

**Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta**

Jana Složilová

Daňová kontrola v daňovém řízení

Diplomová práce

Olomouc 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Daňová kontrola v daňovém řízení“ vypracovala samostatně a citovala všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 26. listopadu 2014

.....

Jana Složilová

Poděkování

Děkuji JUDr. Pavlu Matouškovi za pomoc s vyhledáním vhodné literatury a podnětné rady při psaní mé diplomové práce.

Rovněž děkuji svým rodičům, manželovi a dětem za jejich podporu a toleranci, kterou mi poskytovali po celou dobu studia.

OBSAH

ÚVOD	7
1 ZÁKLADNÍ POJMY V OBLASTI DAŇOVÉ KONTROLY.....	9
1.1 DEFINICE DANÍ.....	9
1.2 DEFINICE DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ	10
1.3 DEFINICE DAŇOVÉ KONTROLY	11
2 PŘÁVNÍ ÚPRAVA INSTITUTU DAŇOVÉ KONTROLY	13
2.1 HISTORIE DAŇOVÉ KONTROLY	13
2.2 SOUČASNOST A DAŇOVÁ KONTROLA	14
3 ZÁKLADNÍ PRINCIPY A ZÁSADY DAŇOVÉ KONTROLY	16
3.1 ÚSTAVNÍ ZÁSADY A PRINCIPY	16
3.2 ZÁSADY A PRINCIPY DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU	17
3.3 ZÁSADY A PRINCIPY DLE SPRÁVNÍHO ŘÁDU	21
3.4 PRINCIPY DOBRÉ SPRÁVY	22
4 VÝZNAM A ÚLOHA DAŇOVÉ KONTROLY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ	24
5 DAŇOVÁ KONTROLA.....	26
5.1 ÚČASTNÍCI REALIZACE DAŇOVÉ KONTROLY.....	26
5.1.1 <i>Správce daně</i>	26
5.1.2 <i>Daňový subjekt</i>	28
5.1.3 <i>Třetí osoby a odborný konzultant</i>	30
5.2 PŘÍPRAVA DAŇOVÉ KONTROLY	30
5.3 ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY	31
5.3.1 <i>Forma zahájení daňové kontroly</i>	31
5.3.2 <i>Protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly</i>	32
5.3.3 <i>Důvody pro zahájení daňové kontroly</i>	33
5.3.4 <i>Účinky zahájené daňové kontroly</i>	35
5.4 PRŮBĚH DAŇOVÉ KONTROLY.....	36
5.4.1 <i>Práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní</i>	37
5.4.2 <i>Stadia daňové kontroly</i>	41
5.5 UKONČENÍ DAŇOVÉ KONTROLY	47
5.5.1 <i>Vyhotovení zprávy o daňové kontrole</i>	47
5.5.2 <i>Projednání zprávy o daňové kontrole</i>	48
5.5.3 <i>Podpis zprávy o daňové kontrole</i>	49
6 ZÁVĚR.....	50
7 POUŽITÉ ZDROJE	52

8	SHRNUTÍ / SUMMARY.....	55
9	KLÍČOVÁ SLOVA / KEY WORDS	57

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EÚLP	sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č.209/1992 Sb., o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
LZPS	usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1193 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
NS	Nejvyšší soud České republiky
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
OZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
SŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
Úst	zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
ÚS	Ústavní soud České republiky
VOP	veřejný ochránce práv
ZoDPř	zákon č. 586/1992, Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů
ZoFinSpr	zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších právních předpisů
ZoSDP	zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Výběr tématu mé diplomové práce spočíval na ryze racionálním podkladu. Chtěla jsem se zabývat něčím, co je praktické, co budu moci využít třeba i pro své individuální potřeby a hlavně něčím, co mě bude bavit. Lákalo mě spousta témat a všechny měly jedno společné, a to ekonomicko právní podtext. Nakonec jsem se rozhodla ve své diplomové práci zabývat jedním z mnoha institutů daňového práva - daňovou kontrolu. Jedná se o oblast velmi specifickou, která je upravena v pouhých čtyřech paragrafech. Nicméně být se zdá být zákonná úprava málo obsáhlá, myslím si, že opak bude pravdou a že judikatura dožene to, co zákon opomněl. Vždyť daňová kontrola je pojem, který sám o sobě vzbuzuje spoustu emocí, a jen při jeho vyslovení se mnoha lidem podlamují kolena. Při možné daňové kontrole v budoucnu nechci být jednou z těch překvapených, ale připravených. Být připraven totiž znamená nebýt překvapen.

Z výše uvedeného v podstatě vyplývá i cíl mé diplomové práce. Chci komplexně zpracovat téma daňové kontroly, přičemž se zaměřím zejména na její průběh a na práva a povinnosti osob zúčastněných daňové kontroly v jejím průběhu. Při psaní mé práce budu kombinovat metodu analytickou a metodu korelační, a budu si často i pokládat otázky, které třeba na první pohled nevyplývají výslovně z právních předpisů a musejí být proto dovozovány například z obecných právních zásad. Zcela jistě využiji i bohatou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Daňová kontrola totiž představuje velmi významný zásah do ústavně zaručených práv a svobod, takže judikatury je k dispozici opravdu velmi mnoho. Pokusím se také propojit čerstvě nabyté znalosti ze soukromého práva, resp. znalosti nového občanského zákoníku a zjistit, do jaké míry rekonstrukce soukromého práva zasáhla oblast daňové kontroly.

V odborné literatuře je téma daňové kontroly zpracováno velmi dobře a mám proto k dispozici více než dostačující podklady. Během studia jsem si velmi oblíbila práci s komentáři, a proto na něj budu spoléhat i při zpracování mé diplomové práce. Kromě monografie uznávaných autorů budu vycházet i z judikatury našich soudů a z článků uveřejněných v odborných časopisech. Samozřejmě, že primárním zdrojem informací budou právní předpisy.

Má diplomová práce je rozdělena do pěti kapitol, přičemž v první kapitole vymezím základní pojmy, se kterými se setkáme v oblasti daňové kontroly. V druhé kapitole se budu věnovat právní úpravě daňové kontroly a to jak současné, tak v krátkosti i historickému vývoji. Třetí kapitola bude z mého pohledu velmi podstatná, protože se chci zaměřit na

základní zásady a principy daňové kontroly a jelikož jsem v průběhu studia pochopila, jak důležité jsou zásady pro praxi, tak bych ráda tuto oblast nepodceňovala ani v mé diplomové práci. Čtvrtá kapitola bude věnována významu a úloze daňové kontroly, tedy zodpovězení otázky proč tento institut vůbec existuje. Poslední, pátá kapitola bude obsahovat informace o samotném průběhu daňové kontroly. Ráda bych kontaktovala několik daňových poradců, za účelem lepšího pochopení celého postupu daňové kontroly a získala praktický pohled do problematiky. V závěru zhodnotím, jak se mi podařilo naplnit výše uvedené cíle.

Věřím, že průběh daňové kontroly je plný zajímavých okamžiků, které si budou vyžadovat hlubší zamyšlení a analýzu a že mě zpracování diplomové práce bude bavit.

1 Základní pojmy v oblasti daňové kontroly

Na začátku mé práce považuji za důležité stručně definovat tři základní pojmy, a to daň, daňové řízení a daňovou kontrolu. Posledně zmiňovaným pojmem, to je daňovou kontrolou se pak podrobně zabývám zejména v kapitole 5.

1.1 Definice daní

Daň je jedním z nejzákladnějších pojmů v oblasti finančního resp. daňového práva, není však v žádném právním předpise definován. Hendrych definuje daň jako platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem, aby získal příjmy do státního rozpočtu, které později použije na úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.¹ Daně tedy obecně představují platební povinnost daňových subjektů, která je jim uložena státem jako autoritou, a to vždy pouze a jen na základě zákona, když požadavek zákonného uložení daní v ČR vyplývá přímo z ústavního pořádku, konkrétně z čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen LZPS). Tato platební povinnost dále musí splnit zákonnou podmínku, že je příjmem či snížením veřejného rozpočtu.

Daně jsou specifické svou:

- nedobrovolností (povinné placení daní je stanoveno vrchnostensky státem);
- neúčelovostí (daňový subjekt nemůže ovlivnit na jaký účel bude jím zaplacená daň použita);
- neekvivalentností (daň představuje jednostrannou povinnost daňového subjektu bez nároku na plnění ze strany státu);
- nenávratností (zaplacenou daň nemůže daňový subjekt požadovat zpět);
- vynutitelností (stát disponuje prostředky, kterými je schopen vynutit placení daní).

Daňový řád (dále jen DŘ) v §2 odst. 3 pod pojem daň řadí jak tradiční daň *stricto sensu*, tak i jiná peněžitá plnění. Těmito jsou poplatky, clo, jiná peněžitá plnění pokud se při jejich výběru postupuje podle DŘ a dále peněžitá plnění v rámci dělené správy. Nesmíme opomenout odst. 4 daného paragrafu, který pod pojem daň zahrnuje také daňový odpočet, daňovou ztrátu a příslušenství daně.

Pro úplnost krátce vymezím vztah daně jako takové vůči poplatku a clu. Poplatek je sice také povinná, nenávratná platba ukládaná státem na základě zákona, ale na rozdíl od daně je placena jednorázově a jako protihodnota za něco, co stát či samosprávný celek zajišťuje.

¹ HENDRYCH, Dušan. a kol. Právní slovník, 3. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009.

Dá se říct, že je to příspěvek na úhradu konkrétních nákladů.² Clo je povinné peněžité plnění *sui generis*, které je vybíráno státem v souvislosti s přechodem zboží (dovoz, vývoz) přes státní hranici nebo hranice nadstátního celního území. Také clo může být stanoveno jen na základě zákona.³

1.2 Definice daňového řízení

Daňové řízení je institutem daňového práva procesního, jehož základním procesním předpisem je od 1.1.2011 DŘ. Daňové řízení je, zjednodušeně řečeno, řízení vedené správcem daně, jehož účelem je správa a výběr daní. Správa daně je pak definována v § 1 odst. 2 DŘ jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z jiného pohledu můžeme daňové řízení charakterizovat jako postup účastníků řízení, který je stanovený právními předpisy, a jehož účelem je zajištění realizace práv a závazků, které vyplývají daňovým subjektům z daňových vztahů.⁴

Samotný pojem řízení však může být v tomto případě poněkud zavádějící a to pokud jej srovnáváme s klasickým pojmem řízení podle procesních předpisů jiných právních odvětví (trestní, soudní, apod.). Obecně je totiž řízení chápáno jako určité faktické jednání, skrze které správní úřady aktivně jednají s fyzickými či právnickými osobami, a to jak z podnětu účastníka tak i z podnětu úřadu. V DŘ je však pojem daňové řízení chápáno jako určitý časový úsek, během kterého může, ale nemusí, dojít k výše popsanému faktickému řízení, myšleno k dílčímu řízení. Tzn. že správce daně není oprávněn vstupovat do práv a povinností daňového subjektu pouze na základě daňového řízení, ale až na základě jednoho z dílčích řízení.⁵ Jakmile je takové dílčí řízení zahájeno, musí být toto i řádně ukončeno (rozhodnutím, zastavením apod.)

Dílčí řízení jsou v DŘ vymezena v §134 odst. 3, přičemž zákon rozeznává tyto druhy řízení:

- A) nalézací řízení = nalézá se přesná výše daňové povinnosti
 - vyměřovací (stanovení daně)
 - doměřovací (změna poslední známé daně)
 - o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí ve výše uvedeném
- B) řízení při placení daní
 - o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky

² LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2011, s. 4.

³ BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 292.

⁴ Tamtéž s.255.

⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2011., s.254.

- o zajištění daně
 - exekuční
 - o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí ve výše uvedeném
- C) řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích, a to jak vůči rozhodnutím v nalézacím řízení tak i v řízení při placení daně.

Hlavními aktéry daňového řízení jsou správce daně na straně jedné a osoby zúčastněné na správě daní, pod které zákon řadí daňové subjekty a třetí osoby, na straně druhé. Mezi těmito pak vzniká daňově-právní vztah. Účastníky realizace daňové kontroly se podrobněji zabýváme v kapitole 5.1.

1.3 Definice daňové kontroly

Daňová kontrola je institutem daňového práva, který napomáhá dosáhnout cíle správy daní, to je správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Do nabytí účinnosti nového DŘ se vedly diskuse, zda je daňová kontrola samostatné řízení, či jiný úkon správce daně. DŘ přináší v tomto směru jasnou odpověď, když podřazuje daňovou kontrolu pod jeden z postupů správce daně při správě daní. DŘ upravuje postupy při správě daní v § 78 až 90 a rozděluje je následovně:

- A) vyhledávací činnost (§ 78 n. DŘ), pod kterou patří i instituty
- vysvětlení (§79 DŘ) a
 - místní šetření (§ 80 -84 DŘ),
- B) daňová kontrola (§ 85 až 88 DŘ),
- C) postup k odstranění pochybností (§ 89 až 90).

Společná charakteristika všech výše uvedených postupů je to, že nemusí (ale mohou) probíhat v rámci konkrétního daňového řízení. Základním cílem těchto postupů je zjistit plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů a získat důkazní prostředky k tomu, aby správce daně buď mohl prokázat nesprávně stanovenou a odvedenou daň nebo naopak mohl odstranit své pochybnosti ohledně daňových tvrzení.

Z pohledu daňové kontroly a jednotlivých fází daňového řízení můžeme konstatovat, že daňová kontrola může být správcem daně provedena v kterékoli jeho fázi (jak v řízení vyměřovacím, tak i v doměřovacím). Samozřejmě ji lze provést i v situaci, kdy daňový subjekt měl povinnost podat daňové tvrzení, ale neučinil tak.⁶ Bude však nutné vždy zkoumat,

⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011., s.178.

zda existuje zákonný důvod pro zahájení daňové kontroly (více k této problematice v kapitole 5).

Daňová kontrola musí mít svůj jasně definovaný začátek a konec. Začátek daňové kontroly představuje její zahájení dle § 87 odst.1 DŘ; konec je pak vydání rozhodnutí v souladu s § 101, 143 a 144 DŘ, které musí být dle nového DŘ kvalifikovaně zdůvodněno. V průběhu daňové kontroly přiznává DŘ daňovým subjektům mnoho práv (ale i povinností) a je pouze na nich samotných, zda svých práv řádně využijí. Právům a povinnostem věnuji samostatnou podkapitolu 6.2.2.

A jaké jsou základní funkce daňové kontroly? Je to zejména funkce preventivní, což znamená, že samotná hrozba realizace daňové kontroly by měla být pro daňové subjekty dostatečně motivující k tomu, aby svou daň řádně a včas vypočítali a odvedli. Skrze daňovou kontrolu stát dohlíží na správné stanovení a výběr daní a chrání si tak příjmy do státního rozpočtu – zde se jedná o funkci ochrannou a kontrolní. Významnou roli hraje i funkce eliminační, díky které dochází k eliminaci nesprávných postupů daňových subjektů do budoucna.⁷ Více informací k jednotlivým funkcím daňové kontroly bude zmíněno v kapitole 4.

⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.1.

2 Právní úprava institutu daňové kontroly

2.1 Historie daňové kontroly

Moderní daňová soustava se na území dnešní České republiky začala vytvářet v polovině 18 století. Například daň z příjmů byla zavedena už v roce 1743 a to ve výši 10 %, přičemž každý daňový poplatník byl již tehdy povinen sám odevzdat bernímu úřadu své daňové přiznání (princip samovyměření daně). Oblast daní byla postupně upravena patentem ze dne 1. listopadu 1799, zákonem z roku 1849 a zákonem č. 220/1896 ř.z. o osobních daních přímých. Tento zákon byl zrušen až zákonem č. 76/1927 Sb., o přímých daních (dále jen ZoSDP).⁸

Tento zákon, myšleno ZoSDP, je dodnes pokládán za jeden z nejdokonalejších daňových zákonů v naší historii od roku 1918, který byl završením daňové reformy po získání samostatnosti. Byl připravován zhruba sedm let, a to za osobní účasti ministrů financí, zejména prof. Dr. Engliše.⁹ Z pohledu daňové kontroly je tento významný, neboť definoval mimo jiné institut nahlédnutí do knih, místní prohlídku, povinnost součinnosti daňového subjektu.

V období roků 1948 – 1989 bylo přijato několik daňových zákonů v rámci radikální daňové reformy (tzv. *Kabešova reforma*, pojmenovaná podle ministra financí Jaroslava Kabeše), které odpovídaly tehdejšímu společenskému poměru, a byla jimi dovršena jakási socializace daňového práva v tehdejší ČSR.¹⁰ Bylo vypracováno deset nových daňových a poplatkových zákonů; správu daní včetně daňové kontroly však upravovala pouze vyhláška ministerstva financí, a to vyhláška č. 162/1953 Ú.l. Kontrolu prováděly okresní a krajské národní výbory. O kontrole byl poplatník informován předem, avšak jen pokud to národní výbor považoval za vhodné. Přesto však jedno pravidlo uvedené v této vyhlášce bylo velmi nadčasové a v principu platí dodnes. Bylo to ustanovení § 1 odst. 2 vyhlášky č. 16/1962 Sb., které říkalo, že „řízení ve věcech daní musí být jednoduché, neformální a musí zajišťovat jejich správné stanovení a vybrání“.¹¹ Nicméně toto období jinak nemělo příliš pozitivních dopadů do daňového práva obecně.

Návrat k zákonné úpravě daňového práva procesního představoval až ZoSDP, který byl schválen Českou národní radou v roce 1992. Splnil se tak opět jeden z nutných principů

⁸ Dráb, O., Trubač, O., Zatloukal, T. Obrana před daňovou kontrolou. Praha: Aspi, a.s., 2006, s.15.

⁹ Václav Boněk: Jak je to s platností zákona o přímých daních, [Právní rozhledy 10/2003, s. 523].

¹⁰ Tamtéž s. 523.

¹¹ Dráb, O., Trubač, O., Zatloukal, T. Obrana před daňovou kontrolou. Praha: Aspi, a.s., 2006, s.18-19.

právního státu, a to zákonný podklad úpravy dané problematiky. Způsob úpravy tj. zákonem, je v souladu také se způsobem úpravy správy daní v okolních státech např. Německo, Francie. ZoSDP nabyt účinnosti dne 1.ledna 1993 a zůstal v platnosti a účinnosti po dobu následujících 18ti let. Zákon prošel celou řadou změn (celkem 53 novelizací, čehož 3 novelizace proběhly hned v prvním roce účinnosti zákona), což bylo mimo jiné způsobeno také rychlostí, kterou byl vypracován. Problematiku správy daní a poplatků upravoval ve 105 paragrafech, z toho daňovou kontrolu pouze v jediném paragrafu, a to v §16. Tento zákon se vyznačoval terminologickou nejednotností a neprovázaností; některá ustanovení byla nejednoznačná a často vedla k různým výkladům (velmi trefný se mi zdá výrok uvedený v důvodové zprávě k ZoSDP, že „*správa daní již dlouho probíhá podle konsensu mezi správci daní a daňovými subjekty bez ohledu na přesné znění zákona*“).¹² ZoSDP byl zrušen až ke dni 31.prosince 2010 a nahrazen novou právní normou.

2.2 Současnost a daňová kontrola

Dalším významným mezníkem ve vývoji daňového práva procesního bylo tedy přijetí nové právní úpravy – zákona č.280/2009 Sb., daňového řádu. Více než osm let trvající legislativní proces při schvalování tohoto zákona byl ukončen 3.zářím 2009. Zákon nabyt účinnosti dne 1.ledna 2011 a nahradil tak starou právní úpravu tj. zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Problematiku správy daní a poplatků upravuje ve svých 266 paragrafech, daňové kontrole se věnuje v paragrafech 85 až 88. Srovnávat “starou“ a “novou“ právní úpravu by bylo velmi obsáhlé, a proto na tomto místě uvedu jen ty nejzákladnější a nejvýznamnější změny, které úzce souvisí s tématem mé diplomové práce:

- původní označení pracovníci správce daně je nahrazeno označením úřední osoba;
- původní označení daňové přiznání se nahradilo pojmem daňové tvrzení;
- došlo k upřesnění posuzování začátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně, která nyní začne běžet dnem, ve kterém mělo být nejpozději podáno řádné daňové tvrzení;
- byl zaveden institut *atrakce* (zásah do místní příslušnosti skrze možnost převzetí věci nadřízeným správcem daně);

¹² *Důvodová zpráva k zákonu č.280/2009 Sb., daňový řád*; s. 113 [online]. kacr.cz, 27.11.2013 [citace 27.11.2013]. Dostupné na <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Legislativa/Dokumenty%20k%20p%C5%99ipom%C3%ADnk%C3%A1m/d%C5%AFvodov%C3%A1%20zpr%C3%A1va%20D%C5%98.pdf>

- odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému po provedení daňové kontroly byl přiznán kvazi odkladný účinek (nejedná se o odkladný účinek *stricto sensu*, ale o navázání splatnosti na právní moc platebního rozkazu a nikoli na okamžik doručení), nově je tedy splatnost stanovena na 15 dní ode dne právní moci platebního rozkazu;

- nově musí být každé rozhodnutí správce daně kvalifikovaně zdůvodněno, aby měl daňový subjekt možnost se účinněji bránit (jedná se zejména o vymezení skutečností, které považuje správce daně za prokázané, jak posoudil daný konkrétní případ po právní stránce, o jaké důkazy se správce daně při svém rozhodování opřel, které důkazy neprovedl a proč, apod.)

- byla zavedena možnost zachování původního správce daně při změně místní příslušnosti;

- byla vymezena jasná pravidla pro možnost opakování daňových kontrol;

- daň je nově uhrazena dříve než její příslušenství.

V průběhu dalších kapitol se budu snažit upozorňovat na změny nové právní úpravy a té staré, pakliže to bude pro vysvětlení věci přínosné.

3 Základní principy a zásady daňové kontroly

Principy a zásady jsou v oblasti práva velmi významné, zejména co se týče jejich interpretační, aplikační a legislativní funkce. Principy a zásady představují určité základní ideje a postoje společnosti. Můžeme je rozdělit na ty, které jsou v zákoně výslovně uvedené a ty, které výslovně neuvedené nejsou. V oblasti daňové kontroly se setkáme s oběma druhy zásad. Výhodou jejich přímého, výslovného zákonného zakotvení je jejich přímá vynutitelnost, lepší kontrolovatelnost a přezkoumatelnost soudem. V žádném případě však neznamená, že pokud princip či zásada není v zákoně výslovně zakotvena, nemusí být respektována. Je tomu přesně naopak, když i výslovně neuvedená, nicméně obecně a dlouhodobě uznávaná právní zásada musí být respektována.

V každodenním životě se pak setkáváme s poměřováním principů, tzn., že se nám několik základních principů dostane do vzájemné kolize a pokud vedle sebe nemohou obstát, je nutno v daném, konkrétním případě jeden nadřadit nad druhý. Jedná se často o velmi náročný myšlenkový proces, který nemá vždy jasné a správné řešení. Vždyť právě při daňové kontrole se dostávají do kolize dva základní principy a to právo státu na výběr daně a právo daňového subjektu na respektování jeho právem chráněných zájmů.

3.1 Ústavní zásady a principy

Ústavní zákony jsou právní předpisy nejvyšší právní síly a proto principy a zásady zakotvené v těchto zákonem musí být bezvýjimečně respektovány ve všech dalších odvozených právních předpisech, napříč všemi právními odvětvími a samozřejmě všemi správními orgány. Z pohledu daňového práva, konkrétně v oblasti daňové kontroly, se jedná o principy a zásady zcela zásadního významu, na jejichž dodržování je nutné bezvýhradně trvat, protože v průběhu daňové kontroly mnohdy dochází k závažnému zásahu do práv a povinností daňových subjektů.

Nejvýznamnější principy jsou zakotveny přímo v zák.č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen Úst) a v LZPS. Již Čl. 1 odst. 1 Úst obsahuje zcela zásadní princip, a to že Česká republika je demokratický právní stát založený na účtě k právům a svobodám člověka a občana. Nedílnou součástí onoho institutu právního státu je i princip právní jistoty, který předpokládá, že právní předpisy a rozhodnutí vydaná na základě nich budou mimo jiné stabilní a předvídatelné. Je však otázkou, zda jsou naše daňové předpisy zpracovány srozumitelně, jasně a zda jsou dostatečně stabilní? Myslím si, že je určitý prostor ke zdokonalení, vždyť počet novelizací daňových předpisů ukazuje na pravý opak a to na

nesystematičnost a nekoncepčnost. Daňové předpisy patří k nejčastěji novelizovaným právním předpisům. Velmi výstižně popisuje vztah ústavních principů a daňového systému judikát NSS ze dne 24. února 2005, sp.zn. 2 Afs 62/2004, kde se říká, že „současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž i řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimacy instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkci státu“.¹³

Pro oblast daňovou je podstatný také Čl. 11 odst. 5 LZPS, který stanoví zásadní princip, a to že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daně a poplatky totiž představují zásadní průlom do ústavně zaručené nedotknutelnosti vlastnictví. Správní orgány musí při tomto zásahu šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, volit vždy ty mírnější prostředky a hlavně mohou postupovat jen v rámci mezí stanovených zákonem. Na rozdíl od osob mohou tedy činit jen to, co jim umožňuje zákon (stanovením jejich pravomoci a působnosti).

Nelze také opomenout právo na spravedlivý proces, které je zakotveno už na mezinárodní úrovni a to v čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod (dále jen EÚLP). Právo na spravedlivý proces je v českém právu zakotven v Čl. 36 odst. 1 LZPS a zahrnuje v sobě právo na projednání věci spravedlivě a veřejně, v přiměřené lhůtě, nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem. Mnoho těchto principů je pak zahrnuto přímo v základních zásadách dle DŘ.

3.2 Zásady a principy dle daňového řádu

Narozdíl od ZoSDP, přináší DŘ nově katalog zásad. Zásady jsou uvedené v Části první, Hlavě II pod názvem *Základní zásady správy daní*. Otázkou je, kdy se však budou tyto zásady aplikovat? Z nadpisu je patrné, že zásady se vztahují na celou správu daní, nikoli jen na daňové řízení. Lze je tedy aplikovat na jakýkoli postup správce daně.

¹³ Dráb, O., Trubač, O., Zatloukal, T. Obrana před daňovou kontrolou. Praha: Aspi, a.s., 2006, s.32.

DŘ uvádí tyto základní zásady:

- Zásada zákonnosti (§5 odst. 1): vyplývá také z čl. 2 odst. 3 Úst a čl 2 odst.2 LZPS; správce daně musí jednat v souladu s právními předpisy publikovanými ve Sbírce zákonů, Sbírce mezinárodních smluv a od 1.května 2004 také ve věstníku Evropské Unie; z pohledu právní síly se jedná o soulad se zákony a jinými právními předpisy (vyhlášky, nařízení), nikoli však soulad s podzákonnými právními předpisy jako jsou interní právní akty či výkladová pravidla (v praxi označovanými jako např. pokyny řady D vydávanými Ministerstvem financí). Musím však zmínit rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (dále jen ESLP) ze dne 9.listopadu 1999 ve věci Špaček s.r.o. proti České republice (stížnost č.26449/1995)¹⁴, ze kterého vyplývá povinnost podnikatelů a obchodních korporací sledovat pokyny řady D a dle těchto pokynů pak řádně postupovat. Kladu si však otázku, zda je to v pořádku? Dle mého názoru nikoli. Metodické pokyny by neměly napravovat nedokonalost právních předpisů. Přeci jen se jedná o podzákonný právní předpis, který nesmí jít nad rámec zákona a ukládat nové povinnosti daňovým subjektům (v tomto případě konkrétně myšleno povinnost sledovat pokyny řady D a postupovat dle těchto pokynů, jak bylo zmíněno v rozhodnutí ESLP ve věci Špaček s.r.o.). Samozřejmě je naprosto v pořádku, že tyto pokyny jsou závazné pro nižší články soustavy finančních orgánů v rámci jejich hierarchické struktury, nicméně by neměly být závazné a stanovovat nové povinnosti nad rámec zákona osobám stojícím mimo hierarchickou strukturu orgánů veřejné moci.
- Zásada zákazu zneužití pravomoci (§5 odst. 2): zásada je velmi úzce spjata se zásadou zákonnosti; správce daně musí vždy respektovat smysl a účel právní normy a v případech, kdy mu zákon umožňuje využít institut správního uvážení, nesmí jednat *ultra vires*, tzn. za hranicí své pravomoci. Při správním uvážení se orgán veřejné moci musí pohybovat v mezích zákona, a v žádném případě se tak nejedná o realizaci svévole.
- Zásada přiměřenosti (§5 odst. 3): podstata této zásady byla velmi dobře popsána v nálezu ÚS ze dne 16.října 2001, sp.zn.Pl.ÚS 5/01, ze kterého cituji: „*Zasahování státu musí respektovat přiměřenou (spravedlivou) rovnováhu mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv jednotlivce.*“

¹⁴ Stěžovatel napadal postup Ministerstva financí ČR při zveřejňování zásad pro vedení účetnictví. Tyto byly namísto zveřejnění ve Sbírce zákonů zveřejněny pouze ve finančním zpravodaji. Stěžovatel nepostupoval dle těchto zásad a v důsledku jeho nesprávného postupu byla společnosti Špaček s.r.o.doměřena daň.

To znamená, že musí existovat rozumný (opodstatněný) vztah proporcionality mezi použitými prostředky a sledovanými cíli.“ Vztah přiměřenosti a daňové kontroly je zásadní – sama daňová kontrola představuje významný zásah do sféry daňového subjektu a proto je správce daně při ní vždy povinen volit prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty a provádět ji jen v nezbytně nutném rozsahu vzhledem k jejímu účelu.¹⁵

- Zásada rovnosti (§6 odst.1): správce daně nesmí činit rozdíly mezi jednotlivými daňovými subjekty; ke všem přistupuje nestranně a zásadně stejně bez ohledu na jejich velikost, majetek či hospodaření.
- Zásada součinnosti (§6 odst. 2): správa daní je služba veřejnosti, která je poskytována na základě klientského přístupu. Stát nově disponuje v oblasti správy daní donucovacím nástrojem v podobě možnosti uložení pořádkové pokuty osobě zúčastněné, které nespolupracuje, nicméně by se mělo vždy jednat o prostředek *ultima ratio* (prostředek poslední instance). Správce daně na druhé straně musí spolupracovat a vycházet vstříc vždy.¹⁶
- Zásada poučovací a slyšení ve své věci (§6 odst. 3): obě zásady spolu velmi úzce souvisí. Pokud má totiž mít daňový subjekt možnost uplatnit řádně a včas svá práva, musí o tom být řádně poučen ze strany správce daně. Intenzita či rozsah poučení pak koreluje s konkrétní individuální situací, kterou posuzuje na základě svého uvážení správce daně. Toto správní uvážení musí být ze strany správce daně dostatečně odůvodněno tak, aby se daňový subjekt mohl bránit proti tomuto postupu a, aby bylo přezkoumatelné v opravném či přezkumném řízení.
- Zásada vstřícnosti (§6 odst. 4): dle této zásady jsou úřední osoby, skrze které jedná správce daně s daňovými subjekty, povinny jednat vstřícně a vyvarovat se nezdvořilostem. Jedná se o zásadu, která je v souladu se základními principy moderního právního státu, ale také součástí obecné zásady slušného chování, což je zásada nepravního charakteru.
- Zásada rychlosti řízení a hospodárnosti (§ 7): vyplývá také z čl. 38 odst. 2 LZPS (každý má právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů); zásada se obecně vztahuje na jakýkoli postup správce daně v rámci správy daní; správce daně musí postupovat tak, aby nevznikaly zbytečné průtahy v řízení a aby se nedůvodně nenavyšovaly náklady spojené s postupem správce daně. Dovolím si konstatovat,

¹⁵ Nález ÚS ze dne 13.5.2003, sp.zn. II. ÚS 334/02.

¹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011., s.30.

že u daňové kontroly to platí dvojnásob. Jedná se totiž o velmi závažný zásah státu do sféry daňového subjektu, a proto je na snaze, aby tento zásah byl proveden pokud možno rychle a bez zbytečných prodlev.

- Zásada volného hodnocení důkazů (§8 odst. 1): hodnocení důkazů je nejvýznamnější fází procesu dokazování, kterou provádí správce daně. Správce daně tak činí dle svého volného uvážení – postupně hodnotí každý důkaz jednotlivě a poté všechny ve vzájemných souvislostech. Tato jeho volná úvaha musí být řádně odůvodněna, přičemž správce daně se musí vypořádat se všemi důkazy. Jeho úlohou není primárně chránit zájmy státu, ale postupovat nestranně a objektivně.
- Zásada legitimního očekávání (§8 odst. 2): cílem této zásady je dosažení určité konzistentnosti a předvídatelnosti rozhodnutí správce daně. Správce daně musí při rozhodování skutkově podobných případů postupovat shodně tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Samozřejmě, že je možné se odchýlit od vytvořené správní praxe, nicméně vždy jen *pro futuro* a na základě přesvědčivého odůvodnění změny v rozhodování či postupu.¹⁷ Uvedená zásada je součástí principu právní jistoty jako jednoho z atributů právního státu.
- Zásada materiální pravdy (§8 odst. 3): hlavním cílem správy daní je zejména, správné zjištění a stanovení daní. Tohoto cíle může správce daně dosáhnout jedině skrze správné a dostatečné zjištění skutečností rozhodných pro toto stanovení, to je skutkového stavu. Je tedy prioritní povinností správce daně, aby zjistil skutkový stav bez důvodných pochybností. Při tomto postupu není vázán návrhy daňového subjektu, myšleno, že správce daně může provést i jiné důkazní prostředky než ty, navrhané daňovým subjektem. Zásada materiální pravdy není výslovně zakotvena v DŘ, nicméně lze ji dovodit právě z § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 DŘ.
- Zásada neveřejnosti a povinnost mlčenlivosti (§9 odst. 1): tato zásada má úzkou souvislost se způsobem správy daní v ČR. Důkazní břemeno ohledně daňového tvrzení leží výhradně na daňovém subjektu, tzn. že daňový subjekt je nejen povinen seznámit správce daně se všemi informacemi souvisejícími s jeho daňovým tvrzením, ale tyto skutečnosti i dostatečně prokázat. Vzhledem k tomu, že tyto informace mohou být pro daňový subjekt významné např. z pohledu obchodního tajemství, konkurenčního boje, může mít tento daňový subjekt zájem na jejich utajení. Skrze povinnost mlčenlivosti a zásadu neveřejnosti je tak zaručeno, že

¹⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.17-18.

daňový subjekt nemusí mít obavy z prozrazení informací při jejich sdělování správci daně. Pokuty, které hrozí úředním osobám za porušení této povinnosti jsou poměrně vysoké – za přestupek dle § 246 odst. 2 DŘ pokuta až do výše 500 000 Kč. Dále je porušení postižitelné dle trestních norem. Jen pro úplnost dodám, že povinnost mlčenlivosti se samozřejmě vztahuje na všechny subjekty, to znamená jak na úřední osoby, tak na osoby zúčastněné na správě daní.

- Zásada oficiality (§9 odst. 2): zásada oficiality jde ruku v ruce se zásadou vyhledávací, tzn. správce daně je povinen jednak soustavně zjišťovat předpoklady týkající se povinností osob zúčastněných na správě daní a dále zahajovat daňová řízení resp. jakékoli jiné postupy dle DŘ, a to ze své vlastní iniciativy.

3.3 Zásady a principy dle správního řádu

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen SŘ) uvádí ve svých úvodních paragrafech základní zásady činnosti správních orgánů, to je orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků a jiných orgánů, právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy. Finanční úřady jako správci daně jsou správními orgány. Otázkou však je, zda budou zásady aplikovány i na daňové řízení, a to vzhledem k § 262 DŘ, který aplikaci explicitně vylučuje. Odpověď nám částečně poskytuje § 177 odst. 1 SŘ, ve kterém je uvedeno, že základní zásady uvedené právě v § 2 až 8 SŘ se aplikují i v případech, že zvláštní zákon stanoví, že SŘ se nepoužije. Zároveň aplikaci základních zásad ze SŘ potvrzuje i judikatura v rozhodnutí NSS ze dne 20.července 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005, ze kterého cituji: „*Přestože zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (pozn. nyní DŘ), úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje (pozn.DŘ je sice již obsahuje, ale ne zcela se zásady kryjí), uplatní se i v řízeních vedených v jeho procesním režimu, a to postupem dle § 177 odst. 1 správního řádu z roku 2004.*“ .

Pokud porovnáme zásady uvedené ve SŘ a v DŘ, pak nad rámec DŘ je ve SŘ upravena zásada ochrany práv nabytých v dobré víře (§ 2 odst. 3 SŘ). Jedná se o obecnou zásadu, která naplňuje principy právního státu a není proto důvod, aby nebyla respektována i během daňového řízení. Jejím hlavním smyslem je podpořit princip právní jistoty a princip oprávněného očekávání. U této zásady je důležité zodpovědět si otázku, co to vlastně ta dobrá víra je? Hendrych ve své učebnici definuje dobrou víru jako vnitřní psychický stav člověka k jeho jednání. Jednající osoba (a to jak fyzická osoba, právnická osoba či v našem případě

správní orgán), je přesvědčena o tom, že jedná správně, v souladu s právem a zároveň je toto její přesvědčení objektivně zdůvodnitelné.¹⁸

3.4 Principy dobré správy

Považuji za nutné se na tomto místě zmínit i o principech dobré správy. V poslední době je totiž tato oblast často diskutovaná, přiznává se jí nemalá pozornost a orgány veřejné správy se k ní v hojně míře hlásí. Co je ta dobrá správa? Lze ji aplikovat i v oblasti daňového práva?

Jedná se o principy, které výslovně nejsou součástí žádného právního předpisu a jejich legální definici v našem právním řádu nenajdeme. Samotný pojem dobré správy je však mimo jiné obsažen i v zákoně o veřejném ochránci práv (zákon č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů) a to hned v § 1, který zavazuje VOP k tomu, aby chránil osoby před jednáním úřadů a jiných institucí, které neodpovídají principům dobré správy. Není tedy překvapením, že to byl právě veřejný ochránce práv (dále jen VOP), který definoval základní principy dobré správy to ve formě *Desatera dobré správy*. VOP Otakar Motejl při definici desatera vycházel především z jeho dlouholetých zkušeností, evropské úpravy tohoto principu v Evropském kodexu a z řady dalších mezinárodních dokumentů.¹⁹ Pokud vztáhneme aplikaci desatera na problematiku správy daní, pak správce daně při své činnosti musí dodržovat²⁰:

1. soulad s právem,
2. nestrannost,
3. včasnost,
4. předvídatelnost,
5. přesvědčivost,
6. přiměřenost,
7. efektivnost,
8. odpovědnost,
9. otevřenost,
10. vstřícnost.

¹⁸ HENDRYCH, Dušan a kol. Správní právo, 8. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, s.359.

¹⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2011., s.13-14.

²⁰ MOTEJL, Otakar. *Desatera dobré správy* [online]. ochrance.cz, 6.8.2014 [cit. 6.8.2014]. Dostupné na <http://www.ochrance.cz/stiznosti-na-urady/pripady-a-stanoviska-ochrance/principy-dobre-spravy/>

Lze tedy konstatovat, že některé výše uvedené principy se překrývají se základními zásadami správy daní nebo se zásadami definovanými ve SŘ, avšak některé principy dobré správy představují hlediska ryze neprávního charakteru.

Závěrem snad shrnu, že jde o souhrn požadavků, které jsou stanoveny nad rámec právních předpisů a které by měly přimět správní orgány vykonávat veřejnou správu moderně.

4 Význam a úloha daňové kontroly v daňovém řízení

Jak jsem již zmínila v úvodní kapitole při vymezení samotného pojmu daňová kontrola, plní daňová kontrola určité funkce. Ty nám pomůžou lépe pochopit právě význam a úlohu daňové kontroly.

Stát jako veřejnoprávní subjekt se financuje skrze výběr daní. Daně jsou platební povinností daňových subjektů, která je stanovena zákonem. Daňovou povinnost si každý daňový subjekt musí vypočítat sám a za správné vyměření a odvedení daně je tak zodpovědný právě samotný daňový subjekt. Pomocí daňové kontroly pak stát, resp. správce daně, kontroluje daňové subjekty, zda svou daňovou povinnost splnily řádně a včas. Tímto postupem tak stát chrání své příjmy do státního rozpočtu, které využívá pro své financování. Význam daňové kontroly je pak spatřován v realizaci její ochranné a kontrolní funkce. Pokud by stát neměl takový kontrolní nástroj, byl by celý proces výběru daní jen těžko prosaditelný a vynutitelný.

Vzhledem k tomu, že stát nemůže a ani nemá zájem na tom, aby kontroloval každou daňovou povinnost všech daňových subjektů, musí být úlohou samotného institutu daňové kontroly i motivovat všechny k tomu, aby svou povinnost splnili dobrovolně, řádně a včas. Jedná se o tedy o funkci motivační. Institut daňové kontroly musí působit dostatečně odstrašivě, aby se daňový subjekt obával možné daňové kontroly. Tyto obavy však musí být na druhou stranu přiměřené. Přílišná hrozba by měla přesně opačné účinky a vedla by k demotivaci daňových subjektů odvádět své daňové povinnosti řádně a včas a ve výsledku by znamenala nižší příjmy do státního rozpočtu.

Neméně významnou úlohu daňových kontrol lze spatřovat v jejich eliminační funkci. Správce daně může skrze daňové kontroly sjednocovat postupy daňových subjektů při plnění jejich daňových povinností a eliminovat tak možné nesprávné postupy v obdobných případech v budoucnu. Výsledky kontrolních zjištění tak mohou být vnímány i jako jakási kvazi judikatura na poli daňovém. Samozřejmě zde není naplněn požadavek na zveřejňování a obecnou dostupnost těchto kontrolních zjištění, když vezmeme v úvahu, že daňové řízení je obecně neveřejné (§ 9 odst. 1 DŘ). Existuje však i požadavek na to, aby rozhodnutí správce daně byla předvídatelná a konzistentní, a tento požadavek je taktéž v DŘ výslovně uveden, konkrétně v § 8 odst. 2. Jednotlivá rozhodnutí a postupy správce daně jsou pak zveřejňována skrze následná soudní řízení u obecných a správních soudů a jejich rozhodnutí pak vytváří tu pravou judikaturu v oblasti daňového práva. Svůj původ však mají mimo jiné i v kontrolních zjištěních vyplývajících z provedených daňových kontrol správcem daně.

Z výše uvedeného nám vyplývá, že význam daňové kontroly je nepřehlédnutelný a zásadní. Správce daně proto musí daňové kontrole věnovat značnou pozornost a to nejen z důvodů možných, velmi závažných zásahů do základních práv a svobod daňových subjektů garantovaných ústavním pořádkem, ale i z důvodů naplnění jejich základních funkcí:

- kontrolovat,
- chránit,
- motivovat a
- eliminovat.

5 Daňová kontrola

5.1 Účastníci realizace daňové kontroly

Okruh osob zúčastněných na realizaci daňové kontroly se odvíjí od okruhu osob, které jsou účastny samotného daňového řízení, protože jak jsem zmínila již dříve, daňová kontrola není samostatné řízení, ale jeden z postupů probíhající v rámci konkrétního daňového řízení. Účastníky můžeme rozdělit do dvou základních skupin - na straně kontrolujícího je správce daně, který jedná skrze své zaměstnance tj. úřední osoby a na straně kontrolovaného jsou to daňové subjekty (fyzické osoby, právnické osoby). Dalšími fakultativními osobami zúčastněnými na správě daní jsou odborný konzultant a třetí osoby, jejichž práva a povinnosti jsou během daňové kontroly dotčena.

5.1.1 Správce daně

Správce daně je definován v § 10 DŘ. Jde o orgán veřejné moci (legislativní zkratka pro správní nebo jiný státní orgán), který není nadán právní osobností a svéprávností jako FO či PO, ale jedná na základě zákonem stanovené působnosti v oblasti správy daní. Působnost je definována ve správním právu jako zákonem vymezená oblast, v jejímž rámci orgán veřejné moci uplatňuje svou pravomoc, přičemž pravomoc představuje souhrn právních prostředků, které má orgán veřejné moci k dispozici pro výkon své působnosti.²¹ Pravomoc správce daně je taxativně uvedena v § 11 a to v souladu s ústavně zakotvenou zásadou zákonnosti. Aby mohl správce daně jednat samostatně před obecnými či správními soudy, je mu v § 10 odst. 3 propůjčena procesní způsobilost. Tento paragraf je nutné interpretovat v návaznosti na § 21a zák.č.99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen OSŘ) a §33 odst. 3 zák.č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen SŘS), které upravují vystupování orgánů moci veřejné před civilními a správními soudy.

Daňovou kontrolu tedy nemůže provést jakýkoli orgán veřejné moci, ale jen ten, který je k tomuto zmocněn zvláštním zákonem. Typicky se bude jednat o orgány finanční a celní správy. Soustava orgánů finanční správy je od roku 2013 upravena v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoFinSpr). Tato soustava je třístupňová a je tvořena Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a 15-ti finančními úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami

²¹ SLÁDEČEK, V. Obecné správní právo, 3.aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013., s.264.

státu (z toho jeden je Specializovaný finanční úřad, k němu viz.dále). Obdobná struktura je u celní správy.

K určení konkrétního správce daně nás dovede institut místní příslušnosti, který vymezuje konkrétní území, ve kterém je oprávněn a současně povinen ten který správce daně vykonávat svoji pravomoc. Z pohledu obecných pravidel je základním vodítkem pro určení místní příslušnosti u fyzické osoby její trvalé bydliště a u právnické osoby její sídlo. Speciálně je v DŘ stanovena místní příslušnost v případě nemovité věci, kdy místně příslušným je správce daně, na jehož území se předmětná nemovitost nachází a v případě poplatků za úkon, kdy správcem daně je orgán veřejné moci, který provedl tento zpoplatněný úkon.

Sám DŘ však upravuje i možné výjimky z obecných pravidel o místní příslušnosti a těmi jsou:

- §15 DŘ, který za jistých podmínek umožňuje správci daně provést úkon i mimo svůj obvod územní působnosti,
- § 17 DŘ dožádání,
- § 18 DŘ delegace,
- § 78 odst. 4 DŘ, místní šetření může provádět i místně nepřislušný správce daně bez dožádání.

Delegace místní příslušnosti znamená, že v individuálním případě je přenesena místní příslušnost na jiného věcně příslušného správce daně, přičemž rozhodnutí o takové delegaci vydává správce daně vyššího stupně. Návrh na přenesení místní příslušnosti může podat jak samotný místně příslušný správce daně, tak i daňový subjekt. Podmínkou aplikace delegace je účelnost a dostatečné zdůvodnění jak návrhu, tak i rozhodnutí.

Institut dožádání slouží k vyšší efektivitě činnosti správce daně. Nedochozí ke změně místní příslušnosti. Jedná se o situaci, kdy místně příslušný správce daně požádá o provedení úkonů, dílčích řízení nebo jiných postupů jiného věcně příslušného správce daně nižšího či téhož stupně. Důvodem pro tento postup je, že místně příslušný správce daně by k provedení úkonu musel vynaložit neúčelné náklady nebo by jej mohl provést jen s obtížemi. Tento institut vyhází z principu hospodárnosti a rychlosti.

Jako doplňující je místní příslušnost upravena v §12 odst. 1 ZoFinSpr, který stanoví, že nelze-li určit místní příslušnost finančního úřadu podle jiného právního předpisu, je místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

Jak jsem zmínila v úvodu podkapitoly, jeden z finančních úřadů je označen jako Specializovaný finanční úřad. Tento finanční úřad má věcnou působnost shodnou jako ostatní

finanční úřady, nicméně jeho působnost je celorepubliková a je příslušný pro vybrané subjekty. Tyto vybrané subjekty jsou taxativně vyčteny v § 11 odst. 2 ZoFinSpr (jedná se o korporace s ročním obratem více než 2 mld. a potom některé specifické korporace jako banky, pojišťovny apod.).

5.1.2 Daňový subjekt

DŘ přímo nevymezuje pojem daňový subjekt, tak jak jej vymezoval ZoSD v jeho § 6. DŘ pouze konstatuje, že daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka či plátce daně. Rozlišování mezi poplatníkem a plátcem je významné zejména pro oblast nepřímých daní. Při definici pojmů poplatník a plátce můžeme využít zákonné definice z výše uvedeného, již však neúčinného, § 6 ZoSD, kde poplatník je definován jako osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani a plátcem je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

DŘ se nezabývá tím, kdo a za jakých podmínek má či nemá právní osobnost a svéprávnost (pro tuto problematiku je nutné nahlédnout do zák.č. 89/2009 Sb., občanský zákoník, dále jen OZ), upravuje jen procesní způsobilost a to v § 24 DŘ. Při správě daní může osoba zúčastněná na správě daní samostatně jednat v tom rozsahu, v jakém je svéprávná. Za právnickou osobu jedná její statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat podle jiného právního předpisu.

Ráda bych upozornila ještě na to, že za daňový subjekt označuje DŘ v § 161 odst. 2 také osobu povinnou k placení peněžitého plnění v rámci dělené správy a to i v případě, kdy ji zvláštní zákon za daňový subjekt, plátce či poplatníka neoznačuje. Dělená správa jsou situace, kdy se pro správu určitého peněžitého plnění, které se ukládá podle jiného zákona, použijí ustanovení DŘ.²² K dělené správě rovněž dochází, jestliže orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil sám, není příslušný ke správě placení tohoto peněžitého plnění.

Důležitým institutem z pohledu daňového subjektu je zastoupení. DŘ v § 25 odst. 1 uvádí taxativně druhy zastoupení, kterými jsou:

- a) zákonný zástupce FO nebo opatrovník (tzv. zákonné zastoupení),
- b) ustanovený zástupce,
- c) zmocněnec (tzv. smluvní zastoupení),

²² HORZINKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V.: Správní právo procesní. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2010, s. 300.

- d) společný zmocněnec, nebo
- e) společný zástupce.

U zákonného zástupce musíme vycházet z obecných ustanovení OZ, konkrétně z Hlavy III, § 436 n. DŘ ponechává úpravu zákonného zastoupení zcela na OZ. Ustanovenému zástupci se věnuje § 26 DŘ, který stanoví taxativní výčet situací, za kterých je správce daně oprávněn, resp. povinen ustanovit zástupce. Daný výčet nelze v žádném případě rozšiřovat na jiné situace. Správce daně ustanovuje zástupcem osobu vhodnou, u které bude přesvědčen, že bude dostatečně hájit zájmy a práva zastoupeného. Tato osoba musí s výkonem zastoupení předem souhlasit.

Možnost smluvního zastoupení je jedním ze základních práv daňového subjektu při komunikaci se správcem daně. Zmocněnec jedná jménem zmocnitele na základě dohody o zastupování, kterou prokazuje plnou mocí. DŘ v § 28 odst. 1 nově požaduje, aby rozsah zmocnění byl vymezen tak, aby bylo zřejmé k jakým úkolům, řízením či jiným postupům se plná moc vztahuje a opouští fikci neomezenosti plné moci v případě přetrvávajících nesrovnalostí. Obecně je to odklon od úpravy v ZoSDP, který dělil plné moci na omezené a neomezené. Dle mého názoru je to zcela jistě krok správným směrem, protože DŘ tak v podstatě respektuje rozlišení plných mocí dle právní teorie na generální a speciální. Nově je také výslovně upravena účinnost plné moci vůči správci daně a to v §27 odst. 2 popř. §28 odst. 3 DŘ. Účinnost je vázána na okamžik uplatnění bezvadné plné moci správci daně, přičemž uplatněním se myslí reálné seznámení se s obsahem plné moci správcem daně. Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna mít v téže věci jen jednoho zmocněnce. Výjimkou z toho pravidla je jednak institut substituce, který představuje možnost zvoleného zmocněnce nechat se zastoupit dalším jiným zmocněncem. Tento institut mohou však využít jen daňoví poradci a advokáti, nikoli obecný zmocněnec. Další výjimku představuje tzv. kolektivní prokura upravená v § 452 odst. 2 OZ, při které je za právnickou osobu oprávněno jednat více fyzických osob.

Důležitou otázkou pro oblast daňové kontroly je to, zda správce daně má komunikovat s daňovým subjektem nebo se zmocněncem či dokonce s oběma. Z DŘ jasně vyplývá, že správce daně je povinen jednat v rozsahu bezvadné plné moci jen se zmocněncem, přičemž v § 25 odst. 2 DŘ je zároveň stanovena výjimka, kdy má správce daně jednat s daňovým subjektem na přímo. Jsou to případy, kdy je nezbytná osobní přítomnost daňového subjektu. Lze tedy dovodit, že úkon zahájení daňové kontroly, lze provést jen za přítomnosti zmocněnce (pokud se správce daně měl možnost seznámit s plnou mocí), protože jiným postupem by bylo narušeno ústavně zakotvené právo na právní pomoc, které je garantováno

v čl 37 odst. 2 LZPS.²³ Stejně tak tomu bude i v dalším průběhu daňové kontroly. Osobní účast daňového subjektu pak bude jeho právem, a bude záviset zcela na něm, zda své právo využije či nikoli. Samozřejmě je na zvážení ze strany daňového subjektu, zda jeho zmocněnec je schopen poskytnout správci daně přesné, jednoznačné a relevantní informace (např. informace týkající se struktury korporace, obchodních styků).

Společné zastupování je situace, kdy více daňových subjektů má společnou daňovou povinnost a je účelné a žádoucí, aby si zvolili společného zmocněnce. Správce daně je přitom oprávněn daňové subjekty k takovému postupu vyzvat a v případě, že tito výzvu správce daně neuposlechnou, je správce daně oprávněn jim zmocněnce ustanovit.²⁴ Na toto společné zastoupení se aplikují obdobně § 26-29 DŘ.

5.1.3 Třetí osoby a odborný konzultant

Na průběh daňové kontroly mají vliv mimo správce daně a daňového subjektu také třetí osoby. Jedná se o osoby odlišné od daňového subjektu, nicméně těmto osobám vznikají práva povinnosti přímo související s danou daňovou kontrolou, nebo jejichž práva a povinnosti jsou daňovou kontrolou dotčeny. Pod třetí osobou si můžeme představit typicky svědka, znalce nebo tlumočníka. Pozor však na osobu spravující pozůstalost, svěřenského správce a insolventního správce, kteří mají dle § 20 odst. 3 DŘ postavení daňového subjektu.

Další novinkou, kterou DŘ v porovnání se ZoSDP přinesl, je nový typ osoby zúčastněné na správě daní, kterým je právě odborný konzultant. Odborného konzultanta, resp. i více odborných konzultantů, je daňový subjekt oprávněn přizvat k jednání či jiné komunikaci se správcem daně a tím tak vylepšit své postavení. Odborný konzultant není zástupcem daňového subjektu a není oprávněn se správcem daně komunikovat samostatně. Odborným konzultantem by měla být osoba znalá určité odborné oblasti, která je významná pro účely daňového řízení. Svoji odbornost však nemusí nijak prokazovat. Správce daně není oprávněn bez souhlasu daňového subjektu klást odbornému konzultantovi dotazy.²⁵

5.2 Příprava daňové kontroly

Zcela jistě může být vyřčeno, že příprava na daňovou kontrolu se vždy vyplatí. Přípravu u daňového subjektu můžeme rozdělit na preventivní a ad hoc.²⁶ *Preventivní*

²³ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.72.

²⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011, s.89

²⁵ Tamtéž s.90.

²⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.32.

příprava spočívá v řádné znalosti svých daňových povinností, zejména druhu daně a její výše a samozřejmě perfektní znalost svého účetnictví. Náležitá pozornost věnovaná právě preventivní přípravě se vyplatí, protože sankce za nesprávně zjištěnou a odvedenou daň je nižší v případě, že daňový subjekt na tento nedostatek upozorní sám skrze dodatečné daňové tvrzení. To lze však využít jen do okamžiku zahájení daňové kontroly. Nutno podotknout, že výše penále stanovená v případě, že špatně stanovenou daň zjistí správce daně, není zanedbatelná, činí totiž 20% z dodatečně vyměřené daně. *Příprava ad hoc* je pak přípravou zaměřenou na konkrétní již očekávanou daňovou kontrolu a spočívá zejména v obstarání vhodného prostoru pro samotnou realizaci daňové kontroly, v přípravě podkladů požadovaných ze strany správce daně a v dalších organizačních krocích jako je např. volba vhodného zástupce pro komunikaci se správcem daně (finanční ředitel, daňový poradce, advokát apod.).

Příprava na daňovou kontrolu ze strany správce daně je neméně důležitá. Správce daně musí věnovat pozornost zejména prvotními kroky a to přesnému a jasnému definování předmětu a rozsahu daňové kontroly. Předmět a rozsah mají totiž zásadní vliv na možnost opakování daňové kontroly.

5.3 Zahájení daňové kontroly

5.3.1 Forma zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola může být zahájena po předchozí výzvě, či bez výzvy správce daně. Správci daně není v DŘ výslovně uložena povinnost daňový subjekt o svém záměru provést daňovou kontrolu předem informovat (§ 87 odst. 2, 3 DŘ se týká pouze situace, kdy daňový subjekt dobrovolně nespolupracuje). Myslím si však, že tuto povinnost lze dovozovat na základě zásady součinnosti a že výzva či oznámení záměru správce daně realizovat daňovou kontrolu je více než vhodná zejména z pohledu možnosti přípravy podkladů a zajištění hladkého a rychlého průběhu samotné daňové kontroly. V praxi se setkáváme buď s oficiálním písemným oznámením, nebo neoficiálním oznámením formou např. telefonátu.²⁷ Samotná výzva či oznámení nemají však z procesního pohledu žádné účinky. Nejedná se tedy o zahájení daňové kontroly z pohledu procesněprávního.

Procesněprávní účinky má dle § 87 odst. 1 DŘ až první úkon správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu

²⁷ ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde Praha, 2011, s.26.

nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Jsou tu tedy tři podmínky, které musejí být splněny, aby byla řádně a účinně zahájena daňová kontrola:

- 1) úkon správce daně vůči daňovému subjektu,
- 2) při tomto úkonu musí být vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a
- 3) správce musí začít fakticky zjišťovat daňovou povinnost.

Zde musím nutně rozlišit okamžik sepsání protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly a okamžik započatí faktických úkonů správce daně směřujících k zahájení zjišťování rozhodných okolností. Daňová kontrola je pak zahájena až v okamžiku, kdy správce daně začne fakticky prověřovat, zjišťovat a kontrolovat. V minulosti totiž často docházelo pouze k formálnímu úkonu, tj. sepsání a podepsání protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly, přičemž fakticky začal jednat správce daně až po několika měsících. Motivem ze strany správce daně bylo mnohdy dosažení jednoho z účinků zahájení daňové kontroly a to obnovení běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Tento postup však ještě za účinnosti ZoSDP byl soudy vyhodnocen jako neakceptovatelný (např. v rozhodnutí NSS ze dne 17. února 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005) a tento názor byl přejat i zákonodárcem do nového DŘ, konkrétně tedy do výše zmíněného § 87 odst. 1.

5.3.2 Protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly

Protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly je veřejnou listinou dle § 94 DŘ v návaznosti na § 134 OSŘ. Protokol musí obsahovat základní náležitosti dle § 60 odst. 3 DŘ, přičemž z pohledu daňové kontroly by měl obsahovat následující:

- označení správce daně, který bude daňovou kontrolu provádět, a to včetně identifikace úředních osob,
- označení daňového subjektu podrobeného daňové kontrole, a to včetně osob oprávněných za daňový subjekt jednat
- datum a místo provádění kontroly,
- čas začátku jednání,
- specifikace předmětu a rozsahu daňové kontroly,
- přesné označení právního předpisu, na základě kterého je daňová kontrola zahajována a bude probíhat,
- popis průběhu jednání o zahájení daňové kontroly,
- seznam dokladů a dokumentů, které byly správcem daně předány v průběhu jednání,
- vyjádření daňového subjektu k obsahu protokolu o ústním jednání a

- datum a čas ukončení jednání o zahájení daňové kontroly.²⁸

Zcela zásadní je přesné vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Nutnost vymezení předmětu a rozsahu je nově zakotven přímo v DŘ a to v § 87 odst. 1. Předmětem daňové kontroly dle § 85 odst. 1 jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně u jednoho daňového řízení. Rozsahem daňové kontroly vymezuje správce daně šíři, v jaké bude předmět daňové kontroly prověřovat.²⁹ Správce daně tak nemusí vždy provádět plnou kontrolu předmětu daňové kontroly a může se zaměřit pouze na konkrétní „problémovou“ část (např. na prověřování odpisů jako položky snižující základ daně). Správce daně musí při stanovení předmětu a rozsahu daňové kontroly vždy jednat v souladu se zásadou přiměřenosti, to je omezit prověřování na nezbytné minimum potřebné k dosažení účelu správy daní. Je nutné vždy řádně posoudit rovnováhu mezi zájmy státu a daňových subjektů.

Přesné vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly v protokolu o zahájení daňové kontroly je důležité pro následnou možnost opakování dané daňové kontroly. Opakovat stejně vymezenou daňovou kontrolu nelze totiž kdykoli, ale jen za přesně definovaných podmínek uvedených v § 85 odst. 5 DŘ, což je v souladu s principem právní jistoty. Podmínky, jejichž splnění umožní opakovat daňovou kontrolu jsou, že:

- a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, tyto nemohly být bez zavinění správce uplatněny dříve a zakládají pochybnosti o stanovené dani nebo tvrzení daňového subjektu nebo
- b) daňový subjekt změní svá dosavadní daňová tvrzení.

Rozsah daňové kontroly není neměnný a může být v jejím průběhu rozšířen nebo zúžen a to na základě zjištěných skutečností. Novelou DŘ provedenou zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. byl upraven text § 85 odst. 3, kdy slovo *upřesnit* rozsah kontroly bylo nahrazeno slovy *rozšířit nebo zúžit* rozsah kontroly. Důvodem byl gramatický výklad slova upřesnit, kdy někteří interpretovali toto jako možnost správce daně pouze zúžit rozsah daňové kontroly nikoli jej rozšířit. Tato interpretace však byla dost formalistická.

5.3.3 Důvody pro zahájení daňové kontroly

Zajímavou je také problematika důvodů pro zahájení daňové kontroly. Kdy správce daně může resp. musí provést daňovou kontrolu? Do roku 2008 byla odpověď jednoduchá –

²⁸ ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde Praha, 2011, s.72-73.

²⁹ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.38.

pokud správce daně splnil zákonem stanovené podmínky pro zahájení daňové kontroly, mohl ji provést u kteréhokoli daňového subjektu dle svého uvážení.³⁰

Odlišný a zcela zásadní právní názor byl projeven ÚS v jeho nálezu ze dne 18.listopadu 2008 sp.z. I ÚS 1835/07, ve kterém ÚS požadoval jako nutnou podmínku zahájení daňové kontroly existenci konkrétních pochybností či podezření správce daně o výši daňové povinnosti. Dle ÚS musí být tyto konkrétní pochybnosti uvedeny v protokolu o zahájení daňové kontroly a daňový subjekt s nimi musí být seznámen, jinak se jedná ze strany správce daně o realizaci svévole, která je v právním státě nemyslitelná. Zároveň ÚS upozornil na to, že pokud by zahájení daňové kontroly opravdu záviselo jen na volné úvaze správce daně, pak by se jednalo vlastně o “presumpci viny“, tzn., že u každého daňového subjektu by se muselo předpokládat, že nesprávně vyměřil a odvedl své daně.

NSS však tento názor ÚS neakceptoval. Ve svém rozsudku ze dne 26.října 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46 vyslovil právní názor, že podmínka existence konkrétní pochybnosti již při samotném zahájení daňové kontroly by zcela popřela a znemožnila institut kontroly a tudíž, že správce daně nemusí disponovat žádným konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. Z rozhodnutí NSS ze dne 15.dubna 2010 č.j. 7 Afs 15/2010-89 dále vyplývá, že teorie správního práva popisuje obecný význam termínu kontrola jako postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy, přičemž podstatným znakem takové kontroly je právě možnost jejího namátkového provedení, které samo o sobě znamená, že kontrolující osoba nemá předem konkrétní podezření či pochybnost, že kontrolovaný subjekt neplní své povinnosti řádně.

Ani zákonodárce se při tvorbě nového DŘ neztotožnil s právním názorem ÚS, protože nezakotvil povinnost uvedení konkrétních důvodů vedoucích k zahájení daňové kontroly. Podle mého názoru je tento přístup správný, protože smyslem samotné kontroly je teprve zjistit případné nedostatky, nicméně zůstává otázkou, do jaké míry může být institut daňové kontroly zneužit a to jak ze strany třetích osob tak i ze strany správce daně. Myslím tím, že pokud se daňový subjekt nedozví konkrétní důvod vedoucí správce daně k zahájení daňové kontroly, pak se jen ztěží může bránit případným dalším neodůvodněným daňovým kontrolám, které mohou být zahájeny například z důvodu konkurenčních bojů nebo z určité osobní zášti úřední osoby nebo snad manželky či manžela při rozvodovém řízení. Pokud se však ale jedná o neoprávněné, nepodložené podněty, které vedou správce daně k zahájení

³⁰ ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde Praha, 2011, s.17.

daňové kontroly, pak by výsledek takovéto kontroly měl být pro daňový subjekt vždy pozitivní, myšleno tak, že výše odvedené daně bude potvrzena. Nutno však podotknout, že ekonomické dopady na daňový subjekt mohou být zcela zásadní a to v tom smyslu, že činnosti související s probíhající daňovou kontrolou mají vždy negativní vliv na dosažení primárního cíle podnikatelské činnosti, kterou je tvorba zisku, jelikož pro podnikatele vždy představují náklad (čas strávený se správcem daně, vyžádané kopie apod.).

Pro úplnost snad ještě uvedu, že existují i důvody pro nezahájení daňové kontroly. Těmito překážkami jsou zejména uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (3 roky dle § 148 odst. 1 DŘ) a aplikace obecných procesněprávních zásad *ne bis in idem* a *res iudicatae*. U daňové kontroly totiž nemůže být napřímo aplikován § 106 DŘ, který stanoví důvody pro zastavení řízení, jelikož daňová kontrola není samostatné řízení, ale postup správce daně. Tyto zásady jsou prolomeny pouze v mimořádných situacích a to při splnění podmínek pro možnost opakování daňové kontroly stanovené s § 85 odst. 5 DŘ. Pokud by správce daně započal s daňovou kontrolou v rozporu s výše uvedeným, jednalo by se z jeho strany o nezákonný zásah a daňový subjekt by se mohl bránit nejprve stížností a potom žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.

5.3.4 Účinky zahájené daňové kontroly

Snad nejzásadnější účinek zahájené daňové kontroly lze spatřit v přerušení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což znamená, že okamžikem zahájení daňové kontroly začíná běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně.

Je na místě říci něco více ke lhůtě pro stanovení daně. Prekluze práva správce daně na stanovení daně je uvedena v § 148 odst. 1 DŘ a je obecně tříletá (výjimkou jsou případy uvedené v § 148 odst. 2 DŘ v § 38r ZoDPř). Lhůta je prekluzivní, což znamená, že po jejím uplynutí již správce daně nemůže nevyměřenou daň doměřit či výši vyměřené daně změnit, a to jak v neprospěch, tak i ve prospěch daňového subjektu. Daňové řízení ve vztahu k jedné dani za konkrétní zdaňovací období je uplynutím této lhůty definitivně skončeno a je vytvořena absolutní překážka pro zahájení daňové kontroly. Tento institut v podobě prekluze práva zajišťuje právní jistotu. Orgán veřejné moci je povinen k této prekluzi přihlížet *ex offo*.³¹

Neméně významný účinek zahájení daňové kontroly lze spatřit v dočasném omezení práva daňového subjektu k podání dodatečného daňového příznání a dodatečného vyúčtování.

³¹ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.81-82.

Podmínky podání dodatečného přiznání a vyúčtování upravuje § 141 DŘ a představuje možnost daňového subjektu opravit pochybení u řádně padaného daňového přiznání či vyúčtování. Proč by to daňový subjekt dělat? Odpověď je jednoduchá v případě, že by uplatil daň nižší než původně vyměřenou, ale jaký má důvod, pokud má odvést daň vyšší? Odpověď je penále. Pokud totiž sám daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání či vyúčtování, pak není sankcionován skrze penále, které je ve výši 20% z rozdílu mezi nově vyměřenou a původní výší daně, ale jen skrze úrok z prodlení. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání či vyúčtování je do jednoho měsíce od měsíce následujícího, kdy se daňový subjekt o pochybení dozvěděl. V případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání či vyúčtování v průběhu daňové kontroly, bude toto posouzeno ze strany správce daně jako nepřípustné podání dle §106 odst. 1 písm.b) DŘ a řízení zastaví. Správce daně nemůže podání odmítnout, a proto se obsahem podání musí zabývat a informace z něj získané použít během své činnosti.

Zajímavou otázkou zůstává, zda je správce daně povinen dotazovat se před zahájením daňové kontroly daňového subjektu, zda mu jsou známy důvody pro podání dodatečného daňového přiznání či vyúčtování? Zákon výslovně tuto povinnost správci daně neukládá, nicméně pokud na tuto problematiku nahlédneme skrze základní zásady správy daní, a to zejména optikou zásad součinnosti, hospodárnosti a přiměřenosti, pak by odpověď mohla být kladná. Toto potvrzuje a zároveň i vyvrací judikatura. Opět zde máme rozlišné názory ÚS a NSS. ÚS v rozhodnutí ze dne 22.ledna 2002, sp.zn. II. ÚS 166/01 konstatoval, že správce je opravdu povinen se takto dotazovat s tím, že tuto povinnosti ÚS dovedl právě ze zásad správy daní a to z tehdy účinného ZoSDP, konkrétně § 2 odst. 1, který stanovil, že správce daně dbá na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Jedním z takových práv je právo na podání dodatečného daňového přiznání či vyúčtování. Zcela odlišný názor zastává však NSS. Ten upřednostňuje zásadu zákonnosti a nepovažuje tedy za nutné, aby se správce daně dotazoval daňového subjektu na existenci důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání či vyúčtování (např. rozhodnutí NSS ze dne 26.dubna 2007, sp. zn. 8 Afs 110/2005).

5.4 Průběh daňové kontroly

Jestliže správce daně úspěšně zahájí daňovou kontrolu, pak by měl být kladem důraz na to, aby daňová kontrola proběhla co nejefektivněji, což znamená z pohledu správce daně co nejdůsledněji a z pohledu daňového subjektu, co nejrychleji a bez zbytečného zatěžování.

Veškeré kroky musí směřovat k jedinému cíli, a to ke správnému zjištění daně. Tohoto cíle lze dosáhnout snadněji, pokud všichni zúčastnění znají svá práva a povinnosti.

5.4.1 Práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní

Jelikož práva a povinnosti na straně správce daně korespondují s právy a povinnostmi na straně daňového subjektu, zaměřím se v mé práci na tuto problematiku z pohledu daňového subjektu.

5.4.1.1 Práva daňového subjektu

DŘ garantuje daňovému subjektu mnoho práv, jejichž posláním je mimo jiné vyrovnat či vyvážit postavení správce daně, jako orgánu veřejné moci a daňového subjektu. U správce daně se práva daňového subjektu projevují skrze jeho povinnosti. Práva daňového subjektu nejsou upraveny jednotně, ale roztržštěně v několika odlišných paragrafech DŘ, což činí úpravu pro daňový subjekt nekomfortní a celkem chaotickou.

Významný je § 86 odst. 2 DŘ, který stanoví, že daňový subjekt:

- má právo být přítomen na všech jednáních úředních osob se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost: daňový subjekt má tak právo dohlížet na zákonnost postupu správce daně, na pravdivost a věrohodnost poskytnutých informací popř. tyto informace doplňovat či upřesňovat;
- má právo (v tomto případě i povinnost) předkládat důkazní prostředky a navrhopvat jejich provedení v případě, že je nemá k dispozici: správce daně má v oblasti dokazování velmi významné pravomoci, které spočívají zejména v jeho autoritativnosti – výše uvedené právo má zajistit, aby daňový subjekt nebyl v nevýhodě;
- má právo vyvracet pochybnosti správce daně ohledně skutečností významných pro daňovou kontrolu: předpokladem pro uplatnění tohoto práva je splnění povinnosti správce daně informovat daňový subjekt o jeho pochybnostech.

Další podstatná práva pak najdeme v následujících paragrafech³²:

- § 12 odst. 3, právo požadovat po úřední osobě prokázání se služebním průkazem nebo jiným způsobem;
- § 85 odst. 6, právo na seznámení se s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení: toto právo umožňuje daňovému subjektu zkontrolovat, zda správce daně nepostupuje svévolně a nezákonně;

³² ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.107.

- § 88 odst. 3, právo na poskytnutí přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnou její doplnění;
- § 95 odst. 4 resp. odst. 5, má právo být včas vyrozuměn o místu a času výslechu znalce resp. svědka, má právo být na tomto výslechu přítomen a klást znalci resp. svědku doplňující otázky: právo zajišťuje rovnost zbraní mezi správcem daně a daňovým subjektem, jedná se však o právo být účasten nikoli povinnost a je proto pouze na daňovém subjektu, zda své právo využije či nikoli;
- § 261 právo podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob či proti postupu správce daně (viz. níže).

Nejedná se o taxativní výčet, ale pouze o výčet, z mého pohledu, těch nejzásadnějších práv daňového subjektu v průběhu daňové kontroly. Neméně důležitá práva samozřejmě vyplývají ze základních zásad a to jak ústavních, tak správních a tak i základních zásad správy daní (více v kapitole 3.).

Pokud má daňový subjekt pocit, že byl zkrácen na svých právech, má možnost obrany. Touto obranou je podání stížnosti proti postupu správce daně podle § 261 DŘ. Jedná se o obecnou formu obrany, to znamená, že se uplatí vždy, pokud zákon nenabízí speciální prostředek obrany (typicky opravné prostředky).³³ Využití tohoto institutu nesmí být stěžovateli na újmu (stěžovatel může být kterákoli osoba zúčastněná na správě daní). Správce daně je povinen stížnost prošetřit a to ve lhůtě 60 dní ode dne doručení, nejpozději však do skončení daňové kontroly. Z toho vyplývá, že nezbytnou podmínkou pro ukončení daňové kontroly je vypořádání všech stížností. Pokud stěžovatel není spokojen s vyřízením jeho žádosti, může stížnost postoupit na nejbližší nadřízeného správce daně.

5.4.1.2 Povinnosti daňového subjektu

Výčet povinností stanovených DŘ daňovému subjektu je na první pohled daleko širší a povinnosti jsou stanoveny taxativně, což je plně v souladu s podmínkou zákonnosti. Správce daně, jako orgán moci veřejné, musí jednat vždy v souladu se zákonem a nemůže nikdy svévolně stanovovat povinnosti nad rámec zákonem uložených (čl. 2 odst. 3 Úst a čl. 2 odst. 2 LZPS). Výčet hlavních povinností daňového subjektu vztahujících se přímo k daňové kontrole skýtá § 86 odst. 1 a odst. 3 DŘ:

³³ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011, s.585.

- povinnost umožnit správce daně zahájit a provést daňovou kontrolu: jde o nově výslovně uvedenou povinnost daňového subjektu a má za cíl zabránit snahám v maření kontrolní činnosti správce daně,³⁴
- povinnost zajistit vhodné místo a podmínky pro provedení daňové kontroly: vhodnost se posuzuje zejména optikou právních předpisů pracovního práva s korektivem uplatnění zásady hospodárnosti a účelnosti. Splnění této povinnosti posuzuje správce daně skrze své vlastní uvážení;
- povinnost poskytnout potřebné informace správce daně, přičemž se tato povinnost nevztahuje na nepodnikající fyzické osoby: u této povinnosti je zajímavý výklad povinných osob, respektive osob, které této povinnosti nepodléhají. Jak si vyložit pojem nepodnikající fyzické osoby? Obecnou definici podnikatele obsahuje po rekodifikaci soukromého práva § 420 odst. 1 OZ, který stanoví, že podnikatelem se rozumí ten, kdo vykonává výdělečnou činnost na vlastní účet a odpovědnost a to *živnostenským* nebo *obdobným* způsobem a zároveň se záměrem činit tak soustavně a za účelem dosažení zisku. Pojem živnostenským způsobem nás navádí do zákona č. 455/1991 Sb, o živnostenském podnikání, konkrétně do § 2, který živnost definuje, a § 3, který definuje, co živností není. Vzhledem k tomu, že mimo živnostenský způsob podnikání je v § 86 odst. 3 písm. b) uveden i obdobný způsob podnikání, dopadá povinnost i na osoby podnikající dle jiného než živnostenského zákona (např. lékaři, advokáti). Jak je to ale například s fyzickou osobou, která má příjmy z pronájmu podle § 9 odst. 1 ZoDPř? Na tuto osobu se dle mého názoru povinnost dle § 86 odst. 3 písm. b) vztahovat nebude;
- povinnost předložit důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu: důkazní břemeno leží na bedrech daňového subjektu a jasně je vyjádřen veřejný zájem na tom, aby daňová povinnost byla stanovena správně,³⁵
- povinnost umožnit jednání se zaměstnancem nebo jinou osobou vykonávající jeho činnosti: zřejmě nejčastěji se bude jednat o osobu, která je zodpovědná za účetnictví. Správce daně by však vždy měl zvažovat přiměřenost a hospodárnost tohoto požadavku. V mnoha případech se totiž bude jednat o externisty, jejichž náklady půjdou k tíži daňového subjektu. Lze-li tedy informaci získat jiným, vhodnějším a efektivnějším způsobem, musí správce daně zvolit tuto alternativu;

³⁴ ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde Praha, 2011, s.66.

³⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011, s. 189.

- povinnost nezatajovat důkazní prostředky, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž je už známo, kde se nacházejí: u této povinnosti se přímo nabízí dotaz, zda musí daňový subjekt předložit opravdu veškeré důkazní prostředky, míněno i ty, které mu přitěžují. Pokud totiž budeme vycházet z ústavně zaručené právní zásady *nemo tenetur se ipsum accusare*, že nikdo nemůže být nucen usvědčovat sám sebe, pak je tento požadavek DŘ zjevně v rozporu s ústavním pořádkem ČR (konkrétně s čl. 37 odst. 1, čl. 40 odst. 2, 3, 4 LZPS). Důvody pro aplikaci trestněprávní zásady při daňové kontrole jsou dva.³⁶ První souvisí s možností sankcionovat porušení povinností daňovým subjektem při daňové kontrole pořádkovou pokutou (správní trestání), která se ukládá skrze správní řízení, přičemž na toto správní řízení se již aplikují trestněprávní zásady (potvrzeno např. nálezem ÚS ze dne 18. února 2010 sp.zn I.ÚS 1849/08). Druhým důvodem je těsná vazba daňové kontroly na trestní právo, kdy nedostatky formulované daňovou kontrolou mohou být v některých případech posouzeny z pohledu trestního práva jako trestné činy daňové dle Hlavy VI, Díl 2 zák.č. 40/2009 Sb, trestní zákoník ve znění pozdějších právních předpisů. Na základě výše uvedeného se domnívám, že daňový subjekt nemá povinnost předkládat důkazy, které mu přitíží.

Další povinnosti vyplývají daňovému subjektu z ustanovení upravující místní šetření, na která odkazuje § 86 odst. 4 DŘ. Zde jsou definovány tyto povinnosti daňového subjektu³⁷:

- umožnit správci daní pořizovat o průběhu daňové kontroly obrazový nebo zvukový záznam (§ 80 odst. 4 DŘ);
- umožnit správci daně přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti či místa, dále pak do dopravních prostředků, přepravních obalů, správce daně je oprávněn také vstoupit do obydlí daňového subjektu v případě, že je využíváno pro podnikání (§ 81 odst. 1 DŘ): touto posledně zmíněnou povinností, respektive oprávněním správce daně, je velmi zásadně dotčeno ústavně zaručené právo na nedotknutelnost obydlí. Proto je zdůrazněna povinnost správce daně poměřovat proporcionalitu a subsidiaritu toho postupu, když vždy musí zvážit, zda nelze výsledku dosáhnout jiným, mírnějším zásahem do práv daňového subjektu.
- umožnit správci daně přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím a to i na technických nosičích dat, zároveň je správce daně oprávněn požadovat výpis nebo

³⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2011, s. 190.

³⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.106.

kopii těchto informací. Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně využívat účetní a jiné programové vybavení. (§ 81 odst. 1,2,3 DŘ);

- poskytnout úřední osobě všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost (§ 82 odst. 1 DŘ);
- zapůjčit daňovému správci požadované doklady a další věci nutné pro provedení daňové kontroly i mimo své prostory (§ 82 odst. 2 DŘ);
- poskytnout vzorky věcí pro expertízu (§ 82 odst. 3 DŘ);
- umožnit správci daně zajištění důkazního prostředku, je-li ze strany správce daně důvodná obava, že později by nebylo možné provést důkazní prostředek buď vůbec nebo s velkými obtížemi (§ 83 odst. 1 DŘ).

V případě porušení povinností daňovým subjekt má správce daně možnost uložit pořádkovou pokutu. Jedná se o formu správního trestání a měla by být využívána jako prostředek *ultima ratio*, tzn. jako prostředek subsidiární. Zákon může však jako sankci stanovit jiný správní postup např. postup dle § 87 DŘ v případě, že daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu. Zde zákonodárce předpokládá, že postih skrze stanovení daně pomocí pomůcek nebo sjednáním, bude pro daňový subjekt velmi nevýhodné a daleko citelnější než pořádková pokuta, která je limitována částkou 50 000 Kč.

5.4.2 Stadia daňové kontroly

Samotný průběh daňové kontroly není v DŘ výslovně definován a popsán. Důvodem je rozmanitost daňových subjektů (jinak bude kontrola probíhat u OSVČ s ročním obratem 500 tis. Kč a jinak u nadnárodní korporace s obratem 50 mld. Kč ročně). Obecně však můžeme daňovou kontrolu rozdělit do několika fází, které na sebe logicky navazují a jejich základní rysy v různé intenzitě může identifikovat u všech daňových kontrol. Vzhledem k tomu, že zákon tento postup neupravuje, čerpám pro tuto oblast informace z dostupné literatury a z informací získaných od daňových poradců, kteří se v rámci své činnosti aktivně a pravidelně zúčastňují těchto kontrol.

DAŇOVÁ KONTROLA		
Zahájení daňové kontroly	Průběh daňové kontroly	Ukončení daňové kontroly
<i>Protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly</i>	→ fáze seznamovací → fáze shromažďovací → fáze vyhodnocování → fáze dokazování	<i>Zpráva o daňové kontrole</i>

5.4.2.1 Fáze seznamovací

Jedná se úvodní fází celého postupu. Správce daně přichází k daňovému subjektu a je potřeba mu poskytnout základní, obecné informace. K tomu, aby mohla proběhnout konkrétní kontrola daňových povinností, je potřeba, aby správce daně pochopil, jak je daňový subjekt organizován, jak probíhá jeho ekonomická i faktická činnost, jeho hospodaření, které oblasti jsou pro chod podniku klíčové a zásadní. DŘ ukládá daňovému subjektu povinnost poskytnout základní informace v § 86 odst. 3 písm.b). Velmi vhodná je v tomto okamžiku komentovaná prohlídka provozních prostor daňového subjektu.

Aktivní přístup ze strany daňového subjektu se může pozitivně odrazit na efektivitě celého postupu daňové kontroly. Rozhodně se daňovému subjektu vyplatí přistupovat k celému procesu ve smyslu rčení být připraven, znamená nebýt překvapen. Více o přípravě na daňovou kontrolu je uvedeno v kapitole 5.2.

Cílem této fáze by mělo být získat rámcovou představu o časové náročnosti daňové kontroly, o rozsahu vyžádaných dokumentů a jiných informací nutných pro provedení kontroly. I když není v DŘ stanovena povinnost správci dani k poskytnutí výše uvedených informací, je to určitě projevem zásady součinnosti, který předpokládá klientský přístup ze strany správce daně.

5.4.2.2 Fáze shromažďovací

Fáze shromažďovací plynule navazuje na fázi seznamovací a spočívá v obstarávání podkladů, na základě kterých může být provedena samotná daňová kontrola. Správce daně v této fázi již má základní informace o daňovém subjektu a může se tedy od něj dožadovat již konkrétních podkladů. K tomu jej opravňují zejména § 81 a § 83 odst. 3 písm. b) DŘ.

Ráda bych poukázala na několik zajímavostí v této fázi daňové kontroly spojených s výkladem výše zmíněných paragrafů. Začneme § 81 odst. 1 DŘ, který stanoví oprávnění úřední osoby dožadovat se mimo jiné přístupu k účetním záznamům. Na první pohled se jeví ustanovení zákona jako velmi logické a srozumitelné. Co však přesně znamená přístup k účetním záznamům? Obsahuje toto právo i právo samotného přístupu do účetního programu? Správce daně si velmi často vykládá tento paragraf opravdu jako oprávnění úředních osob k neomezenému přístupu do samotného účetního systému.³⁸ Tento výklad je však extenzivní a neodpovídá zásadě zákonnosti. Extenzivním výkladem si totiž správce daně rozšiřuje neoprávněně svá práva. Dle mnou oslovených daňových poradců probíhá realizace

³⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.112.

přístupu k účetním záznamům následovně: úřední osoba si vyžádá od daňového subjektu účetní záznamy, daňový subjekt předá kopie účetních záznamů a pouze pokud má správce daně pochybnosti o správnosti či věrohodnosti účetních záznamů dožaduje se originálů těchto záznamů. V případě, že je daňový subjekt má originály v listinné podobě, pak je situace jednoduchá a předá správci daně tyto listiny. Pokud však jsou originální účetní záznamy obsaženy v elektronické podobě ve formě datových souborů v účetním systému daňového subjektu, pak je správce daně oprávněn nahlížet do tohoto účetního systému za účelem odstranění pochybností ohledně účetních záznamů. Toto oprávnění však nelze vykládat jako právo k neomezenému přístupu do účetního systému a to jednak z důvodu ochrany autorského práva (daňový subjekt by mohl čelit neoprávněnému užívání licence ze strany autora programu) a za druhé z důvodu ochrany daňového subjektu před neoprávněnými zásahy do účetních záznamů či systému samotného a za třetí z důvodu respektování zásady přiměřenosti.

Další poměrně zajímavou otázkou je, kdo bude pořízení kopií platit? V ZoSPD bylo v § 15 odst. 3 výslovně uvedeno, že výpis nebo kopie vyžádaná správcem daně je poskytnuta bezúplatně. Slovo *bezúplatně* však bylo v novém DŘ v § 81 odst. 2 vypuštěno. Přestože však bylo slovo *bezúplatně* vypuštěno, i nadále půjdou náklady k tíži daňového subjektu a z důvodu § 107 odst. 1 DŘ. Ten sice stanoví obecné pravidlo, že náklady řízení nese příslušný správce daně, ale zároveň jsou uvedeny výjimky, kdy tomu tak nebude. Jednou z těchto výjimek je právě situace, kdy náklad souvisí se zákonem stanovenou povinností daňového subjektu resp. osoby zúčastněné na správě daní. Tyto náklady však musí být vždy přiměřené a neměly by zatěžovat daňový subjekt zbytečnými náklady.

Další, z mého pohledu zajímavé téma v této fázi daňové kontroly, je povinnost nezatajovat důkazní prostředky ze strany daňového subjektu a s tím související ústavně zakotvená zásada *nemo tenetur se ipsum accusare*. Tuto problematiku jsem však již analyzovala v kapitole 5.4.1.2 *Povinnosti daňového subjektu*.

Hlavním cílem této fáze daňové kontroly je to, aby správce získal dostatek relevantních podkladů pro možnost řádně zkontrolovat daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

5.4.2.3 Fáze vyhodnocovací

Klíčovou fází daňové kontroly představuje právě fáze vyhodnocovací, kdy správce daně podrobuje získané informace a podklady předmětné kontrole. Kontrola spočívá ve vyhodnocení, zda provedené transakce vyplývající z účetních záznamů a dalších informací

jsou v souladu s platnými a účinnými hmotněprávními předpisy.³⁹ Opět musím připomenout, že přesný postup pro vyhodnocování získaných záznamů není v žádném právním předpise definován. Je proto na správci daně, aby postupoval dle svých znalostí a zkušeností.

5.4.2.4 Fáze dokazování

Fáze dokazování neprobíhá jako další samostatná fáze daňové kontroly, ale prolíná se s fází vyhodnocovací. Správce daně ověřuje pravdivost a věrohodnost jemu předložených a daňovým subjektem tvrzených skutečností. Dokazování je jedním ze způsobů stanovení daně vedle stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně, které lze využít podpůrně v případě, kdy daňový subjekt jednak neplní některou ze svých povinností v rámci daňové kontroly (např. řádně neprokazuje jeho tvrzení) a zároveň v důsledku tohoto nelze daň stanovit (podmínky musejí být splněny kumulativně).

Obecně lze proces dokazování definovat jako zákonem upravený postup správce daně při zjišťování skutkového stavu. Předmětem dokazování jsou tedy skutečnosti významné pro správné zjištění a stanovení daně. Dokazování v daňovém řízení, potažmo v průběhu daňové kontroly, je však svým způsobem specifické. Dle § 92 odst. 2 DŘ je správce daně povinen zjistit skutkový stav co neúplněji, což je projevem zásady materiální pravdy. Avšak zásada materiální pravdy se v průběhu daňové kontroly neuplatňuje zcela, protože je prolomena např. skrze § 87 odst. 5 DŘ, který umožňuje správci daně stanovit daň pomocí pomůcek. Daňový subjekt je zase dle § 86 odst. 3 písm. c) DŘ povinen prokázat svá tvrzení. Procesní odpovědnost, chceme-li břemeno důkazní, je tedy rozdělena mezi správce daně a daňový subjekt. Specifičnost dokazování spočívá v tom, že v jednom řízení, v našem případě v rámci jednoho postupu správce daně, dochází ke kombinaci zásad materiální a formální pravdy a zásady vyšetřovací a projednací.

Daňový subjekt je dle § 92 odst. 3,4 DŘ povinen prokazovat:

- všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních;
- po výzvě správce daně i další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně.

Výše uvedené vymezení důkazní povinnosti je velmi široké a v podstatě by se dalo vykládat tak, že daňový subjekt musí prokázat vše. Limity nastavil ÚS ve svém rozhodnutí ze dne 24.dubna 1996, sp.zn. Pl. ÚS 38/95, ze kterého vyplývá, že daňový subjekt není povinen prokázat cokoli, ale jen to, co sám tvrdí. Pokud daňový subjekt své důkazní břemeno unese, je

³⁹ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.116.

na správci daně, aby dostatečně prokázal, že určité okolnosti považuje za nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné.

Správce daně je povinen dle § 92 odst. 5 DŘ prokázat následující:

- oznámení vlastních písemností: nejčastěji se bude jednat o doručování písemností do vlastních rukou dle § 51 DŘ;
- užití právní domněnky nebo fikce;
- skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem: správce daně tak není povinen důkazu opaku, ale pouze prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost průkaznost, správnost či úplnost;
- skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti: pro správce daně je vždy rozhodující skutečný obsah právního úkonu před zastřeným stavem formálně právním.⁴⁰ Správce daně musí prokázat, že se v tom daném případě jedná o zastřené právní jednání, přičemž musí uvést úvahy, které jej vedly k takovému závěru;
- skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Důkazním prostředkem může být cokoli, co pomůže či zprostředkuje zjistit skutečný stav. DŘ tak upravuje jen ty nezákladnější a nejčastěji využívané důkazní prostředky. V § 93 odst. 1 a 2 DŘ se tedy jedná o demonstrativní výčet a zmiňují se tyto důkazní prostředky:

- tvrzení daňového subjektu: jedná se o daňová přiznání, hlášení, reakce na výzvy správce daně apod.;
- listina: rozlišujeme listiny na veřejné a soukromé, přičemž veřejná listina obecně potvrzuje pravdivost toho, co je v ní obsaženo a zároveň její pravost se předpokládá, pokud není prokázán opak;
- znalecký posudek: znalec je fyzická či právnická osoba odlišná od správce daně a daňového subjektu, která odborně posuzuje určitou otázku, která je významná pro rozhodnutí v konkrétní věci a zároveň správce daně pro její posouzení nemá dostatečné odborné znalosti. Znalec je ustanoven správcem daně a to buď na žádost daňového subjektu nebo *ex officio*;
- svědecká výpověď: svědek je fyzická osoba odlišná od daňového subjektu, která vlastními smysly vnímala určitou skutečnost, která je předmětem dokazování. Svědek musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. K podání svědecké výpovědi je

⁴⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011., s.38.

povinen každý, nicméně DŘ uvádí dvě klasické výjimky z této povinnosti a to je nebezpečí trestního stíhání sobě či osobě blízké nebo pokud mají být předmětem výsledku utajované informace či informace podléhající povinnosti mlčenlivosti;

- ohledání věci: tento důkazní prostředek spočívá v osobním, přímém a bezprostředním pozorování a prozkoumání určité věci, která je významná pro zjištění skutkového stavu;
- veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci: nejčastěji se bude jednat o podklady od jiného správního úřadu nebo od orgánů činných v trestním řízení. Správce daně musí i v tomto případě umožnit daňovému subjektu výkon jeho práva být přítomen a možnost vyjádřit se k daným důkazům.⁴¹

Jediným omezením u důkazních prostředků je, že musejí být získány v souladu s právním předpisem. Správce daně je nově dle DŘ oprávněn využít i těch důkazních prostředků, které byly získány před zahájením řízení a dokonce i těch, které byly získány při správě daní u jiného daňového subjektu.⁴² Vždy je však nutné umožnit daňovému subjektu vykonat své právo být přítomen a vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

K nejčastějším pochybením ze strany správce daně dochází právě v průběhu fáze dokazování. Zásadní pochybení spočívá mnohdy v tom, že správce daně si na základě fáze vyhodnocovací, vytvoří vlastní názor na daňovou povinnost daňového subjektu a tomuto pak plně podřídí fázi dokazování tj. vyhledávání a provádění důkazních prostředků a důkazní prostředky navržené daňovým subjektem odmítá provést bez smysluplného odůvodnění. V tomto okamžiku ztrácí postavení nestranného subjektu a přestává být objektivní, což je v rozporu se zákonem. Správce daně totiž nemůže upřednostňovat zájmy státu na výběru daní před právem chráněnými zájmy daňového subjektu. Opět je tedy nutno vyzdvihnout základní zásady správy daní, v tomto případě zejména ústavně zaručené právo na spravedlivý proces dle č. 36 odst. 1 LZPS, a tyto respektovat v průběhu celého daňového řízení.⁴³ Provedení důkazního prostředku navrženého daňovým subjektem je správce daně samozřejmě oprávněn odmítnout v souladu s § 92 odst. 6 DŘ, pakliže důkazní prostředky vyhodnotí jako nadbytečné, právně nevýznamné a nesloužící danému účelu, nicméně tento postup musí dostatečně přesvědčivě odůvodnit tak, aby byl tento postup případně přezkoumatelný. Tato povinnost řádného odůvodnění byla potvrzena i judikaturou, konkrétně v rozhodnutí NSS ze dne 19.ledna 2006 sp.z. 2 Afs 100/2005.

⁴¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011., s.223.

⁴² HANUŠ, J., HOLUŠA B., MUSILOVÁ L.: Daňový řád v kostce. |Ostrava: EconomiCon, 2012, s.108.

⁴³ Tamtéž, s.108

Při závěrečném hodnocení důkazů správce daně postupuje vlastním myšlenkovým procesem, v rámci kterého hodnotí každý důkaz samostatně a po té všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž se zaměřuje na zhodnocení závažnosti, pravdivosti, věrohodnosti a zákonnosti daného důkazu. Jedná se o projev zásady volného hodnocení důkazů.

5.5 Ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola může být skončena z pohledu daňového subjektu pozitivně nebo negativně. Pozitivně znamená, že správce daně nedefinuje žádná pochybení či nedostatky při vyměření daňové povinnosti daňovým subjektem a daňovou povinnost tedy potvrdí. Negativním závěrem je zjištění nedostatků a pochybení, které mají vliv na výši daňové povinnosti. V každém případě však správce daně musí završit daňovou kontrolu zpracováním a předložením zprávy o daňové kontrole. Tato zpráva je významným milníkem daňové kontroly stejně jako protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly. Z pohledu časového nám tyto dva dokumenty označují okamžik zahájení a okamžik ukončení daňové kontroly, což má vliv na práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní. Proto bych se v rámci kapitoly o ukončení daňové kontroly na tuto zprávu zaměřila.

5.5.1 Vyhotovení zprávy o daňové kontrole

Zpráva o daňové kontrole je upravena v § 88 DŘ. Na rozdíl od předchozí právní úpravy v ZoSDP, kde byl zákonem vymezený obsah zprávy o daňové kontrole stanoven jen na výsledky kontrolního zjištění, nová právní úprava v DŘ výrazně rozšiřuje tento zákonem stanovený rozsah zprávy o daňové kontrole. Ukládá totiž správci daně povinnost zpracovat do této zprávy nejen výsledek kontrolního zjištění, ale i informace o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly, včetně informací o hodnocení důkazů. Dané informace nemusejí být ve zprávě přímo zopakovány, ale postačí odkaz na protokoly, které tyto informace poskytují a které jsou součástí spisu.⁴⁴

Základní obsahovou složkou zprávy je však i nadále výsledek kontrolního zjištění. Jedná se o výčet nedostatků a pochybení daňového subjektu, kterých se dopustil při plnění jeho daňových povinností, které byly podrobeny daňové kontrole. Správce daně rovněž konkretizuje, jaké následky budou mít tato pochybení do výše jeho daňové povinnosti.

Další rozhodující částí zprávy o daňové kontrole je část týkající se hodnocení důkazů. Hodnocení důkazů je prováděno ze strany správce daně na základě jeho volného uvážení.

⁴⁴ ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde Praha, 2011, s.102.

Správce daně musí zhodnotit veškeré předložené důkazní prostředky, to znamená, že zhodnotí i ty důkazy, které dle jeho názoru neměly vliv na konečné kontrolní zjištění. Stejný závěr plyne i z rozsudku NSS ze dne 28.července 2008 sp.zn. 5 AFS 5/2008, ve kterém se soud zabýval právě zásadou volného hodnocení důkazů. Správce daně dále uvede, které skutečnosti považuje za prokázané, jaké byly jeho úvahy při hodnocení důkazů, o které důkazy opírá svá skutková zjištění a jaké je jeho hodnocení věci po právní stránce.⁴⁵

Z pohledu daňového subjektu se v závěrečné zprávě o daňové kontrole skrývá docela účinný nástroj kontroly celého postupu správce daně. Daňový subjekt má možnost dozvědět se, jaká konkrétní jednání probíhala v rámci daňové kontroly, jaký byl předmět a výsledek těchto jednání, jaké konkrétní důkazní prostředky správce daně provedl, jak je zhodnotil a proč.

5.5.2 Projednání zprávy o daňové kontrole

Poté, co správce daně vyhotoví zprávu o daňové kontrole, je povinen dle § 88 odst. 2 DŘ s ní seznámit kontrolovaný daňový subjekt a žádat od něj vyjádření. Vzhledem k tomu, že seznámení se zprávou a formulace vyjádření daňového subjektu může být velmi složité a časově náročné, je daňový subjekt oprávněn dle § 88 odst. 3 DŘ požádat správce daně o poskytnutí přiměřené lhůty pro výše uvedené úkony a ten je povinen mu ji poskytnout. Jde o lhůtu správcovskou dle § 32 odst. 1 DŘ, to znamená, že se na ni bude aplikovat § 32 odst. 1 DŘ.⁴⁶ Lhůtu kratší než osm dnů lze stanovit jen výjimečně, lhůtu kratší než jeden den jen se souhlasem daňového subjektu. Prodloužit lhůtu musí správce daně v případě žádosti o první prodloužení a to alespoň o dobu, která v době podání žádosti ještě ze lhůty zbývá. U dalších žádostí o prodloužení je správce daně oprávněn rozhodnout, zda vyhoví či nikoli a v případě, že nerozhodne, nastupuje fikce povolení prodloužení.

DŘ umožňuje daňovému subjektu podat pouze jediné vyjádření k dané zprávě o daňové kontrole. Později už totiž není možné navrhnout změnu či doplnění kontrolních zjištění. Proto by měl daňový subjekt tomuto vyjádření věnovat dostatečnou pozornost. Ve svém vyjádření může navrhnout doplnění rozhodných skutečností nebo provedení dalších důkazních prostředků, může rozporovat postup správce daně spočívající např. v nesprávném hodnocení důkazů, neprovedení všech navržených důkazních prostředků, neplnění zákonem

⁴⁵ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.242.

⁴⁶ Tamtéž, s.245.

stanovených povinností. Z procesního hlediska se na vyjádření daňového subjektu může nahlížet jako na jakousi koncentraci v rámci daňového řízení.

Pokud daňový subjekt podal své vyjádření včas, pak mohou nastat dvě situace: správce daně se rozhodne na základě vyjádření změnit zprávu o daňové kontrole nebo správce daně i přes vyjádření nepřistoupí ke změně zprávy o daňové kontrole. V prvním případě, správce daně projedná znovu upravenou zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem a to stejným způsobem jako zprvu. Ve druhém případě, správce daně seznámí daňový subjekt se svým stanoviskem k jeho vyjádření, resp. ke všem návrhům, tvrzením či výhradám obsažným ve vyjádření, a připojí jak vyjádření daňového subjektu tak i své stanovisko k závěrečné zprávě o daňové kontrole. Daňový subjekt se pak může bránit skrze řádný opravný prostředek.⁴⁷

5.5.3 Podpis zprávy o daňové kontrole

Po projednání zprávy o daňové kontrole, dojde k podpisu této zprávy a to jak úřední osobou tak i kontrolovaným daňovým subjektem. Okamžikem podpisu dochází k řádnému ukončení daňové kontroly. Co se však stane, pokud daňový subjekt odmítne podepsat tuto zprávu? I na to pamatuje nový DŘ a upravuje dvě situace. V § 88 odst. 5 DŘ upravuje situaci první, a to kdy se daňový subjekt odmítá seznámit či se vyhýbá projednat zprávu o daňové kontrole. V této situaci se daňová kontrola ukončí dnem doručení zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou daňového subjektu, což je dle § 47 DŘ buď den převzetí zásilky, nebo desátý den po uložení zásilky. Druhá situace může nastat, pokud daňový subjekt bez dostatečného důvodu odmítne podepsat zprávu o daňové kontrole. § 88 odst. 6 DŘ stanoví, že takový postup daňového subjektu nemá vliv na okamžik ukončení daňové kontroly a zprávu o daňové kontrole lze i bez podpisu daňového subjektu využít jako důkazní prostředek v navazujících řízeních. Správce daně však musí daňový subjekt o tomto ve zprávě řádně poučít.

⁴⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s.247.

6 Závěr

Během studia odborné literatury a judikatury týkající institutu daňové kontroly jsem se často setkávala s názorem, že daňová kontrola je jedním z nejkomplicovanějších institutů daňového práva. Zpočátku jsem si nedokázala zdůvodnit, proč je daňová kontrola považována za tak složitou a komplikovanou. Nicméně postupem času jsem to pochopila. Nadpis tkvící nad § 85 DŘ *Daňová kontrola*, a pod něj zařazené čtyři paragrafy, jsou pouhým začátkem při zkoumání tohoto institutu. Během zpracování mé diplomové práce jsem se postupně dostávala z DŘ do Ústavy, Listiny, Úmluvy o ochraně lidských práv, dále do správního řádu, trestního zákoníku, občanského zákoníku, živnostenského zákona a mohla bych pokračovat dále až k obecným právním zásadám. Daňová kontrola sice představuje pouhé čtyři paragrafy v základním daňovém procesním předpisu, ale propojenost s dalšími právními předpisy, instituty a zásadami je velmi úzká a bez jakéhosi nadhledu a schopnosti propojit tyto oblasti se daňová kontrola nedá zpracovávat a pochopit.

Primárním cílem mé diplomové práce bylo komplexně zpracovat toto téma, přičemž jsem svou pozornost chtěla zaměřit zejména na její průběh a na práva a povinnosti správce daně a daňového subjektu. Domnívám se, že se mi podařilo přehledně a logicky charakterizovat průběh a jednotlivé fáze daňové kontroly včetně jejich posloupnosti a návaznosti, přičemž jsem vyzdvihla důležitost dvou okamžiků v průběhu celého postupu a to zahájení a ukončení daňové kontroly. U protokolu o zahájení daňové kontroly a u konečné zprávy o daňové kontrole jsem se tedy detailněji zabývala jednak jejich formální stránkou, ale i jejich vlivem na celý proces daňové kontroly a na případná práva či povinnosti s nimi spojená. S tím souvisel i další cíl mé diplomové práce, a to zaměřit pozornost také na práva a povinnosti jak daňového subjektu, tak i správce daně a to v průběhu celé daňové kontroly. Velmi ku prospěchu mi byly konzultace s daňovými poradci, kteří mi umožnili podívat se na daňovou kontrolu jejich optikou a dovedli mě často k položení těch otázek, které by mě při studiu samotného zákona nenapadly. Jako příklad takové otázky mohu uvést výklad jedné z mnoha povinností daňového subjektu, a to nezatajovat žádné důkazní prostředky, ve spojitosti se zásadou trestního práva *nemo tenetur se ipsum accusare*.

Velmi přínosné a poučné bylo také studium judikatury ÚS a NSS. Tak jak jsem předpokládala v úvodu mé diplomové práce, nemusela jsem čelit nedostatku rozhodovací praxe soudů, ba naopak snažila jsem se vybírat jen ty nejzásadnější a nejkvalitnější rozhodnutí. Často rozdílné názory ÚS a NSS mě vedly k zamyšlení, ke kterému postoji se já osobně přikláním, což bylo mnohdy velmi nelehké. Za tu nejpodstatnější a z pohledu daňové

kontroly nejzávažnější rozepři vidím v otázce, zda je či není nutné uvádět v protokolu o zahájení daňové kontroly konkrétné důvody, které vedou správce daně k zahájení této daňové kontroly. Oba názory jsou totiž právně správné a jde jen o poměrování práv správce daně a daňového subjektu. Je to tedy poměrování veřejného a soukromého zájmu. Nicméně mi nakonec byl bližší názor NSS, že konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly není třeba v protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly uvádět.

Dalším, nicméně marginálním cílem mé diplomové práce, bylo zaměřit se také na posouzení vlivu rekodifikace soukromého práva na samotný institut daňové kontroly. Vesměs se však jednalo o terminologické změny, které nepřinášejí žádné zásadní či chceme-li zlomové změny do daňové kontroly. Nově se tak obecně setkáváme s pojmy právní osobnost, svéprávnost fyzických osob; u právnických osob hovoříme o jednání za právnickou osobu, nikoli již jednání jménem právnické osoby a podobně.

Tak jak jsem v úvodu mé práce předpokládala, potvrdila jsem si, že význam základních právních zásad a principů je zcela zásadní a v oblasti daňové kontroly to platí dvojnásob. Jejich neznalost může způsobit špatnou interpretaci jednotlivých práv a povinností a ve svém důsledku může vést ke zkrácení práva daňového subjektu či nezákonnému rozšíření jeho povinností.

Závěrem tak mohu říct, že zpracování diplomové práce mě bavilo a že v každém případě mi pomohlo být více připravena na případnou daňovou kontrolu v budoucnu. Nicméně však musím uznat, že jsem poodhalila spoustu témat, která si zasluhují hlubší poznání jako například problematika opakovaných daňových kontrol či problematika obrany proti zneužití institutu daňové kontroly.

7 Použité zdroje

Literatura:

BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. 519 s.

DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. Obrana před daňovou kontrolou. Praha: Aspi, a.s., 2006,

HANUŠ, J., HOLUŠA B., MUSILOVÁ L.: Daňový řád v kostce. |Ostrava: EconomiCon, 2012, 422 s.

HENDRYCH, Dušan. a kol. Právní slovník, 3.vydání. Praha: C.H.Beck, 2009. 1481 s.

HENDRYCH, Dušan a kol. Správní právo, 8.vydání. Praha: C.H.Beck, 2012. 826 s.

HORIZNKOVÁ, E., NOVOTNÝ, V.: Správní právo procesní. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2010, 360 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 2.vydání. Praha: C.H.Beck, 2011. 614 s.

SLÁDEČEK, V. Obecné správní právo, 3.aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 500 s.

ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde Praha, 2011, 152 s.

ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 348 s.

Odborný časopis:

BONĚK, Václav. Jak je to s platností zákona o přímých daních. *Právní rozhledy*, 2003, č. 10, s. 523.

Internetová stránka:

ZEMANOVÁ, Helena. *Daňová kontrola podle daňového řádu*. [online]. e-pravo.cz, 21. prosince 2010 [cit. 20. května 2013]. Dostupné na < <http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html> >.

MOTEJL, Otakar. *Desatero dobré správy* [online]. ochrance.cz, [cit. 6.8.2014]. Dostupné na <<http://www.ochrance.cz/stiznosti-na-urady/pripady-a-stanoviska-ochrance/principy-dobre-spravy/>>.

Důvodová zpráva k zákonu č.280/2009 Sb., daňový řád; s. 113 [online]. kacrcz.cz, [citace 27.11.2013]. Dostupné na <<http://www.kacrcz.cz/data/Methodika/Legislativa/Dokumenty%20k%20p%C5%99ipom%C3%ADnk%C3%A1m/d%C5%AFvodov%C3%A1%20zpr%C3%A1va%20D%C5%98.pdf>>.

Judikatura:

- náleží ÚS ze dne 16.října 2001, sp.zn.Pl.ÚS 5/01
- náleží ÚS ze dne 18.listopadu 2008 sp.z. I ÚS 1835/07
- usnesení ÚS ze dne 22.ledna 2002, sp.zn. II. ÚS 166/01
- náleží ÚS ze dne 18.února 2010 sp.zn I.ÚS 1849/08
- náleží ÚS ze dne 24.dubna 1996, sp.zn. Pl. ÚS 38/95
- rozsudek NSS ze dne 24.února 2005, sp.zn. 2 Afs 62/2004-70
- rozsudek NSS ze dne 20.července 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005-83
- rozsudek NSS ze dne 17.února 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005-96
- rozsudek NSS ze dne 26.října 2009, č. j. 8 Afs 49/2009–70
- rozsudek NSS ze dne 15.dubna 2010, č.j. 7 Afs 15/2010-89
- rozsudek NSS ze dne 26.dubna 2007, sp. zn. 8 Afs 110/2005-82
- rozsudek NSS ze dne 19.ledna 2006 sp.z. 2 Afs 100/2005-106
- rozsudek NSS ze dne 28.července 2008 sp.zn. 5 AFS 5/2008-75
- Evropský soud pro lidská práva: rozsudek ze dne 9.listopadu 1999, *Špaček s.r.o. proti České republice*, stížnost č.26449/1995

Právní předpisy:

- aktuální znění: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
- aktuální znění: usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- historické znění: zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů k 31.12.2010

8 Shrnutí / Summary

V mé diplomové práci se zabývám institutem daňové kontroly. V úvodu mé práce definuji základní pojmy, se kterými se v oblasti daňového práva nejčastěji setkáváme zejména pak také vymezuji samotný pojem daňové kontroly včetně jeho začlenění do celého daňového řízení. Krátce se věnuji také historickému vývoji v oblasti daňových zákonů, resp. daňového řádu. Podrobněji jsem se pak zaměřuji na základní principy a zásady, které se aplikují na daňovou kontrolu.

Jádro mé práce tvoří detailní analýza samotného institutu daňové kontroly, přičemž se jednak obecně zabývám jejím významem a úlohou v celém daňovém systému, dále pak jejím průběhem. Definuji základní a zcela zásadní okamžiky celého procesu daňové kontroly, kterými jsou její začátek (protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly) a konec (zpráva o daňové kontrole) včetně jejich účinků. V průběhu těchto kapitol o daňové kontrole se zaměřuji také na práva a povinnosti správce daně a daňového subjektu. Pokud je to vhodné, porovnávám úpravu nového DŘ s ZoSDP. Upozorňuji také na rozlišné názory ÚS a NSS, které se dotýkají některých klíčových oblastí jako např. povinnosti správce daně uvést důvody pro zahájení daňové kontroly.

Celá práce je zpracována na základě studia odborné literatury, právních předpisů, judikatury ÚS a NSS a také na základě osobních konzultací s několika daňovými poradci a vedoucím diplomové práce.

In my diploma thesis I deal with the issue tax control. At the beginning of my work I define the basic terms, which are frequently used in the area of tax law especially I define the concept of a tax control, including its integration into the tax procedure as such. In the next chapter I shortly present the historical development in the area of the tax law, or rather the Tax Code. Then I focus quite in depth on the basic principles and rules that apply to the tax control.

The essential part of my diploma thesis is represented by detailed analysis of the tax control as such, while I generally deal with its meaning and its role in the entire tax system, and I also analyze its progress and development. I specify the basic and crucial moments of the whole process of tax control, which are the beginning (report of oral tradition of the beginning of the tax control) and the end (tax control report), including their effects on the further course of the proceedings. Throughout these chapters about tax control I also focus on the rights and obligations of the tax administrator and taxpayer. If appropriate, I compare the new Tax Code with the previous one. I also highlight the varying opinions of The Constitutional Court and The Supreme Administrative Court, which affects some of the key areas such as the obligation of the tax administrator to state the reasons for initiating a tax control.

The whole work is based on the study of legal literature, legislation, jurisprudence of The Constitutional Court and The Supreme Administrative Court and also on the basis of personal consultations with several tax advisors and my mentor.

9 Klíčová slova / Key words

Daň, daňové řízení, daňová kontrola, zásady daňové kontroly, daňový subjekt, správce daně, příprava daňové kontroly, zahájení daňové kontroly, protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly, práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně, průběh daňové kontroly, stadia daňové kontroly, ukončení daňové kontroly, zpráva o daňové kontrole.

Tax, tax procedure, tax control, tax control principles, taxpayer, tax administrator, preparation of tax control, initiation of tax control, report of oral tradition of the beginning of the tax control, rights and obligations of the taxpayer and tax administrator, progress of tax control, stages of tax control, completion of tax control, report about tax control.