Správce daně má pravomocí zajistit hladký průběh řízení, a to i proti vůli osob zúčastněných na správě daní. Správce daně může například uložit pořádkovou pokutu dle ustanovení § 247 DŘ.⁷⁸

Zásada procesní ekonomie

Správce daně, aby postupoval v souladu s touto zásadou, musí jednat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tato zásada přímo souvisí se zásadou rychlosti, jelikož správce daně by měl postupovat rychle a bez zbytečných průtahů. Dlouhotrvající daňová kontrola významně zatěžuje daňový subjekt. Správce daně by také měl uvážit, jaké podklady a materiály jsou opravdu pro něj nezbytné, aby daňový subjekt nemusel obstarávat velké množství listin a kopií, které nakonec nebudou nutné. Zároveň je možné, zejména v rámci daňové kontroly, z důvodu hospodárnosti konat úkony pro různá řízení společně. V rámci daňové kontroly se často daňově relevantní skutečnosti projeví ve více

⁷⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 44-45.

zdaňovacích obdobích a současně mohou představovat předmět více než jedné daně.⁷⁹

Zásada volného hodnocení důkazů

Tato zásada je upravena ustanovením § 8 odst. 1 DŘ, kdy v odst. 2 a 3 jsou upraveny zásady související, tedy zásada legitimního očekávání a zásada materiální pravdy, která bude rozebrána v samostatné podkapitole.

Dle zmíněného ustanovení má správce daně hodnotit důkazy dle vlastního uvážení. Posuzuje každý důkaz jednotlivě a následně všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, zároveň při tomto hodnocení přihlíží ke všem skutečnostem, které vyšly při správě daní najevo.

Z uvedeného vyplývá, že neexistuje právní norma, která by určovala jednotlivým důkazním prostředkům, v závislosti na jejich druhu, jaký mají stupeň věrohodnosti. Závisí tak pouze na úvaze správce daně, jakou důkazní sílu jednotlivým důkazním prostředkům přiřadí. Hodnocení důkazů je tedy postaveno na správním uvážení správce daně, ale ani toto uvážení nemůže být svévolné. Správce daně musí hodnotit důkazy na základech formální logiky, musí být konzistentní a nemohou v něm být rozpory. Zároveň, aby správní uvážení bylo přezkoumatelné, je nutné, aby bylo založeno ve spisu či na jiném místě, které určí zákon.⁸⁰

V návaznosti na uvedené je ustanovením § 92 odst. 7 DŘ stanoveno, že správce daně musí po provedeném dokazování určit, které skutečnosti považuje za prokázané, a které nikoliv a na základě jakých důkazních prostředků. Jak již bylo uvedeno výše, kvůli prokazatelnosti a přezkoumatelnosti musí správce daně vytvořit o hodnocení důkazů úřední záznam v případě, že hodnocení neobsahuje jiná písemnost, která je založena v daňovém spise. Celé ustanovení § 92 DŘ upravuje dokazování v rámci daňového řízení, které je řízeno a má v sobě zahrnutu právě zásadu volného hodnocení důkazů.

Zásada legitimního očekávání

Zásada legitimního očekávání je velmi významná v celém správním právu a dalších právních předpisech.

⁷⁹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s 14-15.

⁸⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 48.

Správce daně má dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikly nedůvodné rozdíly.

Tato zásada je jakousi pojistkou v rámci toho, že velké množství rozhodování v rámci daňového řízení je provázeno správním uvážením. Na jedné straně tedy může stát správní uvážení, což samo o sobě nedává daňovým subjektům takovou právní jistotu, na druhé straně je jejich právní jistota a předvídatelnost práva do jisté míry ochraňována právě zásadou legitimního očekávání, kdy by správce daně měl podstupovat při rozhodování obdobně v případech skutkově shodných či podobných.

Vzhledem k významnosti, ale velkému rozpětí této zásady se k ní vztahuje velké množství judikatury, mě v této souvislosti zajímala zejména judikatura směřována k možnosti správce daně odchýlit se od správní praxe. Správní praxi obsahují samotná rozhodnutí konkrétního správce daně, vzhledem k tomu, že finanční úřady jsou rozděleny dle jednotlivých činností a fází daňového řízení, je velký předpoklad, že každý jednotlivý zaměstnanec správce daně rozhoduje v obdobných a skutkově podobných případech, měl by tak podstupovat shodně. Zároveň složkou správní praxe jsou i pokyny Ministerstva financí, tedy metodické pokyny, které by měly být závazné pro všechny správce daně a určitou nápomocí při rozhodování a správním uvážení.

Zda je možné se od této správní praxe odchýlit, se zabýval ve svém rozhodnutí například Nejvyšší správní soud. „*Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své vlastní právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti – musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti – praxe je ze strany příslušných správních orgánů*

*všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech.*⁸¹

Zásada materiální pravdy

Zásada materiální pravdy je poslední zásadou upravenou v ustanovení § 8 DŘ. Její podoba se nezměnila a má stejné znění jako v předchozí úpravě.

Opakem k této zásadě je zásada formální pravdy. Zásada materiální pravdy se řídí tím, že rozhodující je skutečný obsah právního jednání, který osoba zúčastněná na správě daní vykonala, nikoliv jeho formální název. Pokud tedy chce správce daně vyvrátit daňové tvrzení daňového subjektu, prokazuje skutečný obsah právního jednání či jiné skutečnosti. Formou prokázání je zpravidla dokazování, nelze si představit, že správce daně daňovému subjektu pouze oznámí, že jím tvrzený obsah právního jednání považuje za jiné jednání.⁸²

Zásada neveřejnosti

Jednou z posledních zásad upravených v daňovém řádu je zásada neveřejnosti. V ustanovení § 9 odst. 1 DŘ je uvedeno, že správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.

3.2.2 Zásady a principy upravené správním řádem

Oproti předešlé úpravě, tedy ZSDP, jsou základní zásady upraveny tak, že mají množství společných rysů se základními zásadami správního řádu. Této skutečnosti odporuje obsah ustanovení § 262 DŘ, že při správě daní se správní řád nepoužije. Toto ustanovení použití celého správního řádu, jeho zásad nevyjímaje, zakazuje. Zároveň v ustanovení § 177 SŘ je uvedeno, že základní zásady činnosti správních orgánů, které jsou uvedeny v ustanoveních § 2-8 SŘ, se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.

Nejvyšší správní soud se otázkou, zda se zásady správního řádu v některých případech dle ustanovení § 177 SŘ promítnou do daňového řízení

⁸¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, sp. zn. 2 AfS 53/2010.

⁸² BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-2-11]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

či nikoliv, opakovaně zabýval. Uvedl, že i když daňový řád neobsahuje úpravu určitých zásad, uplatní se i v řízeních vedených v jeho procesním režimu, a to právě postupem dle ustanovení § 177 odst. 1 SŘ.⁸³

S tímto názorem se lze ztotožnit, jelikož dle zásady „*lex specialis derogat generali*“, tedy že zvláštní úprava má přednost před normou obecnější, vyplývá, že v tomto případě je v postavení „*lex specialis*“ ustanovení § 177 SŘ k ustanovení § 262 DŘ.⁸⁴

3.2.3 Ústavní zásady a principy

Ústavní soud ve svém nálezu uvedl, že dle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika svrchovaným, jednotným a demokratickým právním státem. Česká republika je stát, který je založený na úctě k právům člověka a občana. Dále podle čl. 2 odst. 1 Ústavy je zdrojem celé státní moci lid, který tuto svoji pravomoc vykonává prostřednictvím jím zvolených orgánů moci zákonodárné, výkonné a soudní.⁸⁵

Čl. 11 odst. 5 LZPS stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Z pohledu daňového řádu jde pravděpodobně o nejzásadnější ustanovení LZPS, jelikož zde dochází k legálnímu průlomů nedotknutelnosti vlastnictví.

Dalším ústavním principem, který se dotýká či zasahuje do daňového řízení, je právo na spravedlivý proces. Nejvyšší správní soud konstatoval, že i pokud zákon či pokyn Ministerstva finanční ČR, který je pro správce daně závazný, stanoví maximální lhůtu pro provedení nějakého úkonu nebo ukončení řízení, musí správce daně toto provést co nejrychleji. Správce daně tak nesmí čekat až na konec této lhůty. Pokud by tak správce daně nečinil, porušoval by ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.⁸⁶

3.3 Subjekty zúčastněné na daňové kontrole

Jelikož je daňová kontrola považována za postup v rámci daňového řízení, jsou subjekty zúčastněné na daňové kontrole totožné jako v rámci celého

⁸³ např. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20.7.2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005.

⁸⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 896.

⁸⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 16. 1. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 36/05.

⁸⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 26.

daňového řízení. Ustanovení obsahující správce daně a osoby zúčastněné na správě daní jsou umístěny v přední části daňového řádu.

3.3.1 Správce daně

V ustanovení § 10 odst. 1 DŘ je upraven pojem „správce daně“, kterým je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

Odstavec 2 vymezuje, kdo je správním orgánem. Může to být orgán moci výkonné (Ministerstvo financí, finanční úřady nebo soudy), orgán územního samosprávného celku (obce) nebo jiný orgán, právnická či fyzická osoba v případě, že vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

Zákon dále přiznává správci daně procesní způsobilost pro jednání související se správou daní. Všeobecně má procesní způsobilost ten, kdo má práva a povinnosti a ten, komu je přiznává zákon. Dle daňového řádu má procesní způsobilost právě správce daně a to formou pasivní či aktivní legitimace.⁸⁷

Pravomoc správce daně

Pravomoc správce daně je taxativně vymezena v ustanovení § 11 DŘ.

Správce daně není sám o sobě nadán žádnými subjektivními právy a povinnostmi. Tento závěr vyplývá ze skutečnosti, že není až na výjimky osobou ve smyslu práva a zároveň, že vystupuje při správě daní jako orgán veřejné moci. Správce daně tak nemá žádné oprávnění, je nadán kompetencemi, které vykonávat musí. Na rozdíl od ostatních daňových subjektů, které mají na výběr, zda své oprávnění využijí či nikoliv.⁸⁸

Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob, ustanovení § 12 odst. 2 DŘ upravuje, kdo je úřední osobou. Úřední osoba je zaměstnanec správce daně, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Úřední osoba musí své oprávnění k provedení úkonů při správě daní prokázat zejména služebním průkazem. S tím souvisí i další povinnost úřední osoby, po požádání sdělit osobě zúčastněné na správě daní své jméno,

⁸⁷ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTOVÁ. *Daňový řád: s komentářem*. 1. Olomouc: Anag, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 62.

⁸⁸ BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-2-19]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

služební či obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazen.

Tuto identifikaci úřední osoby může osoba zúčastněná na správě daní vyžadovat například, pokud pochybuje o nepodjatosti úřední osoby a chce vznést námitku podjatosti dané úřední osoby, pak musí znát alespoň její základní identifikaci.

Příslušnost správce daně

Příslušnost správce daně lze rozdělit na místní a věcnou. Příslušnost označuje obsah a rozsah činnosti správce daně, dá se říci, že určuje konkrétní okruh otázek, který daný orgán řeší.

Věcná příslušnost se odvíjí od příslušné kompetence k výkonu správy daní, místní příslušnost se primárně odvíjí od obvodu působnosti příslušného správce daně a místem pobytu fyzických osob či sídlem právnických osob, pokud jsou tyto osoby daňovými subjekty. Zákon připouští i výjimky, kdy u některých specifických daňových povinností je místní příslušnost stanovena odchylně od principu umístění daňového subjektu.⁸⁹

Pokud je nutné provést nějaký úkon či úkony, dílčí řízení apod. mimo obvod územní působnosti správce daně, má správce daně dvě možnosti. První možnost je vymezena v ustanovení § 15 DŘ, které uvádí, že správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti. Pouze pokud se týká daňového subjektu, k jehož správě daní je místně příslušným správcem daně. Z daného ustanovení vyplývá, že by se mělo jednat o jeden dílčí potřebný úkon, pak jej může správce daně provést.

Pokud by se ovšem jednalo o potřebu provést úkony, dílčí řízení nebo jiné postupy, měl by správce daně použít i s ohledem na zásadu rychlosti a hospodárnosti, institut dožádání, který je zakotven v ustanovení § 17 DŘ. Takovým dílčím postupem může být například i postup k odstranění pochybností.

Naopak, kde je dle mého názoru lepší upřednostnit provedení úkonu i mimo obvod územní působnosti správce daně než institutu dožádání, je případ, kdy správce daně potřebuje využít výpovědi osob zúčastněných na správě daní. Dožádaný správce daně, tedy jeho zaměstnanec, ač dostane spis, nemůže být

⁸⁹ Poslanecká sněmovna, důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád z 19.11.2008.

seznámen s konkrétním případem tak dobře jako zaměstnanec, který se jím od počátku zabývá.

Tento problém jsem zažila i při vlastní praxi, kdy dožádaný správce daně měl provést místní šetření, o němž měl sepsat protokol. Dožádaný správce daně provedl místní šetření, ale protokol o místním šetření vypadal obdobně jako protokol o ústním jednání, kdy víceméně obsahoval pouze otázky ze strany správce daně a odpovědi ze strany daňového subjektu. Toto nepovedené dožádání pro náš úřad znamenalo mnoho dalších dopisů, stížností a dohadů, o jaký důkazní prostředek se jednalo a co správce daně porušil, když ve skutečnosti daňový subjekt vyslyšel a nepoučil jej dle ustanovení § 96 odst. 4 DŘ.

3.3.2 Osoby zúčastněné na správě daní

Daňové subjekty

Pojem daňový subjekt je v daňovém řádu definován jako osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

Poplatníkem je ten, jehož příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny daňové povinnosti, s poplatníkem se tak pojí přímé daně. Naopak plátcem se rozumí ten, kdo pod vlastní majetkovou odpovědností vybírá daň od poplatníků nebo jim jí sráží a poté tuto daň odvádí správci daně, proto se k nim váží daně nepřímé.

Ze zákonného vymezení pojmu „daňový subjekt“ nelze dovozovat, že daňový subjekt musí být rovněž účastníkem daňového řízení. V tomto se správa daní odlišuje od ostatních procesních předpisů, kdy se neodehrává pouze v rámci daňového řízení. Z uvedeného vyplývá, že určitá osoba se může stát daňovým subjektem ještě předtím, než je s ní zahájeno daňové řízení nebo naopak jím může být i po skončení daňového řízení.⁹⁰

Jednoduchým příkladem pro situaci, kdy se osoba stane daňovým subjektem, ale zároveň ještě není účastníkem daňového řízení, je ta, když podnikatel začne provozovat svou podnikatelskou činnost, tedy výdělečnou, pobírá příjmy a tím okamžikem mu vzniká daňová povinnost a zároveň se stává

⁹⁰ BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-3-05]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

daňovým subjektem. Daňové řízení je zahájeno v okamžiku podání příslušného daňového přiznání, kdy začíná nalézací fáze daňového řízení.

Třetí osoby

Třetí osoby se řadí spolu s daňovými subjekty k osobám zúčastněným na správě daní. Definice je upravena v ustanovení § 22 DŘ, jsou to osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní nebo které jsou správou daní dotčeny.

ZSDP obsahoval taxativní výčet třetích osob, oproti tomu daňový řád zavedl negativní výčet třetích osob vůči daňovému subjektu. Třetí osobou mohou být fyzické i právnické osoby, zejména jsou jimi znalci, tlumočníci, svědci, odborní konzultanti či zástupci daňových subjektů. Naopak třetími osobami dle ustanovení § 20 odst. 3 DŘ nejsou správci dědictví, osoby spravující pozůstalost a likvidátoři, kteří mají rozsáhlá práva a povinnosti. Tato práva a povinnosti byly primárně určeny daňovému subjektu, z toho plyne, že nastupují de facto na pozici daňového subjektu.⁹¹

Odborný konzultant

Tento institut zavedl daňový řád pro posílení postavení daňového subjektu, je to tedy další osoba, která se může zúčastnit daňového řízení na straně daňového subjektu. Odborného konzultanta si může přizvat daňový subjekt nebo jeho zástupce k jednání. Tato osoba slouží pro možnou konzultaci odborných otázek, o nichž nemá daňový subjekt ani jeho zástupce potřebné znalosti. Svou odbornost přitom nemusí nikterak prokazovat, označení odborného konzultanta získá pouze na základě označení od daňového subjektu či zástupce.⁹²

3.3.3 Jednání daňového subjektu a formy jeho zastoupení

Procesní způsobilost

Procesní způsobilost je v daňovém řádu rozdělena na procesní způsobilost fyzických osob a právnických osob.

Fyzická osoba je způsobilá k jednání při správě daní v takovém rozsahu, v jakém je způsobilá k právnímu jednání. Jednání při správě daní může mít mnoho

⁹¹ BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-3-05]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

⁹² ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 76-77.

podob od ústního jednání přes písemná podání až po možnost činit různé právní úkony.

U právnické osoby vymezuje daňový řád v ustanovení § 24 odst. 2, že je za ní oprávněn jednat statutární orgán či pokud některá právnická osoba statutární orgán nemá, stanoví zvláštní právní úprava, kdo může jménem právnické osoby jednat. Právnická osoba je oprávněna pověřit konkrétního zaměstnance či jinou fyzickou osobu, aby za ní jednala a to v souladu a v rozsahu s pověřením, které jí udělí nebo které vyplývá z vnitřních předpisů podniku. Může tedy nastat situace, kdy bude vedle sebe působit několik jednajících osob např. jednající statutární orgán a pověřenec či prokurista. Aby se předešlo této nepřehledné situaci, je stanoveno, že za právnickou osobu by v té konkrétní věci vždy měla jednat pouze jedna pověřená osoba, výjimkou jsou situace, kdy k jednání je nutný společný úkon dvou či více osob.⁹³

Zástupce

V ustanovení § 25 odst. 1 DŘ je vymezeno, kým může být osoba zúčastněná na správě daní zastoupena, zákonným zástupcem nebo opatrovníkem, ustanoveným zástupcem, zmocněncem, společným zmocněncem nebo společným zástupcem. Jednotlivé formy jsou popsány v následujících ustanoveních.

Zákonné zastoupení

Nutnost zastoupení ze zákona je u stanovených případů vyplývajících ze zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“), a to u fyzických osob v případě, že osoba není způsobilá k právnímu jednání kvůli nedostatku věku, je zastoupena zákonným zástupcem nebo pokud je osoba omezena ve způsobilosti k právnímu jednání, potom je zastoupena opatrovníkem.

Dle ustanovení § 26 DŘ může správce daně z úřední moci ve specifikovaných případech ustanovit zástupce sám.

Správce daně ustanovení zástupce osobě, která nemá plnou procesní způsobilost k jednání při správě daní, pokud nemá zákonného zástupce nebo opatrovníka nebo nemohou-li jí zastupovat. Druhým případem ustanovení

⁹³ Poslanecká sněmovna, důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád z 19.11.2008.

zástupce správcem daně je právnické osobě, která nemá osobu způsobilou jednat jejím jménem, popřípadě je-li sporné, kdo je k tomu oprávněn.

Druhý případ je dle mého názoru nejčastějším případem, kdy bude správce daně přemýšlet o nutnosti ustanovit právnické osobě zástupce, zároveň absence statutárního orgánu může být dle ustanovení § 172 OZ navrženo soudu jako důvod dle odst. 1 písm. c) ke zrušení právnické osoby.

Další situace, kdy správce daně ustanovení zástupce je u osoby neznámého pobytu nebo sídla, osobě stížené přechodnou duševní poruchou, která jí brání při správě daní samostatně jednat; v těchto případech správce daně rozhoduje na základě odborného lékařského posudku, nebo osobě, které brání jiná překážka, aby při správě daní činila úkony, pokud si ne zvolila zmocněnce.

V odst. 4 a 5 dotčeného ustanovení je naopak upraveno, kdy ustanovené zastoupení končí. Ustanovené zastoupení zaniká, pokud ustanovený zástupce přestává být plně svéprávným či se stane nezpůsobilým k zastupování ztrátou profesního oprávnění. Ustanovené zastoupení zruší správce daně z vlastního podnětu nebo na návrh zastoupeného či ustanoveného zástupce. Děje se tak v následujících případech, pokud zástupce nedbá o ochranu práv zastoupeného, zjistí se, že zástupce má zájem na výsledku řízení, a proto existuje důvodná obava, že nebude řádně hájit zájmy zastoupeného nebo pominou-li důvody ustanovení nebo z jiných závažných důvodů.

Správce daně musí v případech vymezených v ustanovení § 26 odst. 1 DŘ ustanovit zástupce. Tím zástupcem nemůže určit kohokoliv, v odst. 2 je stanoveno, koho může správce daně ustanovit zástupcem.

Pokud se jedná pouze o fyzickou osobu, správce daně musí určit zástupcem osobu, která se o osobu zúčastněnou na správě daní stará a pečuje o ni. Druhou možností, která se týká i právnické osoby, je ustanovení „jiné vhodné osoby“. Zde se jedná o neurčitý právní pojem, který daňový řád dále nspecifikuje. Ke konkretizaci pojmu dojde až naplněním jeho obsahu správcem daně v konkrétním případě. Například se může jednat o blízkého příbuzného či v případě právnických osob o bývalého prokuristu. Správce daně musí při výběru dbát na to, aby zvolený zástupce dbal na zájmy osoby zúčastněné na správě daní, zejména s ohledem na skutečnost, že takovou osobou může být

zvolen i daňový poradce. Důležitým krokem před jejich ustanovením je vyžádání jejich souhlas s tímto krokem správce daně.⁹⁴

Smluvní zastoupení

Toto zastoupení je upraveno na základě udělení plné moci zmocněnci zmocnitelem. Zastoupit zmocněncem se mohou nechat osoby zúčastněné na správě daní, tedy daňový subjekt, třetí osoba a zákonný nebo ustanovený zástupce, a to s výjimkou, kdy mají při správě daní něco vykonat osobně.

Důležitým ustanovením je § 27 odst. 2 DR, který upravuje účinnost plné moci vůči správce daně, a to od okamžiku jejího uplatnění u správce daně. Rozhodným okamžikem tak není okamžik odevzdání zásilky do poštovní přepravy.

Zmocnitel může mít současně pouze jednoho zmocněnce, ale nutno dodat v rámci konkrétního jednání či úkonu nikoliv během celého daňového řízení, kdy zmocnitel může měnit své zmocněnce libovolně. Toto omezení slouží zejména k předejití nejasnostem, s kým má správce daně v dané věci jednat. Pokud je daňový subjekt zastoupen zmocněncem, ale na nějaký konkrétní postup, například daňovou kontrolu, raději zmocní daňového poradce jako specialistu, nemusí rušit první plnou moc, stačí provést pouze tzv. částečné omezení plné moci ve vztahu ke stávajícímu zástupci. Tento úkon tak spojuje dva úkony, a to omezení plné moci stávajícího zástupce v daném rozsahu a v totožném rozsahu udělení nové plné moci dalšímu zmocněnci. Druhým řešením vzniklé situace je substituční plná moc, kdy se stávající zmocněnec nechá zastoupit například při daňové kontrole jiným zmocněncem (substitutem), to znamená, že substitut nastupuje v rozsahu substituční plné moci na místo stávajícího zmocněnce. Daňový řád ovšem možnost být ustanoven substitutem omezuje pouze na advokáty a daňové poradce. Zároveň z předpisů o advokacii a o daňovém poradenství vyplývá, že advokát, pokud je zmocněncem se nemůže nechat zastoupit na základě substituční plné moci daňovým poradcem a naopak zmocněný daňový poradce se nemůže substitučně nechat zastoupit advokátem.⁹⁵

⁹⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 112-113.

⁹⁵ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 70-71.

Další výhodou, kterou daňový řád upravuje ohledně zastoupení daňovým poradcem či advokátem je, že v případě jejich zmocnění k podání daňového přiznání, je lhůta k jeho podání automaticky prodloužena o další tři měsíce.

Správce daně, pokud mu byla doručena bezvadná plná moc, je povinen jednat pouze se zmocněncem a neobracet se na daňový subjekt. Tato dikce zákona je omezena ustanovením § 25 odst. 2 DŘ, kdy v případech nutné osobní účasti daňového subjektu, musí správce daně jednat s daňovým subjektem nebo jej vyzvat k tomu, aby některé úkony konal sám či prostřednictvím svého zástupce. Zároveň, pokud správce daně takto jedná s daňovým subjektem či jej vyzval, musí o tomto bezodkladně vyrozumět zástupce.

Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, pokud nastane případ řešený ustanovením § 25 odst. 2 DŘ, doručují se zásilky příjemci i zástupci. Za okamžik doručení je tedy považován okamžik, kdy je zásilka doručena oběma.⁹⁶

Nutnost osobní účasti daňového subjektu, důležité užívat velmi omezeně, jelikož tím dochází k omezení práva garantovaného LZPS. Každý má dle čl. 37 odst. 2 LZPS právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení. Pokud bych toto omezení vztahovala na daňovou kontrolu, měl by jej správce daně užít pouze v případě, kdy by nevyužití této možnosti znamenalo zmaření daňové kontroly.

Okamžiky, kdy správce daně může požadovat osobní součinnost zastoupeného daňového subjektu, se zabýval mnohokrát i Nejvyšší správní soud, který mimo jiné uvedl, že lze po daňovém subjektu požadovat osobní součinnost zejména ve vztahu k informacím, které má správce daně právo si opatřit i bez souhlasu daňového subjektu. Například může správce daně požadovat součinnost daňového subjektu při otevření trezoru, je-li otevření trezoru možné pouze osobním jednáním daňového subjektu, ve kterém jsou uloženy listiny, které je správce daně oprávněn zajistit při daňové kontrole.⁹⁷

V souvislosti se smluvním zastoupením a plnými mocemi je velmi aktuální praktická otázka ohledně podoby a formy plné moci. Dle daňového řádu je akceptovatelná plná moc buď v písemné podobě, zasláná elektronicky nebo zapsána do protokolu u správce daně, pokud byla udělena ústně.

⁹⁶ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, sp. zn. 7 Afs 48/2010-65.

⁹⁷ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010.

Daňový řád neukládá nutnost zvláštní podoby plné moci, v ustanovení § 28 DŘ pak konkretizuje požadavky na obsah plné moci. Důležitý je požadavek na vymezení rozsahu plné moci, zda se jedná o generální plnou moc či nikoliv.

Z praxe mohu říci, že je mnohdy těžké z obsahu plné moci přesně posoudit, k jakým úkonům a řízením se daná plná moc vztahuje. Takže se zaměstnanec správce daně, kterému plná moc dorazí, často obrací s dotazem na oddělení daňového procesu, kdy plnou moc posoudí právníci. Pokud ani tam nenastane jistota v rozsahu zmocnění, vyzve správce daně dle ustanovení § 28 odst. 2 DŘ k úpravě plné moci.

Správné posouzení plné moci je pro správce daně naprosto stěžejní, aby věděl, s kým má v jakých případech jednat, komu doručovat a například s kým zahájit daňovou kontrolu. Jestliže by správce daně jednal neoprávněně s jinou osobou, mělo by to mimo jiné za následek, že nebyla zahájena daňová kontrola, pokud by se jednalo o problémový daňový subjekt, mohl navíc mezitím zničit důkazy apod. Dle mého názoru, zejména co se týká velmi starých vzorů, používá mnoho advokátů a daňových poradců nevyhovující plné moci, z nichž lze těžko posoudit, zda se jedná o generální plnou moc.

Společné zastupování

Ustanovení § 30 DŘ vymezuje situaci, kdy vznikne více daňovým subjektům společná daňová povinnost, musí si zvolit společného zmocněnce. V případě, že si společného zmocněnce nezvolí, ustanoví jim jej správce daně. Toto ustanovení probíhá obdobně jako v případě vymezeném v ustanovení § 26 DŘ, kdy správce daně ustanoví zástupce jednomu daňovému subjektu.

Je otázkou četnosti aplikace tohoto ustanovení v praxi. Osobně jsem se setkala pouze s jedním případem, a to v rámci dědictví a například nutnosti podat daňové přiznání za zůstavitele. V případě, že je více dědiců, musí si dle tohoto ustanovení zvolit společného zástupce, který bude za všechny dědice jednat.

3.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola je upravena v ustanoveních § 85-88 DŘ. Daňovou kontrolu lze definovat jako postup správce daně, kterým prověřuje tvrzení daňových subjektů či dalších skutečností, které mají vliv na stanovení daňové povinnosti daňových subjektů.

Jedním z nesložitějších úkonů prováděných v rámci správy daní z pohledu daňového subjektu je daňová kontrola. Lze ji považovat za složitý komplex úkonů, které obsahuje, a těmi jsou příprava, zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly.⁹⁸

Předmět daňové kontroly je definován daňovými povinnostmi, tvrzeními daňového subjektu či ostatními okolnostmi, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.⁹⁹

Dle ustanovení § 85 odst. 2 DŘ se provádí daňová kontrola u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější, například kancelář zastupujícího daňového poradce, pokud jsou tam všechny potřebné doklady. Místo, kde má být prováděna daňová kontrola navrhuje daňový subjekt, tato povinnost mu vyplývá z ustanovení § 86 odst. 3 písm. a) DŘ, tedy zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly.

Vhodnost vybraného místa pro daňovou kontrolu posuzuje správce daně s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly. Posuzovanými okolnostmi jsou zejména rozsah kontrolovaných písemností, předpokládaná časová náročnost daňové kontroly, dostupnost zvoleného místa pro pracovníky správce daně apod. Opačný postup nemá oporu v zákoně a navíc by jím mohlo dojít ke zmaření cíle a smyslu celé daňové kontroly.¹⁰⁰

Může nastat situace, kdy daňový subjekt vhodnými prostory nedisponuje, například je fyzickou osobou podnikající a své sídlo má ve svém domě. Nebo správce daně vyhodnotí místo, které navrhl daňový subjekt jako nevyhovující, bude daňová kontrola prováděna v prostorách správce daně.

Správce daně může, pokud daňový subjekt má místo vhodné pro provedení daňové kontroly, ale nechce jej poskytnout, daňový subjekt sankcionovat. Ví-li správce daně, že daňový subjekt disponuje vhodnými prostory, ale neposkytne je, vyzve jej ke splnění povinnosti vyplývající z ustanovení § 83 odst. 3 písm. a) DŘ. V případě, že daňový subjekt tuto povinnost nesplní, na výzvu správce daně nereaguje, může mu být uložena pokuta dle ustanovení § 247 odst. 2 DŘ za to, že závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím,

⁹⁸ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-7-25]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

⁹⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo: de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-503-6.

¹⁰⁰ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, sp.zn. 1 AfS 11/2004-190.

že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti.

Důležitou povinností správce daně je vymezit rozsah daňové kontroly, tedy jaké skutečnosti budou v rámci daného předmětu kontrolovány. Správce daně může určit, že bude kontrolován celý rozsah nebo například pouze skutečnosti, které se vztahují k jednomu obchodnímu případu či k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu. Rozsah daňové kontroly stejně tak jako její případné zúžení nebo rozšíření, je pouze na úvaze správce daně. Správce daně může rozsah daňové kontroly zúžit, což se v praxi téměř nevyužívá nebo rozšířit postupem pro její zahájení.¹⁰¹

Pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu pro jednu daň a jedno zdaňovací období a následně se rozhodne, že je potřeba vést daňovou kontrolu u totožného subjektu, buď na stejnou daň za jiné zdaňovací období, nebo na jinou daň, nemusí zahajovat novou daňovou kontrolu, ale pouze rozšíří probíhající daňovou kontrolu.¹⁰²

3.4.1 Zahájení daňové kontroly

Zahájení daňové kontroly

Možnosti zahájení daňové kontroly uceleně shrnul ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud. Je důležité brát v potaz, že daňová kontrola není řízením, ale procesním postupem, tedy souborem jednotlivých úkonů, které správci daně slouží k prověření tvrzení daňového subjektu a jiných skutečností majících vliv na správné stanovení jeho daňové povinnosti. Daňová kontrola je postupem probíhajícím v daňovém řízení, zpravidla v rovině nalézací, zejména ve vyměřovacím řízení. Provádí se až po skončení zdaňovacího období a po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Daňová kontrola je zahajována z moci úřední, nelze ji zahájit na návrh fyzické nebo právnické osoby. Jestliže by správce daně obdržel žádost od fyzické nebo právnické osoby, aby někde provedl daňovou kontrolu, je nutné toto podání hodnotit jako pouhý

¹⁰¹ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 7, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

¹⁰² Tamtéž.

podnět nebo sdělení. Je tak pouze na úvaze správce daně, které subjekty podrobí daňové kontrole.¹⁰³

Před zahájením daňové kontroly nemá správce daně povinnost oznámit daňovému subjektu, že u něj hodlá zahájit daňovou kontrolu. V souladu se základními zásadami daňového řádu, zejména se zásadou součinnosti podle ustanovení § 6 odst. 2 DŘ, se jeví jako vhodné, aby správce daně alespoň neformálně daňový subjekt kontaktoval. Daňový řád preferuje v situacích, kdy je to možné, neformální kontakt před tím formálním. Správce daně tedy může použít i telefonní hovor, o kterém je nutné sepsat úřední záznam. Úmysl zahájení daňové kontroly může správce daně samozřejmě sdělit daňovému subjektu i písemně.

Tento postup správce daně je v souladu se zásadou vstřícnosti dle ustanovení § 6 odst. 4 DŘ, daňový subjekt se tak na daňovou kontrolu může připravit, shromáždit možné potřebné listiny apod., což může podpořit i zásadu rychlosti a hospodárnosti provedení samotné daňové kontroly.

Okamžikem zahájení daňové kontroly je dle ustanovení § 87 odst. 1 DŘ první úkon správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při němž začne správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Důležitým faktem, co z této zákonné definice vyplývá, a co je častým problémem je to, že daňová kontrola musí být zahájena fakticky, nestačí pouze formální oznámení správce daně, že zahajuje daňovou kontrolu a fakticky začne konat až za nějaký čas. Potom by daňová kontrola byla zahájena až prvním faktickým úkonem správce daně ve věci.

Z obsahu ustanovení § 88 odst. 1 písm. a) DŘ vyplývá, že daňová kontrola musí být zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly, který musí být podepsaný úřední osobou správce daně a daňovým subjektem. Podmínka podpisu daňového subjektu vylučuje možnost sepsat o zahájení daňové kontroly pouze úřední záznam, který je podepisován pouze jednou stranou. Obsahem tohoto protokolu musí být vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly.

Spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly nebo bezprostředně poté, musí správce daně začít prověřovat konkrétní daňově relevantní skutečnosti či tvrzení daňového subjektu.¹⁰⁴

¹⁰³ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, sp. zn. 5 Ans 9/2011-94.

V souhrnu je nutné pro zahájení daňové kontroly splnit kumulativně tři podmínky. Většinou se nevede splnit všechny podmínky najednou, k zahájení daňové kontroly tak dojde časově až po splnění poslední z podmínek. První podmínkou je, že správce daně učiní úkon vůči daňovému subjektu, aby byl o daňové kontrole spraven. Druhou podmínkou je, aby obsahem toho úkonu bylo vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Poslední podmínkou je požadavek na správce daně, aby započal fakticky zjišťovat daňovou povinnost či prověřovat tvrzení daňového subjektu.¹⁰⁵

V praxi může nastat situace, že si správce daně dojedná s daňovým subjektem termín, kdy má být zahájena daňová kontrola a daňový subjekt se na ni má dostavit s požadovanými písemnostmi (např. účetní doklady). Daňový subjekt se snaží bránit zahájení daňové kontroly a žádné doklady ve stanoveném termínu nepředloží. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, sp. zn.: 8 Aps 2/2010-101 vyplývá, že striktní výklad o faktickém zahájení daňové kontroly až tím, kdy správce daně začne fakticky prověřovat doklady určené ke kontrole, je nepřípustný. Zároveň nelze dodržení lhůty vázat na skutečnost, kdy správce daně poskytne daňovému subjektu lhůtu pro shromáždění potřebných písemností. Kdyby docházelo ke striktnímu výkladu, mělo by to za následek i stanovování nepřiměřeně krátkých lhůt ze strany správce daně, aby mohla být daňová kontrola co nejrychleji zahájena. Proto je možné za faktické zahájení daňové kontroly považovat i pouhé dojednání předložení dokladů, a to bez ohledu na to, zda daňový subjekt v daném termínu toto splní či nikoliv.

Postup v případě neumožnění zahájit daňovou kontrolu

Daňový subjekt je dle ustanovení § 86 odst. 1 DŘ povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly. Pokud toto daňový subjekt neumožní, může jej správce daně vyzvat výzvou, jejíž náležitosti upravuje ustanovení § 87 odst. 3 DŘ. Tuto výzvu může správce daně použít v případě, že se alespoň jednou marně pokusil o zahájení daňové kontroly.

Výzva k zahájení daňové kontroly podle ustanovení § 87 odst. 3 DŘ je rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 101 DŘ a musí obsahovat tři základní

¹⁰⁴ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 4, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

¹⁰⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 309-310.

náležitosti. První náležitostí je sdělení místa zahájení daňové kontroly. Místo zahájení se může a nemusí odlišovat od místa provádění daňové kontroly. Zpravidla místem zahájení bude sídlo správce daně.

Druhou nezbytnou náležitostí výzvy je vymezení předmětu daňové kontroly.

Třetím bodem výzvy musí být stanovení lhůty, ve které je daňový subjekt povinen stanovit datum a čas pro něj vhodný k zahájení daňové kontroly. Určení času musí být v rámci úředních hodin správce daně. Tuto lhůtu nelze prodloužit, o této skutečnosti by měl být daňový subjekt poučen. Vymezení meze při stanovení data daňovým subjektem je upraveno v ustanovení § 87 odst. 4 DŘ. Den, který je daňový subjekt povinen dle odst. 3 písm. c) sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

Toto ustanovení má zejména předcházet tomu, že by daňový subjekt navrhl datum zahájení daňové kontroly například v ten den, kdy by své vyjádření zaslal správci daně a prodlužoval by tím zahájení daňové kontroly.

Součástí výzvy musí být také poučení. Daňový subjekt musí být ve výzvě poučen o několika skutečnostech. Lhůtu stanovenou v ustanovení § 87 odst. 3 písm. c) DŘ nelze prodloužit. Pokud daňový subjekt nevyhoví dle ustanovení § 87 odst. 5 DŘ této výzvě ve stanovené lhůtě, aniž by správci daně sdělil závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li v určeném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat za podmínek uvedených v ustanovení § 98 odst. 4 DŘ. Dalším stěžejním bodem v rámci poučení je ten, že k dani, která je předmětem této výzvy, není přípustné podat dodatečné daňové přiznání dle ustanovení § 141 odst. 6 DŘ. Obsahem dalšího poučení, že marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky dle ustanovení § 148 odst. 3 DŘ, a je odstraněna překážka pro možnost podání dodatečného daňového přiznání, která měla být předmětem kontroly. Posledním bodem poučení by měla být informace, že proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 9, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

Za situace, kdy se správci daně nepodaří zahájit daňovou kontrolu ani po zaslané výzvě dle ustanovení § 87 odst. 2 DŘ a daňový subjekt nepodá ani dodatečné daňové přiznání, může správce daně stanovit daň dokazováním. Pokud si tedy byl schopen opatřit konkrétní důkazy, které si opatřuje bez součinnosti s daňovým subjektem. Jestliže správce daně nemá dostatek důkazů a nelze tak stanovit daň dokazováním, může přejít ke stanovení daně podle pomůcek.¹⁰⁷

S ohledem na výše uvedené je nutné říci, že aby bylo možno zahájit daňovou kontrolu, musí být mimo jiné beze zbytku naplněna zásada součinnosti. Bez spolupráce s daňovým subjektem nelze zahájit daňovou kontrolu. Této skutečnosti někdy daňové subjekty využívají a tím oddalují zahájení daňové kontroly.

Setkala jsem se případem, kdy daňový subjekt oznámil, kdy se dostaví k zahájení daňové kontroly, ale na zahájení nakonec opakovaně posílal externí účetní, která neměla plnou moc pro součinnost na zahájení daňové kontroly. Když zaměstnanci správce daně odmítli zahájit daňovou kontrolu s touto nekompetentní osobou, podávali zástupci právnické osoby stížnosti na postup správce daně dle ustanovení § 261 DŘ či námitku podjatosti úřední osoby. Takto se zahájení daňové kontroly oddalovalo několik let.

Řekla bych, že ač judikatura je k faktickému zahájení daňové kontroly celkem benevolentní, zaměstnanci správce daně jsou mnohdy o vývoji judikatury málo proškolení a o možnostech, že mohou snáze i s problematickými daňovými subjekty daňovou kontrolu zahájit, bohužel neví.

Dle mého názoru velkým problémem v otázce faktického zahájení a nezahájení daňové kontroly, jsou daňoví poradci, kdy někteří z nich se specializují na oddalování zahájení daňové kontroly. Samozřejmě, že si je povětšinou najímají daňové subjekty, které mají co skrývat a potřebují daňovou kontrolu co nejvíce oddálit. Tito daňoví poradci mohou svými stížnostmi a námitkami v řízení nejen oddalovat zahájení daňové kontroly v konkrétním případě, ale zcela paralyzovat zaměstnance správce daně, který se musí každou jednotlivou stížností zabývat, posoudit jí a odůvodnit to, zda je důvodná

¹⁰⁷ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 10, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

či nedůvodná. Tito poradci mívají klientelu po celé republice, takže mohou negativně působit na více územních pracovištích a zaměstnávat navíc takřka celou finanční správu.

Překážky zahájení daňové kontroly

V této podkapitole se budu zabývat případy, kdy k zahájení daňové kontroly nemůže dojít. Daňový řád vymezení těchto případů neobsahuje, k jejich odvození dochází zejména z účelu a povahy daňové kontroly, která souvisí s nějakou daňovou povinností odpovídající právu stanovit daň. Lze to shrnout tam, kde toto právo není, nelze provádět ani daňovou kontrolu. Z uvedeného vyplývá, že překážkou zahájení daňové kontroly je uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Dle ustanovení § 148 odst. 1 DŘ nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Zákon předurčuje, že po této lhůtě nelze daň stanovit, jedná se o prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Uplynutím prekluzivní lhůty končí daňové řízení ve vztahu ke konkrétní dani a zdaňovacímu období. Nastává tak absolutní překážka pro možnost zahájení daňové kontroly.¹⁰⁸

Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že k prekluzi přihlíží soud i z úřední povinnosti. Ze základů teorie práva vyplývá, že „prekluze“ je stav, kdy nějaké právo zaniklo v důsledku uplynutí času. Pokud by dlužník plnil po uplynutí prekluzivní lhůty a věřitel by plnění přijal, bezdůvodně by se obohatil a dlužník by se mohl domáhat jeho navrácení. Dle Ústavního soudu je prekluze lhůty velmi zásadní otázkou, a proto by se jí měly nejen správní orgány, ale i soudy ve správním soudnictví zabývat z úřední povinnosti. Zejména v oblasti správy daní by pominutí prekluze mohlo vést až k následnému soudnímu řízení o vydání bezdůvodného obohacení či případně k řízení o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.¹⁰⁹

Druhým důvodem bránícím zahájení daňové kontroly je opakovaná daňová kontrola, tedy další kontrola v pořadí stejného subjektu, stejné daně a stejného zdaňovacího období. Zatímco ZSDP opakovanou daňovou kontrolu výslovně nezakazoval a výklad musel být tvořen zejména judikaturou, daňový řád nově zákaz opakované daňové kontroly obsahuje.

¹⁰⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 81.

¹⁰⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07.

Ustanovení § 85 odst. 5 DŘ upravuje možnosti, za kterých lze opakovat daňovou kontrolu, jež se týká skutečností, které již byly kontrolovány. První možnosti pro opakování daňové kontroly jsou správcem daně zjištěné nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a zároveň zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu. V tomto případě lze opakovat daňovou kontrolu pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům.

Druhou možností pro opakování daňové kontroly dle tohoto ustanovení je situace, kdy daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení. Také v tomto případě lze opakovat daňovou kontrolu pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

Účinky zahájené daňové kontroly

Zásadním právním účinkem zahájení daňové kontroly je, že dochází k přerušení lhůty pro stanovení daně, která je tříletá. Ode dne zahájení daňové kontroly začíná běžet nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Na běh nové lhůty nemají vliv už žádné další dílčí úkony, které správce daně provede v rámci probíhající daňové kontroly.¹¹⁰

Dalším účinkem zahájení daňové kontroly je nemožnost podat dodatečné daňové přiznání dle ustanovení § 141 DŘ. Daňový řád upravuje v tomto ustanovení podmínky, za kterých je možné podat dodatečné daňové přiznání. V odst. 6 pak přímo uvádí, že dodatečné daňové přiznání není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly nebo pokud byla daňovému subjektu zaslána výzva dle ustanovení § 87 odst. 2 DŘ, aby umožnil zahájení daňové kontroly. Tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Nová lhůta započne běžet od ukončení daňové kontroly, pokud na základě jejího výsledku nedošlo ke změně daně nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, pokud byl na základě daňové kontroly vydán.

3.4.2 Práva a povinnosti daňového subjektu

Práva a povinnosti jsou zakotvena v ustanovení § 86 DŘ, zde daňový řád probírá širokou škálu povinností daňového subjektu. Aby to nebylo tak

¹¹⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 99.

jednostranné, právům a povinnostem daňového subjektu odpovídají práva a povinnosti správce daně.

Domnívám se, že nejdůležitější zásadou v rámci daňové kontroly i v případě vůbec jejího zahájení, je zásada součinnosti. Jak jsem již uváděla výše, aby mohla být daňová kontrola konečně započata, je nutná součinnost daňového subjektu. Ani v průběhu daňové kontroly tomu není jinak. Všechny povinnosti daňového subjektu z ustanovení § 86 DŘ vyplývají právě z této zásady. Aby mohla být daňová kontrola provedena a naplněny další zásady daňového řádu jako je hospodárnost, efektivita apod., je nutná oboustranná spolupráce.

Práva daňového subjektu

„Daňový subjekt není daňovým řádem zatěžován jen stanovenými povinnostmi, ale současně mu DŘ přiznává nemalá práva, která by neměla být ze strany daňového subjektu v žádném případě opomíjena nebo dokonce podceňována, neboť na jejich uplatňování závisí v mnoha případech i celkový výsledek daňové kontroly. Práva daňového subjektu při provádění daňové kontroly jsou vymezena v ustanovení § 86 odst. 2 DŘ (...).“¹¹¹

Daňový subjekt má právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost. Toto právo je nově rozšířeno, jelikož dle daňového řádu může daňový subjekt jednat prostřednictvím jím určených osob, nemusí být v zaměstnaneckém poměru (například externí účetní). Daňový subjekt má právo být tomuto jednání přítomen. Aby mohl daňový subjekt své právo uplatnit, má správce daně povinnost jej o případném jednání spravit.¹¹²

Dalším z práv daňového subjektu, dle ustanovení § 86 odst. 2 písm. b) DŘ, je právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků (např. provedení výslechu svědka), které on sám nemá k dispozici. Tímto právem se budu zabírat obšírněji v části dokazování v průběhu daňové kontroly. Toto téma rovněž úzce souvisí se zásadou volného hodnocení důkazů správcem daně. Z té vyplývá, že ač daňový subjekt má právo předkládat důkazní prostředky či navrhopat provedení těch, které nemá k dispozici, o provedení jednotlivých důkazů a jejich váze rozhoduje

¹¹¹ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-7-28]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹¹² KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu*. 1. Praha: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9, s. 259.

pouze správce daně. Na něm je zhodnotit, zda je ten který důkazní prostředek potřebný provést apod. Musí ovšem své rozhodnutí zdůvodnit.

Třetím ze zákonem výslovně uvedených práv daňového subjektu je oprávnění vyvracet pochybnosti správce daně. Aby mohl daňový subjekt tohoto práva využít, je zde nutná součinnost ze strany správce daně, který by měl daňový subjekt seznamovat s průběžnými výsledky řízení. Negativní praxí snad již doby minulé je, že správce daně si převzal účetní doklady a po čase, kdy tyto doklady zkoumal za zavřenými dveřmi, přišel za daňovým subjektem s finálním nálezem a s vidinou přistoupení k projednání zprávy o daňové kontrole. I na tomto právu je vidět, že daňový řád se snaží daňovou kontrolu co nejvíce otevřít v rámci spolupráci mezi daňovým subjektem a správcem daně.¹¹³

Daňový subjekt má i další práva v souvislosti s daňovou kontrolou. Daňový subjekt má právo například být seznámen s důvody pro opakování daňové kontroly, vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho případné doplnění. Daňový subjekt má i další práva, která se však nevztahují výhradně k daňové kontrole, ale ke správě daní obecně, a to zejména právo podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně, být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností či právo být přítomen výslechu znalce a klást mu otázky týkající se podávaného znaleckého posudku.¹¹⁴

Povinnosti daňového subjektu

Daňový subjekt má mimo práv také povinností, které vyplývají jak z ustanovení daňového řádu, tak ze základních zásad a principů.

Nejdůležitější povinnost daňového subjektu v rámci daňové kontroly je ustanovení § 86 odst. 1 DŘ, které uvádí, že daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly. Toto ustanovení vychází ze zásady součinnosti, která, jak jsem uvedla již v předchozí podkapitole, je dle mého názoru jednou z nejdůležitějších zásad daňového řízení a daňové kontroly.

Další povinnosti daňového subjektu jsou uvedeny v ustanovení § 86 odst. 3 DŘ, který rovněž odkazuje na ustanovení § 82 DŘ, kde jsou upraveny povinnosti daňového subjektu při provádění místního šetření správcem daně.

¹¹³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 304.

¹¹⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 107.

I tyto povinnosti se v určitých situacích vztahují na daňový subjekt v rámci daňové kontroly, je to například povinnost umožnit správci daně pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, umožnit správci daně přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, umožnit správci daně přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní apod.

Jednou z prvních povinností kontrolovaného daňového subjektu je zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly. Nezajištění vhodného místa nelze sankcionovat pořádkovou pokutou, jelikož daňový subjekt vhodným prostorem disponovat nemusí. Další povinnosti daňového subjektu dle ustanovení § 86 odst. 3 písm. b) až e) DŘ a povinnost zajistit vhodné podmínky již sankcionovatelné pořádkovou pokutou jsou.¹¹⁵

Další povinností vycházející z ustanovení § 86 odst. 3 DŘ je povinnost pro podnikající fyzické osoby a právnické osoby poskytnout správci daně nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací.

Na předchozí povinnost navazuje i nutnost umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobu, která vykonává její činnost. Mělo by se jednat například o vysvětlení, nikoliv o výslech svědka, zde by musely být splněné i další náležitosti.

Jednou z dalších povinností dle tohoto ustanovení je povinnost předložit důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu. V nalézacím řízení nese daňový subjekt důkazní břemeno. Více k této povinnosti a zároveň právu daňového subjektu bude popsáno v následující podkapitole s názvem Průběh daňové kontroly.

Poslední z vyjmenovaných povinností ustanovení § 86 odst. 3 DŘ je povinnost daňového subjektu nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o nichž ví, kde se nacházejí. Toto ustanovení bylo původně obsahem i ZSDP, s tou odlišností, že ZSDP obsahovalo místo spojení „důkazní prostředky“, pojem „doklady“. Mohlo by to vypadat pouze jako formální změna, ale opak je pravdou. Tato změna má závažné důsledky, pojem doklady byl

¹¹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 305.

obecným pojmem, nemusel mít přímý vztah k daňové povinnosti, naopak pojem důkazní prostředky, vyjadřuje důkazní prostředky přímo se vztahující k daňové povinnosti a schopné důležitým způsobem ovlivnit celé dokazování stejně tak jako výslednou daňovou povinnost. Tato povinnost daňového subjektu může kolidovat s obecnou zásadou, uplatňovanou zejména v trestním právu, „*nemo textur se ipsum accusare*“, lze přeložit jako „nikdo nemůže být nucen usvědčovat sám sebe“. Důvodem, proč se tato zásada promítne i do daňového řízení je ta, že tato povinnost je sankcionovatelná pořádkovou pokutou, což by samozřejmě neměla.¹¹⁶

3.5 Průběh daňové kontroly

Průběh daňové kontroly není zákonem upraven. Vzhledem k rozmanitosti situací u různých subjektů a zejména jejich vynalézavosti obrany apod., si nelze ani jednotnou úpravu průběhu daňové kontroly představit. Zákon tedy upravuje její zahájení, její zásady a principy, její ukončení a práva a povinnosti daňového subjektu. Dá se tedy říci, že vcelku obsáhle daňový řád upravuje mantinely daňové kontroly, vzájemné chování a postavení správce daně a daňového subjektu. Průběh daňové kontroly tak ve velké míře závisí na spolupráci právě správce daně a daňového subjektu.

Dá se říci, že průběh daňové kontroly se dá rozdělit do čtyř fází: seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a fáze dokazování.

Fáze seznamovací

V této fázi je zapotřebí, aby správce daně získal od daňového subjektu všechny informace potřebné proto, aby se mohl v poměrech daňového subjektu dobře orientovat a rozhodnout o tom, co a jak bude konkrétně v rámci daňové kontroly prověřovat. Správce daně nyní zjišťuje zejména velikost daňového subjektu, vlastnickou strukturu, druh ekonomické činnosti a metody vedení účetnictví. Daňovému subjektu vyplývá z ustanovení § 86 odst. 3 písm. b) DŘ povinnost poskytovat správci daně vymezené nezbytné informace. Je tedy zákonem dán rozsah informací, který je daňový subjekt povinen poskytnout a správce daně tak nesmí vyžadovat informace nad uvedený rámec.¹¹⁷

¹¹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 306-307.

¹¹⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 108-109.

Zde je opět důležitá součinnost daňového subjektu, pokud bude dobře spolupracovat a vše poskytne rychle a v pořádku, může daňová kontrola postupovat rychleji. Zároveň v této fázi si může správce daně naplánovat, jak složitá vlastně ta daňová kontrola bude, jaké časové období asi bude nutno využít, kolik zaměstnanců správce daně se na této kontrole bude muset podílet.

Tyto úvahy správce daně by však neměly dle mého názoru být sdělovány daňovému subjektu. Mohlo by totiž dojít k neočekávaným komplikacím, daňový subjekt by se zpočátku jevil jako spolupracující a v průběhu daňové kontroly by obrátil a snažil se daňovou kontrolu zdržovat apod. Dovedu si představit mnoho takových situací, proto bych to v žádném případě nedoporučovala.

Fáze shromažďovací

V této fázi má správce daně za úkol shromáždit všechny potřebné dokumenty a důkazy, ze kterých bude moci učinit závěry ohledně kontrolovaných skutečností. Daňový řád nestanovuje přesný postup průběhu řízení, částečně jej lze dovodit z ostatních ustanovení daňového řádu, zejména z ustanovení o právech a povinnost daňového subjektu, konkrétně již zmiňované ustanovení § 86 odst. 3 písm. b) DŘ, které mimo jiné uvádí, že daňový subjekt má povinnost poskytnout nezbytné informace o uložení účetních záznamů a jiných informací na to přímo navazuje ustanovení o místním šetření.

Dle ustanovení § 81 odst. 2 a 3 DŘ si správce daně může provést či vyžádat výpis nebo kopii z účetních záznamů nebo jiných informací, a to i na technických nosičích. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny. V tomto případě se to bude týkat zejména speciálních společností, které se zabývají ukládáním účetních dat jiných subjektů. Bude to pravděpodobně u velkých společností, které k tomu využívají právě specializované pracoviště a úložny. Menší podniky nebudou mít mnohdy finance na pořízení speciálních programů, ke kterým by správce daně neměl přístup. Pokud k tomuto případu dojde, je určitě potřeba, aby se se zaměstnancem správce daně dostavil na místní šetření i další zaměstnanec správce daně, který je IT specialistou, aby došlo případně k odbornému přenosu těchto dat či zařízení a nedošlo tak k jejich poškození.

Důležitým pojmem, který je nutné definovat, je „účetní záznam“. Tento pojem vysvětluje ustanovení § 4 odst. 10 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který uvádí, že účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky (v tomto případě daňový subjekt) povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy.

Odst. 11 totožného zákona uvádí příkladný výčet, co je považováno za účetní záznam: účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva. Z těchto dokumentů tedy může správce daně žádat výpis nebo kopii.

Fáze vyhodnocovací

Za tuto fázi lze označit úkony správce daně, kterými podrobuje analýze všechny shromážděné účetní záznamy a další informace a zjišťuje, zda uvedené transakce proběhly v souladu s platnými právními předpisy. Tuto fázi daňové kontroly vyhodnocuje zaměstnanec správce daně sám, kdy se řídí svými znalostmi a individuálními zkušenostmi, jelikož neexistuje žádný zákon či jiný právní předpis, který by samotný průběh daňové kontroly podrobněji upravoval. Jednotná není ani finanční správa, která nedisponuje žádnou vnitřní směrnicí pro své zaměstnance ohledně jednotného postupu.¹¹⁸

Jelikož úpravu postupu, který by naváděl zaměstnance správce daně, jak správně naložit a vyhodnotit shromážděné materiály v podobě účetních záznamů a dalších informací neexistuje, je zde důležitá schopnost daného zaměstnance a jeho znalosti, a to nejen daňových zákonů, ale také musí disponovat znalostmi o účetnictví. Ideálně by prý takový zaměstnanec měl mít „... *hlubší právní a ekonomické znalosti a někdy jsou považovány i znalosti finanční a matematické.*“¹¹⁹ Tyto požadavky jsou pochopitelné, nedokážu si však v praxi představit, že se takto kvalifikovaných zaměstnanců sežene mnoho. Výběrová řízení, která jsou na tyto pozice vypisována, bývají hodnoceny zpravidla 9. platovou třídou, s požadavkem absolventa střední školy. Proto nepředpokládám, že by se o tuto pozici ucházeli lidé, kteří mají potřebné znalosti či dokonce vzdělání. Domnívám se, že většina schopností daného

¹¹⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 115-116.

¹¹⁹ Tamtéž, s. 116.

zaměstnanec stojí na jeho vlastní praxi a úsudku, který si svou praxí vytvoří. Řešením dané situace je buď podmínkou pro tyto pozice vysokoškolské vzdělání, tedy i posun v platové třídě na 11. Je otázkou, kolik kvalifikovaných pravděpodobně ekonomů by o tuto pozici jevil zájem, problém by byl zejména na malých úřadech, kdy většinou vysokoškolsky vzdělaní lidé odcházejí za prací do větších měst. Druhou variantou řešení tohoto problému by byla novelizace daňového řádu tak, že by byl nastíněn průběh daňové kontroly a zejména to, jak se bránit obstruujícím daňovým subjektům. Když vezmu problémové daňové subjekty, které se snaží zdržovat daňovou kontrolu a k tomu méně zkušeného pracovníka správce daně, je to opravdu začarovaný kruh. Připočtu-li k tomu ještě nadměru byrokracie, která není problémem pouze finanční správy, stane se z daňové kontroly pro zaměstnance správce daně noční můra. Daňový subjekt je spokojený a zdržuje v klidu dál, zaměstnanci (většinou opravdu na těch malých úřadech, kde nemají ani právníka) nevědí, jak se těmto obstrukcím daňového subjektu bránit a kam až jejich kompetence spadají. Domnívám se, že zejména této problematice by se zákonodárce měl věnovat při příští novelizaci daňového řádu.

Fáze dokazování

Lze konstatovat, že dokazování je vedle vlastního rozhodování nejdůležitější činností správce daně, protože jenom tak může dle ustanovení § 1 odst. 2 DŘ naplnit cíl správy daní, tedy správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu.

Smyslem dokazování v daňovém řízení je dle názoru Nejvyššího správního soudu „... zjištění skutkového stavu, tj. zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a případně stanovení daně ve správné výši.“¹²⁰

Dokazování v rámci daňové kontroly není upraveno samostatně, platí tedy pro celé daňové řízení a je upraveno v ustanovení § 92 a následující DŘ.

První odstavce § 92 DŘ říká, kdo dokazování provádí. Dokazování provádí příslušný správce daně či dožádaný správce daně. Dožádání je upraveno v ustanovení § 17 DŘ, kdy místně příslušný správce daně, který je příslušný k dokazování, v případě této práce tedy k dokazování v průběhu daňové kontroly,

¹²⁰ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, sp. zn. 1 Afs 100/2008-137.

může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně, aby provedl některý důkaz. Tento institut je jeví jako velmi praktický, když potřebuje správce daně provést nějaký důkaz, ale je to příliš daleko a blíže je jiný věcně příslušný správce daně, který požadovaný úkon může vykonat. Nevýhodu spatřuji zejména v tom, že v některém případě nebude moci být požadovaný důkazní prostředek použit. Například v případě, kdy existuje velmi problematický daňový subjekt a je dožádáno provedení nějakého důkazního prostředku jiného věcně příslušného správce daně z malého, třeba pohraničního úřadu, kde se s takovými případy nesečkáávají moc často nebo vůbec. V praxi se mi stalo, že jsme dožádali provedení místního šetření, a když přišel od dožádaného věcně příslušného správce daně protokol o místním šetření, obsahoval z velké části pouze otázky správce daně a odpovědi zaměstnance kontrolovaného daňového subjektu. Na první pohled to tedy nevypadalo jako místní šetření, ale jako výslech svědka, nebylo proto divu, že kontrolovaný daňový subjekt podal stížnost na to, že nebyl o výsledku svědka upozorněn dopředu, aby se jej mohl zúčastnit.

Proces dokazování lze rozdělit do několika fází: označení důkazních prostředků, jejich vyhledávání či případné zjišťování až po provádění důkazů a nakonec jejich zhodnocení. Dle ustanovení § 78 dost. 1 DŘ lze vyhledávat důkazní prostředky i před vlastním zahájením řízení.¹²¹

Povinností správce daně je dbát na to, aby byly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně a není v tomto ohledu vázán pouze návrhy daňového subjektu. Pokud by však mělo být dokazování ovládáno pouze zásadou vyhledávací, nedošlo by k zásahu do práv daňového subjektu, jelikož by nebyla jeho činnost potřeba. Tím by došlo k maximálnímu naplnění cíle správy daní, ale zároveň by takový postup pravděpodobně ochromil daňovou správu a státu by narostly náklady na řízení. Na druhou stranu, pokud by dokazování bylo řízení pouze zásadou projednací, byla by veškerá odpovědnost na daňovém subjektu. Ten by tak musel učinit vše, aby prokázal skutkový stav, tím by došlo k obrovskému zásahu do práv daňového subjektu a náklady by nesl daňový subjekt. Z uvedeného je tak zřejmé, že aby došlo k naplnění cíle správy daní, ale zároveň nedošlo k velkému zásahu do práv daňového subjektu, je nutné

¹²¹ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 18, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

zvolit postup, kde budou uplatněny jak prvky zásady vyhledávací, zejména v prvotní fázi řízení, tak zásady projednací.¹²²

Na to, aby mohl být naplněn cíl správy daní správcem daně, je nutná spolupráce daňového subjektu. Daňový řád upravuje v ustanovení § 92 odst. 3 a 4 povinnost daňovému subjektu prokazovat skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení či jiných podáních. Zároveň vyžaduje-li to průběh dokazování v rámci daňové kontroly, může být daňový subjekt vyzván správcem daně, aby prokázal potřebné skutečnosti pro správné stanovení daně, pokud takové informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Výzva k prokázání skutečností musí být vždy jasná a srozumitelná, zároveň z ní musí vyplývat, co správce daně požaduje po daňovém subjektu, aby prokázal. Správce daně by do výzvy naopak neměl uvádět doporučení, který důkazní prostředek by mohl daňový subjekt k prokázání zvolit. Volba důkazních prostředků by měla být pouze na daňovém subjektu.¹²³

Správce daně by tak neměl například použít formulaci „k prokázání koupě nové čistící linky za účelem podnikání předložte fakturu a výpis z účtu“, jelikož zde jsou daňovému subjektu přímo řečeny konkrétní důkazní prostředky, které má předložit. Správce daně by tak svůj požadavek ve výzvě k prokázání skutečností měl formulovat mnohem obecněji jako „prokažte, že jste pro podnikání koupili novou čistící linku“. V druhém případě již správce daně nechává volný prostor tomu, jakým způsobem daňový subjekt požadované prokáže či zda navrhne provedení důkazních prostředků k prokázání.

Daňový subjekt tak v podstatě nese důkazní břemeno, jelikož má povinnost přiznat daň v rámci daňového tvrzení, tedy „břemeno tvrzení“ a zároveň má povinnost své tvrzení prokázat, nese tak i „břemeno důkazní“. Daňový subjekt má důkazní břemeno o poznání větší než správce daně, což je pochopitelné, protože daňový subjekt je ten, kdo zná údaje, které uvedl ve svém tvrzení nejlépe, jako i všechny další okolnosti.¹²⁴

Nejvyšší správní soud zcela jasně vymezil v několika svých rozhodnutích mantinely důkazního břemene daňového subjektu. Uvedl tak, že důkazní břemeno

¹²² LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 339-340.

¹²³ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, sp. zn. 1 Afs 63/2009.

¹²⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 190.

stíhá daňový subjekt pouze u těch skutečností, které v daňovém tvrzení uvedl nebo k jejichž uvedení byl vyzván správcem daně.¹²⁵

Ústavní soud ve své judikatuře uvedl, že nedojde k narušení práva na spravedlivý proces daňového subjektu, pokud správce daně nevyhoví návrhu na provedení důkazních prostředků. Nelze chápat toto právo jako nárok účastníka řízení, aby byly provedeny všechny jím navržené důkazní prostředky, ale jako povinnost správce daně se s těmito návrhy vypořádat. Správce daně tak musí vysvětlit daňovému subjektu, proč nebyl jím navrhovaný důkazní prostředek proveden, například z důvodu nadbytečnosti. Tímto postupem pak správce daně naplní zásadu volného hodnocení důkazů.¹²⁶

Pokud daňový subjekt nepředloží důkazní prostředky, nelze jej pokutovat dle ustanovení § 247 odst. 2 DŘ. Daňový subjekt, který nepředloží ani nenavrhne důkazní prostředky, neunesl důkazní břemeno. Správce daně tomuto subjektu může stanovit daň dle pomůcek bez součinnosti daňového subjektu, pokud nelze stanovit výši daně objektivně dokazováním.¹²⁷

Ustanovení § 92 odst. 5 DŘ potom naopak upravuje, co musí prokazovat správce daně. Toto ustanovení vymezuje mantinely důkazního břemene u správce daně, na rozdíl od daňového subjektu, kdy tento mantinel musela ukázat až judikatura.

Ustanovení § 92 odst. 5 písm. a) DŘ uvádí, že správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností. Většinu písemností správce daně oznamuje doručením v písemné podobě prostřednictvím české pošty či elektronicky datovou zprávou, pokud daňový subjekt tuto datovou schránku má. Správce daně si tak doručenkou dané písemnosti založí do spisu, jelikož břemeno důkazní je zde na jeho straně a měl by být schopen prokázat doručení dané písemnosti.

Dle dalšího písmene správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce. Právní domněnka je založena na předpokladu pravdivosti nějaké skutečnosti, avšak její existence není jistá. Tato skutečnost může být vyvrácena důkazem opaku, potom se jedná o vyvratitelnou právní domněnku. Pokud není důkaz opaku připuštěn, je akceptována jako pravdivá ta předpokládaná skutečnost a již není zjišťován

¹²⁵ např. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2007, sp. zn. 5 Afs 172/2006.

¹²⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 10. 2007, sp. zn. II. ÚS 807/06.

¹²⁷ Metodický pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 50071/15/7100-40124-506246 ze dne 4. 8. 2015, s. 24.

skutečný stav. Tato skutečnost je potom nazývána jako nevyvratitelná právní domněnka. Druhým právním institutem je právní fikce. Při právní fikci je na určitou skutečnost nahlíženo jako na existující, ale o níž je všeobecně známo, že neexistuje. Správce daně tak musí v souladu s tímto ustanovením prokázat, že byly splněny zákonné podmínky pro užití institutu právní domněnky nebo právní fikce, tedy to, že platí zákonem předpokládaná skutečnost.¹²⁸

Dalším bodem toho, co správce daně prokazuje, jsou skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Toto důkazní břemeno správce daně se přímo vztahuje k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Poté co, daňový subjekt splní svou povinnost, nejčastěji předložením účetních dokladů, vzniká správci daně důkazní břemeno. Povinnost správce daně nelze vykládat tak, že musí prokázat opak toho, co prokázal daňový subjekt. Správce daně prokazuje pouze skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví daňového subjektu.¹²⁹

Správce daně dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) prokazuje skutečnosti, které jsou rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné právní skutečnosti. Správce daně musí v souladu se zásadou materiální pravdy vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.¹³⁰

Posledním bodem daného ustanovení je povinnost správce daně prokazovat skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Daňový řád stanovuje sankce, které jsou ukládány za nesplnění nějaké povinnosti, formou peněžité či nepeněžité sankce, které jsou upraveny v ustanoveních § 246 a násl. DŘ. Pokud má správce daně důvod přistoupit k uložení některé ze sankcí, musí porušení některé z povinností prokázat, má tedy břemeno důkazní.

Důkazní prostředky

Úprava důkazních prostředků a dokazování je daňovým řádem rozšířena oproti stručnější úpravě v ZSDP. Na počátku je nutné rozlišení pojmu důkaz,

¹²⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 198-199.

¹²⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 346.

¹³⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 200.

který se chápe jako „... *relevantní informaci či poznatek pramenící z procesu dokazování, a pojmu důkazních prostředek, kterým je třeba rozumět nosič této informace – pramen důkazu (např. svědek, listina), ale i procesní činnost správce daně směřující k poznání skutkového stavu (např. výslech svědka, čtení listiny).*“¹³¹

Co lze použít, jako důkazní prostředek definuje ustanovení § 93 DŘ, všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Obsahuje také demonstrativní výčet důkazních prostředků, které mohou být pro správné zjištění předloženy a použity. Důkazními prostředky mohou být zejména tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci, stejně jako podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

Výslech svědka

Jedním z nejvýznamnějších důkazních prostředků je výslech svědka. Tomuto důkaznímu prostředku je věnováno samostatné ustanovení § 96 DŘ. Toto ustanovení bylo přežato ze ZSDP, změnou oproti původnímu znění je zejména odst. 6, který stanovuje správci daně povinnost uvést ve vyrozumění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi označení věci, ve které bude svědek vypovídat, a označení svědka, pokud nehrozí nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi. Původně tak tato informační povinnost správce daně formulována nebyla, byla však i v této době dovozována judikaturou.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že použitím důkazního prostředku výslech svědka má přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud tedy provedení tohoto důkazního prostředku má maximálně splnit svůj účel, může k tomuto dopomoci právě daňový subjekt svou přítomností nebo kladenými otázkami svědkovi a ovlivnit tak kvalitu důkazu. Zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti a věrohodnosti informací, o nichž svědek v rámci svědecké výpovědi hovoří.¹³²

¹³¹ Poslanecká sněmovna, důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád z 19.11.2008.

¹³² Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003.

Znalecký posudek

Další z důkazních prostředků užívaných při dokazování v rámci daňové kontroly je znalecký posudek. Tento důkazní prostředek může navrhnout jak daňový subjekt, tak správce daně. Pokud zadá znalecký posudek správce daně, má daňový subjekt povinnost s ustanoveným znalcem spolupracovat. Zároveň má daňový subjekt být přítomen výslechu znalce, může mu přitom klást otázky. Daný posudek potom představuje jeden z možných důkazních prostředků, je pouze na správcu daně, aby tento důkaz zhodnotil. Nehodnotí jeho samotné závěry, ale přesvědčivost a důvěryhodnost posudku. Jestliže zadá znalecký posudek daňový subjekt, pak to v rámci daňového řízení není důkazní prostředek znaleckého posudku, je to jiná listina.¹³³

Dokazování a hodnocení důkazů

Daňová řízení a postupy dle daňového řádu se řídí obecnou zásadou, která je upravená v ustanovení § 8 odst. 1 DŘ, tedy volného hodnocení důkazů ze strany správce daně. Správce daně pak má hodnotit každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti.

Daňový řád vychází ze zásady volného hodnocení důkazů dle ustanovení § 8 odst. 1 DŘ, rovněž jako ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP. Nejvyšší správní soud uvedl, že „... *Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daně upotřebitelné). Zákon o správě daní nepředepisuje postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral....*“¹³⁴

Více je problematika hodnocení důkazů specifikována v ustanovení § 92 odst. 7 DŘ. Správce daně provede dokazování a poté určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv. Rovněž uvede na základě, kterých důkazních prostředků. O vlastním hodnocení důkazů sepíše úřední

¹³³ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 212-213.

¹³⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13.3.2008, sp. zn. 5 Afs 143/2007-67.

záznam nebo jej musí obsahovat jiná písemnost uložená ve spise, kterou je kupříkladu písemnost s výsledkem kontrolního zjištění apod.

Správce daně tedy není vázán žádnými formálními pravidly, která by určovala sílu jednotlivých důkazních prostředků. Nelze z tohoto vyvozovat, že úsudek o skutkové stránce věci mohl být výsledkem libovůle. Závěry správce daně musí naopak plynout z racionálního myšlenkového procesu korespondujícího s pravidly formální logiky, v jehož rámci budou posuzovány všechny důkazy jednotlivě a poté ve vzájemné souvislosti. Vlastní hodnocení důkazů ve formě úvahy správce daně musí být sepsáno v konečném rozhodnutí, aby bylo přezkoumatelné.¹³⁵

Nejprve by v rámci hodnocení důkazu měl správce daně zkoumat zákonnost důkazu, zda byl důkaz obstarán v souladu s právními předpisy. Pokud tomu tak nebylo, nesmí tento důkaz být použit. Další, co je důležité posoudit, je relevantnost neboli závažnost důkazu, zda je možné dostat určité informace o skutkově relevantních skutečnostech pro daňovou kontrolu. Zároveň je potřebné zkoumat míru pravdivosti, na které se důkaz zakládá. Míra pravdivosti je u důkazů různá. Například u účelové svědecké výpovědi bude náležitá minimální míra pravdivosti, naopak velká míra pravdivosti bude v případě písmoznaleckého posouzení podpisu na listině.¹³⁶

Ve chvíli, kdy správce daně zhodnotil všechny relevantní důkazy jednotlivě, započne hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti. Správce daně zvažuje jednotlivé důkazy v souhrnu a zohledňuje závažnost, pravdivost a zákonnost všech důkazů. Ze samotných důkazů ale nevyplývají skutková zjištění. Aby správce daně mohl učinit závěr o skutkovém stavu, musí popsat postup svých úvah založených na logice, myšlení, znalosti problematiky, znalosti celého případu, důkazů a vnitřním hodnocení jeho samotného. Aby se předešlo svévolným rozhodnutím, musí správce daně v rámci odůvodnění vysvětlit své myšlenkové pochody v rámci dokazování. Odůvodnění by mělo zahrnovat jak hodnocení jednotlivých důkazů, tak v jejich vzájemné souvislosti. Zároveň by v něm měly být zahrnuty ty důkazy, které správce daně vyhodnotil, že se nestanou součástí důkazního řetězce prokazujícího zjišťovaný skutkový stav. V rámci daňové kontroly je hodnocení důkazů součástí zprávy o daňové kontrole.¹³⁷

¹³⁵ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008-75.

¹³⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 348.

¹³⁷ Tamtéž, s. 349-350.

Obrana v průběhu daňové kontroly

Stížnost

Daňový řád oproti ZSDP neobsahuje prostředek ochrany, který by se vztahoval pouze na daňovou kontrolu. Dle ZSDP to byla například námitka proti postupu pracovníka správce daně definována v ustanovení § 16 odst. 4 ZSDP (blíže popsáno již ve druhé kapitole).

To neznamená, že by daňový řád nechal daňový subjekt bez možnosti obrany, může využít obecný prostředek ochrany, který vychází z ustanovení § 261 DŘ, tedy stížnost.

Ač je ustanovení § 261 DŘ obecným, jeho vztah k daňovému řádu lze najít přímo v něm v poslední větě odst. 4, která říká, že *stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly*.

Stížnost definována dle ustanovení § 261 DŘ může podat osoba zúčastněná na správě daní, tedy ne pouze daňový subjekt. Pro podání stížnosti mohou být dva důvody, nevhodné chování úředních osob nebo postup správce daně, pokud není ze zákona dán jiný prostředek obrany, zejména odvolání nebo námitka.

Náležitosti stížnosti ať už formy nebo obsahu nejsou daňovým řádem nijak specifikovány. Dokonce osoba, která stížnost podává, ji nemusí jako stížnost označit. Správce daně má povinnost posuzovat písemnosti jemu došlé dle obsahu, což vychází z ustanovení § 70 odst. 2 DŘ.

Vyloučení úřední osoby

Tato možnost obrany je zakotvena v ustanovení § 77 DŘ, kdy odst. 1 upravuje, že úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost ze tří taxativně vymezených důvodů. Tato definice tedy říká, že se nemusí jednat o řízení, ale stačí pouze postup, kterým je i daňová kontrola, v rámci daňové kontroly lze tedy namítat podjatost úřední osoby.

K vyloučení úřední osoby dojde, pokud je předmětem daňové kontroly právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké nebo se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni. V těchto dvou případech není prostor pro správní uvážení, dochází k vyloučení úřední osoby, aniž by byla zkoumána její objektivita. Třetím případem, kdy může dojít k vyloučení úřední osoby je,

pokud její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti. V rámci posledního případu už je nutné správní uvážení o podjatosti dané úřední osoby.¹³⁸

Z ustanovení § 77 DŘ nevyplývá, do kdy má být námitka vyřízena jako je tomu například u stížnosti dle ustanovení § 261 DŘ. Je logické, aby námitka byla vyřízena do skončení řízení nebo postupu. Toto pojetí je částečně judikaturou prolomeno, kdy Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud by uvedené důvody svědčící pro podjatost úřední osoby nemohly ani zdaleka založit pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby, nemá ani nevypořádání této námítky vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.¹³⁹

Z uvedeného vyplývá, že i pokud se správce daně nevypořádá se zjevně neopodstatněnou námitkou podjatosti úřední osoby, může ukončit daňovou kontrolu a stanovit daň. Toto je dle mého názoru velmi podstatná věc opět v ohledu na problémové daňové subjekty, které chtějí celý postup zdržet a zahltit finanční správu. O nepodjatosti úřední osoby nemůže, na rozdíl od stížnosti, rozhodnout ředitel územního pracoviště, ale ředitel krajského finančního úřadu, což celý proces opět prodlouží.

Dalším důležitým bodem, jak zabránit prodlužování daňové kontroly v rámci námítky podjatosti je, že Nejvyšší správní soud dovodil, že podjatá může být pouze ta osoba, která se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správního orgánu. Není důvod, proč rozhodovat o namítané podjatosti dalších osob, které se aktivně a bezprostředně nepodílejí na řízení nebo postupu v dané věci.¹⁴⁰

Bohužel výše uvedené úvahy založené judikaturou soudů nejsou obsahem samotného daňového řádu, což je nevýhodou pro zaměstnance správce daně, kteří o tomto nemají přehled, či je nenapadne se o toto zajímat. Potom se nechají zahltit cyklickými podáními zejména problémových daňových subjektů. Já jsem se o tuto problematiku začala blíže zajímat až právě na základě neúnosnosti množství opakujících se podání s námitkami podjatosti. Daňový subjekt (v tomto případě nezastoupen daňovým poradcem) namítal podjatost postupně všech pracovníků správce daně, kteří se na nějaké rozhodnutí podepsali nebo byli vyřizující osobou. A to, že dostanu k vyřízení námitku podjatosti zaměstnance správce daně,

¹³⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 235.

¹³⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, sp. zn. 8 AfS 76/2009-109.

¹⁴⁰ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, sp. zn. 9 As 121/2014.

který vede s daňovým subjektem daňovou kontrolu, neznamená, že jsem podjatou úřední osobou i já, když pracuji jen „na papíře“ s informacemi, které jsou mně předány a které náležitě odůvodním. Zároveň není v tomto případě podjatým ani ředitel finančního úřadu, který toto rozhodnutí podepíše. Bohužel zatím se finanční úřady ve větším bojí nerozhodovat o podjatosti osoby, která se bezprostředně nepodílí na daňové kontrole daňového subjektu. Tudíž ke každému podnětu sepíše rozhodnutí o nepodjatosti úřední osoby, což samo o sobě nebývá náročným rozhodnutím, když žádný z důvodů uvedených v námitce podjatosti neodpovídá taxativně vymezeným důvodům v ustanovení § 77 odst. 1 DŘ, ale stále musí tu písemnost vydávat. Namítne-li problémový subjekt podjatost zhruba šedesátkrát za rok, tak už to nějaký čas zabere, a pokud by takových subjektů bylo více, jako že se k tomu schyluje, finanční správa bude zahlcena bezpředmětnými podáními. Naštěstí se tato situace začíná řešit na celorepublikové úrovni a domnívám se, že tomu pomáhají i soudy svou judikaturou. Pokud nedojde ke změně na zákonné úrovni, je judikatura soudů jediným krokem, který může finanční správu posunout dopředu v řešení těchto problémů.

Nahlížení do spisu

Toto oprávnění je pro daňový subjekt velice důležité. Může tak kontrolovat správce daně, jak postupuje v kontrolní činnosti, zda je aktivním, i když vůči daňovému subjektu dlouho nevyvíjí žádnou aktivitu apod. Možnost nahlídnout do vlastního spisu má daňový subjekt nebo jeho zástupce. K uplatnění tohoto práva je možné přistoupit kdykoliv v úředních hodinách správce daně, po domluvě i mimo úřední hodiny. Správce daně je povinen o každém nahlížení pořádat protokol o ústním jednání nebo úřední záznam.¹⁴¹

3.5.1 Ukončení daňové kontroly

Ukončení daňové kontroly je poslední fází daňové kontroly. Správce daně již ukončil svou kontrolní činnost a vyhodnotil důkazy. Nyní zbývá sepsat zprávu o daňové kontrole dle ustanovení § 88 DŘ a projednat ji s daňovým subjektem.

Zpráva o daňové kontrole

Oproti ZSDP upravuje daňový řád problematiku zprávy o daňové kontrole mnohem obsáhleji. Zpráva o daňové kontrole je v podstatě završení průběhu

¹⁴¹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 237-239.

tohoto postupu, a proto je to významný dokument pro správce daně i daňový subjekt. ZSDP uváděl v ustanovení § 16 pouze informaci o tom, že správce daně o výsledku kontrolního zjištění sepíše zprávu o daňové kontrole. Naopak ustanovení § 88 odst. 1 DŘ upravuje i náležitosti, které zpráva o daňové kontrole musí mít. Všechny informace a materiály nemusí přímo obsahovat zpráva o daňové kontrole, ale mají v ní být uvedeny odkazy, kde jsou tyto materiály přístupné.¹⁴²

Správce daně sepíše o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu, která tedy slouží ke zdokumentování celé daňové kontroly. Tato zpráva obsahuje zároveň i důkazní prostředky a výsledky kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole tak v souladu se zásadou procesní ekonomie má obsahovat vše, co správce daně shromáždil v průběhu daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole a její úplnost je důležitá v případě, že úplně nahradí odůvodnění platebního výměru, který správce daně vydá po ukončení daňové kontroly v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 DŘ.¹⁴³

Z ustanovení § 88 odst. 1 DŘ nevyplývá žádná výjimka, kdy by zpráva o daňové kontrole tyto náležitosti mít nemusela. Domnívám se však, pokud výsledkem daňové kontroly bude skutečnost, že tvrzení daňového subjektu bylo ve správné výši a správci daně se jeho pochybnosti nepotvrdily, není nutné dokládat všechny potřebné materiály a důkazy. Doplnění tak tohoto ustanovení o tuto výjimku by tak naplnilo cíl správy daní a korespondovalo by se zásadou hospodárnosti a ekonomie.

Nejvyšší správní soud se ve svém rozhodnutí mimo jiné zabýval i tím, co má být obsahem zprávy o daňové kontrole a čemu se má naopak správce daně vyvarovat. Zpráva o daňové kontrole má tak obsahovat „... *výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy z nichž správce daně vycházel a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení; případně uvedení důvodů, proč neprovedl a nezhodnotil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním.*“¹⁴⁴ Dále uvedl, že obsahem zprávy o daňové kontrole nemá být místo, kde by správce daně prezentoval své hypotézy či iracionálních vzorců, kterými správce daně podkládá své vlastní pochybnosti

¹⁴² ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-02]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁴³ KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní. *Daně a právo v praxi* [online]. 2012(8) [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: ASPI PID LIT42141CZ, s. 12.

¹⁴⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008-78.

o skutečnostech tvrzených daňovým subjektem. V tomto případě je nemožné, aby správce daně požadoval reakci a vyjádření daňového subjektu na své hypotézy a myšlenky.¹⁴⁵

Po vyhotovení zprávy o daňové kontrole musí správce daně dle ustanovení § 88 odst. 2 DŘ, seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění a předložit jej daňovému subjektu k vyjádření. V zákonu není upraveno, jak má správce daně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění. Preferován v souladu se základními zásadami správy daní je neformální kontakt daňového subjektu, aby se dostavil na jednání ke správci daně. Pokud se daňový subjekt na jednání nedostaví nebo vůbec nekomunikoval, zašle správce daně výsledek kontrolního zjištění prostřednictvím provozovatele poštovních služeb nebo prostřednictvím datové schránky.

Daňový subjekt opět disponuje širokou škálou oprávnění, má tedy právo seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádřit se k němu, má právo nahlížet do svého daňového spisu, který je veden o prováděné daňové kontrole. Další právo daňového subjektu vyplývá z ustanovení § 88 odst. 3 DŘ, kdy má na přiměřenou lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Lhůta dále není nijak definována, je to zcela pochopitelné, každá daňová kontrola je jinak složitá a obsáhlá, univerzální lhůta by tak v některých případech vzhledem ke složitosti byla neúměrně krátká, naopak v jednodušších případech by došlo ke zbytečnému prodlužování daňové kontroly.

Druhá část odst. 3 ustanovení § 88 DŘ obsahuje tzv. zásadu koncentrace řízení. Pokud nedojde na základě vyjádření se daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, již není možné v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout další doplnění či důkazní prostředky apod. V případě, že došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, má daňový subjekt právo opětovně požádat dle ustanovení § 88 odst. 3 DŘ o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění a případnému návrhu pro doplnění. V rámci uplatňované tzv. zásady koncentrace řízení lze dovodit, že právo na vyjádření se k novým výsledkům kontrolního zjištění lze pouze v rozsahu, ve kterém byly na základě předchozího vyjádření změněny. Nelze se

¹⁴⁵ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008-78.

již vyjadřovat k tomu, s čím daňový subjekt původně souhlasil či se k tomu vůbec nevyjadřoval.¹⁴⁶

Ztotožňuji se s názorem JUDr. Hortové, že úprava daňového řádu obsahující tzv. zásadu koncentrace řízení zamezí bezdůvodnému prodlužování daňové kontroly. V rámci daňové kontroly vedené podle ZSDP bylo možné i zde navrhnout úplně nové důkazy a znovu reagovat na cokoliv obsažené ve výsledku kontrolního zjištění.¹⁴⁷

Projednání zprávy o daňové kontrole

K projednání zprávy o daňové kontrole je možné přistoupit ve chvíli, kdy bylo skončeno seznamování daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění. Závěrem projednání zprávy o daňové kontrole je podpis zprávy o daňové kontrole jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu. V této fázi není již možné měnit skutkové závěry nebo právní hodnocení. Změny naopak jsou možné v rámci odstraňování nesrozumitelností či opravy chyb v počtech a písmu.¹⁴⁸

Nejvyšší správní soud se ve svém rozhodnutí zabýval důležitou otázkou, co vyplyne ze situace, kdy správce daně pochybí a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem neprojedná. Nemůže to znamenat to, že daňová kontrola byla vedena zbytečně a správce daně vezme své pochybnosti zpět, protože jednal nezákonně. Správce daně naopak musí odstranit vady tak, aby měl daňový subjekt možnost uplatnit své argumenty a návrhy v obou instancích. Pokud by tak správce daně neučinil, nastala by situace, kdy argumenty a návrhy, které by daňový subjekt uplatnil v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, mohl uplatnit až v rámci odvolacího řízení. Tím by došlo zároveň k porušení dvouinstančnosti řízení.¹⁴⁹

Podle ustanovení § 88 odst. 4 DŘ správce daně předá po podpisu stejnopis zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednávání a zároveň je ukončena celá daňová

¹⁴⁶ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 35-36, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

¹⁴⁷ HORTOVÁ, Zuzana. *Správa daní: podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu*. 1. Praha: Wolker Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-578-6, s. 91.

¹⁴⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 320.

¹⁴⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, sp. zn. 7 Afs 20/2012.

kontrola. Stejnopis zprávy o daňové kontrole předá správce daně daňovému subjektu, tímto se považuje za oznámenou.

Ve zprávě o daňové kontrole musí být daňový subjekt prokazatelně poučen v souladu s ustanovením § 88 odst. 6 DŘ o tom, že pokud odepře podpis zprávy o daňové kontrole bez dostatečného odůvodnění, nemá to vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Z uvedeného ustanovení vyplývá výkladová nejasnost.

Problematicnost ustanovení § 88 odst. 6 DŘ lze ukázat na situaci, kdy je pro totožnou věc užíváno dvou odlišných pojmů. V prvním případě zákon hovoří o „odepření podpisu bez dostatečného důvodu“ a v následující větě hovoří o „bezdůvodném odepření podpisu“. Výkladově je na tyto dvě situace nahlíženo odlišně, zatímco bezdůvodné odepření podpisu lze vyložit jako situaci, kdy daňový subjekt odmítl zprávu podepsat a neuvedl žádný důvod. Naopak odepření podpisu bez dostatečného důvodu znamená, že daňový subjekt má určitý důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole. Problémem je, že samozřejmě správce daně může mít na dostatečnost důvodu daňového subjektu odlišný názor. Pokud pak bude mít daňový subjekt dostatečný důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, bude pro správce daně těžké použít nepodepsanou zprávu o daňové kontrole jako důkazní prostředek pro stanovení daňové povinnosti.¹⁵⁰

V situaci, kdy se daňový subjekt brání seznámení se zprávou o daňové kontrole, jejímu projednání či se jejímu projednání vyhýbá, má správce daně oprávnění doručit ji daňovému subjektu do vlastních rukou. Způsob doručení je odvislý od situace a možností správce daně, primárně má správce daně doručovat při ústním jednání nebo jiném úkonu. To nastane zejména v situaci, kdy se daňový subjekt seznámil se zprávou o daňové kontrole a odmítá ji podepsat. Druhým možným způsobem je elektronické doručení, jestliže má daňový subjekt zřízenou datovou schránku, pokud není možný ani jeden z uvedených způsobů, doručuje správce daně prostřednictvím provozovatele poštovních služeb či obdobným způsobem uvedeným v ustanoveních o doručování.¹⁵¹

¹⁵⁰ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-04]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁵¹ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 38, dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový řád, konkrétně jeho ustanovení § 88 odst. 4-6 DŘ, upravuje tři možnosti ukončení daňové kontroly. Nejjednodušším způsobem je podpisem zprávy o daňové kontrole správcem daně i daňovým subjektem. Za druhé je daňová kontrola ukončena dnem doručení zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou daňového subjektu, a to za situace, kdy se daňový subjekt odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole, projednat ji nebo se jejímu projednání vyhýbá. Posledním možným způsobem ukončení daňové kontroly je, že je ukončena okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.

Po ukončení daňové kontroly nejčastěji dochází k zahájení „*ex officio*“ doměřovacího řízení dle ustanovení § 143 DŘ. Nejčastějším výsledkem daňové kontroly je skutečnost, že kontrolovaný daňový subjekt tvrdil v rámci svého daňového tvrzení nižší částku, než která byla výsledkem daňové kontroly. Správce daně tak vydá dodatečný platební výměr na rozdíl, který vznikl mezi tvrzenou částkou daňového subjektu a nově stanovenou správce daně, na základě výsledku daňové kontroly.¹⁵²

Druhou možnou variantou po ukončení daňové kontroly je ta, že správce daně nedošel k žádnému zjištění v rámci daňové kontroly, a tak se daňovým subjektem tvrzená daňová povinnost nijak nemění. Poslední možností je, že správce daně v rámci daňové kontroly došel k rozdílu mezi výsledkem daňové kontroly a tvrzením daňového subjektu, avšak v tomto případě nesprávné tvrzení daňového subjektu bylo vyšší než zjištění správce daně. V tomto případě by rovněž správce daně zahájil doměřovací řízení, kterým by snížil tvrzenou daňovou povinnost daňového subjektu.¹⁵³

3.5.2 Možnost obrany po skončení daňové kontroly v rámci daňového řádu

Pokud je výsledkem daňové kontroly skutečnost, že daňový subjekt tvrdil svou daňovou povinnost v nesprávné výši, správce daně rozhodne o jejím doměření v souladu s ustanovením § 147 odst. 1 DŘ ve formě dodatečného platebního výměru.

¹⁵² ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 250.

¹⁵³ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 250-251.

Odvolání

Proti dodatečnému platebnímu výměru se může daňový subjekt bránit nejčastěji odvoláním, řádným opravným prostředkem. Odvolání je upraveno v ustanoveních § 109 a násl. DŘ.

Zásadním je odstavec 5, který stanovuje, že odvolání nemá odkladný účinek, jestliže zákon nestanoví jinak. Znamená to tedy, že ač daňový subjekt podá odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, je povinen uhradit doměřenou daňovou povinnost ve lhůtě stanovené v dodatečném platebním výměru.

V rámci novely ZSDP bylo od 1.1.2010 do 31.12.2010 upraveno v ustanovení § 47 odst. 6 ZSDP, že pokud správce daně vydá po provedené daňové kontrole dodatečný platební výměr a daňový subjekt se proti němu odvolá, má podané odvolání odkladný účinek. Tato pro daňové subjekty kladná změna trvala pouze jeden rok, kdy dokud nebylo rozhodnuto o odvolání, nemusel daňový subjekt platit doměřenou daňovou povinnost.¹⁵⁴

Přestože odvolání dle daňového řádu nemá odkladný účinek, ustanovení § 143 odst. 5 DŘ, že pokud je doměřená daň vyšší než tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední. Z uvedeného vyplývá, že pokud se daňový subjekt proti dodatečnému platebnímu výměru odvolá ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru, nenabyde platební výměr právní moci do té doby, než o něm nebude rozhodnuto. Splatnost platebního výměru se tak posune až na patnáctý den poté, co bylo daňovému subjektu doručeno rozhodnutí o odvolání.

Ustanovení § 112 odst. 1 DŘ upravuje povinné náležitosti odvolání. Důležitou součástí odvolání je dle písm. d) uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Domnívám se, že tento bod je častým důvodem sporů mezi správcem daně a daňovým subjektem. Často o naplnění této podmínky musí rozhodovat až Nejvyšší správní soud.¹⁵⁵

¹⁵⁴ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-05]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁵⁵ Např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, sp. zn. 4 Afs 143/2014-26, kde správce daně vyzýval daňový subjekt, aby doplnil odvolání, jelikož jako důvod podání odvolání uvedl, že spatřuje nezákonnost vydaného platebního výměru z důvodu vyměření daně podle pomůcek, kdy neshledává důvod pro tento postup. Nejvyšší správní soud dovodil, že

Pro vyřízení odvolání jsou dvě možnosti, buď o něm může rozhodnout správce daně, který napadený platební výměr vydal v rámci tzv. „*autoremedury*“ nebo rozhodnutím druhoinstančního správce daně. „*Autoremedura*“ je zakotvena v ustanovení § 113 odst. 1 DŘ, je přípustná pouze v případech, kdy prvoinstanční správce daně odvolání plně vyhoví, či částečně vyhoví a částečně nevyhoví nebo jej může správce daně zamítnout a řízení o odvolání zastavit. Řízení o odvolání může správce daně zastavit pouze v případě, že bylo podáno po lhůtě nebo bylo nepřipustné. Proti všem třem rozhodnutím je přípustné odvolání, nejčastěji je samozřejmě uplatňováno v případě, kdy správce daně řízení o odvolání zastaví.¹⁵⁶

Jestliže správce daně nerozhodne sám ani dle jedné z uvedených možností, v souladu s ustanovením § 113 odst. 3 DŘ, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a svým stanoviskem nejbližší nadřízenému správci daně. Pokud se jedná o odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu, což bude nejčastější případ, je nejbližší nadřízeným správcem daně a tedy odvolacím druhoinstančním orgánem Odvolací finanční ředitelství v Brně.

Odvolací orgán provádí přezkum napadeného rozhodnutí vždy pouze v rozsahu namítaném daňovým subjektem. Z odvolání musí být vždy se znatelným, proti kterým výrokům rozhodnutí dané odvolání směřuje a v jakém rozsahu jsou výroky napadeny. Nevýhodou je, že odvolací orgán není vázán návrhy daňového subjektu a může tak rozhodnout v jeho prospěch i neprospěch. Jedinou možností, jak zvrátit blížící se nepříznivé rozhodnutí je práva daňového subjektu vzít své odvolání zpět, to lze pouze před vydáním rozhodnutí o odvolání.¹⁵⁷

Provádí-li orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, musí daňový subjekt, který odvolání podal, seznámit s výsledky dokazování a dát mu možnost, aby na ně ve stanovené lhůtě mohl reagovat, případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Pokud není prováděno dokazování v rámci odvolacího řízení, odvolací orgán tak rozhoduje pouze na základě listinných

z tohoto strohé odůvodnění odvolání bylo se znatelné, proč se daňový subjekt odvolává a správce daně se tímto bez dalšího měl zabývat.

¹⁵⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 284-85.

¹⁵⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 450.

důkazů, se kterými již byl daňový subjekt obeznámen, může odvolací orgán rozhodnout bez přítomnosti daňového subjektu.¹⁵⁸

V ustanovení § 116 je upraveno rozhodnutí o odvolání odvolacím orgánem, který buď napadené rozhodnutí změní; zruší a řízení zastaví nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Další možností dle odst. 3 je to, že odvolací orgán shledá, že je možné rozhodnout v rámci „*autoremedury*“, a proto může věc vrátit k rozhodnutí správci daně, který napadené rozhodnutí vydal s možnými pokyny, kterými je správce daně vázán.

Důležitý rozdíl oproti rozhodování v rámci „*autoremedury*“ je ten, že dle ustanovení § 116 odst. 4 DŘ proti rozhodnutí odvolacího orgánu není přípustné odvolání. Daňový subjekt tak vyčerpal možný řádný prostředek obrany. Pokud daňový subjekt není s rozhodnutím spokojen, může jej napadnout v rámci mimořádných opravných prostředků nebo v rámci správní žaloby. Po ukončení odvolacího řízení nabývá platební výměr právní moci a počíná běžet 15denní náhradní lhůta splatnosti. Na toto již nemá vliv, zda se bude daňový subjekt dále bránit dalšími prostředky či nikoliv, jelikož je naplněna podmínka nabytí právní moci platebního výměru.

Obnova řízení

Obnova řízení je jediným mimořádným opravným prostředkem, který daňový řád v ustanovení § 108 odst. 1 připouští, je to prostředek, kterým lze usilovat o změnu již pravomocného rozhodnutí. Ve srovnání se ZSDP je tento výčet užší, předchozí úprava mezi mimořádné opravné prostředky řadila mimo obnovy řízení i prominutí daně, přezkoumání daňových rozhodnutí i opravy zřejmých omylů.¹⁵⁹

Návrh na povolení obnovy řízení musí být podán daňovým subjektem, který byl příjemcem rozhodnutí, proti kterému má být návrh podán a u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Subjektivní lhůta pro podání návrhu je 6 měsíců ode dne, kdy se daňový subjekt dozvěděl o důvodech pro podání návrhu na obnovu řízení. Ač se návrh podává o správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, o návrhu rozhoduje ten správce daně, který v dané věci rozhodoval jako

¹⁵⁸ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: Judikatura k problémovým situacím*. ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4, s. 388.

¹⁵⁹ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-08]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

poslední. Zpravidla jím tedy bude Odvolací finanční ředitelství jako druhoinstanční orgán vůči finančním úřadům.¹⁶⁰

Obnova řízení je přípustná pouze při naplnění jedné z podmínek uvedených v ustanovení § 117 odst. 1, písm. a) – d) DŘ, a to buď na návrh daňového subjektu, kdy jde o povolení obnovy řízení nebo z moci úřední, kdy se jedná o nařízení obnovy řízení.

Orgán, který rozhodoval v posledním stupni tak buď obnovu povolí či nařídí, neshledá-li důvod pro povolení obnovy, návrh zamítne. Orgán, který rozhoduje o povolení či nařízení obnovy řízení musí v souladu s ustanovením § 119 odst. 3 DŘ musí uvést důvody, na základě kterých dospěl ke svému rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, jak jsem již uvedla v podkapitole zabývající se odvoláním, je daňový řád založen na tom, že je možné se odvolat proti jakémukoliv rozhodnutí v rámci daňového řádu, pokud to v něm není přímo vyloučeno, je možné se odvolat i proti rozhodnutí, kterým byla obnova povolena či nařízena nebo naopak proti rozhodnutí, kterým byl návrh na povolení obnovy řízení zamítnut.

V případě, že bylo vydáno rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy, zahajuje se obnovené řízení. Obnovené řízení provádí ten správce daně, který rozhodoval v prvním stupni. Povolení či nařízení obnovy řízení má odkladný účinek pro napadené rozhodnutí, až do doby oznámení rozhodnutí ve věci v rámci obnoveného řízení. S odkladným účinkem je spojena skutečnost, že podobu trvání tohoto účinku neběží úroky dle ustanovení § 252 DŘ a násl.¹⁶¹

Přezkumné řízení

Dalším z možných prostředků obrany po skončení daňové kontroly je dozorčí prostředek, daňový řád zná ale dva druhy dozorčích prostředků, přezkumné řízení a nařízení obnovy řízení, které jsem přiřadila v minulé kapitole k řízení o povolení obnovy řízení.

V rámci kategorie dozorčích prostředků lze dosáhnout změny, jak u již pravomocných rozhodnutí, tak u rozhodnutí, která ještě nenabyla právní moci. Tyto prostředky jsou výlučně v režii správce daně, daňový subjekt nemá žádnou

¹⁶⁰ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-08]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁶¹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, s. 290-291.

možnost tyto prostředky uplatnit. Co lze připustit je, že daňový subjekt může správce daně upozornit na určité skutečnosti, které by mohly vést k tomu, že správce daně přistoupí k použití některého z dozorčích prostředků.¹⁶²

Přezkumné řízení je možné vést i proti doposud nepravomocným rozhodnutím. Obdobně jako obnova řízení, má i přezkumné řízení dvě fáze. První fází je předběžné posouzení věci správcem daně, pokud je jeho výsledkem předpoklad, že jsou naplněny zákonné podmínky pro využití tohoto dozorčího prostředku, bude z moci úřední nařízení přezkumné řízení. Přezkumné řízení je určeno pro vadná rozhodnutí z důvodu nezákonnosti předchozího rozhodnutí či pro odstraňování podstatných vad předchozího řízení, ze kterého vyplývá to nezákonné rozhodnutí.¹⁶³

Nejvyšší správní soud k tomuto dozorčímu prostředku upozornil na skutečnost, že přezkumné řízení nelze brát jako něco, co navazuje na odvolací řízení či s ním tvoří celek. Jde o samostatné řízení, jehož výsledkem je rozhodnutí. Správce daně může v rámci přezkumného řízení původní rozhodnutí zrušit nebo změnit, pokud nejsou naplněny podmínky pro jeho konání dle ustanovení § 121 odst. 1 DŘ, přezkumné řízení zastaví.¹⁶⁴

Z ustanovení § 123 odst. 1 DŘ vyplývá, že přezkumné řízení provádí správce daně, který ve věci rozhodoval v posledním stupni. Je tedy pravděpodobné, že bude rozhodovat druhoinstanční odvolací orgán. Nemusí tomu tak být, protože dle ustanovení § 113 odst. 1 DŘ může o odvolání rozhodnout v rámci tzv. „*autoremedury*“ prvostupňový orgán, tedy správce daně, který vedl daňovou kontrolu a vydal napadený dodatečný platební výměr. Může se tedy stát, že v rámci daňové kontroly, řádného opravného prostředku i dozorčího prostředku bude rozhodovat stejný správce daně.

Dodatečné daňové tvrzení

V rámci probíhající daňové kontroly není přípustné podání dodatečného daňového přiznání, což vyplývá z ustanovení § 141 odst. 6 DŘ. Po skončení daňové kontroly a v případě, že neprobíhá jiné řízení upraveno v tomto odstavci, je možné podat dodatečné daňové tvrzení. Běh lhůty, pokud nastanou překážky

¹⁶² ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-09]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁶³ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: Judikatura k problémovým situacím*. ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4, s. 405.

¹⁶⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 3 Afs 99/2015-26.

možnosti podání dodatečného daňového tvrzení, se přerušuje a poté začíná běžet lhůta znovu. Tato lhůta je vymezena v odst. 1 tohoto ustanovení tak, že zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší, než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání.

Pokud daňový subjekt chce dosáhnout nižší daně, než která byla stanovena jako výsledek daňové kontroly dodatečným platebním výměrem, musí podat dodatečné daňové tvrzení na daň nižší. Zde je povinnost, na rozdíl od dodatečného daňového tvrzení na daň vyšší, aby zde existovaly pro toto podání nové skutečnosti nebo důkazy. Nelze tak použít stejné skutečnosti a důkazy, které byly použity v předchozím řízení. Důvodem není existence právních vad předcházejícího rozhodnutí, proti právním vadám se daňový subjekt musí bránit v rámci podání podnětu k přezkoumání rozhodnutí.¹⁶⁵

¹⁶⁵ DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 298-299.

4 Zásadní změny, které nastaly v daňovém řádu oproti ZSDP

4.1 Vývoj zahájení daňové kontroly v judikatuře

Dá se říci, že průběh vývoje zahájení daňové kontroly byl neměnný od roku 1993 až do roku 2008, kdy se judikatura v této otázce začala rozvíjet. Podle ZSDP mohl správce daně zahájit daňovou kontrolu dle vlastního uvážení u jakéhokoliv subjektu, pokud byly splněny podmínky vyplývající ze ZSDP.

Přelomovým nálezem k pojetí daňové kontroly a jejího provedení je nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008. Tento rozsudek je přelomový zejména proto, že rozpohyboval úvahy o možném jiném pojetí či účelu daňové kontroly. Ústavní soud zde vyslovil názor, že daňová kontrola je institutem s preventivním významem a jejím cílem je ověření údajů rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Daňová kontrola je jedním z rozhodujících institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků. Cílem daňové kontroly je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní. Omezení osobní sféry daňového subjektu je tak nutno posuzovat v každém konkrétním případě z hlediska principu přiměřenosti tak, aby bylo možno vyloučit možnost svévolného postupu správce daně. Správce daně má tedy důvody vedoucí k zahájení daňové kontroly jednoznačně formulovat, sdělit je daňovému subjektu a uvést je do protokolu o zahájení daňové kontroly.

Na výše uvedený nález reagoval mimo jiné i rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2010-89 ze dne 15. 4. 2010. Tento rozsudek je zejména reakcí na nález Ústavního soudu, obsahuje objasnění argumentů, proč se ve svém rozhodnutí odklonil od tohoto nálezu.

Nejvyšší správní soud uvedl, že má za to, že není nutné vždy převzít všechny závěry uvedené Ústavním soudem, pokud k tomuto svému postupu má opodstatněné důvody. K nálezu Ústavního soudu uvedl, že cílem tohoto nálezu byla ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do soukromé sféry daňového subjektu. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je cílem správy daní veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní a zamezení daňovým únikům. Daňová kontrola má cíli správy daní napomáhat. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že daňová kontrola

je relativně šetrným způsobem možnosti dotčení autonomní sféry jednotlivce, jelikož daňový subjekt v průběhu daňové kontroly disponuje širokou škálou oprávnění a možností, jak se bránit nejen v rámci daňového řízení, ale i v případném soudním řízení. Závěrem Nejvyšší správní soud uvedl, že požadavek na konkrétní pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti správce daně při zahájení daňové kontroly nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly v rámci správního práva.

Svůj závěr Nejvyšší správní soud potvrdil i v dalších rozhodnutích, například v rozsudku ze dne 22. 7. 2011, sp. zn. 5 Afs 61/2010, kde uvedl, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, není potřeba k zahájení daňové kontroly uvést ze strany správce daně konkrétní pochybnosti nebo podezření o správnosti tvrzení daňového subjektu a tato daňová kontrola může být zahajována na namátkovém principu. Daňová kontrola by byla nezákonná v tom případě, pokud by správce daně jednal šikanózním způsobem.

Také Ústavní soud nakonec svůj nálezný sp. zn. I. ÚS 1835/07 překonal, a to nálezem ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, kde uvedl, že v rámci postupů daňového řízení se střetává na jedné straně veřejný zájem na stanovení a vybrání daně a na straně druhé autonomní sféra jednotlivce. Správce daně má povinnost v rámci jednotlivých procesních institutů, tedy i v rámci daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a dbát na to, aby některý z procesních postupů nebyl vůči jednotlivci nepřiměřený. Za porušení těchto principů a jednání v rozporu s čl. 2 odst. 2 LZPS nelze považovat postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu bez tvrzení podloženého konkrétními skutečnostmi, že daňový subjekt nesplnil řádně své daňové povinnosti.

V rámci uvedeného lze dále uvést v souvislosti s postupem dle § 89 a násl. DŘ, že za účinnosti ZSDP Ústavní soud judikoval podmínky zahájení daňové kontroly obdobné, jako jsou nyní upraveny podmínky pro zaslání výzvy k odstranění pochybností.

4.2 Okamžik zahájení daňové kontroly

Na předchozí otázku vývoje zahájení daňové kontroly lze navázat i další odlišností obou úprav, a to v otázce okamžiku zahájení daňové kontroly.

Zahájení daňové kontroly podle ZSDP nebylo v rámci ustanovení o daňové kontrole nijak řešeno. Také tento případ bylo nutno vykládat na základě

judikatury soudů. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývalo, jestliže správce daně zahájí daňovou kontrolu pouze sepsáním protokolu o daňové kontrole, je daňová kontrola zahájena až následujícím prvním úkonem.¹⁶⁶

Za zahájení daňové kontroly podle daňového řádu, je v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 DŘ, považován okamžik započetí faktického prověřování kontrolovaného subjektu. Daňový řád tak okamžik zahájení daňové kontroly definuje relativně jasně a přesně, až na drobné výkladové odlišnosti, které jsou dále řešeny judikaturou soudů.

Lze tedy shrnout, že okamžik zahájení daňové kontroly se od účinnosti ZSDP nijak významně nezměnil, změna nastala zejména v tom, že v rámci daňového řádu je okamžik zahájení daňové kontroly definován.

4.3 Opakovaná daňová kontrola

ZSDP neupravoval otázku opakované daňové kontroly, musela tudíž být řešena judikaturou soudů. Pohled na opakovanou daňovou kontrolu tak prošel vývojem judikatury až do roku 2010.

Jak jsem uvedla již na začátku své práce, daňová kontrola je postupem, nikoliv samostatným řízením. Je tedy důležité si uvědomit, že výsledkem daňové kontroly není rozhodnutí, které zakládá překážku věci rozhodnuté, ostatně na toto upozorňovaly soudy ve svých rozhodnutích.

V zásadě se dá říci, že rozhodnutí soudů směřovala k myšlence, že daňovou kontrolu lze opakovat jen za předpokladu, že byly splněny podmínky pro využití institutu mimořádného opravného prostředku – obnovy řízení podle ustanovení § 54 ZSDP.

Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02 uvedl, že opakovaná daňová kontrola je možná. Daňová kontrola je pouhým institutem, jehož výsledek je podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. Zároveň upozorňuje, že nelze toto chápat tak, že správce daně při provádění opakované daňové kontroly není ničím omezen. Samotná možnost opakování daňové kontroly způsobuje určitou míru právní nejistoty a zároveň může pro daňový subjekt představovat zátěž a zásah do jeho soukromé sféry. Možnost provést opakovanou daňovou kontrolu téže daně za stejné zdaňovací období, která byla již předmětem daňové kontroly, má správce daně pouze, pokud

¹⁶⁶ Např. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2007, sp. zn. 8 Afs 93/2006-183, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004-34 či rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2013, sp. zn. 9 Afs 58/2012-43.

se objeví nové skutečnosti, které v době předchozí daňové kontroly nebyly známy. Opakovaná daňová kontrola musí být provedena v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi.

Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích dále uvedl, že další podmínkou pro možnost opakování daňové kontroly je mimo nutnost existence nových skutečností, také formální postup správce daně. Správce daně musí opakovanou daňovou kontrolu zahájit v souladu se základními zásadami daňového řízení, musí seznámit daňový subjekt s důvody a cílem opakované daňové kontroly.¹⁶⁷

V dalším svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňové kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Opakování daňové kontroly je proto možné toliko v rámci nového daňového řízení po povolení jeho obnovy podle § 54 a § 55 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ...*“ V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud ještě zpřísnil podmínky možnosti opakování daňové kontroly, než bylo uvedeno v předchozích rozhodnutích. Realizovat opakování daňové kontroly tak lze výlučně zákonem stanoveným způsobem, tedy za použití procesních instrumentů, které jsou upraveny v zákoně. V rámci ZSDP jsou vymezeny v ustanoveních § 54 až § 56 jako mimořádné opravné prostředky.¹⁶⁸

Oproti ZSDP daňový řád vymezení opakované daňové kontroly obsahuje v ustanovení § 85 odst. 5 DŘ. Dochází tak opět k reakci zákonodárce na vývoj judikatury za účinnosti ZSDP. Úpravu tohoto institutu v rámci zákona je nutné považovat za posílení právní jistoty daňového subjektu z pohledu toho, že správce daně má přesně vymezené možnosti, kdy může opakovat daňovou kontrolu, která je významným zásahem do soukromé sféry daňového subjektu.

V souvislosti s otázkou opakované daňové kontroly je důležité určení předmětu a rozsahu daňové kontroly, pokud se předmět nebo rozsah daňové kontroly byť i jen částečně překrývá s již provedenou daňovou kontrolou, jde o její opakování. Zákonost této kontroly je odvislá od splnění některé taxativně vymezené podmínky pro možné opakování daňové kontroly.

¹⁶⁷ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, sp. zn. 1 Afs 32/2005.

¹⁶⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005.

První podmínka je totožná jako pro možnost správce daně nařídít obnovu řízení dle ustanovení § 117 odst. 1 písm. a) DŘ. Správce daně musí zjistit nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu. Daňovou kontrolu potom lze opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům. Druhou možností pro opakování daňové kontroly je změna tvrzení daňového subjektu. V tomto případě lze opakovat daňovou kontrolu pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.¹⁶⁹

Rozdílnost úpravy opakované daňové kontroly v daňovém řádu oproti judikatuře za účinnosti ZSDP není velká, dá se říci, že k čemu dospěly soudy v rámci judikatury, bylo převzato do ustanovení opakované daňové kontroly upravené daňovým řádem.

Daňový řád na rozdíl od dosavadní judikatury upravuje důležitou podmínku pro možnost provedení opakované daňové kontroly. Správce daně je při zahájení opakované daňové kontroly povinen seznámit daňový subjekt s důvody, které umožňují její opakování.¹⁷⁰

4.4 Možnost příbrání odborného konzultanta

Daňový řád upravuje možnost účastnit se daňového řízení jako osoba na řízení zúčastněná, kterou je odborný konzultant. Nelze zaměňovat odborného konzultanta za zplnomocněného zástupce, jakým může být daňový poradce nebo advokát. Daňový řád odbornému konzultantovi přiznává jediné procesní právo, a tím je právo účasti na jednáních. Nemůže tak před správcem daně vystupovat samostatně, pouze s daňovým subjektem nebo jeho zástupcem. Odborný konzultant se může zúčastnit jakékoliv fáze daňového řízení.¹⁷¹

Tuto novinku daňového řádu hodnotím vcelku kladně, jelikož daňové řízení se vývojem stává stále složitějším, kdy je těžké pro daňový subjekt se v něm orientovat. Daňový subjekt se může nechat zastoupit daňovým poradcem či advokátem, ale ani oni nemusí být znalí ve všech oborech a otázkách,

¹⁶⁹ BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-8-15]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

¹⁷⁰ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-15]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁷¹ Tamtéž.

kteře mohou vyvstat v průběhu daňové kontroly, například v oboru podnikání daňového subjektu.

Na druhou stranu nevýhodu v zavedení tohoto institutu spatřuji v tom, že odborný konzultant nemá stanovenou žádnou povinnost vzdělání. Obávala bych se toho, že daňový subjekt v rámci úspory si raději na jednání vezme například známého, který mu bude tvrdit, že se vyzná v daňovém řízení, coby odborného konzultanta, než aby si zaplatil odborníka. Potom se může daňová kontrola protahovat v tom, že daňový subjekt bude namítat něco, co nelze a správce daně na toto bude muset reagovat a své úkony a postoj objasňovat. V rámci zastoupení kvalifikovaných odborníků spatřuji větší míru profesionality. Na druhou stranu, pokud skutečně vyvstane v rámci daňové kontroly otázka, například z oboru elektrotechniky v rámci místního šetření, může být tento konzultant přínosem i pro správce daně.

4.5 Lhůty pro stanovení daně

Lhůta pro vyměření či doměření daně podle ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP byla tříletá s tím, že byla počítána od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Jednalo se v praxi o výpočet „1+3“ roky, když si vezmeme, že daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob se za rok 2000 podávalo k 31. 3. 2001, potom tříletá lhůta započala běžet až od 31. 12. 2001 a skončila dnem 31. 12. 2004. Tento model (myšleno „1+3“) se užíval až do roku 2008.

V roce 2008 Ústavní soud ve svém nálezu zaujal opačné stanovisko pro výklad ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, než jaký byl prakticky využíván. Ústavní soud konstatoval, že zákonná lhůta pro vyměření či doměření daně se počítá již od konce roku, za který je daňové přiznání podáváno, nikoliv až od konce roku, ve kterém je daňové přiznání podáno. Argumentuje mimo jiné tím, že již v roce, kdy vznikla daňová povinnost, ví daňový subjekt, že bude muset podat daňové tvrzení. Zároveň je dle názoru Ústavního soudu tzv. model „0+3“ v souladu s právní jistotou, že během tříleté lhůty je nastolena právní jistota v otázce, kolik má být zapláceno na dani.¹⁷²

Na uvedený náleží Ústavního soudu reagoval Nejvyšší správní soud, Ministerstvo financí nebo zákonodárce formou zákona č. 304/2009 Sb., kterým se mění ZSDP ve znění do 31. 12. 2009. Od 1. 1. 2010 tak ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP nově znělo takto: „Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak,

¹⁷² Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I ÚS 1611/07.

nelze daň vyměřit nebo doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období“.

Dalším důležitým bodem ve vývoji otázky lhůty pro stanovení daně je účinnost daňového řádu a s ním související problematika přechodných ustanovení. V ustanovení § 264 DŘ pod bodem 4) je upravena situace v rámci přechodných ustanovení pro běh a délku lhůty pro vyměření daně.

V případech, kdy lhůta pro vyměření daně neskončila do 1. 1. 2011, tedy do počátku účinnosti daňového řádu, její běh a délka se posuzuje podle ustanovení daňového řádu. Počátek lhůty naopak logicky podle ZSDP, tj. konec zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, rovněž účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzují dle ZSDP.¹⁷³

K totožnému závěru došel i Ústavní soud v rámci svého nálezu, kdy konstatoval, že ustanovení § 264 DŘ stanovuje, podle jaké právní úpravy má být posuzována neukončená lhůta pro stanovení daně, která započala ještě za účinnosti ZSDP. Na jeho základě je nezbytné s právními skutečnostmi, které nastaly od účinnosti daňového řádu (tedy od 1. 1. 2011), spojovat ve vztahu k běhu a délce této lhůty, právní účinky předvídané ustanovením § 148 DŘ. A to i v rámci jeho odstavce 2 písm. b), kdy se lhůta prodloužuje o rok, pokud v posledních měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Zde není důležitá skutečnost, že ZSDP toto zákonné prodloužení neobsahoval.¹⁷⁴

Daňový řád lhůtu pro stanovení daně upravuje odlišně od úpravy této lhůty v rámci ZSDP. Dle ustanovení § 148 odst. 1 DŘ nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Tato lhůta začíná běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo kdy se stala daň splatnou, neboť se nepodává daňové tvrzení.

Daňový řád upravuje lhůtu pro stanovení daně mnohem obsáhleji, v dalších odstavcích ustavení uvádí možnosti nebo podmínky pro prodloužení této lhůty či její přerušování. Odst. 5 uvádí maximální možnou délku pro stanovení daně, která je 10 let od počátku lhůty stanovené dle § 148 odst. 1 DŘ.

¹⁷³ BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-8-16]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

¹⁷⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14.

Domnívám se, že v souladu s vývojem judikatury za účinnosti ZSDP došlo v rámci daňového řádu k přesnější úpravě stanovení lhůty pro vyměření či doměření daňové povinnosti. Zároveň byla posílena právní jistota daňového subjektu, jelikož lhůta je stanovena zákonem přesně a jasně a není závislá na vývoji judikatury, jako tomu bylo částečně za účinnosti ZSDP.

4.6 Rozdílné prostředky obrany v rámci daňové kontroly

Rozdílné úpravy se dočkal i prostředek obrany v rámci daňové kontroly, kdy dle ZSDP bylo možné se proti postupu pracovníka správce daně bránit námitkami, což vyplývá např. z ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP. Daňový řád tento prostředek obrany nepřejal v rámci daňové kontroly, ale upravil jej obecně pro všechny řízení a postupy, pokud není upraveno jinak. Nejvyšší správní soud srovnal ve svém rozsudku ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013-25 tyto dva instituty, které jsou si velmi podobné.

Možnost uplatnění obou institutů vychází z dispozitivní zásady. Zahájení postupu tak nezáleží na správci daně, ale už samotné podání námítky proti postupu správce daně nebo stížnost proti postupu správce daně určuje povinnost správce daně se námitkou či stížností zabývat.

Správce daně se musí v obou případech zabývat všemi skutečnostmi, které daňový subjekt namítá. Tato skutečnost vyplývá přímo z ustanovení § 261 odst. 1 DŘ. ZSDP toto přesné vymezení sice neobsahuje, ale lze jej dovodit ze samotné podstaty tohoto institutu.

Dalším podstatným a společným znakem je povinnost správce daně zjednat nápravu, což plyne z ustanovení § 16 odst. 6 ZSDP nebo z § 261 odst. 5 DŘ. Tímto znakem je naplněna podmínka, aby tyto instituty bylo možno považovat za prostředek ochrany ve smyslu ustanovení § 85 SŘS.

Smyslem institutu námitek a stížnosti je zajištění nápravy nesprávného postupu zaměstnance správce daně. Pokud je jím vyhověno, bezodkladně jsou přijata opatření k nápravě, kterým je většinou nějaký faktický úkon. O výsledku šetření a nápravných opatřeních je daňový subjekt či jiný stěžovatel vyrozuměn. Správce daně v tomto případě nevydává rozhodnutí, jelikož ani v jednom případě neprobíhá řízení, ale postup.

Ač jsou úpravy námitek i stížnosti velmi podobné, jsou zde i rozdíly. První odlišností je, že obecná úprava stížnosti obsahuje lhůtu, do kdy má být vyřízena, na rozdíl od námitek. Samotné uplatnění stížnosti není omezeno, snad jen tím,

že z logiky věci, pokud stížnost směřuje proti postupu správce daně při daňové kontrole, je možné ji podat pouze v průběhu daňové kontroly. Později už by to bylo bezpředmětné.

Proti námitkám ani stížnosti se nelze samostatně odvolat, jelikož o nich není rozhodováno. V rámci ZSDP se dále daňový subjekt nemohl bránit, daňový řád oproti tomu skýtá další možnost. Daňový subjekt může dle ustanovení § 261 odst. 6 DŘ nechat prošetřit vyřízení stížnosti, o němž již nerozhoduje správce daně, proti jehož postupu je stížnost mířena, ale nejbliže nadřízený správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti.¹⁷⁵

Přestože oba zmíněné instituty jsou podobné, myslím, že daňový řád má více klientský přístup k daňovému subjektu a jiným osobám na řízení zúčastněných. Mám na mysli zejména možnost dle ustanovení § 261 odst. 6 DŘ, v případě pochybností stěžovatele s vyřízením stížnosti, se může obrátit na nejbliže nadřízeného správce daně a požádat jej o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

Otázkou ale je, zda je v dnešní době nutné či vůbec možné snažit se dávat daňovým subjektům další možnosti obrany. Na mysli mám zejména ne úplně loajální daňové subjekty. Za svou praxi na finančním úřadě krajské úrovně jsem se nezdálo setkávala s daňovými subjekty, které se snažily zamezit zahájení daňové kontroly, nebo se ji pokoušeli alespoň neúměrně prodlužovat. Většinou to začíná tím, že se daňový subjekt nechá zastoupit daňovým poradcem, což je vcelku běžná věc a od toho daňoví poradci existují. Ale myslím, že už na každém úřadu mají zkušenosti s těmi férovými a dobrými daňovými poradci, kteří zastupují jen klienty, o kterých ví, že jsou solventní a nedělají nic nezákonného nebo na hranici zákona. Na druhé straně se správce daně setkává i s opakem, kdy daňoví poradci, které si vyhledává úplně jiná klientela, mají za úkol oddálit zahájení daňové kontroly, nebo ji řádně zdržovat.

Institut stížnosti je celkem hojně využíván, kdy ve většině případů je stížnost nedůvodná. Vyrozmění o vyřízení stížnosti vypracuje přímo zaměstnanec správce daně, na jehož postup je stížnost směřována a podepíše jej ředitel územního pracoviště. Druhá strana často zareaguje žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, a to nejbliže nadřízeného správce daně. Tento nejbliže nadřízený správce daně je Odvolací finanční ředitelství v Brně. To si vyžádá stanovisko od správce daně, jehož postup byl napaden, tedy zaměstnance

¹⁷⁵ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013-25.

územního pracoviště, odtud to musí jít na krajský finanční úřad, kde to na daňovém procesu právník shrne do sofistikovanější podoby, případně doplní potřebné náležitosti a argumentaci (stanoveno vnitřními předpisy) a odešle na Odvolací finanční ředitelství v Brně, které poté rozhodne. Celé toto kolečko trvá několik měsíců, kdy nemůže dojít k ukončení daňové kontroly, protože dle ustanovení § 261 odst. 4 DŘ musí být stížnost vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

4.7 Možnost obrany v rámci daňové kontroly

Tímto navážu na předchozí podkapitolu, která řešila rozdíly možných prostředků obrany v rámci daňové kontroly podle ZSDP a daňového řádu. Nyní se budu zabývat prostředkem obrany v rámci soudního řízení správního.

Výsledkem daňové kontroly není rozhodnutí o stanovení daně, ale zpráva o daňové kontrole. Na základě zprávy lze případně rozhodnutí o stanovení daně vydat. Soulad daňové kontroly se zákonem je přezkoumávána až v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí o stanovení daně.

Dle SŘS se lze bránit i proti samotné daňové kontrole. Proti zahájení či provedení daňové kontroly, které může být nezákonným zásahem, se lze bránit žalobou dle ustanovení § 82 SŘS proti nezákonnému zásahu. Nejvyšší správní soud pak ve svém usnesení ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004-110 uvedl příklady nezákonné daňové kontroly – bezdůvodně opakovaná daňová kontrola či kontrola, která byla provedena v době, kdy již uplynula lhůta pro vyměření daně apod. Tuto žalobu nazýváme zásahovou, lze podat, pokud daňový subjekt bezvýsledně vyčerpal možný prostředek obrany dle ZSDP, tedy námitky dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d).¹⁷⁶

Obdobný je i postup dle daňového řádu, s tím rozdílem, že daňový subjekt nemůže vznést námitky, ale může podat v rámci daňové kontroly stížnost na postup správce daně nebo jeho chování dle ustanovení § 261 DŘ. Daňový subjekt se může domáhat soudní ochrany prostřednictvím tzv. zásahové žaloby až po vyčerpání možnosti podat stížnost dle uvedeného ustanovení a až po následném bezvýsledném projednání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízeným správcem daně, což vychází z ustanovení § 261 odst. 6 DŘ. Zásahovou žalobu může daňový subjekt podat, pokud mu nebylo v rámci žádosti

¹⁷⁶ Judikatura NSS: Daňová kontrola. *Soudní rozhledy* [online]. 2016, **2016**(9), 274-284 [cit. 2018-08-13]. Dostupné z: ASPI.

o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vyhověno nebo o žádosti nebylo vůbec rozhodnuto.¹⁷⁷

¹⁷⁷ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, zn. sp. 9 Aps 4/2013-25.

5 Slovensko

Do roku 1992 byla slovenská a česká právní úprava daňové kontroly totožná. K odlišnostem došlo až rozdělením Československé federativní republiky nebo také České a Slovenské federativní republiky. V České republice nabyl účinnosti dne 1. 1. 1993 ZSDP a pro Slovenskou republiku se stal závazným zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatků a o změnách v systému územních finančních orgánů (dále jen „zákon o správě daní“).

Již na první pohled na obě úpravy daňové kontroly je patrné, že slovenská úprava je mnohem obsáhlejší než česká, to samo o sobě nemusí znamenat větší kvalitu. Níže popíšu z mého pohledu nejvýznamnější rozdíly obou úprav.

Velký rozdíl lze nalézt hned při definici účelu daňové kontroly. Z ustanovení § 15 odst. 1 zákon o správě daní vyplývá, že účelem daňové kontroly je prověření daňového základu nebo jiných skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně. Je dovoleno vést daňovou kontrolu jen v rozsahu nezbytně nutném k dosažení sledovaného účelu. V definici účelu daňové kontroly v rámci ZSDP absentuje výslovné omezení rozsahu daňové kontroly.¹⁷⁸

Dalším podstatným rozdílem je, že zákon o správě daní obsahuje ustanovení upravující maximální délku daňové kontroly. Dle ustanovení § 17 zákona o správě daní musí správce daně ukončit daňovou kontrolu do 6 měsíců od jejího započetí. Pokud se správce daně zabývá složitým případem, může lhůtu nejbližší nadřazený správce daně prodloužit, maximálně však o dalších 6 měsíců. Daňová kontrola tak může trvat maximálně 12 měsíců (výjimka je vzhledem k zahraničním osobám, tam je lhůta 18 měsíců). Pokud by správce daně nebyl schopný ani v prodloužené lhůtě daňovou kontrolu ukončit, musí o této skutečnosti uvědomit daňový subjekt.

Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovaně judikoval, že lhůty pro vykonání daňové kontroly nejsou pořádkovými lhůtami, naopak jde i procesní lhůty, které zákon stanovil pro vykonání daňové kontroly. Daňový subjekt je povinen strpět výkon daňové kontroly a plnit povinnosti vůči správci daně. Pokud by docházelo k výkladu, že lhůta pro vykonání daňové kontroly je pouze pořádkovou lhůtou, mohla by daňová kontrola u daňového subjektu probíhat

¹⁷⁸ DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 351-352.

neomezeně. Jelikož daňová kontrola je významným zásahem do soukromé sféry daňového subjektu, je nutné se řídit zásadou proporcionality.¹⁷⁹

Ohraničení maximální délky daňové kontroly v rámci ZSDP není upravena. Dokonce z úpravy nevyplývá ani jak délku přibližně určit. Maximálně může správce daně vycházet z aplikace zásad daňového řízení jako je zásada rychlosti, hospodárnosti a efektivnosti.

Úpravu maximální délky daňové kontroly ve slovenské právní úpravě považují za velmi dobrou, avšak z úpravy mi na první pohled vyplývá, že tato lhůta je pouze pořádková. Není zde stanovena žádná sankce při nedodržení lhůty ani postup, co se stane až správce daně daňovému subjektu dle ustanovení § 18 zákona o správě daní písemně uvedomí kontrolovaný daňový subjekt.

Najvyšší súd Slovenskej republiky judikoval, že jde o lhůty procesní, které jsou stanoveny zákonem pro vykonání daňové kontroly. Je to lhůta, kdy daňový subjekt má povinnost strpět výkon daňové kontroly a plnit povinnosti vůči správci daně, které jsou uvedeny v ustanovení § 15 odst. 6 zákona o správě daní. Ve čl. 2 odst. 2 ústavního zákona č. 460/1992 Sb., Ústava Slovenskej republiky je uvedeno, že státní orgány mohou konat pouze na základě Ústavy, v jejích mezích a v rozsahu a způsobem, který stanoví zákon. Je nutné konstatovat, že po uplynutí lhůt pro vykonání daňové kontroly, může daňová kontrola pokračovat pouze se souhlasem dotčeného daňového subjektu. Pokud by správce daně pokračoval s daňovou kontrolou bez souhlasu daňového subjektu, mohlo by konání správce daně vytvořit protiprávní stav v podobě nezákonného zásahu orgánu veřejné správy.¹⁸⁰

V dalším rozhodnutí Najvyšší súd Slovejskej republiky v souvislosti s délkou daňové kontroly uvedl, že není možné vykonávat daňovou kontrolu déle, než je stanoveno zákonem. Pokud by byla daňová kontrola ukončena po uplynutí zákonné lhůty, pak by protokol o daňové kontrole, sloužící jako podklad pro vyměření/doměření daňové povinnosti, měl povahu nezákonného důkazního prostředku a nemohl by být v rámci daňového řízení použit. Jestliže by správce daně tento důkazní prostředek použil, bylo by rozhodnutí vydané na základě výsledku nezákonné daňové kontroly také nezákonné.¹⁸¹

¹⁷⁹ Rozhodnutí Najvyššího súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 9/2007.

¹⁸⁰ Rozhodnutí Najvyššího súdu Slovenskej republiky ze dne 4. 12. 2008, sp. zn. 3 Sžf 65/2008.

¹⁸¹ Rozsudok Najvyššího súdu Slovenskej republiky ze dne 3. 3. 2015, sp. zn. 3 Sžf 6/2014.

Obě úpravy jsou rozdílné také v otázce zahájení daňové kontroly. Slovenská úprava má jednoznačněji upraven postup pro zahájení daňové kontroly. Z ustanovení § 15 odst. 2 zákona o správě daní vyplývá, že správce daně doručí daňovému subjektu oznámení o konání daňové kontroly. Obsahem oznámení musí být informace o tom, kde bude daňová kontrola probíhat, který den započne, jaké daně se týká a za jaké zdaňovací období bude předmětem daňové kontroly. Pokud se daňovému subjektu nehodí termín započetí daňové kontroly, který navrhl správce daně, musí o tom správce daně spravit do 8 dnů od doručení oznámení o vykonání daňové kontroly. Zároveň se musí dohodnout na jiném termínu pro zahájení daňové kontroly, který nesmí být déle než 40 dnů od doručení oznámení o konání daňové kontroly. Zákon o správě daní pamatuje i na situaci, kdy by nedošlo k dohodě na termínu pro zahájení daňové kontroly, potom se za den zahájení daňové kontroly považuje právě 40. den od doručení oznámení o konání daňové kontroly.

ZSDP úpravu okamžiku zahájení daňové kontroly vůbec neobsahuje. Okamžik zahájení daňové kontroly tak musí být dovozován judikaturou, to jsem uvedla již ve druhé kapitole. Toto může způsobovat řadu problémů, jelikož s okamžikem zahájení daňové kontroly je spojováno hned několik následků.

V otázce úpravy maximální délky daňové kontroly a konkretizace okamžiku zahájení daňové kontroly se domnívám, že zákon o správě daní je jednoznačně napřed před ZSDP. Snaží se předcházet případným nejasnostem a popotahování s daňovými subjekty. Pokud budeme mít bezproblémový daňový subjekt, který bude řádně spolupracovat, pak nevidím problém ani v postupu dle ZSDP. Jestliže však správce daně bude kontrolovat problémový daňový subjekt, může způsobit tato nejednoznačná úprava ZSDP správci daně velké problémy vůbec daňovou kontrolu zahájit, popřípadě ji řádně ukončit v přijatelné lhůtě.

Zajímavým rozdílem mezi ZSDP a zákonem o správě daní je i skutečnost, že slovenská právní úprava přiznává v případě podaného odvolání, platebnímu výměru odkladný účinek. Pokud daňový subjekt podá odvolání proti platebnímu výměru, kterým mu byla doměřena daň, nastane splatnost této daně až v závislosti na rozhodnutí odvolacího orgánu. Naproti tomu ZSDP platebnímu výměru napadenému odvoláním odkladný účinek nepřiznává, platí zde tedy tzv. předběžná vykonatelnost platebního výměru.¹⁸²

¹⁸² DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0, s. 354.

V této otázce se nedokážu přiklonit ani k jedné úpravě. Dle ZSDP platební výměr v případě odvolání odkladný účinek nemá, znamená to, že pokud daňovému subjektu doměří správce daně vyšší částku a daňový subjekt s tím nesouhlasí a odvolá se, přesto požadovanou částku musí ve lhůtě uhradit. Pokud by si byl daňový subjekt jistý, že správce daně pochybil a jeho odvolání bude úspěšné, stejně musí částku nejdříve zaplatit a poté mu bude případně vrácena. Daňový subjekt nemusí částkou na zaplacení disponovat, půjčí si tedy, částku zaplatí. Za několik týdnů bude rozhodnuto o odvolání, kterým bude původní rozhodnutí zrušeno a nahrazeno novým, kdy daňový subjekt neměl platit vůbec nic či jen menší sumu. Sice mu bude zaplacená částka vrácena, ale například náklady na půjčku či úvěr mu správce daně neproplatí. Může se potom samozřejmě soudit o náhradu škody apod.

Na druhou stranu ani řešení slovenské úpravy v otázce přiznání odkladného účinku platebnímu výměru v případě podaného odvolání, není úplně bezproblémové. Správce daně si dle ZSDP předběžně zajistí prostředky, které může daňový subjekt, než bude rozhodnuto o odvolání, utratit či jinak znemožnit správci daně jejich dosažení. Ale podle zákona o správě daní tyto prostředky správce daně předběžně nezajišťuje. Pokud se ukáže, že správce daně doměřil daň správně, může mít problém se doměřené částky domoci. Případné vymáhání potom trvá dlouho a administrativně i finančně zavaluje finanční správu.

V závěru musím říci, že ač jsem se profesně nesetkala s účinností těchto zákonů, funkčně a v návaznosti na moji zkušenost s českou finanční správou, se mi jeví jako lépe propracovaná slovenská úprava v otázce daňové kontroly. ZSDP mnoho věcí neupravuje a je nutné je vykládat na základě judikatury, tím dochází k jisté míře právní nejistoty. Judikatura prochází vývojem a tím může být právní nejistota daňového subjektu oslabena.

Vzhledem k častým novelizacím a k celkovému vývoji společnosti mimo jiné ve finanční oblasti, zejména potom judikatury, bylo nutné vytvořit nové právní předpisy a nahradit tak ZSDP a zákon o správě daní.

ZSDP nahradil zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti 1. 1. 2011. O rok později vešel v účinnost na Slovensku nový zákon č. 563/2009

Z.z., o správě daní (dále jen „daňový poriadok“), jenž nabyl účinnosti od 1. 1. 2012¹⁸³. Daňový řád je oproti daňovému poriadku je mnohem obsáhlejší.

Ani v nových úpravách není určen počátek daňové kontroly shodně. Daňový poriadok převzal otázku zahájení daňové kontroly z předchozí úpravy, tedy zákona o správě daní. Dle ustanovení § 46 odst. 1 daňového poriadku začíná daňová kontrola dnem určeným v oznámení o daňové kontrole. Dále je v tomto ustanovení uvedeno vše, co musí oznámení o daňové kontrole obsahovat, a že pokud daňový subjekt nebude připraven započít daňovou kontrolu v termínu, který je uveden v oznámení o daňové kontrole, musí toto správci daně oznámit do osmi dnů od doručení oznámení. Daňový poriadok rovněž upravuje i obranu proti možnému prodlužování zahájení daňové kontroly tím, že je stanovena maximální čtyřicetidenní lhůta pro započítí daňové kontroly, která běží od doručení oznámení o daňové kontrole.

Dle ustanovení § 46 odst. 3 daňového poriadku je možné ve stanovených případech zahájit daňovou kontrolu i bez oznámení, pokud to upravuje jiný právní předpis nebo o vykonání daňové kontroly požádá orgán činný v trestním řízení či existuje důvodné podezření, že účtované nebo jiné doklady mohou být zničené nebo znehodnocené. V tomto případě vytvoří správce daně zápis, který musí obsahovat datum zahájení daňové kontroly, místo jejího vykonání, důvod pro započítí, její předmět a kontrolované zdaňovací období.

ZSDP otázku okamžiku zahájení daňové kontroly neupravoval, správci daně i daňové subjekty tak museli spoléhat na judikaturu soudů, aby okamžik zahájení daňové kontroly definovala.

Daňový řád zaznamenal v otázce úpravy okamžiku zahájení daňové kontroly pokrok, kdy ustanovení § 87 odst. 1 DŘ vymezuje jako okamžik zahájení daňové kontroly první úkon správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při němž začne správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Obě úpravy se v otázce okamžiku zahájení daňové kontroly posunuly dopředu. Slovenská úprava obsahuje ustanovení, kdy je možné zahájit daňovou kontrolu bez oznámení, což považuji za dobrý prostředek v boji proti daňovým únikům a podvodům. Česká úprava potom doznala velké změny, protože okamžik

¹⁸³ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 341.

zahájení daňové kontroly byl upraven v rámci daňového řádu. Ač je zde okamžik zahájení daňové kontroly definován přesně a jasně, může výklad způsobovat mnoho nejasností. Potom musí správce daně, někdy i soud, ustanovení vyložit.

Škála oprávnění daňového subjektu je v obou úpravách srovnatelná. Zajímavým rozdílem slovenské úpravy je, že daňový subjekt má právo mimo žádosti o předložení služebního průkazu zaměstnance správce daně, požadovat i předložení písemného pověření zaměstnance správce daně pro provedení konkrétní daňové kontroly.¹⁸⁴

Daňový poriadok na rozdíl o zákona o správě daní neobsahuje institut opakované daňové kontroly. Daňový poriadok umožňuje správci daně pouze opětovně vykonat daňovou kontrolu.

Znamená to, že správce daně kontroluje daňové povinnosti za zdaňovací období, které již bylo kontrolováno. Opětovné vykonání daňové kontroly je možné při splnění některé z následujících podmínek. První a druhou podmínkou je, že daňový subjekt požádá o vrácení daně v rámci dodatečného daňového přiznání nebo požádá o vrácení peněz podle jiných právních předpisů (např. zákon o dani z příjmu nebo zákon o dani z přidané hodnoty). Další možností je, že opakovaná daňová kontrola bude provedena na podnět Ministerstva financí nebo Finančního ředitelství či na požádání orgánů činných v trestním řízení.¹⁸⁵

Opětovné vykonání daňové kontroly má velký vliv v rámci boje proti daňovým únikům a daňovým podvodům. V praxi se může stát, že některé skutečnosti, které poukazují na možný daňový podvod, se objeví až po skončení daňové kontroly. Nebo orgány činné v trestním řízení mohou požádat o provedení daňové kontroly až po skončení řádné daňové kontroly. Pokud by daňový poriadok nedával možnost provedení opětovné daňové kontroly, správce daně by nebyl oprávněn k výkonu daňové kontroly zaměřené na prověření nových skutečností poukazujících na možný daňový trestný čin, jelikož by existovala procesní překážka vycházející ze zásady „*ne bis in idem*“.¹⁸⁶

¹⁸⁴ KRCHLÍKOVÁ a MRVOVÁ. *Daňový poriadok s vysvětlivkami*. Bratislava: Iura Edition, 2012. ISBN 978-80-8078-488-1, s. 88.

¹⁸⁵ Opätovná daňová kontrola. *Finanční správa* [online]. [cit. 2018-9-20]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/249400-Op%C3%A4tovn%C3%A1-da%C5%88ov%C3%A1-kontrola>.

¹⁸⁶ Pecková L., Hrušková D., *Instituty daňového práca procesního v SR na odhaľovanie daňových únikov – kvantitatívna a kvalitatívna analýza*, In. Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“, Bratislava, Akadémia Polície zboru Slovenskej republiky, 2012, s. 108.

Daňový řád upravuje na základě rozsáhlé judikatury institut opakované daňové kontroly, která doposud nebyla v zákoně upravena.

Stejně jako daňový poriadok upravuje daňový řád podmínky, pro možné opakování daňové kontroly. Podmínky jsou upraveny naprosto odlišně.

Ustanovení § 85 odst. 5 DŘ vztahuje možnost opakování daňové kontroly ke splnění jedné ze dvou podmínek. První podmínka vyjadřuje ve skutečnosti podmínku pro možnost nařízení obnovy řízení, tedy že musejí být zjištěny nové skutečnosti či důkazy. Podmínka novosti skutečností a důkazů znamená, že nesmí být v době daňové kontroly známy, ale mohou existovat. Druhým možným důvodem pro zahájení daňové kontroly je změna tvrzení daňového subjektu, kdy rozsah opakované daňové kontroly je ohraničen předmětem změnového tvrzení daňového subjektu. Poslední důležitou věcí v otázce opakované daňové kontroly je povinnost správce daně při zahájení opakované daňové kontroly seznámit daňový subjekt s důvodem pro její provedení.¹⁸⁷

V otázce opakované daňové kontroly zaznamenaly obě úpravy významný posun. V rámci slovenské úpravy je důležitá možnost opakovat daňovou kontrolu na podnět orgánů činných v trestním řízení. Kdy tato skutečnost může napomáhat při odhalování daňových úniků a daňových podvodů.

V České republice byl v rámci daňového řádu nově upraven institut opakované daňové kontroly, a to s velkým vlivem judikatury soudů. Přínos spatřuji zejména ve skutečnosti, kdy opět dochází k posílení právní jistoty daňového subjektu. Vždy se daňový subjekt snadněji dovolá svého práva, které je upraveno zákonem, než toho, které judikují soudy a jejichž stanoviska prochází pochopitelným vývojem.

Daňový řád je v otázce formy pro seznámení daňové kontroly velmi stručný, kdy nechává na uvážení správce daně, jak se daňový subjekt seznámí se zprávou o daňové kontrole. Ustanovení § 88 odst. 2 DŘ pouze uvádí, že správce daně má seznámit daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění. Stejně nekonkrétní je potom i v otázce délky lhůty pro seznámení se daňového subjektu s kontrolním zjištěním, kdy dle ustanovení § 88 odst. 3 DŘ má daňový subjekt právo na přiměřenou lhůtu.

Oproti tomu daňový poriadok je v tomto směru konkrétnější. Správce daně zasílá protokol o daňové kontrole daňovému subjektu spolu s výzvou k vyjádření

¹⁸⁷ ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha [cit. 2018-8-18]. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.

se ke zjištěným skutečnostem uvedeným v protokolu o daňové kontrole. Zákon dále vymezuje i lhůtu, kterou má daňový subjekt na vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Lhůta je určena správcem daně, nesmí být kratší než 15 pracovních dnů a začíná plynout ode dne následujícího po dni doručení protokolu o daňové kontrole.¹⁸⁸

Součástí výzvy k vyjádření by měly být i důkazy, které prokazují tvrzení daňového subjektu. Důkazy by měly být ty, které daňový subjekt nemohl předložit v průběhu daňové kontroly. Výzva k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem je součástí protokolu o daňové kontrole pouze tehdy, jestliže byl v rámci daňové kontroly zjištěn rozdíl mezi tvrzením daňového subjektu a výsledkem kontrolních zjištění.¹⁸⁹

¹⁸⁸ VEMARSKÝ M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice, 2013. ISBN 978-80-8152-041-9, s. 151.

¹⁸⁹ GAŠPAROVIČOVÁ, Adela. Daňový poriadok versus zákon o správe daní. *Danovecentrum.sk* [online]. 15.11.2011 [cit. 2018-8-25]. Dostupné z: <http://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/Danovy-poriadok-verzus-zakon-o-sprave-dani-1.htm>

Závěr

V rámci práce jsem čtenáře seznámila s daňovou kontrolou za účinnosti předchozí zákonné úpravy. Daňovou kontrolu upravenou v ZSDP lze zhodnotit, že oproti předchozím úpravám byla úprava daňové kontroly dle ZSDP přelomová, došlo k první úpravě v rámci zákona. Již v průběhu účinnosti začaly vyvstávat otázky, které zákon neřešil a neobsahoval, kupříkladu otázku opakované daňové kontroly či okamžiku zahájení daňové kontroly. Tyto neřešené otázky musely zodpovídat soudy, zejména pak Nejvyšší správní soud a Ústavní soud. Problematická v rámci výkladu je zejména skutečnost, že se obě soudní instituce v některých otázkách neshodovaly a vykládaly je zcela odlišně. Ke sjednocení výkladu dané otázky se pak mnohdy dospívalo až dlouhodobým vývojem judikatury, kdy nezřídka docházelo ke změně právního názoru soudů.

V mnoha případech takovéto řešení může znamenat zásah do právní jistoty daňového subjektu, kdy stejná otázka v rámci daňové kontroly může být vykládána různě.

Nutnost výkladu formou judikatury byla značná, což je znatelné na první pohled, kdy většina judikatury týkající se daňové kontroly pochází z doby účinnosti ZSDP. Také četnost novelizací ZSDP byla veliká. Zákonodárce i z těchto důvodů přistoupil k vytvoření nového daňového předpisu, který obsahuje všechna daňová řízení nazývána jako daňový řád.

Ještě před rozbořem daňové kontroly dle daňového řádu jsem se okrajově zajímala i o výzvu dle ustanovení § 89 DŘ k odstranění pochybností. Tato dvě témata jsou mezi sebou úzce provázána. Pokud má správce daně konkrétní pochybnosti a zašle daňovému subjektu tuto výzvu, může se stát, že v průběhu postupu k odstranění pochybností zjistí, že pochybnosti jsou mnohem širšího rázu, než se zpočátku domníval a v rámci postupu k odstranění pochybností jej nedokáže odstranit. Plynule potom přejde z postupu k odstranění pochybností k dalšímu postupu, daňové kontrole.

V předložení práci jsem se snažila vedle teoretické stránky daňové kontroly podle daňového řádu přiblížit i stránku praktickou, kterou jsem získala zejména praxí v oboru.

Daňová kontrola upravená v daňovém řádu zaznamenala oproti úpravě daňové kontroly v rámci ZSDP změny, především v tom, že zákonná úprava nyní obsahuje otázky, které za účinnosti ZSDP byly zodpovídaný pouze judikaturou.

Daňový řád tak nově obsahuje například „... vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, možnost provádět u jednoho daňového subjektu daňovou kontrolu společně pro více daní a zdaňovacích období, specifikaci podmínek pro opakování daňové kontroly, novou povinnost daňového subjektu umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly, vymezení okamžiku zahájení daňové kontroly, řešení situace, kdy se daňový subjekt vyhýbá zahájení daňové kontroly, vymezení náležitostí zprávy o daňové kontrole, možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, vymezení okamžiku ukončení daňové kontroly“.¹⁹⁰

Moje stanovisko na daňovou kontrolu z pohledu bývalého zaměstnance správce daně je ten, že zákonodárce velmi dbá na klientský přístup a snaží se omezit moc správního orgánu. Je to dáno např. širokou škálou oprávnění daňového subjektu a tomu odpovídajících povinností správce daně, nutností vše precizně odůvodnit, popsat své myšlenkové procesy v rámci volného hodnocení důkazů apod. Na druhou stranu tyto povinnosti jsou adresovány na zaměstnance správce daně, kteří nemají potřebnou kvalifikaci, většina z nich má středoškolské vzdělání, ale v rámci odůvodňování mají být brilantními teoretiky, právníky v rámci rozhodování, matematiky a ekonomy pro hodnocení poskytnutých důkazů, jako jsou účetní výstupy apod.

S přístupem zákonodárce lze souhlasit u těch daňových subjektů, jež jsou bezproblémoví a nesnaží se obcházet správce daně a svou daňovou povinnost. Bezesporu daňových subjektů, které se nesnaží spáchat daňový podvod či krýt daňové úniky, je většina.

Bohužel, stále častěji se správci daně musí zabývat právě těmi, kteří bezproblémovými nejsou, daně platit nechtějí a pokud přece, tak v minimální výši, což nekoresponduje s jejich výdělkem a obraty. Zároveň je možné u několika firem daňových poradců sledovat to, že se specializují právě na problémové daňové subjekty, zastupují je a snaží se všemi legálními prostředky (ne vždy legitimními) dosáhnout co nejnižší daňové povinnosti pro své klienty. To by bylo v pořádku a v souladu s profesní etikou, avšak někdy jsou tyto kroky ještě legální, ale na hraně s šikanózním jednáním a obcházením zákona.

Pro tyto případy zákonodárce zatím neupravil dostatečné prostředky na obranu správce daně, aby nebyla zahlcena daňová správa a došlo k naplnění účelu

¹⁹⁰ HRSTKOVÁ DUBČEKOVÁ Lenka. *Daňová kontrola podle daňového řádu* [Systém ASPI]. Účetnictví v praxi, Wolters Kluwer [cit. 2018-9-20]. ASPI_ID LID 38797CZ. Dostupné v Systému ASPI.

správy daní, tedy ke správnému zjištění, stanovení a vybrání daňové povinnosti. Jistý pokrok spatřuji zejména v ustanovení § 87 odst. 2 až 6 DŘ, které dává správci daně možnosti obrany proti daňovým subjektům účelně se vyhýbajícím zahájení daňové kontroly. Rovněž i progres v rámci ukončení daňové kontroly dle ustanovení § 88 odst. 5 DŘ sloužící jako obrana proti protahování daňové kontroly vůči daňovému subjektu, který odmítá podepsat zprávu o daňové kontrole.

V další části mé práce jsem se věnovala komparaci ZSDP a daňového řádu. Snažila jsem se vybrat několik zásadních změn, které přinesl daňový řád v otázce daňové kontroly oproti ZSDP a poukázat na posun. S tím je spojena i mnohem vyšší míra právní jistoty, kterou daňový řád dává daňovým subjektům. Bezesporu je tak nejnovější úprava daňového řízení kladným přínosem. Dá se říci, že velká část inovací v rámci daňového řádu vychází z judikatury vytvořené za účinnosti ZSDP. Tyto úpravy jsou tak prověřené praxí a vývojem.

Na závěr jsem se věnovala komparaci původních zákonných úprav daňové kontroly po rozpadu Československé federativní republiky a zákonnými úpravami následujícími.

V rámci ZSDP a zákona o správě daní se domnívám, že slovenská právní úprava byla propracovanější a obsáhlejší. ZSDP byl v otázce úpravy daňové kontroly opravdu stručný, mnoho otázek neupravoval vůbec. Nedostatky zákona potom musely být dotvářeny rozsáhlou judikaturou soudů, zejména Nejvyššího správního a Ústavního. Slovenská úprava samozřejmě také neobsahovala vše potřebné, ale minimálně náznaky, které byly následně dotvářeny a blíže specifikovány judikaturou.

Kdybych měla vybrat něco, co považuji za velmi dobře upravené slovenským zákonem, a není obsaženo v českém, byl by to okamžik zahájení daňové kontroly či institut opakované daňové kontroly. Obojí bylo dovozováno judikaturou a v praxi užíváno, pouze to absentovalo v zákonné úpravě.

Naopak nenacházím nic, co bylo upraveno v rámci ZSDP a chybělo v zákoně o správě daní. Ač obě úpravy byly celkem málo obsáhlé, jeví se mi lépe slovenská úprava, minimálně v některých otázkách a ve větší míře právní jistoty pro daňový subjekt.

V další části jsem přešla k aktuálně účinným úpravám daňové kontroly. Slovenská i česká úprava v otázce daňové kontroly zaznamenala velký posun,

který směřoval k nutnosti nových úprav. Nejdříve vstoupil do účinnosti český daňový řád a o rok později i slovenský daňový poriadok.

Daňový řád obsahuje úpravu daňové kontroly o poznání komplexněji, obsahuje mnoho novinek a změn oproti ZSDP. Za přínosné považují například upravení opakované daňové kontroly, která je velkým zásahem do soukromoprávní sféry daňového subjektu, proto by měla být co nejvíce posílena jeho právní jistota. Dalším posunem je definice předmětu daňové kontroly

či okamžiku zahájení daňové kontroly. Obsahuje i širokou škálu možností obrany pro daňový subjekt a mnoho jeho oprávnění. Domnívám se, že je celkově otázka daňové kontroly upravena pro klientský přístup. Aktuálně je daňový řád účinný osmým rokem a judikatura ani zdaleka nezaznamenala takový vývoj, jako tomu bylo za účinnosti ZSDP.

Daňový řád je dle mého názoru oproti daňovému poriadku méně konkrétní, založený zejména na správním uvážení daného orgánu. Obecně bych řekla, že je současným trendem neurčovat vše rigidně, nechávat mnoho věcí na správním uvážení. Hodnotím-li například na zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, je v něm obsaženo mnoho neurčitých právních pojmů, jako je „přiměřeně, dobré mravy apod.“. Naproti tomu daňový poriadok převzal ze zákona o správě daní mnoho rigidních ustanovení, obsahuje lhůtu pro průběh celé daňové kontroly, kdy lhůta není pouze pořádková, ale zákonná. Pokud je na základě nezákonné daňové kontroly vydáno rozhodnutí, je i toto rozhodnutí nezákonné. Není zde možnost správního uvážení. Druhým příkladem je oznámení o zahájení daňové kontroly. V České republice se bude správce daně snažit domluvit si s daňovým subjektem faktické zahájení daňové kontroly, kdy jednou daňový subjekt nemůže, potom se nedostaví či se dostaví neoprávněná osoba apod. Naproti tomu jasně definovaná slovenská úprava dává možnost zahájit daňovou kontrolu, ale i když nebude proklientský přístup naplněn z obou stran, bude přesto daňová kontrola zahájena do 40 dnů ode dne doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly dle daňového řádu tedy může trvat mnohem déle.

Dosažení cíle práce

V úvodu této práce jsem si kladla za cíl rozebrat institut daňové kontroly od prvních zmínek do dnešní podoby. Hlavním přínosem mé práce potom měla

být komparace největších změn úpravy dle daňového řádu, oproti staré úpravě v ZSDP. Do komparace jsem rovněž zařadila i slovenskou úpravu.

Považovala jsem za důležité nejprve jednotlivé zákonné úpravy přiblížit a následně se věnovat jejich komparaci. Ve čtvrté kapitole jsem se dostala k hlavnímu cíli mé práce, komparaci daňového řádu a ZSDP, zejména největších změn. K těmto změnám směřovala již judikatura za účinnosti ZSDP, bylo tedy důležité probrat se vývojem judikatury soudů. Posledním bodem a cílem mé práce byla opět komparace. Porovnála jsem původní daňové předpisy a aktuální daňové předpisy v Čechách a na Slovensku. Porovnání jsem se věnovala zejména z důvodu, že rozebírané úpravy vychází původně ze stejné úpravy daňového procesu za doby Československé federativní republiky.

Doufám, že i tato práce přispěje k tomu, aby problematika daňové kontroly, v širším měřítku daňového procesu, byla diskutovanějším tématem. To zejména v ohledu zneužívání některých daňových subjektů klientského přístupu finanční správy, v boji proti daňovým únikům a daňovým podvodům. Dle mého názoru by těmto tématům mělo být věnováno více pozornosti. Neuhrazené a nepřiznané daně, které by měly být součástí státního rozpočtu, tedy peněz i všech ostatních daňových poplatníků.

Závěrem bych ráda uvedla, že problematika daňové kontroly a celého daňového procesu je pro mne velmi zajímavá i nadále. Podle mého mínění se nejedná pouze o přechodný aktuální problém, ale předpokládám, bude přetrvávat do budoucna. Již od počátku studia na právnické fakultě je mým přáním stát se soudkyní. Pokud se mi podaří této pozice dosáhnout, ráda bych ji spojila právě s daňovým právem a otázkou boje proti daňovým únikům a daňovým podvodům.

Resumé

Theme of my rigorous thesis is tax audit control. In picking my theme and field I chose from several criterias. It had to be field that is close to my preexisting career and what is also interesting to me. Other important factor for choosing this theme is actuality and dynamism of it.

The goal of my thesis was to compare the biggest and most interesting changes tax regulation brought. It was necessary to focus thoroughly on development of case law, especially efficiency of ZSDP.

To show initial changes in ZSDP and actual changes in tax regulation, it was also necessary to deal with historical development of case law. Fortunately tax audit control was adjusted on law level in 1992, so the development it not comprehensive. I focused more thoroughly on analysis of tax audit control in ZSDP, which was the first law adjustment in tax audit control. Because ZSDP was very brief in definition of tax audit control, and was not able to resist development, problems had to solved by help of case law. In this time, there has been a big development of case law, considering tax control and institutions.

The other part of my thesis is devoted to valid tax regulation. Firstly I described an institution, that is very close to tax control. This institution describes procedure how to remove doubts. This procedure is launched by an appeal that is in § 89 DŘ, where tax administrator must specify its doubts about correctness and truthfulness of tax statement of tax payer. If tax administrator does not have any doubts and thinks, that coming up with solution will be more complicated, he will start tax audit control. There can also be situation, where the case is appearing to be easy and quick. So tax administrator has to start removing all doubts. If he comes up with any doubts, tax control process must start.

Institution of tax audit control by tax regulation is other crucial part of my thesis. This adjustment is more content and complex. Knowledges and attainments that I learned about tax audit control by ZSDP and tax regulation are summarized in chapter four. This part contains some examples of biggest changes, which tax regulation brought. It is the result of comparisom that I focused on in previous chapter. It depended on development of case law.

In conclusion of my rigorous thesis I decided to continue in comparism of adjustment of the tax audit institute in the Czech Republic and Slovakia. I focused on two Slovak and two Czech law adjustments. Two adjustments from

each country those are effective after the decay of Czechoslovakia Federation. I decided to compare these law adjustments, because it was interesting to see, where these two countries had headed after 1992. Before that, these two countries had the same law control process. I was not able to pick the best law adjustments from each country. Every side has its benefits and Czech or Slovak legislators can learn from each other.

Main goal of my thesis was comparison of tax audit control by ZSDP and by tax regulation. I did it by choosing the biggest changes that are mentioned in chapter four and analysis of case law in previous chapters. I define tax regulation system very positively, it covers problems, that previous laws did not.

This law adjustment also has some lacks, where administrators can make control uncomfortable and obstruct it. For example question of formal and factual beginning of law audit control and avoidance of tax subject beginning of law audit control. I found out that in Slovakia the beginning of law control is more effective.

I would be pleased, if my rigorous thesis helped to understand the issue of the tax process and became more discussed topic. I think that these issues are really important to all citizens in the fight against tax fraud and evasion, because taxes are big part of state budget.

Zkratky

Daňový poriadok	Zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní.
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
LZPS	Zákon č. 2/1993 sb., České národní rady, Listina základních práv a svobod.
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky.
O přímých daních	Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních.
OZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
Správní řád	Nařízení vlády č. 91/1960 Sb., vládní nařízení o správním řízení.
SŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.
SŘS	Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.
ÚOLPS	Zákon č. 209/1992 Sb., Úmluva i ochraně lidských práv a svobod.
ÚS	Ústavní soud.
Ústava	Zákon č. 1/1993 Sb., České národní rady, Ústava České republiky.
	Zákon o správě daní Zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov a o změnách v sístave územných finančných orgánov.
Vyhláška č. 16/1962	Vyhláška č. 16/1962 Ministerstva financí o řízení ve věcech daní a poplatků.
Vyhláška č. 162/1953	Vyhláška ministerstva financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových, a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů.
Zákon o správě daní	Zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov a o změnách v sístave územných finančných orgánov.
ZSDP	Zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Seznam použité literatury

Odborné publikace

BAKEŠ, Milan. *Daňové a poplatkové předpisy*. Praha: Panorama, 1984.

Daně, odvody a poplatky v ČSSR, F. Picmaus a kol., Edition, 1985.

DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0.

HORTOVÁ, Zuzana. *Správa daní: podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu*. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-578-6.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo: de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-503-6.

KAINOVÁ, Lenka a Yveta JANÁKOVÁ. *Daňová kontrola: práva a povinnosti podnikatele úplné znění zákona, příklady, rady*. 1. Praha: Computer Press, 2000. ISBN 80-7226-289-0.

KINDL, Milan. *Zákon o správě daní a poplatků: Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4.

KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků: S komentářem*. 7. ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-528-3.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-170-6.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTOVÁ. *Daňový řád: s komentářem*. 1. Olomouc: Anag, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: Judikatura k problémovým situacím*. ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.

KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu*. 1. Praha: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.

Úvod do teorie finančního práva, Bakeš, Univerzita Karlova, 1989.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0.

Zahraniční publikace

BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5.

KRCHLÍKOVÁ a MRVOVÁ. *Daňový poriadok s vysvetlivkami*. Bratislava: Iura Edition, 2012. ISBN 978-80-8078-488-1.

VEMARSKÝ M. *Procesné zásady daňového konania*. Košice, 2013. ISBN 978-80-8152-041-9.

Odborné články

JIRÁSEK, Jan a Tomáš KOCOUREK. Ústavní limity správy daní. *Bulletin advokacie*. 2009(7-8).

Pecková L., Hrušková D., *Instituty daňového práca procesního v SR na odhaľovanie daňových únikov – kvantitatívna a kvalitatívna analýza*, In. Zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie „Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti“, Bratislava, Akadémia Polície zboru Slovenskej republiky, 2012.

Judikatura

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 4. 2000, sp. zn. 38 Ca 288/99.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 9/2007.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu Slovenskej republiky ze dne 4. 12. 2008, sp. zn. 3 Sžf 65/2008.

Rozsudok Najvyššího soudu Slovenskej republiky ze dne 3. 3. 2015, sp. zn. 3 Sžf 6/2014.

Ústavního soudu

Nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06.

Nález Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99.

Nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02.

Nález Ústavního soudu ze dne 16. 1. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 36/05.

Nález Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07.

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 10. 2007, sp. zn. II. ÚS 807/06.

Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008.

Nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11.

Nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02.

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

Nejvyššího správního soudu

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006, sp. zn. 2 Afs 45/2005.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 210/2005.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 3 Afs 1/2003-101.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2005, sp. zn. 5 Afs 2/2005.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2014 sp. zn. 1 Aps 20/2013-61.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. 9 Afs 110/2007-102.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012-52.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, sp. zn. 4 As 75/2006.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, sp. zn. 2 Afs 53/2010.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20.7.2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, sp. zn. 7 Afs 48/2010-65.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, sp.zn. 1 Afs 11/2004-190.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, sp. zn. 5 Ans 9/2011-94.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, sp. zn. 1 Afs 100/2008-137.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, sp. zn. 1 Afs 63/2009.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2007, sp. zn. 5 Afs 172/2006.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13.3.2008, sp. zn. 5 Afs 143/2007-67.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008-75.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, sp. zn. 8 Afs 76/2009-109.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, sp. zn. 9 As 121/2014.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008-78

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, sp. zn. 7 Afs 20/2012.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, sp. zn. 4 Afs 143/2014-26.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 3 Afs 99/2015-26.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2010-89 ze dne 15. 4. 2010.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2011, sp. zn. 5 Afs 61/2010.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2007, sp. zn. 8 Afs 93/2006-183.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004-34.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2013, sp. zn. 9 Afs 58/2012-43.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, sp. zn. 1 Afs 32/2005.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013-25.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, sp. zn. 9 Aps 4/2013-25.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004-110.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, zn. sp. 9 Aps 4/2013-25.

Právní předpisy a zdroje s tím související

Důvodová zpráva k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Nařízení vlády č. 91/1960 Sb., vládní nařízení o správním řízení.

Poslanecká sněmovna, důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád z 19. 11. 2008.

Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Ústavní zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky.

Vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení.

Vyhláška č. 227/1936 Sb., o úplném znění zákona o přímých daních.

Vyhláška ministerstva financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových, a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů.

Vyhláška č. 16/1962 Ministerstva financí o řízení ve věcech daní a poplatků.

Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

Zákon č. 280/2009Sb., daňový řád.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákona č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatků a o změnách v systému územních finančních orgánů.

Zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní.

Zákon č. 227/1936 Sb., o úplném znění zákona o přímých daních.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Internetové zdroje

BAXA Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

GAŠPAROVIČOVÁ, Adela. Daňový poriadok versus zákon o správě daní. *Danovecentrum.sk* [online]. 15.11.2011. Dostupné z: <http://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/Danovy-poriadok-verzus-zakon-o-sprave-dani-1.htm>

HRSTKOVÁ DUBČEKOVÁ Lenka. *Daňová kontrola podle daňového řádu* [Systém ASPI]. Účetnictví v praxi, Wolters Kluwer. ASPI_ID LID 38797CZ. Dostupné v Systému ASPI.

Judikatura NSS: Daňová kontrola. *Soudní rozhledy* [online]. 2016, **2016(9)**, 274-284 [cit. 2018-08-13]. Dostupné z: ASPI.

KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní. *Daně a právo v praxi* [online]. **2012(8)** [cit. 2018-08-02]. Dostupné z: ASPI PID LIT42141CZ.

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č.j.: 6544/14/7100-40124-011654, dostupné z WWW:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti.pdf.

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní, Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 50071/15/7100-40124-506246, s. 7, dostupné z WWW:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf.

Opätovná daňová kontrola. *Finanční správa* [online]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/249400-Op%C3%A4tovn%C3%A1-da%C5%88ov%C3%A1-kontrola>.

ŠRETR Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu* [Systém ASPI]. Linde Praha. ASPI_ID MN18264CZ. Dostupné v Systému ASPI.