

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Ingrida Barátová

Daňová kontrola

Diplomová práce

Olomouc 2011

Čestné prehlásenie:

Prehlasujem, že som diplomovú prácu na tému „Daňová kontrola“ vypracovala samostatne a citovala som všetky použité zdroje.

V Olomouci dňa 11.4.2011

.....

podpis

Pod'akovanie:

Moje pod'akovanie patrí JUDr. Pavlovi Matouškovi, za odborné vedenie pri vypracovaní tejto diplomovej práce, za cenné rady a podnety.

Ja, dolu podpísaná Ingrida Barátová, autorka diplomovej práce na tému daňová kontrola, ktorá je dielom v zmysle zákona č. 121/200 Zb., dávam týmto ako subjekt údajov svoj súhlas v zmysle §4 písm. e) zákona 101/2000 Zb., správcovi:

Univerzita Palackého v Olomouci so sídlom v Olomouci, Křížkovského 8, Olomouc 77200, Česká republika

Na spracovanie osobných údajov v rozsahu: meno a priezvisko v informačnom systéme, a to vrátane zaradenia do katalógu, a ďalej k sprístupneniu mena a priezviska v katalógoch a informačných systémoch UP, a to vrátane neadresného sprístupnenia pomocou metód diaľkového prístupu. Údaje môžu byť sprístupnené užívateľom služieb Univerzity Palackého. Realizáciu sprístupnenia zaisťuje ku dňu podania tohto prehlásenia vnútorná zložka UP, ktorá sa nazýva informačné centrum UP.

Súhlas sa poskytuje na dobu ochrany autorského diela podľa zákona č. 121/2000 Zb.

Prehlasujem týmto, že moje osobné údaje vyššie uvedené sú pravdivé.

V Olomouci dňa 11.4. 2011

.....
Ingrida Barátová

Obsah

Zoznam použitých skratiek	8
1. Úvod	9
1.1 Štruktúra diplomovej práce	10
1.2 Metódy spracovania diplomovej práce	12
2. Právna úprava daňovej kontroly a jej vývoj	13
2.1 Zákon o priamych daniach	13
2.2 Obdobie rokov 1948-1989	13
2.3 Zákon o správe daní a poplatkov	14
2.4 Daňový poriadok	14
3. Pojem daňovej kontroly a základné pojmy s ňou súvisiace	16
3.1 Dane	16
3.2 Daňová kontrola	16
3.3 Daňové konanie a jeho vzťah k daňovej kontrole	17
4. Princípy a zásady daňovej kontroly	19
4.1 Ústavné zásady a princípy	19
4.2 Zásady upravené v daňovom poriadku	20
4.2.1 Zásada zákonnosti a primeranosti	20
4.2.2 Zásada hospodárnosti a rýchlosti	21
4.2.3 Poučovacia povinnosť správcu dane, zásada slušnosti a ústretovosti	21
4.2.4 Zásada súčinnosti a úzkej spolupráce	22
4.2.5 Zásada voľného hodnotenia dôkazov	22
4.2.6 Zásada legitímneho očakávania a rovnosti	23
4.2.7 Zásada neverejnosti, povinnosti mlčanlivosti, ochrana údajov	23
4.2.8 Zásada dispozičná a zásada oficiality	24
4.2.9 Zásada prednosti obsahu pred formou	24
4.3 Princípy upravené správnym poriadkom.....	24
4.3.1 Zásada zákazu zneužitia správneho uváženia	25
4.3.2. Zásada ochrany práv nadobudnutých v dobrej viere	25
5. Subjekty zúčastnené na daňovej kontrole	27
5.1 Správca dane	27

5.1.1	Právomoc správcu dane	27
5.1.2	Príslušnosť správcu dane	28
5.2	Daňový subjekt	29
5.3	Jednanie za daňový subjekt	29
5.3.1	Ustanovený zástupca	30
5.3.2	Zmluvné zastúpenie	30
5.4	Tretie osoby	31
6.	Ďalšie inštitúty súvisiace s daňovou kontrolou	32
6.1	Miesto daňovej kontroly	32
6.2	Spis a Nahliadanie do spisu	32
6.3	Protokol o ústnom jednaní	32
6.4	Úradný záznam	33
7.	Zahájenie daňovej kontroly	34
7.1	Okamih zahájenia daňovej kontroly	34
7.2	Prekážky zahájenia daňovej kontroly	35
7.3	Účinky zahájenia daňovej kontroly	36
8.	Priebeh daňovej kontroly	37
8.1	Predmet a rozsah daňovej kontroly.....	38
8.2	Povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly	39
8.2.1	Zaistenie miesta a podmienok na vykonanie daňovej kontroly	40
8.2.2	Poskytovanie informácií o daňovom subjekte	40
8.2.3	Predkladanie dôkazných prostriedkov	41
8.2.4	Umožnenie jednania so zamestnancami	41
8.2.5	Nezatajovanie dôkazných prostriedkov	41
8.2.6	Poskytovanie prostriedkov a súčinnosti	42
8.3	Práva daňového subjektu v rámci daňovej kontroly.....	42
8.3.1	Právo byť prítomný na jednaniach so svojimi zamestnancami, alebo ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosti	42
8.3.2	Právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky, alebo navrhnúť vykonanie dôkazných prostriedkov	43
8.3.3	Právo vyvracať pochybnosti vyjadrené správcom dane	43
8.3.4	Právo na obranu.....	43
8.4	Práva a povinnosti správcu dane v rámci daňovej kontroly.....	43

9. Problematika dokazovania v priebehu daňovej kontroly	47
9.1 Dôkazná povinnosť daňového subjektu	47
9.2 Dôkazná povinnosť správcu dane	48
10. Ukončenie daňovej kontroly a jej následky	51
10.1 Správa o daňovej kontrole	51
10.2 Prejednanie správy o daňovej kontrole	52
10.3 Podpis správy o daňovej kontrole	52
10.4 Následky daňovej kontroly	53
10.4.1 Dodatočné vymeranie dane	53
10.4.2 Penále	55
10.4.3 Trestnoprávne dopady daňovej kontroly	55
11. Možnosti obrany v rámci daňovej kontroly a po jej ukončení	56
11.1 Riadne opravné prostriedky	56
11.2 Mimoriadne opravné prostriedky	58
11.3 Dozorné opravné prostriedky	59
11.4 Súdny prieskum	59
11.5 Konanie pred európskymi súdmi	60
11.6 Zodpovednosť za škodu vo verejnej správe	60
12. Medzinárodná súčinnosť na úrovni daňovej kontroly	61
12.1 Zákon o medzinárodnej pomoci pri správe daní	61
12.2 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia	61
12.3 Spolupráca v oblasti správy daní v Európskej únii	62
12.1.1 Spolupráca v oblasti správy daní z pridanej hodnoty	62
12.1.2 Spolupráca v oblasti správy spotrebných daní	62
Záver	64
Zoznam prameňov a použitej literatúry	67
Abstrakt	68
Abstrakt (in English)	70
Zoznam kľúčových slov	72
Key words	72
Prílohy	73

Zoznam použitých skratiek

DP	Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Zb., o Správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov
ObchZ	Zákon č. 513/1991 Zb., Obchodný zákonník, v znení neskorších predpisov
ZoR	Zákon č. 94/1963 Zb., Zákon o rodine, v znení neskorších predpisov
OZ	Zákon č. 40/1964 Zb., Občiansky zákonník, v znení neskorších predpisov
OsP	Zákon č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok, v znení neskorších predpisov
SpP	Zákon č. 500/2004 Zb., Správny poriadok, v znení neskorších predpisov
SpS	Zákon č. 150/2002 Zb., Súdny poriadok správny, v znení neskorších predpisov
ZLPS	Ústavný zákon č. 2/1993 Zb., Základná listina práv a slobôd
TZ	Zákon č. 40/2009 Zb., Trestný zákonník, v znení neskorších predpisov

1. Úvod

Ak sa povie daňová kontrola, nejdnému človeku zovrie hrdlo a prejdú po chrbte zimomriavky. Ľudia si predstavia niekoľko nevl'údnych úradníkov, ktorý obsadia ich pracovisko a po celú dobu sa snažia nájsť v účtovníctve niečo, za čo im bude hroziť minimálne pokuta, v horšom prípade aj väzenie. To samozrejme nie je nič príjemné, a preto sa nie je čo čudovať, že sa tohto inštitútu každý obáva a najradšej by sa mu vyhol. V prípade, že by jej človek predsa len musel čeliť, je namieste príslovie : šťastie praje pripraveným. A pretože daňová kontrola nechodí po horách, ale po ľuďoch, v našom prípade po daňových subjektoch existuje nemalá možnosť, že sa s ňou raz stretnem aj ja. Pre tento prípad by som chcela o nej vedieť čo najviac.

Práca účtovníkov je pre mnoho ľudí veľkou záhadou a to najmä preto, že legislatíva v oblasti daní sa často mení a daňový subjekt pri výkone svojej činnosti nemá priveľa času tieto zmeny sledovať. Väčšina z nich preto prenecháva svoje účtovníctvo a jeho správu na odborníkoch v tejto oblasti, ktorými sú účtovníci. Daňové priznanie si však daňový subjekt podáva už sám a sám zodpovedá štátu za jeho obsah aj za platenie daní. V prípade, že ho navštívi daňová kontrola, nepostačí odvolanie sa na svojho účtovníka a bude jej musieť čeliť sám. Pre takéhoto laika je veľmi problematické uplatňovanie svojich práv v rámci daňovej kontroly a taktiež je problémom neznalosť povinností. Neostáva mu preto nič iné, len spraviť všetko, čo mu úradník daňového úradu prikáže. Takýto prístup však vedie k tomu, že daňový subjekt, u ktorého je vykonávaná kontrola sa cíti bezradný. Nevie ako sa môže v jednotlivých fázach brániť a čo mu hrozí nielen v prípade, že daňová kontrola odhalí nejaké nezrovnalosti, ale aj v prípade, že subjekt nebude pri kontrole spolupracovať či dokonca mariť postup daňových úradníkov. Práve z týchto dôvodov som si pre svoju právu vybrala tému daňová kontrola. Zameriam sa v nej na súčasnú úpravu daňovej kontroly na území Českej republiky. Chcela by som vo svojej práci postupne prejsť všetkými časťami daňovej kontroly a zamerať sa taktiež na jej právnu úpravu. Budem sa snažiť, aby bola moja práca komplexným zhrnutím problematiky daňovej kontroly. Dúfam, že každý, kto si ju prečíta pochopí ako daňová kontrola funguje, na základe akých právnych predpisov je vykonávaná a kým, a odpovie aj na ďalšie otázky s týmto inštitútom spojené. Najviac by som sa chcela venovať právam a povinnostiam subjektov, čo považujem za najdôležitejšie pre využitie v praxi. Všetky tieto znalosti sama využijem v budúcnosti, či už sa s daňovou kontrolou sama stretnem, alebo budem poskytovať rady svojim klientom. Nechcem zabudnúť ani na Európsku úniu, ktorej je Česká republika súčasťou a pokúsim sa ozrejmiť jej vplyv na problematiku daňovej kontroly

v Českej republike. Vyhľadala som si viacero zaujímavých judikátov, ktorými chcem vo svojej práci priblížiť skutočnú prax a pre zjednodušenie predstáv o povinnostiach daňových subjektov by som rada priložila i prílohy rôznych podaní na daňový úrad.

Nakoľko o téme mojej diplomovej práce existujú publikácie väčšieho, či menšieho rozsahu verím, že moja práca bude zhrnutím témy. Pokúsim sa, nepodávať vyčerpávajúce teoretické rozborov jednotlivých inštitútov. Rada by som vytvorila prácu, ktorá obsiahne tému v celom jej rozsahu no napriek tomu bude zrozumiteľná a ľahko čitateľná i pre laickú verejnosť, ktorá v nej nájde jednoduché vysvetlenia. Navyše bude moja práca v čase odovzdania jedinou publikáciou na tému daňová kontrola po vstupe nového zákona č. 280/2009 Zb., Daňového poriadku, v znení neskorších predpisov. Budem sa preto veľmi snažiť, aby bola naozaj kvalitne spracovaná a v praxi použiteľná a nebola len nevyhnutnou podmienkou úspešného ukončenia môjho vysokoškolského štúdia.

1.1 Štruktúra diplomovej práce

Pri spracovaní mojej témy, člením text do dvanástich ucelených kapitol s ďalším vnútorným členením.

Prvú kapitolu tvoria úvod, štruktúra rigorózneho práce a metódy jej spracovania. Druhá kapitola sa venuje právnej úprave daňovej kontroly, nakoľko tá je základom na ktorom stojí. Venujem sa tu nielen aktuálnej úprave, ale aj jej vývoju, teda úpravám, ktoré jej predchádzali. Nasledujúca kapitola sa venuje vysvetleniu troch najdôležitejších pojmov: dane, samotná daňová kontrola a daňové konanie a ich vzájomný vzťah. Po jej prečítaní by mal byť čitateľ aspoň rámcovo uvedený do toho, čomu sa bude práca venovať. Štvrtá kapitola je jedna z najzásadnejších, nakoľko sa venuje princípom a zásadám, ktoré ovládajú daňovú kontrolu. Je z nich jasné, akým smerom sa bude uberať celá úprava daňovej kontroly a ich odzrkadlenie nachádzame v jednotlivých paragrafoch daňového poriadku. Po oboznámení sa s nimi je každý schopný minimálne predpokladať odpovede na viaceré otázky týkajúce sa daňovej kontroly a to aj bez znalosti právnych predpisov. Do úvodných, základných kapitol radím aj kapitolu päť, ktorá vymenúva subjekty daňového konania a teda aj daňovej kontroly. Ide o daňový subjekt, správcu dane a tretie osoby. U subjektu sa navyše venujem aj jeho zastúpeniu a u správcu dane tvoria podkapitoly i právomoc a príslušnosť. Na túto nadväzuje v poradí šiesta kapitola, ktorá vymedzuje ostatné dôležité inštitúty, ktoré súvisia s daňovou kontrolou. Ide napríklad o jazyk, miesto, lehoty, doručovanie a taktiež administratíva spojená

s daňovou kontrolou. Táto kapitola uzatvára úvodné kapitoly v ktorých sa snažím vysvetliť všetky dôležité pojmy a uviesť tak čitateľa do témy.

Ťažisko práce nájdeme až v siedmej kapitole a nasledujúcich. K hlavným kapitolám radím aj kapitoly osem, deväť a desať. Spolu s už spomenutou siedmou kapitolou opisujú priebeh daňovej kontroly od jej zahájenia po ukončenie. Siedma kapitola nás uvádza do daňovej kontroly ako takej a to jej zahájením. V podkapitolách je vysvetlené, čo sa považuje za moment zahájenia a taktiež jeho účinky. Kapitola sa venuje aj prekážkam ktoré bránia jej zahájeniu. Ôsma vysvetľuje samotný priebeh daňovej kontroly. V priebehu daňovej kontroly správca dane a daňový subjekt realizujú svoje práva a povinnosti. Jednotlivým právam a povinnostiam sa venujú podkapitoly ôsmej kapitoly. Túto kapitolu, ako píšem už vyššie, považujem za dôležitú hlavne pre prax.

V priebehu daňovej kontroly prebieha aj dokazovanie. Túto tému som však vyčlenila do samostatnej nasledujúcej deviatej kapitoly. Téma dokazovania je totiž dosť problematická a rozsiahla, preto som sa rozhodla pre takéto členenie. Celý priebeh daňovej kontroly uzatvára kapitola desať s názvom ukončenie daňovej kontroly a jej následky, v ktorej podkapitolách zmieňujem i penále a trestnoprávne dopady daňovej kontroly ktoré patria k negatívnemu prejavu ukončenia niektorých daňových kontrol.

Samotným ukončením daňovej kontroly sa však ešte nemusí končiť všetko. Správca dane nie je subjektom bez kontroly. Tej podlieha rovnako ako iné štátne orgány a daňový subjekt musí mať vždy možnosť obrany. Tejto problematike sa venuje predposledná, jedenásta kapitola, ktorá rozoberá nielen možnosti obrany po skončení daňovej kontroly, ale aj v jej priebehu. Táto kapitola sa člení na podkapitoly riadne opravné prostriedky, mimoriadne opravné prostriedky, súdny prieskum, konanie pred európskymi súdmi a zodpovednosť za škodu vo verejnej správe. Podkapitoly ozrejmujú konkrétne možnosti daňového subjektu na obranu pred konaním správcu dane, ktorými sa napĺňa jeho právo na prešetrovanie konania správcu dane iným orgánom.

Daňové povinnosti neobchádzajú ani obyvateľov v iných krajinách, prípadne majú občania Českej republiky daňové povinnosti v iných štátoch a naopak. Bez spolupôsobnosti jednotlivých štátov navzájom by bola kontrola plnenia si daňových povinností u takýchto osôb neúčinná a neúplná. Európska únia, ktorej je Česká republika súčasťou sa snaží o zjednodušenie komunikácie členských štátov v tejto oblasti a o spoluprácu. A tomu sa venuje kapitola dvanásť, ktorá sa nazýva medzinárodná súčinnosť na úrovni daňovej kontroly.

1.2 Metódy spracovania diplomovej práce

Pri spracovávaní témy mojej diplomovej práce som začala prípravnou fázou. Tú tvorilo zhromažďovanie odbornej literatúry a periodík venovaných téme daňová kontrola a veciam s ňou súvisiacimi. Tieto som následne prečítala a vytriedila som tie, ktoré využijem vo svojej práci. Vypísala som si právne predpisy, ktoré boli uvedené v jednotlivých literatúrach a zaobstarala som si ich.

Pri písaní práce používam hlavne analyticko deskriptívnu metódu. Touto vysvetľujem daňovú kontrolu, a jej jednotlivé inštitúty ktoré ju sprevádzajú. Snažím sa analýzou jednotlivých pojmov dospieť k vysvetleniu všetkých častí daňovej kontroly a dosiahnuť tak k úplnému popisu témy.

Nakoľko je moja práca vo veľkej miere teoretická, využívam právne metódy a to metódu logickú, sémantickú a gramatickú.

Využívam aj metódu komparácie, nakoľko sa snažím poukázať na rozdiel medzi starou právnou úpravou obsiahnutou v zákone č. 337/1992 Zb., o Správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov a novej úprave ktorú obsahuje zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov. Komparáciu využívam hlavne ak ide o nejakú významnú zmenu, ale aj ak je úprava naopak rovnaká v určitej oblasti čo poukazuje na jej dôležitosť a význam.

2. Právna úprava daňovej kontroly a jej vývoj

Dane či rôzne poplatky existujú už odjakživa. Už v prvých organizovaných spoločnostiach existovala určitá moc, ktorej sa ostatní ľudia podriaďovali. Toto podriadenie bolo nevyhnutné hlavne z hľadiska ochrany a záruky práv jednotlivca v tejto spoločnosti. Ako sa však často hovorí, „nič nie je zadarmo“ a na udržaní pevnej vlády je nutné finančné zabezpečenie. Preto s vývojom štátnych útvarov ruka v ruke kráča taktiež vývoj daní a poplatkov. Najskôr samozrejme neboli zákonom upravené, no bolo iba otázkou času, než vznikla prvá inštitucionalizovaná úprava daní. Tak to bolo i na území Českej republiky.

Prvou celistvou, prepracovanou právnou úpravou bol zákon o priamych daniach. Z neho potom vychádzali i nasledujúce zákony o daniach obsahujúce i ustanovenia o daňovej kontrole.

2.1 Zákon o priamych daniach

„Zákon č. 76/1927 Zb., o priamych daniach, ktorého úplné znenie bolo vyhlásené vo vyhláske ministra financií č. 227/1936 Zb. z. a n., je odbornou verejnosťou dodnes pokladaný za jeden z najdokonalejších daňových zákonov v našej histórii.“¹

Čo sa týka tohto zákona, má pre tému daňovej kontroly význam hlavne jeho zakotvenie povinnosti súčinnosti poplatníka, inštitút nahliadania do kníh a miestnej prehliadky. Taktiež obsahuje dôležité ustanovenia o trestnom čine krátenia dane vrátane možnosti zániku trestnosti. Nahliadnutie do kníh sa v praxi vykonávalo kontrolou účtovníctva a miestna prehliadka slúžila na fyzické obhliadnutie budov či iného hmotného majetku daňového poplatníka.²

Z týchto pojmov je zrejmé, že kontrola správneho vymerania a zaplata daní bola nevyhnutnou súčasťou inštitucionalizácie daňovej problematiky. Tento fakt si iste tvorcovia tohto zákona uvedomovali. Napriek tomu však definíciu daňovej kontroly, dokonca ani jej pojem ako taký neobsahoval.

2.2 Obdobie rokov 1948-1989

V tomto období bolo prijatých viacero daňových zákonov, historicky nazývaných i tzv. Kabešova reforma. Išlo predovšetkým o už vyššie spomenutý zákon o priamych daniach

¹DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006, s. 15.

² Tamtiež, s. 16.

č. 78/1952Sb. Z ďalších stojí za pripomenutie, hlavne ak ide o problematiku daňovej kontroly, vyhláška ministra financií č. 162/1953 Ú.l. Práve ona totiž upravuje konanie vo veciach daňových a daňovú kontrolu ako takú. „Kontrolu vykonávali orgány poverené národným výborom, ktorý stanovil, u ktorých daní sa daňová kontrola vykonáva sústavne, periodicky a kedy sa vykonáva len podľa potreby. O kontrole bol poplatník vyzvozený dopredu, len pokiaľ to národný výbor uznal za vhodné. Národný výbor mohol taktiež v prípade, kedy hrozilo nebezpečenstvo, že poplatník prevedenie kontroly znemožní, alebo sťaží, účtovné knihy a doklady zaistiť. O prevedení daňovej kontroly sa spisoval protokol. Proti stanovení daňového základu a dane a proti iným rozhodnutím národného výboru v daňových záležitostiach bolo možné podať odvolanie.“³

2.3 Zákon o správe daní a poplatkov

Zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov, bol schválený dňa 5.5.1992 a nadobudol účinnosť dňa 1.1.1993. Ako takmer všetky zákony, ani on sa neobišiel bez novelizácií, no i napriek tomu platil až do 1.1.2011. Daňovú kontrolu upravuje §16. Zákon o správe daní a poplatkov s pojmom daňová kontrola síce pracuje, no jeho legálnu definíciu stále neprináša.

2.4 Daňový poriadok

Daňový poriadok, zákon č. 280/2009 Zb., je účinný od 1.1.2011, ako už bolo zmienené vyššie. Jeho príchod bol už v minulosti viackrát avizovaný, a jeho finálne znenie menené do dnešnej podoby.

Daňový poriadok má predstavovať ucelenú úpravu daňového práva procesného. To upravuje práva a povinnosti správcov dane, daňových subjektov a ďalších osôb zúčastnených na správe daní tak, aby bola daň správne stanovená a taktiež uhradená. „ Daňový poriadok sa snaží o jednoduchšiu a jednoznačnejšiu úpravu doterajšieho postupu pri správe daní a reaguje na nedostatky doterajšej právnej úpravy (zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov). Cieľom daňového poriadku je transparentnejšia a jednoznačnejšia úprava doterajšieho

³ Tamtiež, s. 18 - 19.

postupu pri správe daní s dôrazom na zníženie administratívnej záťaže a posilnenie využívania elektronickej podpory správy daní a komunikácie s daňovými subjektmi.“⁴

Daňová kontrola bola teda logicky zaradená pod daňové právo procesné a v systematike daňového poriadku nájdeme jej úpravu v časti druhej (s názvom obecná časť o správe daní), hlave VI (s názvom konania a ďalšie postupy). V ňom je daňová kontrola zaradená v rámci časti prvej (s názvom obecná ustanovení).

Systematika nového daňového poriadku sa zdá omnoho prepracovanejšia. Je rozdelená do častí a tie sa ďalej delia do jednotlivých hláv a ty ešte do dielov. Predchádzajúca úprava ZSDP obsahovala iba časti s väčší počtom paragrafov. Takáto systematika bola však len málo prehľadná a človeku neznalému tohto zákona by mnohokrát pri hľadaní konkrétneho ustanovenia nezostávalo nič iné, než prelistovať celé časti, ak nie aj celý zákon.

Konkrétne sa daňovou kontrolou v DP zaoberá §85, ktorý nesie i jej pomenovanie a na rozdiel od predchádzajúcej úpravy je rozdelená do viac než len jedného paragrafu. Tento krát jej zákonodarca poskytol štyri paragrafy, takže sa o nej pojednáva v §85 - §88. Rozsahom sa však pri vizuálnom porovnaní starej a novej úpravy na prvý pohľad mnoho nemení. Skôr sa zdá, že netradične dlhý §16 zákona o správe daní a poplatkov bol rozdelený do tematicky ladených, kratších §85 - §88 DP. Tento právny predpis, tak ako ani žiadny iný pred ním, však taktiež neuvádza legálnu definíciu daňovej kontroly.

Pri prvom vzhliadnutí pôsobí nový DP jedným slovom učesane. Už jeho názov je pre mnoho ľudí iste jednoznačnejší, nakoľko iné odvetvia práva majú svoju procesnú časť taktiež upravenú vo svojich poriadkoch (napríklad správny poriadok, občiansky súdny poriadok a iné). Len čas však ukáže, či zákon splní svoj hlavný cieľ, a to zjednodušenie a jednoznačnosť právnej úpravy.

⁴ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty. Praha: Linde Praha, 2011, s. 19.

3. Pojem daňovej kontroly a súvisiace inštitúty

3.1 Dane

„Dane sú z hľadiska právneho platobnou povinnosťou, ktorú štát stanoví zákonom na zisk príjmov pre úhradu celospoločenských potrieb, tj. pre verejný rozpočet, bez toho, aby pri tom poskytoval zdaňovaným subjektom ekvivalentné protiplnenie. Táto skutočnosť sa označuje ako nenávratnosť daní, na rozdiel od platieb nazývaných poplatky, ktoré sa platia ako čiastočná úhrada nákladov spojených s činnosťou štátnych orgánov alebo za oprávnenie poskytované poplatníkovi. Súhrn daní a poplatkov platných v príslušnom štáte tvorí jeho daňovú a poplatkovú sústavu.

Daňová a poplatková povinnosť a podmienky jej vzniku, trvania a zániku sú stanovené zákonom. Požiadavka zákonnosti daní a poplatkov býva stanovená v ústavách jednotlivých štátov. Listina základných práv a slobôd, ktorá je súčasťou ústavného poriadku Českej republiky, v čl. 11 ods. 5 stanoví, že dane a poplatky je možné ukladať len na základe zákona. Daňové a poplatkové zákony potom určujú náležitosti daňovo právneho vzťahu, jeho prvky.⁵

Právna úprava DP dopadá na viaceré zákony, ktoré hovoria o rôznych druhoch peňažných plnení. Preto je taktiež nutné pod pojmom daní rozumieť viac než daň v tradičnom zmysle slova. V §2, ods. 3, daňového poriadku sa pod pojmom daň rozumie:

- a) daň, clo, poplatok
- b) peňažné plnenie, v rámci delenej správy
- c) peňažné plnenie, pokiaľ zákon stanoví, že sa pri jeho správe postupuje podľa daňového poriadku.

V §2, ods. 4 sa stanovuje, že podľa §3 daň zahrňuje i daňový odpočet, daňovú stratu alebo iný spôsob zdanenia a príslušenstvo dane (v §3 pôjde o skutočnosti rozhodné pre vznik daňovej povinnosti). Príslušenstvom dane sa podľa §2, ods. 5 rozumejú úroky, penále, pokuty a náklady konania, ak sú ukladané podľa daňového zákona.⁶

3.2 Daňová kontrola

Ako už bolo vyššie spomenuté, DP a ani žiaden iný predpis pred ním, neobsahoval legálnu definíciu pojmu daňová kontrola. Môžeme však nájsť jej predmet a účel, na ktorý daňová kontrola slúži.

⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 188.

⁶ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

„Daňová kontrola je teda postup, ktorým správca dane preveruje tvrdenia daňových subjektov a iné skutočnosti, ktoré majú vplyv na stanovenie ich daňovej povinnosti. Predmet daňovej kontroly je určený vždy vo vzťahu ku konkrétnemu daňovému konaniu a obdobiu, pričom je možné ju vykonávať u daňového subjektu alebo na inom vhodnom mieste, teda i v iných miestach, než je sídlo či miesto podnikania daňového subjektu.“⁷

Hlbšie je možné vysvetliť pojem daňovej kontroly hlavne pri rozoberaní jej vzťahu k daňovému konaniu. Týmto sa zaoberajú nasledujúce ods. podkapitoly 3.3.

3.3 Daňové konanie a jeho vzťah k daňovej kontrole

Daňové konanie je konanie o daniach, v súvislosti s daňami. Dnes už neplatný ZSDP za daňové konanie označoval jednanie správcu dane v konaní o daniach. V širšom poňatí daňového konania sa jedná o jediné konanie, v rámci ktorého prebiehajú čiastočné etapy. V užšom sa potom daňovým konaním rozumie každé čiastočné konanie (taktiež daňová kontrola).⁸

K správne mu pochopeniu vzťahu daňovej kontroly a daňového konania prispieva rozhodovacia činnosť Najvyššieho správneho súdu. Ten v rozhodnutí zo dňa 15. septembra 2005, čj. 5 Afs 223/2004 hovorí: „Daňová kontrola je systematicky zaradená medzi inštitúty spoločné pre celé daňové konanie a nie je tak obmedzená len na niektoré štádium daňového konania. Záver z toho plynúci však nie je možné absolutizovať. Rovnako tak ako doručovanie, dokazovanie, dožiadanie, nahliadanie do spisu a ďalšie úkony, môže byť uskutočnená v ktorejkoľvek fáze daňového konania, ak je to z povahy konania a veci samej možné. Nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane. Spravidla daňová kontrola prebieha v konaní vymeriavacom, a to predovšetkým vzhľadom k hľadisku účelnosti takéhoto postupu. Už z povahy a účelu daňovej kontroly vyplýva, že sa vykonáva vždy až po skončení zdaňovacieho obdobia, až po uplynutí lehoty k podaniu daňového priznania. Tým je mimo iného určená jedna fáza daňového konania, a to konanie prípravné, v ktorom daňová kontrola nemôže začať.“ Označil tak daňovú kontrolu za obyčajný úkon, a tento názor ďalej prejavil i v priamom vysvetlení vzťahu daňovej kontroly a daňového poriadku. Formuloval totiž stanovisko podľa ktorého je daňová kontrola len čiastočným

⁷ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty. Praha: Linde Praha, 2011, s. 131 (§90 Daňového poriadku).

⁸ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006, s. 28.

procesným postupom v rámci daňového konania. Konkrétne ide o rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 2. novembra 2005, čj. 2 Afs 144/2004.⁹

Podobne je to aj v rozsudku Najvyššieho správneho súdu zo dňa 31. augusta 2004, čj. 5 Afs 16/2004 ten hovorí, že daňová kontrola predstavuje len procesný úkon v rámci daňového konania. Odvoláva sa tu na systematiku vtedy platného ZDSP, z ktorej logicky tato skutočnosť vyplýva.¹⁰

Daňový poriadok pojem daňové konanie po prvýkrát používa v §11, ktorý sa týka právomocí správcu dane. Tu okrem iného ustanovuje, že „správca dane vedie daňové konanie a iné konania podľa daňového zákona a taktiež, že kontroluje plnenie povinností osôb zúčastnených na správe daní“¹¹. Z toho je možné odvodiť, že zákonodarca jasne odlišuje daňové konanie a kontrolu. Tak isto aj v §85 ods. 4 môžeme nájsť oba tieto pojmy a ich vzťah. Je tu vyjadrená možnosť konať daňovú kontrolu pre viac daňových konaní týkajúcich sa jedného daňového subjektu.¹² Tejto vetnej konštrukcii by chýbala logika, keby daňová kontrola bola sama o sebe daňovým konaním. Napriek tomu niektoré odborné publikácie považujú daňovú kontrolu za samostatné daňové konanie.

⁹ KOBÍK, Jaroslav. Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní. 5. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2009, s. 150 (§16 Daňového poriadku).

¹⁰ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty. Praha: Linde Praha, 2011, s. 133 (§90 Daňového poriadku).

¹¹ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹² Tamtiež.

4. Princípy a zásady daňovej kontroly

Každé odvetvie práva má svoje zásady a princípy. Tie sú akými vodcovskými ideami, ktorými sa toto odvetvie riadi. Zákonodarca nimi vytvára piliere, na ktorých zákonná úprava stojí a taktiež dáva vodítko k jej výkladu. Princípy a zásady budú teda dôležité hlavne v prípade, kedy by výklad jednotlivých ustanovení bol neurčitý alebo nejednoznačný. Poslúžia teda ako interpretačné pravidlá, pretože ustanovenia zákona a ani ich prípadný výklad s nimi nikdy nemôže byť v rozpore. Čo sa týka zákonnej úpravy daňovej kontroly, je taktiež ovládaná radou zásad. Nejedná sa len o zásady upravené v DP, pretože je ovládaná i zásadami spoločnými pre celú správu daní. Ďalšie zásady môžeme nájsť v Správnom poriadku a taktiež v Ústave a podrobnejšie sú rozobraté v nasledujúcich podkapitolách.

4.1 Ústavné zásady a princípy

Ústavnými princípmi a zásadami rozumieme tie, ktoré sú vyjadrené v ústavných predpisoch. Tie sú súčasťou ústavného poriadku Českej republiky a majú najvyššiu právnu silu. Stanovujú základný rámec existencie štátu a celého právneho poriadku. Sú preto základným výkladovým vodítkom a všetky ostatné predpisy z nich vychádzajú. Ostatné zásady vyjadrené v právnych predpisoch nižšej právnej sily, sú s ústavnými princípmi v súlade a rozvíjajú ich. Pre problematiku daní a daňovej kontroly sú relevantné najmä ustanovenia Ústavy a ZLPS. Najobecnejšie deklarujú ČR ako demokratický právny štát, garantujú základné práva a slobody a ich nadriadenosť štátnej moci, zakazujú ukladanie povinností inak ako na základe zákona a podobne.¹³

Z pohľadu daní je najdôležitejšie zmieniť čl.11 ods. 5 ZLPS ktorý hovorí, že „dane a poplatky je možné ukladať len na základe zákona“. V tejto zásade ide o prielom do inštitútu nedotknuteľnosti vlastníctva. Do tohto inštitútu je možné zasahovať len v naozaj nevyhnutných prípadoch a v nutnej miere. Z toho vyplýva, že daňové zákony nesmú byť vykladané extenzívnym spôsobom a taktiež výklad nejasných pojmov nesmie byť daňovým subjektom na ujmu a znevýhodňovať ich. Zákonodarca môže zavádzať nové dane či rušiť staré, ale len na základe zákona. Opačne by tomu bolo len v prípade, že by samotná Ústava obsahovala taxatívny výpočet daní.¹⁴

Ďalším dôležitým právom je právo na súdnu a inú právnu ochranu. V ZLPS je toto právo obsiahnuté v hlave V. Tá obsahuje čl. 36 ods. 1, ktorý hovorí: „Každý sa môže

¹³ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 31- 33.

¹⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 33.

domáhať stanoveným postupom svojho práva u nezávislého a nestranného súdu a v stanovených prípadoch i u iného orgánu.“ Vyplýva z nej skutočnosť, že daňový subjekt môže v akejkoľvek fáze daňového konania využívať svoje procesné práva, ako napríklad podávanie návrhov na dokazovanie, či prostriedky obrany (námietky, sťažnosti, odvolanie). Právo na spravodlivý proces upravuje i čl. 6 ods. 1 Európsky dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Podľa neho musí proces prebehnúť spravodlivo, verejne a v primeranej lehote. „V súvislosti s právom na spravodlivý proces je možné odkázať napríklad na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu, v ktorom tento súd vyslovil jasný záver, že i keď zákon či pokyn Ministerstva financií ČR rady D, ktorý je pre správca dane záväzný, stanoví maximálnu lehotu pre prevedenie určitého úkonu, resp. ukončenie určitého konania, je potrebné toto konanie previesť čo najrýchlejšie, bez zbytočných priťahov, tj. nečakať až na koniec tejto lehoty. Inak sa jedná o porušenie ústavne zaručeného práva na spravodlivý proces.“¹⁵

4.2 Zásady upravené v daňovom poriadku

Daňový poriadok obsahuje viaceré dôležité zásady, ktorými sa daňové konanie a prenesene teda aj daňová kontrola riadi.

4.2.1 Zásada zákonnosti a primeranosti

Zásada zákonnosti je základnou zásadou daňového konania, a teda aj daňovej kontroly. Znamená, že správca dane musí v priebehu daňovej kontroly postupovať podľa daňových zákonov, ale taktiež podľa všetkých zákonov, vyhlášok a medzinárodných zmlúv, ktoré platia na území Českej republiky. Čo sa týka hierarchie právnych noriem má úprava zákonov o jednotlivých daniach postavenie *lex specialis* k DP.¹⁶

So zásadou zákonnosti úzko súvisí i zásada primeranosti, ktorá sa snaží nájsť rovnováhu medzi záujmom štátu na vyberaní daní a záujmami daňových subjektov. Judikatúra Najvyššieho správneho súdu chápe naplnenie štátneho rozpočtu ako primárny záujem štátu, ktorý je verejným záujmom a ako taký má prednosť pred právami jednotlivých daňových subjektov. To však nie je dôvod na úplnú ignoranciu ich práv. Zákon na ich ochranu stanovuje, že sa správca dane má využívať také prostriedky na dosiahnutie cieľov daňového konania, ktoré čo najmenej zaťažujú daňové subjekty. V praxi sa však často

¹⁵ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 35.

¹⁶ GROSSOVÁ, Marie. *Finanční úřad a vy.* Brno: ERA group, 2002, s. 5.

stretávame s konaním správcu dane, ktorý uplatňuje prostriedky, ktoré sledujú hlavne ochranu záujmov štátu. „K tomu sa vzťahuje i nález Ústavného súdu zo dňa 11. decembra 1996, sp. zn. I. ÚS 116/96: Kritérium zvolené v prípade uvedenom v §5 ods. 3 vyhlášky č. 193/1989 Zb. Musí obsahovať atribúty vhodnosti, tj. musí umožniť dodržanie zásad daňového konania stanovených v §2 ods. 1 zákona č.337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov. Použité kritérium by sa mohlo ocitnúť v rozpore s týmito zásadami daňového konania, a preto taktiež v rozpore so zákonom, pokiaľ by neprimeraným spôsobom zasiahlo buď práva a právom chránené záujmy sťažovateľa, ako daňového subjektu na strane jednej, alebo práva štátu na vyberanie daní na strane druhej. Základné zásady daňového konania teda určujú, že daňová politika štátu má síce zodpovedať jeho záujmom a že jej cieľom je správne stanovenie a vyberanie dane, avšak vyplýva z nich, že táto politika nemôže mať len jednostranný charakter.“¹⁷

4.2.2 Zásada hospodárnosti a rýchlosti

Zásada hospodárnosti sa objavuje v DP ako novinka oproti ZSDP. Je akýmsi rozvinutím zásady primeranosti. V §7 ods. 2 prikazuje zákonodarca správcovi dane taký postup, ktorým by nevznikali zbytočné náklady a taktiež mu dovoľuje konať spoločné úkony pre rôzne konania.¹⁸ V tom istom paragrafe môžeme nájsť i ustanovenie ods. 1, ktoré zakotvuje zásadu rýchlosti. „Správca dane má postupovať bez zbytočných prietáhov.“¹⁹ Pokiaľ nastanú prietahy, teda orgán neučiní úkony v zákonom stanovenej, alebo primeranej lehote, môže byť proti takému orgánu použitý inštitút obrany pred nečinnosťou. Je teda možné podať žalobu na ochranu proti nečinnosti podľa zákona č. 150/2002 Zb., súdny poriadok správny, poprípade sa domáhať náhrady škody na základe zákona č. 82/1998 Zb., o zodpovednosti za škodu spôsobenú pri výkone verejnej moci rozhodnutím alebo nesprávnym úradným postupom.²⁰

4.2.3 Poučovacia povinnosť správcu dane, zásada slušnosti a ústretovosti

Novinkou je i poučovacia povinnosť správcu dane obsiahnutá v §6 ods. 3. „Správca dane poskytuje primerané poučenie o právach a povinnostiach osobám zúčastneným na správe daní, ak je to vzhľadom k povahe úkonu potrebné, prípadne pokiaľ tak stanoví zákon.“²¹ Na

¹⁷ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 37.

¹⁸ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹⁹ Tamtiež.

²⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 31.

²¹ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

ňu nadväzuje hneď v ďalšom odseku i nová zásada slušnosti a ústretovosti. „Správca dane má osobám zúčastneným na správe daní vychádzať v ústrety a vyvarovať sa nezdvorilosti.“²²

4.2.4 Zásada súčinnosti a úzkej spolupráce

Zásada súčinnosti i úzkej spolupráce súvisí s právami a povinnosťami správcov dane a daňových subjektov. Obe strany majú povinnosť vzájomne spolupracovať a poskytovať súčinnosť. V praxi to však nie je vždy pravdou. Problém vzniká, ak osoby zúčastnené na správe daní neposkytujú súčinnosť a pre správcu dane je tak problematické napríklad stanoviť daň alebo previesť kontrolu. Správca dane však má pre tento prípad v zákone oporu a je preto schopný vymerať daň i bez spolupráce a súčinnosti daňového subjektu. Tento postup však nemusí byť pre subjekt dane priaznivý a preto je iba na ňom, či sa mu jeho postup skutočne oplatí.

V praxi sa samozrejme môže vyskytnúť nevôľa spolupracovať i na strane správcu dane. Pravdou však tiež zostáva, že postihovaný za nedostatok súčinnosti a spolupráce býva výhradne daňový subjekt. K tejto problematike sa viaže rozsudok Najvyššieho správneho súdu čj. 5 Ats 14/2004: “Ak stanové ustanovenie 2 ods. 9 daňového poriadku povinnosť i právo daňového subjektu spolupracovať so správcom dane pri správnom stanovení a vyberaní dane, svedčí toto právo daňovému subjektu kedykoľvek v konaní; pokiaľ je jeho predmetom správne stanovenie alebo vyberanie dane, pričom nie je rozhodné, či sa tak deje v rámci vytýkacieho konania, alebo pri daňovej kontrole, ani to, či je takéto právo *expressis verbis* v ustanovení zvláštnych časti zákona uvedené.”²³

4.2.5 Zásada voľného hodnotenia dôkazov

Ide o jednu z najdôležitejších zásad daňovej kontroly. Každý dôkaz je posudzovaný samostatne a až potom sú dôkazy hodnotené vo vzájomnej súvislosti. Zákon nedáva jednému dôkazu vyššiu relevanciu než druhému a teda neprikazuje správcovi dane, ako má dôkazy hodnotiť. Správca dane pri hodnotení využíva inštitút takzvaného voľného uváženia. Pri jeho použití však musí brať ohľad i na všetko, čo víde najavo v priebehu konania. Taktiež musí vždy zhodnotiť zákonnosť a vierohodnosť získaných dôkazov. Platí, že správca dane sa vždy musí vysporiadať so všetkými dôkazmi predloženými daňovým subjektom. „Zásada voľného hodnotenia dôkazov znamená, že je úplne v právomoci správcu dane posúdiť závažnosť

²² Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

²³ KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. 1. Vydání. Praha: Aspi, 2006, s 17.

jednotlivých dôkazných prostriedkov.“ Jeho povinnosťou je všetky dôkazy posúdiť, hodnotiť. Nie je však jeho povinnosťou brať do úvahy všetky dôkazy. Môže niektoré napríklad i úplne vylúčiť z rozhodovania.²⁴

4.2.6 Zásada legitímneho očakávania a rovnosti

Ďalej stojí za povšimnutie i znenie §8 ods. 2, v ktorom stojí, že „správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní skutkovo zhodných alebo podobných prípadov nevznikali nedôvodné rozdiely.“²⁵ Toto ustanovenie je vyjadrením zásady legitímneho očakávania, ktoré je upravené taktiež v správnom poriadku, ale nájdeme ho taktiež v ďalších predpisoch. Dáva daňovému subjektu určitou právnu istotu, že rozhodnutí správca dane je správne a že také rozhodovanie je bežnou praxou vychádzajúce zo správneho výkladu zákona. Je zavedená hlavne kvôli existencii správneho uváženia.

Zásada rovnosti garantuje všetkým osobám zúčastneným na správe daní bez ohľadu na vek, pohlavie a pod. rovnaké procesné práva a povinnosti. U právnických osôb taktiež nezávisí na ich právnej forme. Správca dane musí postupovať voči všetkým daňovým subjektom rovnako a nesmie nikoho zvýhodňovať či znevýhodňovať.

4.2.7 Zásada neverejnosti, povinnosti mlčanlivosti, ochrana údajov

Obe tieto zásady sú pre daňové konanie dôležité z toho dôvodu, že v jeho priebehu vychádzajú najavo skutočnosti týkajúce sa daňového subjektu a ich zverejnenie by mohlo byť tomuto subjektu k tiaži. Zákon stanovuje, že daňové konanie je vždy neverejné (§2 ods. 4 ZSDP, novo §9 ods. 1 DP). S tým súvisí i povinnosť mlčanlivosti, bez ktorej by bola neverejnosť informácií zistených v priebehu daňového konania značne ohrozená. Preto zákon prikazuje mlčanlivosť všetkým osobám zúčastneným na správe daní a taktiež úradným osobám o všetkom, čo sa v súvislosti s daňovým konaním dozvedeli.²⁶ Porušením povinnosti mlčanlivosti bude i využitie získaných informácií vo svoj prospech. Mlčanlivosti môže zbaviť len samotný daňový subjekt, a to písomnou formou, v ktorej uvedie rozsah a účel. Čo sa týka daňového poradcu alebo advokáta, ty môže zbaviť mlčanlivosti jenom jeho klient. Daňového poradcu síce môže zbaviť mlčanlivosti i sudca v rámci trestného konanie, ale advokáta jenom klient. Povinnosť mlčanlivosti sa netýká činnosti zamestnancov správca dane, ktorí si

²⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 17 - 18.

²⁵ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

²⁶ Tamtiež.

navzájom vymieňajú informácie v rámci jednotlivých štátnych orgánov, ktorý sú však taktiež viazaní mlčanlivosťou. To platí iba v určitých, zákonom presne upravených situáciách.²⁷

Na rozdiel od predchádzajúceho ZSDP nájdeme v DP i ustanovenie chrániace osobné údaje, s ktorými správca dane môže pri svojej činnosti prísť do styku. Správca dane je podľa neho oprávnený zhromažďovať iba údaje potrebné pre správu daní a to len v rozsahu potrebnom pre dosiahnutie cieľa správy daní, teda správne zistenie, stanovenie a zaplatenie daní.²⁸

4.2.8 Zásada dispozičná a zásada oficiality

Daňové konanie je ovládané zásadou dispozičnou, i zásadou oficiality. Zásada dispozičná umožňuje zahájenie konania na návrh daňového subjektu. Je teda jenom na ňom, či bude konanie zahájené alebo nie. Zásada oficiality naopak ponecháva možnosť zahájiť daňové konanie na správcu dane. Ten môže zahájiť daňové konanie z vlastnej iniciatívy, teda ex offio pokiaľ sú splnené všetky zákonné podmienky pre vznik či existenciu daňovej pohľadávky. Naopak však platí, že pokiaľ nie sú splnené, konanie zahájiť nesmie.²⁹

4.2.9 Zásada prednosti obsahu pred formou

Základom tejto zásady je existencia objektívnej pravdy. „Podľa nej správca dane berie vždy do úvahy skutočný obsah právneho úkonu bez ohľadu na to, jak je deklarovaný. To znamená, že inou formou alebo dokonca účelové uzavretie fiktívneho právneho vzťahu s cieľom zatieniť skutočný obsah veci neberie správca dane v úvahu.“³⁰

V praxi by táto zásada napríklad zaväzovala správcu dane, aby odvolanie podané daňovým subjektom posúdil ako námietku v prípade, že by bolo podané proti rozhodnutiu, proti ktorému je možno podať jenom námietku.³¹

4.3 Princípy upravené správnym poriadkom

Správny poriadok, teda zákon č. 500/2004, ktorý je v ČR účinný od roku 2006 stanovuje, že „základní zásady činnosti správných orgánov uvedené v §2 až 8 sa použijú pri výkone verejnej správy i v prípadoch, kedy zákon stanoví, že sa správny poriadok nepoužije, ale sám úpravu odpovedajúcu týmto zásadám neobsahuje.“ ZSDP stanovoval v §99, že

²⁷ GROSSOVÁ, Marie. Finanční úřad a vy. Brno: ERA group, 2002, s. 6.

²⁸ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

²⁹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 43.

³⁰ BRABEC, František a kol. Meritum daně 2007. Praha: Aspi, 2007, s. 56.

³¹ GROSSOVÁ, Marie. Finanční úřad a vy. Brno: ERA group, 2002, s. 7.

správny poriadok sa nepoužije s výnimkou postupu podľa §175 a nový DŘ už v §262 dokonca neuvádza ani tuto výnimku. Napriek tomu však judikatúra dospela k záveru, že zásady stanovené v správnom poriadku sa aplikujú i na daňové konanie. Vysvetľuje to tým, že základní zásady správneho poriadku zdôrazňujú obecné princípy správneho konania a väčšina z nich je používaná už roky v celú Európe a vychádzajú taktiež z Listiny základných práv EU.³²

V nasledujúcich podkapitolách sú stručne popísané tie, ktoré majú najviac súvislosť s daňovou kontrolou. Pôjde o zásadu zákazu zneužitia správneho uváženia a zásadu ochrany práv nadobudnutých v dobrej viere.

4.3.1 Zásada zákazu zneužitia správneho uváženia

„Podľa tejto zásady správny orgán uplatňuje svoju právomoc iba k takým účelom, ku ktorým mu bola na základe zákona zverená. Správne orgány sú teda v rámci výkonu svojich pravo mocí viazané i účelom právnych noriem. Nemali by teda v rámci svojej rozhodovacej právomoci podliehať prílišnému formalizmu a pri správnom uvážení nemôžu postupovať podľa svojej ľubovôle.“ Judikatúra ďalej stanoví i to, že správny súd skúma nielen to, či správny orgán správne uvážení nezneužil, ale tiež to, či neprekročil medze správneho uváženia. Správne uvážení nie je neobmedzené či absolútne. V právnom štáte neobmedziteľnosť voľného uváženia nesmie existovať, pretože by sa z nej mohla ľahko stať ľubovôľa.³³

4.3.2. Zásada ochrany práv nadobudnutých v dobrej viere

Tato zásada by mala byť aplikovaná z hľadiska princípu právnej istoty a predvídateľnosti. Nález Ústavného súdu zo dne 11. 5. 2005, s. zn. II. ÚS 487/03: „Ústavní súd už vo svojej judikatúre konštatoval, že ku znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty (čl. 1 ods. 1 Ústavy), ktorého nepominuteľným komponentom je nielen predvídateľnosť práva, ale i legitímna predvídateľnosť postupu orgánu verejnej moci v súlade s právom a zákonom stanovenými požiadavkami. Podstatou uplatňovania verejnej moci v demokratickom právnom štáte je

³² DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 46.

³³ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 29.

princíp dobrej viery jednotlivca v správnosť aktov verejnej moci a ochrana dobrej viery v nadobudnuté práva a konštituované akty verejnej moci.³⁴

³⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 30.

5. Subjekty zúčastnené na daňovej kontrole

Daňová kontrola sa považuje za inštitút prebiehajúci v rámci daňového konania. To už bolo spomenuté v podkapitole 3.3, pojednávajúcej o vzťahu daňovej kontroly a daňového konania. Preto je okruh osôb zúčastnených na daňovej kontrole rovnaký ako u samotného daňového konania. Tieto osoby sú uvedené časti druhej, hlavne I DP. Tá nesie názov Správca dane a osoby zúčastnené na správe daní.

„Zákon rozdelil tieto osoby zúčastnené na konaní na správcu dane ako správny orgán, ktorý príslušné daňové postupy vedie, na strane jednej a na druhú stranu umiestnil osoby, ktoré sa zo zákona alebo z pokynu správcu dane na zaistení cieľa správy daní podieľajú. Obom okruhom osôb potom zákon vymedzuje konkrétne práva a povinnosti pri správe daní.“³⁵ V konaní vystupujú ešte aj tretie osoby, o ktorých sa zmieňuje podkapitola 5.3.

5.1 Správca dane

Podľa §10 DP je správcom dane správny orgán, alebo iný správny orgán, ktorý má pôsobnosť v oblasti správy daní. V odseku 2 nájdeme aj to, kto je správnym orgánom. Pôjde o orgán moci výkonnej (Ministerstvo financií, finančné úrady, súdy), orgán územného samosprávneho celku (obce, napríklad v súvislosti s miestnymi poplatkami), iný orgán a právnická alebo fyzická osoba, pokiaľ vykonáva pôsobnosť v oblasti verejnej správy (správa špeciálnych poplatkov na základe zvláštného daňového zákona). Zákon ďalej priznáva správcovi dane procesnú spôsobilosť v jednaniach súvisiacich so správou daní. Všeobecne má procesnú spôsobilosť na základe OsP ten, kto má spôsobilosť mať práva a povinnosti a ten, komu ich priznáva zákon. V tomto prípade DP priznáva procesnú spôsobilosť správcovi dane.³⁶

5.1.1 Právomoc správcu dane

Právomoci správcu dane rámcovo vymedzuje §11 DP tým, že vymenúva všetky jej typy. Podľa neho správca vedie daňové a iné konania podľa DP, vykonáva vyhľadávaciu činnosť a zabezpečuje platenie daní. Ďalej má kontrolnú právomoc, nakoľko kontroluje plnenie povinností osôb zúčastnených na správe daní. Pre účely správy daní môže ďalej riadiť a viesť registre a evidencie daňových subjektov a ich daňových povinností. Toto však môže vykonávať len v obmedzenej miere, nakoľko sa naňho vzťahuje §9 ods. 3. Ten predstavuje

³⁵ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový rád s komentárom. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 61 (§10 Daňového poriadku).

³⁶ Tamtiež, s.62.

obmedzenie v tom, že správca dane môže zhromažďovať osobné a iné údaje len ak je to potrebné pre správu daní a to len v nevyhnutnom rozsahu na dosiahnutie jej cieľa.³⁷

Správca dane bezprostredne vykonáva svoju právomoc prostredníctvom úradných osôb, ktorými sú zamestnanci správcu dane.

5.1.2 Príslušnosť správcu dane

Príslušnosť označuje predmet, obsah a rozsah činností správcu dane, teda okruh otázok, ktoré tento orgán prejednáva, rieši a realizuje tým svoju právomoc. Môže byť určená územím, alebo okruhom otázok, ktoré má v právomoci riešiť. Na základe toho sa príslušnosť delí na miestnu vecnú.

Vecná príslušnosť sa ďalej delí na všeobecnú a čiastočnú. Všeobecná znamená, že na určitom území sa koncentruje všetok výkon verejnej správy u jedného vykonávateľa. Ten je príslušný ku všetkým záležitostiam s výnimkou tých, ktoré sám prikázal inému vykonávateľovi (napríklad obecný úrad ktorý vyberá správne poplatky). Čo sa týka čiastočnej vecnej príslušnosti, v tej sa naopak rozdeľujú úlohu medzi viacerých vykonávateľov podľa ich vecnej príbuznosti. Čiastočná vecná príslušnosť sa využíva vo finančnom práve častejšie (napríklad delenie finančnej správy medzi Ministerstvo financií a centrálnu banku).³⁸

Každý finančný úrad má vymedzenú aj svoju miestnu príslušnosť, teda časť územia, na ktorej vykonáva svoju právomoc. Podľa § 13 DP je miestne príslušný správca dane u fyzickej osoby podľa miesta jej pobytu, teda podľa trvalej adresy občana ČR alebo miesta pobytu cudzinca. Ak takúto adresu nie je možné zistiť, bude rozhodujúca adresa, kde sa osoba čo najčastejšie zdržiava. U právnickej osoby to bude adresa sídla tak, ako je uvedená v obchodnom alebo inom registri. V prípade právnickej osoby to môže byť i adresa skutočného sídla, ak sa táto do registra nezapíše.³⁹

Miestne príslušný správca dane môže požiadať iného vecne príslušného správcu o vykonanie určitého čiastočného úkonu z dôvodu hospodárnosti a rýchlosti. Miestna príslušnosť však ostáva zachovaná naďalej. V tomto prípade pôjde o tzv. inštitút dožiadania. Správca dane môže taktiež previesť potrebný úkon aj mimo svoj obvod územnej pôsobnosti ale len ak sa jedná o daňový subjekt, k správe ktorého je miestne príslušný. Túto zásadu obsahuje §15DP.

³⁷ Tamtiež, s. 62 – 63.

³⁸ LICHNOVSKÝ, Onřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 25 (§10 Daňového poriadku).

³⁹ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

5.2 Daňový subjekt

„Daňovým subjektom je osoba, ktorá je povinná daň platiť, a to zo svojho majetku (potom sa nazýva poplatník dane - a takáto daň je priama) alebo iba odvádza daň vybranou od iných (tento je platca dane - a vyberá dane nepriamo).“⁴⁰

Podľa DP, §20 je „daňovým subjektom osoba, ktorú zákona označuje za poplatníka alebo platcu dane.“⁴¹ Ďalej stanovuje, že „daňový subjekt má práva a povinnosti ktoré mu vymedzuje postavenie daňového subjektu, i keď ním prestane byť.“ A to v prípade stanovenia dane po dobu behu lehoty na jej stanovenie a pri platení dane po dobu v ktorej je možné požadovať zaplatenie nedoplatku.⁴²

Toto ustanovenie §20 ods. 2 slúži na ochranu procesných práv daňového subjektu v prípade, že ním prestane byť. Napriek tomu sa naňho z hľadiska stanovenia a vyberania daní pozerá ako keby daňovým subjektom stále bol. Rovnaké práva a povinnosti sú zákonom priznané aj iným osobám ako napríklad správcovi dedičstva alebo insolvenčnému správcovi. Ten nie je zástupcom daňového subjektu, no napriek tomu plní jeho povinnosti správcu.⁴³

5.3 Jednanie za daňový subjekt

Jednanie daňového subjektu ako také opisuje §24 DP. Podľa neho „môže osoba zúčastnená na správe daní (teda aj daňový subjekt) samostatne jednať v rozsahu, v akom má spôsobilosť na práva a právne úkony.“ Právnická osoba jedná prostredníctvom svojho štatutárneho orgánu alebo zvolenej osoby. Daňový subjekt si však môže zvoliť osobu, ktorá ho bude pred správcom dane zastupovať, prípadne mu takáto osoba môže byť ustanovená. DP v §25 taxatívne vymedzuje, kým môže byť daňový subjekt zastúpený. Je to :

- a) zákonný zástupca (podľa ZoR – rodič, osvojiteľ, ustanovený opatrovník)
- b) ustanovený zástupca (opatrovník ustanovený súdom osobe, ktorá bola zbavená spôsobilosti na právne úkony, alebo v nej bola obmedzená)
- c) zmocnenec (osoba splnomocnená na zastupovanie základe plnej moci)
- d) spoločný zmocnenec alebo spoločný zástupca (pre viac subjektov)
- e) prokurista (podľa ObchZ – ustanovená fyzická osoba)

⁴⁰ BRABEC, František a kol. Meritum daně 2007. Praha: Aspi, 2007, s. 120.

⁴¹ ⁴¹ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁴² Tamtiež.

⁴³ LICHNOVSKÝ, Onrřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. (§20 Daňového poriadku).

Žiaden iný zástupca nie je prípustný. Existencia zástupcu však nevyklučuje osobnú účasť zastúpeného. Pokiaľ jeho účasť považuje správca dane za nevyhnutnú, vyzve správca dane zastúpeného a vyzvemie o tom zástupcu. Zastúpený je povinný vyzve vyhovieť.⁴⁴

5.3.1 Ustanovený zástupca

Daňový poriadok dáva správcovi dane možnosť ustanoviť daňovému subjektu zástupcu a to z moci úradnej (ex officio). V zákone je ale taktiež uvedená podmienka, ktorá hovorí o tom, že správca dane má toto oprávnenie len v prípade, že si osoba sama nezvolila zmocnenca. Správca teda môže konať až potom, čo je takáto osoba nečinná. Ide tu o podobný úkon ako ustanovenie opatrovníka súdom. Osoba zástupcu musí dať na takúto zvolenie súhlas. Ustanovenie je možné zrušiť na návrh zástupcu, či na návrh zastúpeného daňového subjektu.⁴⁵

K ustanoveniu zástupcu dochádza pri správe daní len v taxatívne vymedzených prípadoch a všetky nastávajú vtedy, keď daňový subjekt nie je schopný jednáť sám za seba, prípadne existuje dôvod, kvôli ktorému správca dane nie je schopný bez priesťahov pokračovať v konaní. Ich výpočet nájdeme v §26. Pôjde o prípady:

- a) osoba nemá plnú procesnú spôsobilosť, nemá zákonného zástupcu ktorý by ho mohol zastupovať
- b) právnická osoba, ktorá nemá osobu oprávnenú za ňu jednáť, prípadne je sporné o koho ide
- c) osoba je neznámeho sídla alebo pobytu
- d) osoba trpí duševnou poruchou, ktorá jej bráni samostatne jednáť
- e) osobe bráni iná prekážka v jednaní a osoba si sama nezvolila zmocnenca

Takéhoto zástupcu ustanoví správca dane. Ten vyberie na to vhodnú osobu. Prednostne pôjde o toho, u koho v starostlivosti sa daňový subjekt neschopný samostatne jednáť nachádza. Ak to nie je možné, vyberie inú vhodnú osobu.⁴⁶

5.3.2 Zmluvné zastúpenie

„Daňový subjekt, ale aj jeho zákonný či správcov ustanovený zástupca si môžu pre daňové konanie, jeho časť, ale aj pre jednotlivé úkony zvoliť svojho zmluvného zástupcu a to na základe plnej moci (§27 DP). Pre udelenie plnej moci platia obecné ustanovenia OZ.“⁴⁷

⁴⁴ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁴⁵ LICHNOVSKÝ, Onrřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 52 – 53 (§26 Daňového poriadku).

⁴⁶ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

Zastupovanie daňového subjektu sa deje na základe predchádzajúcej dohody o plnej moci. Dohoda je dvojstranný právny úkon medzi zástupcom a zastupovaným. Na základe tohto úkonu je zástupcovi udelená plná moc. Subjekt dane ňou oznamuje správcovi, že bude v konaní zastúpený zástupcom. Právne následky z jednania zástupcu (zmocnenca) vznikajú priamo daňovému subjektu.⁴⁸

Plná moc je voči správcovi dane účinná od okamihu jej uplatnenia u tohto správcu dane. Musí obsahovať aj vyjadrenie zástupcu o jeho prijatí. V plnej moci musí byť uvedený jej rozsah. Z neho musí byť zrejmé, na aké úkony sa plná moc vzťahuje. Plná moc môže byť generálna, na všetky úkony spojené s daňovým konaním, alebo špeciálna určená len na niektoré úkony alebo niektoré časti konania.

5.4 Tretie osoby

Vymedzenie tretích osôb môžeme nájsť v § 22. Ten hovorí, že „tretími osobami sa rozumejú osoby odlišné od daňového subjektu a ich práva alebo povinnosti sú dotknuté správou daní.“⁴⁹

Zákon týmto osobám buď konkrétne priznáva práva a povinnosti, alebo stačí, ak sú ich práva a povinnosti dotknuté správou daní. Ide napríklad o svedka, znalca, tlmočníka. DP ich však presne nevymedzuje. V starej úprave ZSDP existoval ich taxatívny výpočet. To bolo ale v praxi problematické, pretože sa stávalo, že osoby, ktoré zákon neoznačoval za tretie, boli zjavne dotknuté správou daní. Takéto osoby boli znevýhodnené a mali problémy s presadzovaním svojich práv. Išlo by napríklad o daňového ručiteľa.⁵⁰

⁴⁷ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 89.

⁴⁸ KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. 1. Vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 25.

⁴⁹ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁵⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 96 – 97 (§22 Daňového poriadku).

6. Ďalšie inštitúty súvisiace s daňovou kontrolou

V súvislosti s daňovou kontrolou sa stretávame s viacerými pojmami. Pre pochopenie daňovej kontroly je nevyhnutné oboznámenie sa s pojmami, ktorých vysvetlenie podávajú nasledujúce podkapitoly.

6.1 Miesto daňovej kontroly

Podľa DP §85 ods. 2, sa „daňová kontrola vykonáva u daňového subjektu, prípadne na inom vhodnom mieste, ktoré je pre účely daňovej kontroly vhodnejšie.“⁵¹ Daňový subjekt nemá právny nárok vyžadovať, aby daňová kontrola bola vykonávaná na určitom ním určenom mieste. Zákon dáva správcovi dane možnosť správneho uváženia pri voľbe vhodného miesta pre vykonanie daňovej kontroly. Pri tom sa správca dane musí riadiť najmä zásadou hospodárnosti, súčinnosti a spolupráce.⁵²

Dohoda správcu dane a daňového subjektu by mala mať prednosť. Pokiaľ sa však nedohodnú na inom vhodnom mieste, mala by byť konaná u daňového subjektu.⁵³

6.2 Spis a nahliadanie do spisu

Všetky písomnosti, ktoré sa týkajú daňového subjektu sa zakladajú do spisu. Ten vedie správca dane. Obsahuje protokoly, úradné záznamy, rozhodnutia i podania. Súčasťou spisu sú aj obrazové a zvukové záznamy.⁵⁴

Daňový subjekt má právo nahliadať do spisu, okrem tej časti, ktorá sa týka vyhl'adávacej časti daňového konania. V odôvodnených prípadoch má však správca dane právo povoliť daňovému subjektu i nahliadnutie do tejto časti.⁵⁵

6.3 Protokol o ústnom jednaní

Pre inštitút daňovej kontroly je charakteristické, že ide o veľmi formalizované konanie. Celý jej postup musí byť zaznamenaný v daňovom spise kontrolovaného subjektu. Do spisu sa zakladajú všetky listiny a listinné dôkazy. Okrem nich je však počas daňovej kontroly nutné zachytávať i dôkazy a informácie, ktoré správca dane získal od daňového

⁵¹ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁵² ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších súvislostiach. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 53.

⁵³ LICHNOVSKÝ, Onřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 147(§85 Daňového poriadku).

⁵⁴ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁵⁵ Tamtiež.

subjektu či od iných osôb ústne. K tomu slúži protokol o ústnom jednaní. Ten zachytáva záznam z ústneho jednania.⁵⁶

Protokol o ústnom podaní a jednaní upravuje DP v §60. V tomto ustanovení zákona nájdeme taktiež taxatívne vymedzenie toho, čo tento protokol musí obsahovať. „Pôjde o:

- a) predmet jednania
- b) miesto jednania
- c) časový údaj o začiatku a ukončení jednania
- d) označenie správcu dane a úradnej osoby, ktorá úkon previedla
- e) údaje umožňujúce určenie osôb, ktoré sa úkonu zúčastnili
- f) opis priebehu jednania
- g) označenie dokladov a listín odovzdaných pri jednaní, prípadne obsah listín, ktoré boli iba predložené pri jednaní k nahliadnutiu
- h) poskytnuté poučenia vyjadrenia poučených osôb
- i) návrhy osôb, ktoré sa úkonu zúčastnili, alebo ich výhrady smerujúce proti protokolu
- j) vyjadrenie správcu dane k uplatneným návrhom alebo výhradám“

Súčasťou protokolu sú taktiež rozhodnutia vyhlásené pri jednaní. Pokiaľ nie je protokol nahlas diktovaný, čo v ňom taktiež musí byť uvedené a každá zmena alebo oprava takto prečítaného protokolu musí byť zaznamenaná. Správca musí zaprotokolovať všetky návrhy, vyjadrenia vznesené osobami zúčastnenými na kontrole a zaujať k nim stanovisko. Takto doplnený protokol je opäť prečítaný a podpíšu ju všetky osoby zúčastnené na takomto jednaní ako aj úradná osoba. Prípadné odoprenia podpisu sa taktiež zaznamenajú. Daňový subjekt, pokiaľ sa jednania zúčastnil má nárok na rovnopis protokolu. Iným osobám zúčastneným sa konaní sa takýto rovnopis vydá, pokiaľ o to požiadajú. Správca dane má právo opraviť v protokole zrejme chyby v písaní a počtoch ako aj zrejme nesprávnosti pre zachovanie čitateľnosti protokolu.⁵⁷

6.4 Úradný záznam

Správca dane vyhotovuje úradný záznam o všetkých skutočnostiach, ktoré sa dozvedel v priebehu daňovej kontroly z ústnych výpovedí, oznámení, poznámok, telefónnych rozhovorov a iných, pokiaľ nie sú súčasťou protokolu. Jeho obsah stanovuje §63 DP.⁵⁸

⁵⁶ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 60.

⁵⁷ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁵⁸ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

7. Zahájenie daňovej kontroly

Pred zahájením daňovej kontroly správca dane obvykle oznámi daňovému subjektu, že uňho bude kontrola vykonaná. Subjekt má preto dostatočný čas na prípravu a správca dane sa zasa vyhne tomu, že daňovú kontrolu nebude môcť vykonať napríklad z dôvodu neprítomnosti štatutárneho orgánu. V praxi sa o kontrole daňový subjekt dozvie z telefonátu daňového úradníka, v ktorom ho úradník oboznámi s termínom daňovej kontroly a tým, čoho sa bude kontrola týkať.⁵⁹

7.1 Okamih zahájenia daňovej kontroly

Pre účely daňovej kontroly je nevyhnutné vymedziť okamih jej zahájenia. Ten upravuje DP v §87. Podľa neho je „daňová kontrola zahájená prvým úkonom správcu dane voči daňovému subjektu. Pri ňom správca dane vymedzí predmet a rozsah daňovej kontroly.“ Správca pri tomto úkone začne zisťovať okolnosti rozhodné pre stanovenie dane.

Zákona tak stanovuje pre zahájenie daňovej kontroly tri podmienky:

1. správca dane musí učiniť úkon voči kontrolovanému daňovému subjektu
2. obsahom tohto úkonu musí byť vymedzenie predmetu a rozsahu daňovej kontroly
3. správca dane musí skutočne začať s daňovou kontrolou, to znamená že musí fakticky zisťovať tvrdenia daňového subjektu a iné dôležité skutočnosti⁶⁰

Nie vždy správca dane naplní všetky podmienky naraz. Potom bude rozhodujúce, kedy naplní všetky tieto podmienky. To sa stáva napríklad v prípade, že subjekt dodá správcovi požadované dokumenty až s časovým odstupom. Správca tak nemôže začať s faktickým preverovaním a kontrolou. K splneniu tretej podmienky tak dochádza až oneskorene.⁶¹

Pokiaľ daňový subjekt neumožní správcovi zahájiť daňovú kontrolu, bude k tomu vyzvaný. Vo výzve označí správca miesto, predmet daňovej kontroly. Taktiež v nej vyznačí lehotu v ktorej je povinný daňový subjekt oznámiť, kedy je pripravený na zahájenie daňovej kontroly. Tento deň musí nastať najneskôr 15 dní od uplynutia lehoty uvedenej vo výzve. Tento termín musí daňový subjekt oznámiť správcovi dane najneskôr tri dni vopred (§87 DP).⁶²

⁵⁹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 76 - 77.

⁶⁰ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁶¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 158 – 159 (§87 Daňového poriadku).

⁶² Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

Pokiaľ daňový subjekt výzve nevyhoví, prípadne neumožní správcovi v navrhnutej lehote kontrolu vykonať, stanový správca daň pomocou pomôcok ktoré má, prípadne ktoré si obstará, ako je uvedené v §98 DP.

7.2 Prekážky zahájenia daňovej kontroly

Poznáme dve zákonné prekážky zahájenia daňovej kontroly.

- a) Uplynutie lehoty pre stanovenie dane,
- b) Prekážka veci rozhodnutej (rei iudicata).⁶³

V §148 DP, ktorý hovorí o lehote pre stanovenie dane zákon vymedzuje lehotu pre stanovenie dane na tri roky. Táto lehota začína bežať dňom, v ktorom uplynula lehota pre podanie riadneho daňového tvrdenia prípadne v deň, v ktorom sa stala daň splatnou bez toho, aby existovala povinnosť podať daňové tvrdenie. Tento paragraf okrem iného hovorí, že ak bola pred uplynutím tejto lehoty zahájená daňová kontrola beží lehota pre stanovenie dane znovu a to odo dňa jej zahájenia. Súčasne však platí, že lehota na stanovenie dane končí najneskôr uplynutím 10 rokov od jej počiatku bez ohľadu na prípadné prerušenie jej behu.⁶⁴

Toto ustanovenie zakotvuje prekluzívnu lehotu pre stanovenie dane. To znamená, že po jej uplynutí zaniká právo správcu dane na jej stanovenie. Správca k preklúzii prihliada z úradnej povinnosti (ex officio).⁶⁵

Daňovú kontrolu nie je možné zahájiť ani v prípade, že bolo v danej veci právoplatne rozhodnuté a nejde o rozhodnutie dočasnej alebo predbežnej povahy (procesné rozhodnutie). Toto ustanovenie nájdeme v §106 DP, ktoré hovorí o zastavení konania. Z toho pre správcu vyplýva povinnosť takéto konanie zastaviť. Toto ustanovenie sa vzťahuje na daňové konanie ako také. Daňová kontrola ako už bolo spomenuté v kapitole 3, daňová kontrola nie je samostatným daňovým konaním, ale prebieha v rámci neho. Napriek tomu je potrebné toto ustanovenie na ňu aplikovať, pretože inak by došlo k porušeniu zásady zákonnosti a hospodárnosti konania. Judikatúra dokonca stanovuje takzvaný zákaz opakovanej daňovej kontroly. Ide o prípad, kedy je vykonanie daňovej kontroly nemožné z dôvodu existencie rozhodnutia vo veci, ktoré vzniklo na základe už raz prevedenej daňovej kontroly. Išlo by

⁶³ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 102.

⁶⁴ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁶⁵ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 103.

o dve daňové kontroly v rade. Zákaz takejto opakovanej daňovej kontroly platí i v prípade, že prvá daňová kontrola skončila bez nálezu.⁶⁶

7.3 Účinky zahájenia daňovej kontroly

Najdôležitejším účinkom zahájenia daňovej kontroly je nemožnosť podania dodatočného daňového priznania. Dodatočné daňové priznanie podáva daňový subjekt pokiaľ zistí, že daň má byť vyššia než posledná známa daň. Daňový subjekt je povinný podať ho do konca mesiaca nasledujúceho po mesiac, v ktorom túto skutočnosť zistí. V rovnakej lehote musí rozdielnu čiastku i uhradiť. Táto povinnosť samozrejme trvá len po dobu trvania lehoty pre stanovenie dane, ktorá ako bolo spomenuté v predchádzajúcej podkapitole je prekluzívnou lehotou. V rovnakej lehote je možné podať tiež dodatočné daňové priznanie a to v prípade, že je daň nižšia ako posledná známa daň a to v prípade, že vyšli najavo nové skutočnosti a dôkazy.

DP v §141 ods. 6) zakazuje možnosť podania dodatočného daňového priznania k dani, ktorá je predmetom prebiehajúcej daňovej kontroly prípadne predmetnom výzvy, ktorou správca dane vyzýva daňový subjekt na spoluprácu v prípade, že mu neumožní zahájiť daňovú kontrolu (§87 DP). Obe tieto skutočnosti znamenajú prerušenie behu lehoty pre podanie dodatočného daňového priznania. „Nová lehota začne bežať od ukončenia daňovej kontroly:

- a) Podľa ktorej výsledku sa posledná známa daň nemení,
- b) Od právoplatnosti dodatočného platobného výmeru, pokiaľ bol na základe daňovej kontroly vydaný.“⁶⁷

V prípade podania mimoriadneho opravného prostriedku, dozorného prostriedku, alebo konania o žalobe podanej proti rozhodnutiu správcu dane (bližšie v kapitole 11) beží nová lehota od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa tieto konania končia.

„Správca dane má povinnosť pred zahájením daňovej kontroly zistiť od kontrolovaného daňového subjektu, či mu nie sú známe skutočnosti zakladajúce povinnosť podať dodatočné daňové priznanie. Pokiaľ áno, nie je možné daňovú kontrolu platne zahájiť až do konca lehoty pre podanie tohto dodatočného daňového priznania.“ Pokiaľ by daňový subjekt počas daňovej kontroly dodatočné daňové priznanie podal bolo by takéto daňové priznanie odmietnuté ako neplatne podané. Skutočnosti v ňom uvedené by mal správca dane

⁶⁶ Tamtiež, s. 122 – 124.

⁶⁷ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

vziať do úvahy pri príprave správy o kontrole a vystavovaní dodatočného platobného výmeru.⁶⁸

⁶⁸ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 136 - 137.

8. Priebeh daňovej kontroly

„Priebeh alebo obsah daňovej kontroly nie je upravený a skladá sa z jednotlivých úkonov správcu dane a z úkonov daňového subjektu prípadne ďalších osôb zúčastnených na daňovej kontrole. V priebehu daňovej kontroly tak správca dane vykonáva rôzne činnosti smerujúce k prevereniu správnosti stanovenia základu dane a dane kontrolovaného daňového subjektu, najmä dochádza do sídla kontrolovaného daňového subjektu aby mohol nahliadať do účtovných a iných podkladov slúžiacich k zostaveniu jeho daňových priznaní, či si vyžaduje ich predloženie a podanie vysvetlenia k nim písomnými výzvami.“ Postupy správcu dane sú formalizované.⁶⁹

Daňová kontrola je prípustná v akejkoľvek fáze daňového konania, to znamená všade tam kde predmetom konania bude daňová povinnosť alebo správne zistenie a stanovenie dane.⁷⁰

8.1 Predmet a rozsah daňovej kontroly

DP v §92 ods. 3) stanovuje, že „daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v riadnom daňovom tvrdení, dodatočnom daňovom tvrdení a ďalších podaniach.“ Tým je na neho uvalené dôkazné bremeno i jeho rozsah. Podľa ods. 4) toho istého paragrafu môže správca dane vyzvať daňový subjekt na preukázanie skutočností potrebných pre správne stanovenie dane.⁷¹

V §85 DP, ktorý sa týka daňovej kontroly zákon za predmet daňovej kontroly vymedzuje daňové povinnosti, tvrdenia daňového subjektu alebo iné okolnosti rozhodné pre správne zistenie a stanovenie dane vzťahujúce sa k jednému daňovému konaniu. Predmet daňovej kontroly, teda na základe §92 ods. 3) DP je povinný preukazovať daňový subjekt, resp. leží na ňom dôkazné bremeno. Správca dane nemôže vyzvať daňový subjekt k preukázaniu čohokoľvek, ale len k preukázaniu toho, čo sám v daňovom priznaní tvrdil, mal tvrdiť. Správca dane môže taktiež žiadať od daňového subjektu preukázanie iných skutočností ktoré sú potrebné pre správne stanovenie dane.⁷²

Daňová kontrola umožňuje správcovi dane to najpodrobnejšie preverenie uvedeného predmetu. Správca dane však musí vymedziť predmet konkrétnej daňovej kontroly s ohľadom

⁶⁹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 139.

⁷⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 146 (§85 Daňového poriadku).

⁷¹ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁷² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, s. 316 (§85 Daňového poriadku).

na zásadu primeranosti. Rovnako to platí i o vymedzení jej rozsahu. Predmet i rozsah musia byť vymedzené v miere, ktorá pre daňový subjekt znamená čo najmenšiu záťaž no napriek tomu umožňuje dosiahnuť cieľ daňovej kontroly. (Správne zistenie a stanovenie dane a zabezpečenie jej úhrady). Z predmetu daňovej kontroly správca dane na začiatku daňovej kontroly vymedzuje jej rozsah (§85 ods. 3) DP). Správca rozsah vymedzí v protokole o zahájení daňovej kontroly. Môže ísť o rozsah jedného či viacerých mesiacov. Rozsah je počas daňovej kontroly možné meniť.⁷³

„Daňovú kontrolu je možné vykonávať spoločne pre viac daňových období týkajúcich sa jedného daňového subjektu.“ Vymedzený rozsah daňovej kontroly je veľmi dôležitý nakoľko daňovú kontrolu týkajúcu sa skutočností vymedzených v rozsahu je možné opakovať iba v prípade, že:

- a) správca dane zistí nové skutočnosti, alebo dôkazy ktoré nemohli byť bez jeho zavinenia uplatnené v pôvodnej daňovej kontrole a ktoré zakladajú pochybnosti o správnosti, úplnosti doteraz stanovenej dane alebo tvrdení daňového subjektu (daňová kontrola bude opakovaná v rozsahu zodpovedajúcom novozisteným skutočnostiam alebo dôkazom),
- b) daňový subjekt učiní úkon, ktorým zmení doterajšie tvrdenia (daňová kontrola bude opakovaná v rozsahu zodpovedajúcom zmene doterajšieho tvrdenia daňového subjektu)⁷⁴

8.2 Povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly

Povinnosti daňového subjektu uvádza §86 DP takto:

- a) „daňový subjekt je povinný umožniť správcovi dane zahájenie a vykonanie daňovej kontroly,
- b) zaistiť vhodné miesto a podmienky k prevedeniu daňovej kontroly,
- c) poskytnúť nevyhnutné informácie o vlastnej organizačnej štruktúre, o pracovnej náplni jednotlivých útvarov, o oprávneniach jednotlivých zamestnancov alebo iných osôb zaisťujúcich jeho činnosť a uložení účtovných záznamov a iných informácií (neplatí pre nepodnikajúce fyzické osoby),
- d) predloží dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia,

⁷³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 146 – 147 (§85 Daňového poriadku).

⁷⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 319 (§85 Daňového poriadku).

- e) umožní jednanie s ktorýmkoľvek svojim zamestnancom alebo inou osobou, ktorá vykonáva jeho činnosti,
- f) nezatajovať dôkazné prostriedky, ktoré má k dispozícii, alebo je mu známe kde sa nachádzajú.“

Ďalšou povinnosťou daňového subjektu je poskytnúť správcovi dane všetky primerané prostriedky a potrebnú súčinnosť. Túto povinnosť stanovuje §82 DP.⁷⁵

Povinnosti daňového subjektu sú vyjadrením zásady súčinnosti (§6 ods. 2) DP). Z tej vyplýva daňovému subjektu povinnosť poskytnúť úradnej osobe prostriedky a súčinnosť na vykonanie daňovej kontroly. Pôjde o zapožičanie dokladov, umožnenie vstupu do každej prevádzkovej budovy, miestnosti, miesta i obydlia, dopravných prostriedkov používaných k podnikaniu, či umožnenie jednania s akýmkoľvek svojim pracovníkom.⁷⁶

8.2.1 Zariadenie miesta a podmienok na vykonanie daňovej kontroly

Nesplnenie povinnosti zaistiť vhodné miesto nie je možné sankcionovať uložením poriadkovej pokuty. Sankciou však v tomto prípade bude vykonanie kontroly v sídle správcu dane. Posúdenie vhodnosti miesta ktoré daňový subjekt zistil je plne na správcovi dane a jeho správnom uvážení. Toto správne uváženie môže byť predmetom prieskumu. Nesplnenie povinnosti zaistiť vhodné podmienky na vykonanie daňovej kontroly však už môže správca dane sankcionovať uložením poriadkovej pokuty. Pôjde o porušenie zásady súčinnosti.⁷⁷

8.2.2 Poskytovanie informácií o daňovom subjekte

Povinnosť daňového subjektu poskytovať informácie správcovi dane, je spojená s všeobecnou povinnosťou daňového subjektu na súčinnosť (§86 ods. 1) DP). Umožňuje správcovi dane zistiť všetky relevantné skutočnosti pre vykonanie daňovej kontroly. Zákon stanovuje, že ide o informácie týkajúce sa organizačnej štruktúry, zamestnancov a podobne a dodáva, že táto povinnosť neplatí pre nepodnikajúce fyzické osoby. Žiadať splnenie tejto povinnosti od nepodnikajúcej osoby by bolo absurdné a nemajúce oporu v zákone. Jednalo by

⁷⁵ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁷⁶ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový rád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 325 (§86 Daňového poriadku).

⁷⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový rád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 155 (§86 Daňového poriadku).

sa totiž spravidla o osoby bez organizačnej štruktúry, zamestnancov a taktiež účtovníctva. Najčastejšie by išlo o zamestnancov.⁷⁸

8.2.3 Predkladanie dôkazných prostriedkov

Táto povinnosť je odrazom všeobecnej povinnosti daňového subjektu stanovenej v §92 ods. 3) a 4) DP uniesť dôkazné bremeno. Ide o povinnosť predložiť na požiadanie účtovné doklady, písomnosti rozhodné pre správne stanovenie dane, či iné záznamy, ktoré má daňový subjekt povinnosť viesť. Prípadné chýbajúce dôkazné prostriedky si správca dane obstaráva sám. Nie je pritom viazaný návrhmi daňových subjektov.⁷⁹

8.2.4 Umožnenie jednania so zamestnancami

Daňový subjekt musí umožniť správcovi dane jednanie s ktorýmkoľvek jeho zamestnancom. Rovnakú povinnosť má v súvislosti s inou osobou, ktorá vykonáva jeho činnosť. Takouto osobou bude hlavne osoba či spoločnosť, ktorá vedie účtovníctvo daňového subjektu. V súlade s §86 ods. 2) písm. a) DP s touto povinnosťou korešponduje zároveň právo daňového subjektu byť takémuto jednaniu prítomný. Náklady nesie sám daňový subjekt, no správca by k takémuto jednaniu nemal pristupovať v prípade ak rovnakého výsledku je možné dosiahnuť inak, hlavne s ohľadom na zásadu primeranosti a hospodárnosti.⁸⁰

Nejedná sa o takzvané tretie osoby nakoľko im zákon neukladá povinnosti a nepriznáva práva. Nemajú teda ani povinnosť vypovedať pravdivo a nič nezamlčať. Tú majú iba svedkovia.⁸¹

8.2.5 Nezatajovanie dôkazných prostriedkov

Povinnosť je výrazom zásady súčinnosti. Môže vzniknúť v prípade, ak daňový subjekt bude chcieť určitý dôkazný prostriedok pred správcom dane zatajiť, nakoľko sa bude obávať, že jeho predloženie správcovi dane by pre neho malo negatívne účinky. Takýmto negatívnym účinkom by bolo napr. to, že by dôkaz vyvrátil jeho predchádzajúce tvrdenie.⁸²

⁷⁸ Tamtiež, str. 155.

⁷⁹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový rád s komentárom. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 326 (§87 Daňového poriadku).

⁸⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový rád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 156 (§87 Daňového poriadku).

⁸¹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový rád s komentárom. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 326 (§87 Daňového poriadku).

⁸² Tamtiež, str. 327.

8.2.6 Poskytovanie prostriedkov a súčinnosti

Daňový subjekt je povinný zapožičať správcovi dane ním vyžiadané doklady a ďalšie veci nevyhnutné pre správu daní i mimo svoje priestory. Taktiež môže pre účely bližšieho posúdenia zobrať vzorky vecí (§82 ods. 2) a 3) DP).⁸³

Zapožičanie dokladov, iných vecí, alebo odobratie vzoriek potvrdí správca dane pri ich prevzatí alebo odobratí. Správca je povinný ich vrátiť do 30 dní od ich prevzatia. Táto lehota môže byť i opakovane predĺžená nadriadeným správcom dane (§82 ods. 4) DP).

8.3 Práva daňového subjektu v rámci daňovej kontroly

Práva daňového subjektu taxatívne vymedzuje DP v §86 ods. 2) ktorý hovorí, že daňový subjekt má právo:

- a) byť prítomný na jednaniach so svojimi zamestnancami, alebo ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosti,
- b) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky, alebo navrhovať vykonanie dôkazných prostriedkov, ktoré on sám nemá k dispozícii,
- c) vyvracať pochybnosti vyjadrené správcom dane.

8.3.1 Právo byť prítomný na jednaniach so svojimi zamestnancami, alebo ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosti

DP zamestnancom ani ďalším osobám, ktoré vykonávajú jeho činnosti neukladá žiadne povinnosti, takže nejde o tzv. tretie osoby, ktorých definíciu poskytuje §22 DP. Situácia sa však zmení pokiaľ správca dane osobu označí za svedka. V takom prípade už pôjde o tretiu osobu v zmysle §22 DP, ktorá má povinnosť vypovedať pravdivo a nič nezamlčovať. Daňový subjekt má právo byť na jednaní so zamestnancom prípadne ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosť prítomný. Správca dane má povinnosť upozorniť daňový subjekt na to, že bude s jeho pracovníkmi jednať.⁸⁴

Toto ustanovenie je dôležité preto, aby daňový subjekt mohol dozerat' na priebeh tohto jednania. Prípadné skresľujúce informácie podané svojimi zamestnancami, či inými osobami

⁸³ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁸⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový rád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 321 (§86 Daňového poriadku).

môže tak uviesť na pravú mieru. Rovnako môže daňový subjekt doplňujúcimi otázkami získať pre správcu dane čo najviac relevantných informácií.⁸⁵

8.3.2 Právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky, alebo navrhovať vykonanie dôkazných prostriedkov

„Možnosť predkladať správcovi dane dôkazné prostriedky je nielen právom daňového subjektu ale i jeho povinnosťou (§86 ods. 3) DP). Právom daňového subjektu je taktiež navrhnúť správcovi dane aby on sám obstaral dôkazný prostriedok, ktorý on sám nemá k dispozícii.“ Ide o prejav zásady súčinnosti. Správca má totižto právomoci nielen voči daňovému subjektu, ale i voči ďalším osobám. To znamená, že je pre neho uľahčené získavanie dôkazných prostriedkov od iných osôb nakoľko tieto osoby musia so správcom dane spolupracovať. Samotný daňový subjekt takéto možnosti sám nemá a preto môže pre neho dôležité dôkazy získať práve prostredníctvom správcu dane. Správca dane je oprávnený zhodnotiť požadovaný dôkazný prostriedok. Je na jeho úvahe resp. posúdení, či dôkaz skutočne vykoná. V súlade s cieľom daňovej kontroly by však mal vykonať každý dôkaz, ktorý by mohol preukázať rozhodné skutočnosti pre stanovenie dane. Preto by daňový subjekt pri navrhovaní dôkazov mal túto svoju požiadavku náležite zdôvodniť.⁸⁶

8.3.3 Právo vyvracať pochybnosti vyjadrené správcom dane

S ohľadom na zásadu súčinnosti je správca dane povinný zoznamovať daňový subjekt s pochybnosťami, ktoré v rámci daného prípadu pri svojej činnosti zistil. Správca informuje o tom aké konkrétne pochybnosti nadobudol prípadne môže daňovému subjektu poradiť akým spôsobom by ich mohol rozptýliť. Pokiaľ sa chce daňový subjekt vyhnúť sankcii musí sa pokúsiť tieto vyvrátiť.⁸⁷

8.3.4 Právo na obranu.

Daňový subjekt má právo využívať prostriedky na svoju obranu. Pôjde najmä o námietky, proti postupu správcu dane. Taktiež má právo vyjadriť sa k správe o daňovej kontrole, hlavne k častiam s ktorými nesúhlasí. Dôležitá je taktiež obrana pred nečinnosťou správcu dane. Všetky tieto prostriedky bližšie rozoberá kapitola č. 11 o opravných prostriedkoch a kapitola č. 10 o opravných prostriedkoch.

⁸⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 153 (§86 Daňového poriadku).

⁸⁶ Tamtiež, str. 154.

⁸⁷ Tamtiež str. 154.

8.4 Práva a povinnosti správcu dane v rámci daňovej kontroly

Každý povinnosti daňového subjektu odpovedá správcovi dane určité právo a naopak. DP nepodáva výpočet práv a povinností daňového subjektu. Tieto však môžeme nájsť v rôznych ustanoveniach DP. §86 ods. 4) DP stanovuje, že „správca dane má pri vykonávaní daňovej kontroly právomoci podľa §80 – 84 DP.“⁸⁸ Úlohou správcu dane pri daňovej kontrole je preverenie predmetu daňovej kontroly. Správca dane vyhľadáva dôkazné prostriedky a vykonáva u daňových subjektov a iných osôb zúčastnených na správe daní obhliadku na mieste k tomu najvhodnejšom. K týmto úkonom je povinný prizvať osobu, ktorej prítomnosť považuje za potrebnú (§80 ods. 1 a 2 DP).⁸⁹

Správca dane je povinný vyhotovovať protokoly a úradné záznamy, ktoré tvoria súčasť spisu. O nich pojednáva kapitola 6, konkrétne podkapitoly 6.2 až 6.4. Správca môže taktiež vyhotovovať obrazový, alebo zvukový záznam o skutočnostiach dokumentujúcich priebeh úkonu o čom však musí dopredu upovedomiť osoby, ktoré sa tohto úkonu zúčastnia (§80 ods. 3 a 4 DP). Subjekt dane má právo si z nich vyžiadať alebo vyhotoviť kópiu alebo záznam (§81 ods. 2).

Jedno z najdôležitejších práv správcu dane týkajúcich sa daňovej kontroly ustanovuje §81, ktorý hovorí, že „správca dane má a to najmä v čase prevádzky právo na prístup na pozemky, do každej prevádzkovej budovy, miestnosti a miesta vrátane dopravných prostriedkov a prepravných obalov, k účtovným záznamom, alebo k iným informáciám, a to i na technických nosičov dát, v rozsahu nevyhnutnom pre dosiahnutie cieľu správy daní.“ Toto právo má taktiež pokiaľ ide o obydlie, ktoré daňový subjekt využíva súčasne pre podnikania pokiaľ je to nevyhnutné a nie je možné rozhodné skutočnosti zistiť iným spôsobom.⁹⁰

Významným je najmä oprávnenie správcu dane vstúpiť do obydľia, čím je narušená nedotknuteľnosť obydľia chránená ZLPS. Zákon však dáva toto oprávnenie správcovi dane len v prípade, že rozhodné skutočnosti nie je možné zaistiť iným spôsobom. V praxi pôjde hlavne o drobných podnikateľov, ktorí realizujú svoju podnikateľskú činnosť z vlastného obydľia. Nakoľko však takýto podnikateľ spravidla využíva určitú miestnosť, či určitú časť domu alebo bytu má správca dane toto oprávnenie len k týmto priestorom.⁹¹

⁸⁸ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁸⁹ Tamtiež.

⁹⁰ Tamtiež.

⁹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 140 (§85 Daňového poriadku).

V rozsahu nevyhnutnom na preverenie údajov na technických nosičoch dát má správca dane právo na informácie o používaných programoch, výpočtovej techniky a môže využívať vybavenie, v ktorom boli informácie uložené (§81 ods. 3 DP).⁹²

V praxi sa bude jednať o software na vedenie účtovníctva, ktorý využíva daňový subjekt. Správca si nesmie stiahnuť z počítača stiahnuť software a preto mu zákon umožňuje použiť počítač, ktorý ho používa.⁹³

Ďalším dôležitým oprávnením správcu dane je možnosť zaistiť veci, ktoré môžu slúžiť ako dôkazný prostriedok. Toto oprávnenie upravuje §83 a 84 DP. „Správca môže zaistiť veci, ktoré môžu slúžiť ako dôkazný prostriedok ak existuje dôvodná obava, že by neskôr nebolo možné príslušný dôkaz vykonať vôbec, alebo len s veľkými problémami. Pri zaistení veci môže správca dane podľa jej povahy:

- a) vec prevziať a premiestniť na vhodné miesto,
- b) vyznačiť na veci zaistenie a vec ponechať na mieste bez zamedzenia prístupu k veci, alebo
- c) vyznačiť na veci zaistenie a po prevzatí všetkých prostriedkov, ktoré umožňujú prístup k tejto veci, zaistiť priestory, kde sa tieto veci nachádzajú, úradnou uzáverou (§83 ods. 1,2 DP).“⁹⁴

Účelom tohto ustanovenia je aby daňový subjekt nezničil, neukryl, či nepozmenil vec, ktorá je dôležitá k daňovej kontrole. Správca dane musí dbať na zásadu primeranosti a k zaisteniu pristupovať iba v krajnom prípade. To znamená ak nie je možné výsledku dosiahnuť inak. „Zaistenie veci však nie je možné použiť tam, kde by správca dane sledoval úmysel zamedziť škodám na majetku, či daňovému úniku. Jediným účelom zaistenia veci môže byť iba ochrana dôkazných prostriedkov. Pokiaľ správca dane nájde tovar neznámeho pôvodu postačí pre účely daňovej kontroly jeho zdokumentovanie. Samotné zaistenie vykonaní napr. za účelom zamedzenia neoprávneného speňaženia nie je možné vykonať.“ Zákon upravuje tri formy zaistenia a je na správcovi, ktorý si zvolí. Musí však dbať na zásadu primeranosti.⁹⁵

Ak dôjde k zaisteniu veci odovzdá správca dane rovnopis protokolu, ktorého súčasťou je rozhodnutie o zaistení veci dotyčnej osobe i bez jej žiadosti. Pokiaľ odpadnú dôvody pre

⁹² Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁹³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 141 (§ 82 Daňového poriadku).

⁹⁴ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 143 (§83 Daňového poriadku).

zaistenie veci, správca dane rozhodnutie o zaistení bezodkladne zruší a zaistenú vec vráti vlastníkovi prípadne osobe od ktorej bola prevzatá (§83 ods. 3 a 4 DP).⁹⁶

Pokiaľ zapožičané, alebo zaistené veci nie je možné vrátiť ich vlastníkovi, alebo osobe ktorá ich zapožičala, alebo od ktorej boli v rámci zaistenia prevzaté, pretože nie je známa, alebo si veci nevyzdvihla, a to ani na výzvu správcu dane alebo pokiaľ ide o veci, ktorých predaj je zakázaný, alebo ktoré nie sú bez povolenia obchodovateľné, môže správca dane rozhodnúť o ich prepadnutí v prospech štátu. Včas podané odvolanie má proti tomuto rozhodnutiu odkladný účinok. Pokiaľ nie je správca dane vlastníkom zapožičaných alebo zaistených vecí známi, musí byť rozhodnutie o prepadnutí veci vyvesené na úradnej doske správcu dane po dobu minimálne 60 dní. Správca v tomto prípade ako príjemcu uvedie namiesto vlastníka deň, čas a miesto zapožičania alebo zaistenia veci, prípadne ďalšie spresňujúce údaje.⁹⁷

⁹⁶ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

⁹⁷ Tamtiež.

9. Problematika dokazovania v priebehu daňovej kontroly

Hlavnou časťou daňovej kontroly je dokazovanie. Nakoľko je sama daňová kontrola vo svojej podstate zhromažďovaním, vykonávaním a hodnotením dôkazných prostriedkov na základe dokazovania správca dane vydáva príslušný platobný výmer.⁹⁸

„Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dôkazná povinnosť je rozdelená medzi oboch účastníkov konania.“⁹⁹

9.1 Dôkazná povinnosť daňového subjektu

Jedným z najdôležitejších ustanovení týkajúcich sa dokazovania je §92 ods. 3 DP, v ktorom je uvedené, že „daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v riadnom daňovom tvrdení, dodatočnom daňovom tvrdení a ďalších podaniach.“ V odseku 4 potom §92 DP priznáva zákonodarca správcovi dane právo vyzvať daňový subjekt k preukázaniu skutočností potrebných pre správne stanovenie dane, a to za predpokladu, že potrebné informácie nie je možné získať z vlastnej úradnej evidencie.¹⁰⁰

Odsek 3 teda vyjadruje, čo je daňový subjekt povinný uvádzať. Z toho je možné vyvodit', čo uvádzať povinný nie je. Pre takéto skutočnosti má správca dane možnosť postupovať podľa odseku 4 tohto paragrafu, kde je daňovému subjektu daná povinnosť preukazovať iné skutočnosti potrebné pre správne stanovenie dane. Odrzkadľuje sa tu však zásada primeranosti a to tým, že daňový subjekt má túto povinnosť len v prípade ak správca dane nie je schopný obstarat' si informácie iným spôsobom, teda z vlastnej evidencie. Prípadne ak by takéto obstaranie bolo pre správcu dane viac alebo rovnako nákladné ako keby správca uložil túto povinnosť daňovému subjektu.¹⁰¹

Ďalším ustanovením, ktoré sa týka dôkaznej povinnosti daňového subjektu je odsek 6 §92 DP. Tento uvádza, že „pokiaľ daňový subjekt navrhuje v konaní účasť tretej osoby, je povinný súčasne s návrhom oznámiť správcovi dane potrebné údaje o tejto osobe s informáciami o tom, ktoré skutočnosti hodlá účasťou tejto osoby preukázať, alebo vysvetliť, prípadne iný dôvod účasti takejto osoby.“ Pokiaľ nie je návrhu vyhovené, správca dane o tom vyzvolenie daňový subjekt s uvedením dôvodu.¹⁰²

⁹⁸ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, str. 242 a 243.

⁹⁹ POMNĚN, Ondřej. Daň z neznalosti u správy daní aneb jak se bránit při a po daňové kontrole. Ostrava: Mirago, xxxx, s. 28.

¹⁰⁰ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹⁰¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 178 (§92 Daňového poriadku).

¹⁰² Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov.

Pokiaľ daňový subjekt neuvedie všetky potrebné údaje o takejto osobe, nie je možné jej výsluch odmietnuť iba na základe tejto skutočnosti, nakoľko daňový subjekt nemusí mať k dispozícii všetky potrebné informácie. V takom prípade je povinnosťou správcu dane nájsť túto osobu.¹⁰³

9.2 Dôkazná povinnosť správcu dane

Podľa §92 ods. 1 a 2 DP vykonáva dokazovanie príslušný správca dane, prípadne ním dožiadaný správca dane. Správca dane dbá na to aby skutočnosti rozhodné pre správne zistenie a stanovenie dane boli zistené čo najúplnejšie. Správca dane v tom nie je viazaný len návrhmi daňových subjektov.¹⁰⁴

Správca sa pri dokazovaní riadi zásadami daňovej kontroly a to najmä zásadou voľného hodnotenia dôkazov a zásadou materiálnej pravdy. Správca dane obstaráva dôkazy a hodnotí ich. Takýmto správcom bude ten ktorý vedie daňové konanie, to znamená ten ktorý je vecne a miestne príslušný daňovému subjektu. V prípade dožiadania vykonáva dokazovanie dožiadaný správca, hodnotenie dôkazov však už vykonáva správca dane miestne a vecne príslušný. Povinnosťou správcu dane ako už bolo povedané vyššie je zistiť skutkový stav dostatočne. Musí sa teda zaoberať všetkými dôkazmi, ktorých vykonanie navrhuje daňový subjekt a tieto správne vyhodnotiť. Správca nie je povinný vykonať všetky dôkazy navrhnuté daňovým subjektom, ale v prípade že ich nesprávne vyhodnotí a nevykoná, môže sa stať, že konanie bude musieť byť v ďalších fázach doplňované, čo môže skončiť i náhradou škody spôsobenou nezákonným vedením konania. Pokiaľ správca dane sa rozhodne navrhnutý dôkaz nevykonať musí svoje rozhodnutie odôvodniť. Táto skutočnosť musí byť obsiahnutá v spise. Správca dane však nie je povinný sám dôkazné prostriedky vyhľadávať a prekladať či navrhopovať dôkazné prostriedky je povinnosťou daňového subjektu.¹⁰⁵

V odseku 5 §92 DP môžeme nájsť taxatívny výpočet skutočností, ohľadne ktorých leží dôkazné bremeno na správcovi dane. Sú to:

- a) „oznámenie vlastných písomností,
- b) skutočnosti rozhodné pre využitie právnej domnienky, alebo právnej fikcie,

¹⁰³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 180 (§92 Daňového poriadku).

¹⁰⁴ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹⁰⁵ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 362 – 366 (§92 Daňového poriadku).

- c) skutočnosti vyvracajúce vierohodnosť, preukaznosť, správnosť či úplnosť povinných evidencií, účtovných záznamov, ako aj iných záznamov, listín a ďalších dôkazných prostriedkov uplatnených daňovým subjektom,
- d) skutočnosti rozhodné pre posúdenie skutočného obsahu právneho úkonu, alebo inej skutočnosti,
- e) skutočnosti rozhodné pre uplatnenie následku za porušenie povinnosti pri správe daní.¹⁰⁶

Ad a) „Oznámením písomnosti sa rozumie doručenie, alebo iný zaprotokolovaný spôsob zoznámenia príjemcu s obsahom listiny. Uvedená povinnosť sa bude najčastejšie vzťahovať k doručovaniu písomností do vlastných rúk.“¹⁰⁷

Ad b) Pokiaľ správca dane použije fikciu (finguje právnu skutočnosť, ktorá nenastala), prípadne právnu domnienku (predpoklad právnej skutočnosti o ktorej nie je isté, že nastala) nesie ohľadne nich dôkazné bremeno.¹⁰⁸

Ad c) Dôkazné bremeno prvotne nesie daňový subjekt ak správca vymeria daň v rozpore s dôkaznými prostriedkami, ktoré daňový subjekt predložil, prenesie sa toto bremeno na neho.¹⁰⁹

Ad d) „V správe daní sa uplatňuje zásada neformálnosti. Správca nesie dôkazné bremeno ohľadne skutočností rozhodných pre posúdenie skutočného obsahu právneho úkonu, alebo inej skutočnosti.“¹¹⁰

Ad e) Pri nesplnení niektorej povinnosti môže správca dane uplatniť negatívny následok takéhoto nesplnenia. V takom prípade nesie dôkazné bremeno ohľadne skutočností, na základe ktorých správca dane tento následok daňovému subjektu uložil.¹¹¹

Správca dane po vykonanom dokazovaní určí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie a na základe akých dôkazných prostriedkov. O hodnotená dôkazov spíše úradný záznam. Pokiaľ sa toto hodnotenie neuvádza v inej písomnosti založenej v spise (§92 ods. 7 DP).¹¹²

¹⁰⁶ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹⁰⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, str. 179 (§92 Daňového poriadku).

¹⁰⁸ Tamtiež.

¹⁰⁹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 378 (§92 Daňového poriadku).

¹¹⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, str. 180 (§92 Daňového poriadku).

¹¹¹ Tamtiež.

¹¹² Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

Ak správca dane stanoví daňovú povinnosť odlišne od toho ako ju daňový subjekt priznal, musí byť zo spisu evidentné na základe čoho tak správca učinil. Správca dane musí zhodnotiť dôkazy do úradného záznamu. Ťom správca vysvetľuje hodnotenie jednotlivých dôkazov, ich súvislosti, rozporov. Taktiež ktoré dôkazné prostriedky odmietol a prečo. K čomu sa priklonil a k akému záveru dospel.¹¹³

¹¹³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 385 (§92 Daňového poriadku).

10. Ukončenie daňovej kontroly a jej následky

Po ukončení všetkých potrebných činností správca dane vyhodnotí dôkazy a daňová kontrola sa ukončí. Ukončenie daňovej kontroly môžeme rozdeliť do troch samostatných fáz a to na fázu 1, v ktorej správca dane vyhotoví správu o daňovej kontrole, fázu 2 v ktorej prejedná túto správu s daňovým subjektom a fázu 3 v ktorej správca dane a daňový subjekt túto správu podpíšu. Podpísaním tejto správy sa daňová kontrola končí.¹¹⁴

10.1 Správa o daňovej kontrole

V §88 ods. 1) DP zákon stanovuje povinnosť správcovi dane vypracovať o zahájení priebehu a ukončení daňovej kontroly správu o daňovej kontrole. Tá obsahuje výsledok kontrolného zistenia vrátane hodnotenia dôkazov zistených v priebehu daňovej kontroly a odkaz na protokoly, alebo úradné záznamy o:

- a) „zahájení daňovej kontroly podpísaný úradnou osobou a daňovým subjektom,
- b) jednaniach vedených v priebehu daňovej kontroly,
- c) skutočnostiach zistených správcom dane mimo jednanie,
- d) zoznámenie daňového subjektu s výsledkom kontrolného zistenia,
- e) vyjadrenie daňového subjektu obsahujúce tvrdenia, návrhy alebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolného zistenia,
- f) stanovisko správcu dane k jednotlivým tvrdeniam, návrhom alebo výhradám daňového subjektu.“¹¹⁵

Správa tak predstavuje komplexný dokument obsahujúci úplný opis priebehu celej vykonanej daňovej kontroly. Základnou náležitosťou správy je výsledok kontrolného zistenia, čo predstavuje akýsi nález resp. výrok správcu dane. Konkrétne by sa malo jednať o výpočet pochybení daňového subjektu spolu s výpočtom vzťahujúcim sa k domeraniu dane. Nemenej dôležitou náležitosťou správy je hodnotenie dôkazov. Správca dane v rámci hodnotenia dôkazov je povinný uvádzať tak vykonané dôkazy, ktoré svedčia v prospech ako aj v neprospech tvrdení daňového subjektu. Nakoľko správca dane hodnotí vykonávané dôkazy každý samostatne a všetky zároveň vo vzájomnej súvislosti, je potrebné aby v správe bolo zaznamenané ako a prečo bol ten ktorý dôkaz vyhodnotený. Tento postup je dôležitý z dôvodu, aby bola správa preskúmateľná. Ďalšou zákonnou požiadavkou na obsah správy

¹¹⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších súvislostiach. 1. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2008. 355 s. 226.

¹¹⁵ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov.

o daňovej kontrole je, že všetky listiny, na ktoré sa v správe odkazuje musia byť jej súčasťou. Z pohľadu správca dane to znamená navýšenie písomnej agendy. Z pohľadu daňového subjektu to predstavuje rovnosť zbraní, kde daňový subjekt musí mať možnosť oboznámiť sa s každým vykonávaným dôkazom, tak aby disponoval tými istými informáciami ako správca dane.¹¹⁶

Správca najskôr vytvorí návrh správy o kontrole (predbežná správa) a tento prejedná s daňovým subjektom.

10.2 Prejednanie správy o daňovej kontrole

V zmysle §89 ods. 2) DP má správca dane povinnosť zoznámiť daňový subjekt s výsledkom kontrolného zistenia vrátane hodnotenia doteraz zistených dôkazov a predložiť mu ju na vyjadrenie. Odsek 3) predmetného paragrafu hovorí, že na žiadosť daňového subjektu stanoví správca dane primeraný lehotu, ktorá primárne nesmie byť kratšia ako 8 dní, v ktorej sa môže daňový subjekt vyjadriť k výsledku kontrolného zistenia a navrhnúť jeho doplnenie. Daňový subjekt sa k prejednávanej správe môže vyjadriť jednak námietkami a jednak návrhmi na doplnenie dokazovania. Pokiaľ nedôjde na základe tohto vyjadrenia k zmene výsledku kontrolného zistenia, nie je možné už v rámci prejednaní správy o daňovej kontrole navrhovať jeho ďalšie doplnenie.¹¹⁷

Predkladanie takéhoto návrhu je výrazom zásady súčinnosti, ktorou je správca dane viazaný. Samotné prejednanie správy je však spravidla len formalitou v rámci procesu ukončovania daňovej kontroly, nakoľko daňový subjekt mal možnosť byť a spravidla tiež bol účastný celého procesu daňovej kontroly, kde už svoje návrhy, podnety, vysvetlenia, či návrhy na vykonanie dokazovania uplatnil.¹¹⁸ O prejednaní správy o daňovej kontrole sa podpisuje protokol so všetkými náležitosťami.

10.3 Podpis správy o daňovej kontrole

Podpis správy o daňovej kontrole je nutné považovať za vyústenie celého procesu daňovej kontroly a je tak posledným oddeliteľným úkonom v rámci daňovej kontroly. Správu o daňovej kontrole podpisuje tak správca dane ako aj daňový subjekt.

¹¹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 163 – 166 (§88 Daňového poriadku).

¹¹⁷ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹¹⁸ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006. 360 s. 269.

Správca dane musí daňový subjekt v rámci tohto bodu daňovej kontroly poučiť o možnosti odôvodneného odopretia podpisu predmetnej správy. Odopretie podpisu predmetnej správy však nemá za následok neplatnosť správy samotnej. V praxi vyvstáva otázka, čo je možné považovať za dôvodné odopretie podpisu. Táto záležitosť je hodnotená individuálne s ohľadom na každý prejednávany prípad. Preto by mal správca dane buď do protokolu alebo do správy samotnej zaznamenať všetky daňovým subjektom uvedené dôvody. Dôvodom môže byť napríklad, že správca dane sa nevyrovnal s relevantnými pripomienkami daňového subjektu, správca dane odmietol vykonať relevantný dôkazný prostriedok navrhnutý daňovým subjektom a podobne.¹¹⁹

Podpis správy o daňovej kontrole daňovým subjektom som sebou prináša riziko, že tento daňový subjekt si nie vždy podrobne prečíta text správy o daňovej kontrole. Správcovia dane často používajú texty s obsahnutými pre daňový subjekt nevýhodnými formuláciami ako napr. „daňový subjekt podpisom tejto správy prehlasuje, že k prejednávanej veci oznámil správcovi dane všetky dôkazné prostriedky.“ Podpisom pod takéto formulácie si daňový subjekt zhoršuje pozíciu v prípadnom odvolacom či následnom súdnom konaní. Z opatrnosti by daňový subjekt mal pred podpisom takto koncipovanej správy namietat' preformulovanie textu správy.¹²⁰

Podpisom správy o daňovej kontrole a protokolu o jej vykonaní dochádza k formálnemu ukončeniu daňovej kontroly. V prípade ak daňový subjekt správu alebo protokol odmietol podpísať, musia mu byť tieto doručené poštou (s doručenkou). Dňom ukončenia daňovej kontroly tak bude deň prevzatia zásielky daňovým subjektom, resp. deň, v ktorom uplynula odberná lehota na pošte. Správca dane je povinný jedno vyhotovenie správy o daňovej kontrole, či už podpísané alebo nepodpísané doručiť daňovému subjektu.

10.4 Následky daňovej kontroly

10.4.1 Dodatočné vymeranie dane

Daňová kontrola môže vyústiť do nasledovných troch situácií:

- a) Správca dane skonštatuje, že pôvodne vymeraná daň je vyššia, než aká mala byť v skutočnosti. V takom prípade správca dane vystaví dodatočný platobný výmer na

¹¹⁹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006, s. 167.

¹²⁰ Tamtiež, str. 270 - 271.

zistený rozdiel (záporná hodnota – daňový úrad platobným výmerom zníži pôvodne vymeranú daňovú povinnosť),

b) Správca dane skonštatuje, že pôvodne vymeraná daň je správna (konanie ukončené bez nálezu),

c) Správca dane skonštatuje, že pôvodne vymeraná daň je nižšia, než aká mala byť v skutočnosti. Správca dane tak vystaví dodatočný platobný výmer na zistený rozdiel.

Na prípady uvedené pod písmenami a) a c) sa aplikuje ustanovenie §46 ods. 7) DP. Takmer spravidla daňové kontroly sú ukončované so záverom zahrňujúcim situáciu pod písmenom c), teda vydaním dodatočného platobného výmeru.¹²¹

Zákon v §32 DP taxatívne označuje výpočet základných náležitostí takéhoto dokumentu. V zásade možno konštatovať, že sa jedná o tie isté náležitosti ako pri normálnom platobnom výmere a to:

- „Označenie oprávneného správcu dane,
- Číslo konania a číslo platobného výmeru,
- Dátum podpisu,
- Presné označenie príjemcu,
- Výrok s uvedením právnych predpisov, podľa ktorých bolo rozhodované,
- Čiastku dodatočne vymeranej dane a číslo účtu, na ktorý má byť zaplatená,
- Lehotu na plnenie,
- Poučenie o mieste, dobe a forme podania oprávneného prostriedku s upozornením na vylúčenie odkladného účinku,
- Vlastnoručný podpis povereného pracovníka správcu dane s uvedením mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradného odtlačku so štátnym znakom.“

Platobný výmer bez uvedenia niektorej z týchto náležitostí by spôsobil jeho neplatnosť.¹²²

V tomto kontexte je nutné poznamenať, že dodatočný daňový výmer ako taký je exekučným titulom v zmysle exekučného poriadku a tiež, že prípadne podané odvolanie nemá odkladný účinok. Dodatočne do vyrubenú daň je potrebné zaplatiť v zákonnej 30 dňovej lehote.

¹²¹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006, s. 272 - 273.

¹²² Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

10.4.2 Penále

Ustanovenie o penáloch vychádza z toho, že subjekt, ktorý nezaplatil v takej výške, v akej ju bolo potrebné zaplatiť je do doby doplatenia rozdielu v omeškaní. Penále predstavujú peňažnú pokutu jednak za porušenie zákona a jednak ako úrok z omeškania.¹²³

10.4.3 Trestnoprávne dopady daňovej kontroly

V Českej republike neexistuje trestnoprávna zodpovednosť právnických osôb. V rovine postihu subjektu dane sa tak v konečnom dôsledku musíme preniesť k postihu konkrétnej fyzickej osoby, ktorá je sa ten ktorý trestný čin daňovej povahy zodpovedná. Spravidla sa bude jednať o štatutárneho zástupcu spoločnosti. Trestný zákon zakotvuje základné kritériá, ktoré musia byť naplnené aj pri daňových trestných činoch naplnené. Ide o subjektívnu stránku skutkovej podstaty – úmysel a objektívnu stránku – spôsobenie škody. Tieto trestné činy nemôžu byť spáchané nedbanlivostne. Pre naplnenie skutkovej podstaty tak platí, že páchatel mal priamy úmysel trestný čin spáchať alebo bol popri tom, že vedel, že trestný čin pácha, bol s takýmto svojim konaním uzročený. Orgány činné v trestnom konaní majú veľmi obtiažnu pozíciu, nakoľko existencia úmyslu sa v takýchto prípadoch ťažko dokazuje.¹²⁴

TZ v súvislosti s daňami hovorí o dvoch trestných činoch a to :

- a) Skrátenie dane, poplatku a podobnej povinnej platbe a
- b) Neodvedenie dane, poistného na sociálne zabezpečenie a podobné povinné platby.

Trestný poriadok nestanovuje pre delikty súvisiace s daňami žiadne špecifiká. V praxi teda takéto trestné konanie prebieha rovnako ako konanie o akomkoľvek inom trestnom čine. Nakoľko však ide o čin, ktorý sa od ostatných odlišuje napríklad i tým, že páchatel nebude osobou nebezpečnou pre spoločnosť, budú použité odlišné kriminalistické praktiky.¹²⁵

¹²³ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006, s. 279 - 280.

¹²⁴ Tamtiež, s. 282.

¹²⁵ KUČHTA, Jozef. Trestní řízení o daňových deliktech. Daně, 1997, roč. 3, č. 4, s. 15 – 18.

11. Možnosti obrany v rámci daňovej kontroly a po jej ukončení

Možnosťami obrany v daňovom konaní sú opravné prostriedky. Daňový subjekt sa nimi bráni proti postupu či nečinnosti správcu dane alebo proti rozhodnutiam, ktoré daňové konanie prinesie. Opravné prostriedky vo všeobecnosti môžeme deliť na riadne a mimoriadne. Riadne je možné použiť do právnej moci rozhodnutia, mimoriadne potom, ako rozhodnutie nadobudne právnu moc.

Opravné prostriedky pri správe daní rozdeľuje DP v §108 na riadne (odvolanie, rozklad), mimoriadne (návrh na povolenie obnovy) a dozorné opravné prostriedky (nariadenie obnovy konania, nariadenie preskúmania rozhodnutia).¹²⁶

Okrem opravných prostriedkov, ktoré uvádza DP, sa však daňový subjekt môže brániť aj iným spôsobom. Ochranu mu poskytujú súdy, a to správny a ústavný súd. Nakoľko Česká republika je členom Európskej únie, môže sa daňový subjekt za splnenia určitých podmienok domáhať nápravy i na európskych súdoch. O všetkých týchto spôsoboch sa zmieňujú nasledujúce podkapitoly.

V prípade, že daňovému subjektu bola spôsobená škoda. Môže sa so žalobou obrátiť na svoj obecný súd podľa OsP.

11.1 Riadne opravné prostriedky

Riadnym opravným prostriedkom, ako už bolo povedané vyššie, je odvolanie alebo rozklad. O rozklade DP stanovuje v §108 ods. 2, že „rozklad sa podáva len proti rozhodnutiu, ktoré vydal ústredný správny orgán, alebo osoba stojaca v jeho čele.“¹²⁷ Rozklad preto nie je pre problematiku daňovej kontroly a obrany pritom rozhodnutiam, ktoré sú v súvislosti s ňou vydané dôležitý. V praxi sa však naň použijú rovnaké ustanovenia ako na odvolanie.

Odvolanie je najdôležitejším riadnym opravným prostriedkom. Nakoľko je označený ako riadny, je možné do podať len do právnej moci rozhodnutia. Po jej uplynutí sa rozhodnutie stáva právoplatným a následne na to i vykonateľným. Odvolanie upravuje §109 DP.

Odvolať sa daňový subjekt môže proti rozhodnutiam správcu dane, pokiaľ zákon nestanoví inak. Nie je možné sa odvolať iba proti odôvodneniu a proti výzvam ktorými

¹²⁶ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹²⁷ Tamtiež.

správca dane vyzýva k uplatneniu práva a lebo splneniu povinnosti. V súvislosti s daňovou kontrolou pôjde hlavne o odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru.¹²⁸

Odvolanie je možné podať do 30 dní od odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému smeruje. „Podáva sa písomne, alebo ústne do protokolu u správcu dane, ktorý ho vydal. Musí obsahovať tieto náležitosti :

- označenie správcu dane
- označenie odvolateľa
- identifikácia rozhodnutia, proti ktorému smeruje (napr. číslo platobného výmeru)
- uvedenie dôvodov osvedčujúcich nesprávnosť vydaného rozhodnutia
- návrh dôkazných prostriedkov
- návrh zmien či návrh na zrušenie rozhodnutia

Ak odvolanie neobsahuje všetky náležitosti, vyzve správca dane poplatníka, aby ich doplnil v lehote na to stanovenej.¹²⁹

Odvolanie má vo všeobecnosti dva účinky a to suspenzívny (odkladný) alebo devolutívny. Devolutívny znamená, že o odvolaní bude rozhodovať správca dane nadriadený tomu, ktorý rozhodnutie vydal. Suspenzívny, že sa odvolaním odkladá vykonateľnosť rozhodnutia. V prípade konania vedeného pri správe daní sa však uplatňuje len devolutívny účinok. Suspenzívny účinok podľa §109 nastáva len ak to výslovne stanoví zákon.¹³⁰

Správca dane odvolanie zamietne ak je neprípustné alebo podané po lehote, prípadne o ňom sám rozhodne. To však môže urobiť len v prípade, že mu plne alebo sčasti vyhovie. Ak vyhovie len sčasti, môže daňový subjekt opäť podať odvolanie. V prípade že je odvolanie nezamietne ani o ňom nerozhodne, postúpi spis nadriadenému správcovi dane ktorý je k prejednaniu odvolania príslušný. Odvolací orgán odvolanie preskúma a rozhodnutie zmení, zruší alebo odvolanie zamietne.¹³¹

Okrem odvolania a rozkladu môžeme v DP nájsť ako opravný prostriedok ešte sťažnosť, námietku a reklamáciu. Tie ZSDP v dobe platnosti radil k riadnym opravným prostriedkom. Tieto prostriedky však použiteľné len obmedzene a preto sú v DP zaradené pri inštitútoch v súvislosti s ktorými je možné ich použiť. Pre daňovú kontrolu je dôležitá

¹²⁸ Tamtiež.

¹²⁹ POMNĚN, Ondřej. Daň z neznalosti u správy daní aneb jak se bránit při a po daňové kontrole. Ostrava: Mirago,xxxx, s. 43.

¹³⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 496 (§109 Daňového poriadku).

¹³¹ POMNĚN, Ondřej. Daň z neznalosti u správy daní aneb jak se bránit při a po daňové kontrole. Ostrava: Mirago,xxxx, s. 44.

námietka, ktorú je možné použiť proti akémukoľvek úkonu správcu dane, nemá však odkladný účinok.¹³²

11.2 Mimoriadne opravné prostriedky

Za mimoriadny opravný prostriedok označuje DP návrh na povolenie alebo nariadenie obnovy konania a jeho úpravu obsahuje §117 - 120. „Obnova konania je možná buď na návrh príjemcu rozhodnutia – povolenie obnovy, alebo z úradnej moci – nariadenie obnovy ak:

- a) vyšli najavo nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré nemohli byť bez zavinenia daňového subjektu alebo správcu dane uplatnené a majú podstatný vplyv na rozhodnutie.
- b) rozhodnutie vzniklo na základe pozmeneného alebo sfaľšovaného dokladu, alebo dokladu obsahujúceho nepravdivé údaje, krivé výpovede svedka alebo nepravdivého znaleckého posudku
- c) rozhodnutie bolo dosiahnuté trestným činom
- d) rozhodnutie záviselo na posúdení predbežnej otázky a príslušný orgán verejnej moci o nej dodatočne rozhodol inak spôsobom, ktorý má na vplyv na toto rozhodnutie a jemu predchádzajúce konanie¹³³

Nakoľko ide o mimoriadny opravný prostriedok, je možné ho podať len proti rozhodnutiu, ktoré už nadobudlo právnu moc. Po splnení podmienok má navrhovateľ právny nárok na obnovu konania. Obnova sa skladá z dvoch štádií a tými sú konanie o povolenie obnovy konania a samotné konanie obnovené.¹³⁴

Návrh na povolenie obnovy sa podáva u správcu dane, ktorý vo veci rozhodol v prvom stupni a to do 6 mesiacov odo dňa, kedy sa navrhovateľ dozvedel o dôvodoch obnovy konania. Návrh musí obsahovať okolnosti, ktoré svedčia o jeho dôvodnosti a taktiež o tom, že bola dodržaná lehota na podanie návrhu.

Správca môže obnovu povoliť, alebo zamietnuť. Povolenie obnovy má, až na malé výnimky, odkladný účinok. Celé konanie prebehne odznova a vedie ho správca dane, ktorý o veci rozhodoval aj v prvom stupni. Novým rozhodnutím sa pôvodné ruší (§120).¹³⁵

¹³² Tamtiež s. 45.

¹³³ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹³⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový rád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010, s. 535 (§117 Daňového poriadku).

¹³⁵ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

11.3 Dozorné opravné prostriedky

Dozorné opravné prostriedky využíva správca dane. Jedná sa o už vyššie spomenuté nariadenie obnovy konania a ďalším prostriedkom je nariadenie preskúmania rozhodnutia. K obom dochádza z úradnej moci (*ex officio*), takže nie je potrebný návrh.

Nariadenie preskúmania rozhodnutia prichádza do úvahy v prípade, že správca dane dôjde k záveru, že rozhodnutie ktoré vydal je v rozpore s právnymi predpismi. DP sa mu venuje v §121 – 123. Podnet na prieskum podá ktorýkoľvek správca dane u správcu dané, ktorý vo veci rozhodol v poslednom stupni. Jemu najbližšie nadriadený správca preskúmanie rozhodnutia nariadi. Prieskumné konania však vykoná úrad, ktorý rozhodoval v poslednom stupni.¹³⁶

Prieskumné konanie sa zahajuje vydaním rozhodnutia o nariadení preskúmania rozhodnutia. Správca dane pôvodné rozhodnutie zruší, prípadne zmení ak zistí pochybenie. V opačnom prípade konanie zastaví.

11.4 Súdny prieskum

Okrem opravných prostriedkov, ktoré daňovému subjektu poskytuje DP, môže využiť i prostriedky správneho súdnictva. Správnym súdnictvom sú sudy, teda senáty, ktoré vedú spory v oblasti správneho práva. Daňové konanie svojou podstatou spadá pod správne právo, a preto sa určité spory z neho vzniknuté budú rozhodovať pred týmito súdmi. Konania pred správnymi súdmi sú ovládané SpS. Žalobca i správca dane tu majú rovné postavenie.¹³⁷

Daňový subjekt sa na správny súd môže obrátiť a podať uňho jednu zo žalôb, ktoré SpS taxatívne vymedzuje. Sú to:

- a) „Žaloba proti rozhodnutiu správneho orgánu
- b) Žaloba na nečinnosť
- c) Žaloba na ochranu pred nezákonným zásahom
- d) Kasačná sťažnosť¹³⁸

Samostatne stojí ústavná sťažnosť. Tento fakt vychádza to hlavne z toho dôvodu, že ústavný súd stojí mimo obecnú sústavu súdov. Túto sťažnosť môže podať fyzická alebo právnická osoba a to v prípade, že v konaní, ktorého bola účastníkom bolo porušené jej

¹³⁶ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹³⁷ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 312.

¹³⁸ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

základné právo alebo sloboda, ktorú jej zaručuje ústavný poriadok. Základnou podmienkou je vyčerpanie všetkých dostupných prostriedkov, ktoré mu zákon poskytuje.¹³⁹

11.5 Konanie pred európskymi súdmi

Nakoľko je Česká republika, ako bolo už viackrát spomenuté, členom Európskej únie, majú jej občania právo obrátiť sa aj na európske súdy a to na Európsky súdny dvor v Luxemburgu a na Európsky súd pre ľudské práva v Štrasburgu. V prípade Európskeho súdneho dvora, to bude v súvislosti so správou daní predovšetkým riešenie predbežných otázok, s ktorými sa na ňu obráti český súd, ak bude mať potrebu vyriešiť otázku výkladu či platnosti komunitárneho práva. V prípade Európskeho súdu pre ľudské práva to budú hlavne sťažnosti jednotlivých fyzických osôb, nevládných organizácií alebo skupín jednotlivcov na porušenie a zásah do ich základných práv a slobôd.¹⁴⁰

11.6 Zodpovednosť za škodu vo verejnej správe

Posledným inštitútom slúžiacim na obranu je zodpovednosť za škodu. V súvislosti so správou daní môže dôjsť konaním správcu dane ku škode, ktorú svojím postupom a jednaním spôsobí daňovému subjektu. Ten má právo na náhradu škody na základe ZLPS, ktorá hovorí „každý má právo na náhradu škody spôsobenej mu nezákonným rozhodnutím súdu, alebo iného štátneho orgánu či orgánu verejnej správy alebo nesprávnym úradným postupom.“ Môže ísť o dva druhy škody:

- a) škoda spôsobená nezákonným rozhodnutím
- b) škoda spôsobená nesprávnym úradným postupom.

Obe tieto žaloby nie sú správnymi žalobami a príslušný na ich prejednanie bude okresný súd a bude prebiehať podľa OsP.¹⁴¹

¹³⁹ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 330.

¹⁴⁰ Tamtiež, s. 332 – 334.

¹⁴¹ Tamtiež, s. 334 – 336.

12. Medzinárodná súčinnosť na úrovni daňovej kontroly

Už v roku 1957, kedy bol podpísaný Rínsky garančný pakt, základný dokument EÚ, obsahoval tento články venujúce sa problematike daní a to koordinácii a harmonizácii daní. Česká republika sa stala členom Európskej únie v roku 2004. Odvtedy sa harmonizácia daní vzťahuje i na ňu. Príčinou tejto harmonizácie je fakt, že všeobecnou globalizáciou a prepojenosťou sveta je umožnené daňovým subjektom legálne či nelegálne prenášať svoje daňové základy do iných zemí (s nižšou daňovou sadzbou). Tým sa vyhýbajú vyššiemu zdaneniu, ktoré pre nich predstavuje ich domovský štát, no ten takýmto spôsobom prichádza o nemalé prostriedky svojho štátneho rozpočtu. Toto konanie daňových subjektov vytvára medzi krajinami konkurenciu v tom, že štáty sa znížením dane pokúšajú prilákať daňových poplatníkov iných štátov a zvýšiť tak vlastný rozpočet. Táto konkurencia je nežiaduca a štáty Európskej únie, ale aj iné štáty sa jej snažia vyhnúť prijatými dohodami, zmluvami a predpismi.¹⁴²

12.1 Zákon o medzinárodnej pomoci pri správe daní

„Zákon o medzinárodnej pomoci pri správe daní upravuje podmienky, za ktorých orgány Českej republiky poskytujú, požadujú alebo prijímajú medzinárodnú pomoc pri správe daní.“ Deje sa tak na základe medzinárodnej zmluvy (väčšinou o zamedzení dvojitého zdanenia), alebo na základe práva Európskej únie.¹⁴³

12.2 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

Vývoj zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia nie je iba výsledkom činnosti Európskej únie, ale i politiky iných štátov. Medzinárodné dvojité, či viacnásobné zdanenie vzniká ako dôsledok kolízie dvoch daňových systémov štátov. To je nežiaduce a preto je nevyhnuté vyvíjať tendencie k ich odstráneniu. Existuje vzorová dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia a to dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov a majetku. Tá vznikla na pôde OECD.¹⁴⁴

Ďalšími vzorovými zmluvami sú aj vzorová zmluva OSN a USA. Česká republika uzatvorila viacero zmlúv zabraňujúcich dvojitému zdaneniu práve na základe týchto vzorových zmlúv.¹⁴⁵

¹⁴² KUBÁTOVÁ, Květa. Harmonizace daní v Evropské unii. Daně, 1998, roč. 4, č. 7 - 8, s. 2 – 7.

¹⁴³ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 339.

¹⁴⁴ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, s. 102.

¹⁴⁵ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 344.

12.3 Spolupráca v oblasti správy daní v Európskej únii

Na úrovni EÚ existujú štyri druhy spolupráce v oblasti správy daní. Ide o:

- a) spoluprácu v oblasti správy daní z pridanej hodnoty (Nariadenie Rady č. 1798/2003)
- b) spoluprácu v oblasti správy spotrebných daní (Nariadenie Rady č. 2073/2004)
- c) spoluprácu v oblasti priameho zdanenia (smernica č. 2004/56/EC)
- d) spoluprácu v oblasti vymáhania pohľadávok¹⁴⁶

12.3.1 Spolupráca v oblasti správy daní z pridanej hodnoty

Nariadenie Rady č. 1798/2003 presne vymedzuje postupy, ktoré môžu štáty v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty využívať pri spolupráci. Pôjde o:

- a) uľahčenie výmeny informácií – zakotvuje jasné podmienky výmeny informácií, lehoty na ich poskytnutie, postupy a dôvody odmietnutia a upravuje tiež výmenu informácií s nečlenskými krajinami
- b) uľahčenie vykonávania kontrol dane z pridanej hodnoty – upravuje prítomnosť úradníkov iného členského štátu pri daňovej kontrole a postupy pri súbežných daňových kontrolách¹⁴⁷

12.3.2 Spolupráca v oblasti správy spotrebných daní

Účelom nariadenia 2073/2004 je stanovenie jasných a záväzných pravidiel pre výmenu informácií, jej zintenzívnenie a uľahčenie, umožnenie priamych kontaktov medzi úradmi členských štátov pre boj proti podvodom. Nariadenie upravuje aj takzvanú občasnú automatickú výmenu a pravidelnú automatickú výmenu. Ide o výmenu informácií medzi štátmi bez predchádzajúcej výzvy a to buď vtedy, keď orgán jedného štátu má informáciu k dispozícii, alebo v pravidelných intervaloch.¹⁴⁸

12.3.3 Spolupráca v oblasti priameho zdanenia

Túto spoluprácu upravuje smernica č. 2004/56/EC. Základom je umožniť veľmi rýchlu výmenu informácií v oblasti daní z príjmu, z majetku a z poistného. Umožňuje koordináciu činností pre zabránenie cezhraničným daňovým podvodom a výkon činností v zastúpení.

¹⁴⁶ NERUDOVA, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydanie. Praha: Aspi, 2008. 121 – 122.

¹⁴⁷ Tamtiež, s. 122 – 123.

¹⁴⁸ Tamtiež, s. 123 – 124.

Umožňuje tak výkon súbežných daňových kontrol vykonávaných orgánmi daňovej správy dvoch i viacerých členských krajín.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Tamtiež, s. 127.

Záver

Každý človek sa snaží zabezpečiť si finančné prostriedky svojou prácou. Časť z týchto prostriedkov je ale povinný platiť štátu. Ten ich potom využíva na vlastné fungovania, tvoria súčasť štátneho rozpočtu. Občan každoročne podáva daňové priznanie, v ktorom uvedie všetky skutočnosti, ktoré sú rozhodné pre stanovenie sumy, ktorú je povinný následne zaplatiť. Každý sa však samozrejme snaží, aby konečná čiastka, ktorú musí zaplatiť, bola čo najnižšia a preto využíva pri výpočte základu dane rôzne odpočty či iné prostriedky. Nie všetky sú však legálne a zákonom dovolené. Aby štát neprichádzal o časť príjmov do svojho rozpočtu, využíva inštitút daňovej kontroly. Tento nástroj, ktorým správca dane disponuje, slúži na preverenie a skontrolovanie všetkých skutočností, ktoré daňový subjekt uviedol vo svojom daňovom priznaní a taktiež akýchkoľvek iných skutočností, ktoré môžu mať na stanovenie dane určitý vplyv. Daňová kontrola preto pomáha naplňať cieľ správy daní, ktorým je správne stanovenie a následné zaplatenie dane.

Na daňovú kontrolu sa vzťahujú všetky princípy uplatňované v daňovom konaní. Najdôležitejšou je podľa môjho názoru zásada zákonnosti, pretože bez opory v zákone by správca dane nemohol realizovať žiadne svoje činnosti, nakoľko daňová kontrola je zásahom do práv daňového subjektu. V praxi sa počas daňovej kontroly najviac využíva zásada súčinnosti. Celá daňová kontrola je na nej založená. Správca by totižto len ťažko mohol získať všetky informácie ktoré pre kontrolu nevyhnutne potrebuje, pokiaľ by mu ich daňový subjekt neposkytol. Ten by zasa určite v kontrole neobstál, pokiaľ by sa rozhodol nespolupracovať so správcom.

Medzi najdôležitejšie inštitúty v rámci daňovej kontroly radím okamih zahájenia a ukončenia daňovej kontroly. Ich vysvetlenie je nielen dôležité pre pochopenie samotnej daňovej kontroly, no veľmi dôležité je aj to, že po jej zahájení už daňový subjekt nemôže využiť svoje právo na podanie dodatočného daňového priznania. Ako píšem vo svojej práci, za zahájenie daňovej kontroly sa považuje prvý úkon správcu dane, ktorý smeruje voči daňovému subjektu a ktorým správca dane začne vykonávať činnosti spojené s preverovaním dôležitých skutočností. Ukončením daňovej kontroly je potom okamih podpísania správy o daňovej kontrole.

Samotný priebeh daňovej kontroly je vlastne realizáciou práv a povinností správcu dane a daňového subjektu. Z nich je najdôležitejšia povinnosť daňového subjektu umožniť správcovi dane vykonanie daňovej kontroly. A to najmä tým, že mu umožní vstup do sídla svojej podnikateľskej činnosti a dá mu k dispozícii všetky potrebné dokumenty. Správca zasa

musí dbať na zásadu primeranosti a nevystavovať daňový subjekt väčším obmedzeniam a nákladom, ako je nevyhnutne potrebné.

Po ukončení daňovej kontroly závisí len od jej výsledku, čo bude pre daňový subjekt nakoniec znamenať. Daňová kontrola buď neodhalí žiadne nezrovnalosti a skončí bez nálezu, čo sa však nestáva často. Ešte výnimočnejšia je situácia, že v priebehu daňovej kontroly sa ukáže, že subjekt zaplatil viac, ako v skutočnosti mal. Najčastejšie však daňová kontrola odhalí, že daňový subjekt si základ dane stanovil nižší ako mal a z neho potom podviedol aj nižšiu daň. Následkom tohto konania bude vydanie dodatočného platobného výmeru, na základe ktorého bude musieť daňový subjekt zaplatiť rozdiel, ktorý odhalila daňová kontrola. Nakoľko však do vyplatenia rozdielu, bol daňový subjekt reálne v omeškaní, musí zaplatiť aj penále, a to za škodu, ktorú svojim konaním mohol štátu spôsobiť i úrok z omeškania. Oveľa horším dôsledkom však môže znamenať prípadné trestné stíhanie. V trestnom zákone môžeme totiž nájsť viaceré trestné činy v súvislosti s neodvedením či úmyselnom krátení si dane. Ide súhrnne o takzvané daňové delikty, za ktoré hrozí subjektu v niektorých prípadoch i strata slobody.

Daňový subjekt má viaceré prostriedky, ktorými sa môže brániť nielen proti konkrétnym krokom správcu dane, s ktorými nesúhlasí, ale aj proti rozhodnutiu o vydaní dodatočného platobného výmeru. Najdôležitejšie je z nich je odvolanie, ktoré je oprávnený daňový subjekt podať ešte pred právnu mocou rozhodnutia. Po nadobudnutí právnej moci je to obnova konania. Okrem nich má daňový subjekt ešte viacero opravných prostriedkov, ktorých je podľa môjho názoru dostatok a v praxi využije všetky len málokto.

V neposlednom rade je nutné v súvislosti s daňovou kontrolou spomenúť i jej medzinárodný kontext. Nie je totižto výnimkou, že sa občania jedného štátu v snahe vyhnúť sa plateniu vysokých daní, rozhodnú odvádzať dane v krajinách, kde je daňové zaťaženie pre daňové subjekty menšie. Nakoľko je pre orgán správy daní problematické a dovoľím si tvrdiť, že i nemožné, kontrolovať každý daňový subjekt a všetky jeho daňové povinnosti v rôznych krajinách. Preto štáty uzatvárajú medzi sebou dohody a zmluvy, v ktorých sa zaviazu spolupracovať pri správe daní. Ide hlavne o poskytovanie informácií a spoločný postup pri daňovej kontrole. Na úrovni Európskej únie samozrejme existuje táto spolupráca medzi všetkými jej členskými štátmi. Okrem takejto spolupráce sú významné aj zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými štát predchádza niekedy i niekoľkonásobnému zdaňovaniu.

Po preštudovaní a spracovaní témy sa domnievam, že daňová kontrola, jej oznámenie správcom dane nie je až takým dôvodom na paniku. Samozrejme najmä u osoby, ktorá si vedie prehľadné účtovníctvo a nemá potrebu nič pozmeňovať alebo zatajovať. Každému by

som hlavne odporučila so správcom dane komunikovať a spolupracovať. Je podľa mňa jednoduchšie vysvetliť menšie nezrovnalosti daňovému úradníkovi, ako potom po podaní opravných prostriedkov na súde. Som veľmi rada, že som sa o daňovej kontrole dozvedela viac, nakoľko to bol pre mňa dosť cudzí inštitút. Teraz už viem, čo ma môže v budúcnosti čakať, ak raz daňový úradník zazvoní i na mojich dverách.

Z teoretického spracovania témy ma zaujali najmä zásady daňovej kontroly a to zásada ústretovosti a slušnosti, zásada primeranosti a rýchlosti. A to najmä preto, že väčšine ľudí, rovnako i mne, sa pri pojme daňová kontrola vynorí predstava niečoho nepríjemného a obťažujúceho. Rozhodla som sa teda vypracovať jednoduchý dotazník, v ktorom som sa ľudí pýtala na to, ako vyzerala z hľadiska existencie týchto zásad daňová kontrola, ktorou si v praxi skutočne prešli. Na moje prekvapenie sa väčšina z nich vyjadrila v tom zmysle, že daňový úradník bol slušný a daňová kontrola ich nejako príliš neobťažovala. Otázkou ostáva, či sú osoby žijúce v mojom okolí natoľko lojálne voči štátu a plnia si svoje daňové povinnosti tak ako majú, alebo majú len šikovného účtovníka, ktorý sa vo svojej práci vyzná. Dotazníky sú prílohou mojej práce.

Zoznam prameňov a použitej literatúry

Právne predpisy:

1. Zákon č. 280/2009 Zb., daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

Odborné publikácie:

1. DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006. 360 s.
2. KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. 1. vydanie. Praha: Aspi, 2006. 112 s.
3. ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2008. 355 s.
4. BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 4. vydanie. Praha: C.H. Beck, 2006. 771 s.
5. NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydanie. Praha: Aspi, 2008. 260 s.
6. ŠIROKÝ, Jan. Daň v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006. 352 s.
7. BRABEC, František a kol. Meritum daně 2007. Praha: Aspi, 2007. 994 s.
8. POMNĚN, Ondřej. Daň z neznalosti u správy daní aneb jak se bránit při a po daňové kontrole. Ostrava: Mirago, 1992. 79 s.
9. GROSSOVÁ, Marie. Finanční úřad a vy. Brno: ERA group, 2002. 112 s.

Komentáře:

1. KOBÍK, Jaroslav. Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní. 5. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2009. 880s.
2. KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty. Praha: Linde Praha, 2011. 376 s.
3. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydanie. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s.
4. LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010. 524 s.

Odborné periodiká:

1. KUČHTA, Jozef. Trestní řízení o daňových deliktech. Daně, 1997, roč. 3, č. 4, s. 15 – 18.
2. KUBÁTOVÁ, Květa. Harmonizace daní v Evropské unii. Daně, 1998, roč. 4, č. 7 - 8, s. 2 – 7.

Abstrakt

Názov mojej diplomovej práce je daňová kontrola. Túto tému som si zvolila preto, lebo by som poznatky ktoré pri jej písaní získam mohla využiť v praxi a to ako v súkromnom živote, tak aj pri svojej práci.

V prvej časti práce sa venujem základným pojmom ktoré s daňovou kontrolou súvisia. Ich poznanie je veľmi dôležité pre pochopenie celej témy. Všetko sa odvíja od pojmu samotnej dane. Daňou rozumieme peňažnú platbu fyzických a právnických osôb štátu. Túto platbu sú povinné osoby platiť bez nároku na protiplnenie, pretože sa stáva štátnym rozpočtom. Daňovým konaním sa potom súhrnne nazývajú konania o daniach. Jedným z takýchto čiastočných konaní je aj samotná daňová kontrola. Tá predstavuje postup správcu dane, ktorým správca kontroluje skutočnosti, ktoré subjekt dane uviedol vo svojom daňovom priznaní. Taktiež kontroluje iné skutočnosti, ktoré majú vplyv na stanovenie výšky dane, ktorú daňový subjekt zaplatil.

Daňová kontrola sa po legislatívnej stránke riadi zákonom č. 280/2009 Zb., čo je Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov. Tu nájdeme priamo ustanovenia o daňovej kontrole, ale aj o celom daňovom konaní. Tu môžeme taktiež nájsť niekoľko princípov a zásad, na ktorých celý zákon stojí. Sú veľmi dôležité a žiadne ustanovenie zákone nesmie byť s nimi v rozpore. Ide o zásadu zákonnosti, na základe ktorej správca dane môže postupovať len na základe zákona. Ďalej je pre daňovú kontrolu veľmi dôležitá aj zásada súčinnosti, teda spolupráce s daňovými subjektmi. Nájdeme tu aj zásadu hospodárnosti, voľného hodnotenie dôkazov, neverejnosti, povinnosť mlčanlivosti a iné dôležité zásady. Ďalšie zásady nájdeme aj v iných právnych predpisoch ako napr. v Ústave ČR, alebo napr. v zákone č. 500/2004 Zb., teda v Správnom poriadku, v znení neskorších predpisov. Aj týmito zásadami je ovplyvňovaná daňová kontrola.

Pre pochopenie problematiky daňovej kontroly je nevyhnutné aj rozoznávanie subjektov zúčastnených na daňovej kontrole. Ide hlavne o daňový subjekt, ktorým je poplatník alebo platca dane. Prípadne to môže byť aj právny nástupca takejto osoby. Druhým dôležitým subjektom je potom správca dane, ktorým sú finančné orgány vymedzené v zákone č. 531/1990 Zb., o územných a finančných orgánoch, v znení neskorších predpisov.

Druhá časť mojej práce sa venuje samotnej daňovej kontrole a jej priebehu. Daňovú kontrolu môžeme rozdeliť do troch častí. Prvou časťou je zahájenie, druhou priebeh a nakoniec je to ukončenie daňovej kontroly. Okamihom zahájenia daňovej kontroly je vykonanie prvého čiastočného úkonu voči daňovému subjektu. Subjekt je však ešte predtým

na chystanú daňovú kontrolu upozornený. Nasledujú ďalšie úkony správcu dane a to už vo fáze, ktorá sa nazýva priebeh daňovej kontroly. V tejto fáze správca zisťuje všetky rozhodné skutočnosti. Práve toto je fáza, kde subjekty daňovej kontroly najviac uplatňujú svoje práva a vykonávajú povinnosti stanovené daňovým poriadkom. Na konci daňovej kontroly správca dane vyhotovuje správu o daňovej kontrole, ku ktorej sa môže subjekt vyjadriť a následne ju podpísať.

Následky daňovej kontroly môžu byť rôzne. Ak správca pochybenie nezistí, vyhlási pôvodne vymeranú daň na základe daňového priznania za správnu. V prípade, že správca zistí, že daň ktorú subjekt zaplatil bola nižšia alebo vyššia, ako mala v skutočnosti byť, vystaví dodatočný platobný výmer. Medzi negatívne dôsledky patria najmä penále za náhradu škody, ktorá vznikla štátu za neodvedenie dane v správnej výške. Nie je vylúčená ani trestnoprávna zodpovednosť za trestné činy daňové podľa trestného zákona.

Poslednú časť práce som venovala možnostiam obrany daňového subjektu proti konaniu správcu dane. Subjekt dane má k dispozícii opravné prostriedky riadne i mimoriadne a to nielen na základe daňového poriadku ale vyplývajú mu aj zo správneho poriadku a súdneho poriadku správneho.

Prácu uzatváram stručným pohľadom na medzinárodnú spoluprácu v oblasti správy daní v súvislosti s daňovou kontrolou. Ide hlavne o spoluprácu na úrovni Európskej únie ktorej je Česká republika členom. Jej základom je najmä výmena informácií a taktiež uzatváranie medzinárodných zmlúv.

Abstrakt (in English)

The title of my thesis is tax control procedure. I have chosen the subject for I feel the knowledge I have acquired while writing the thesis can be widely used in my future practice, affecting both, my private life as well as my carrier path.

The first part explains basic terms, i.e. the terms that are tax control procedure related. Knowledge of the terminology is crucial for understanding of the whole tax control problem. Everything revolves around the concept of a tax as such. A tax is a compulsory monetary contribution to the state revenue, assessed and imposed by a government, of individuals and businesses. This fee is required to be paid without any consideration and becomes the component of state revenues. Tax related procedures are collectively known as tax proceedings. Tax control procedure is one of them. It is the procedure of supervision over taxpayer's activities declared in the tax return conducted by the tax authorities. It also includes an investigation of matters that may have impact on the calculation of the final tax assessment the taxpayer paid.

Tax control is legally governed by the Act No. 280/2009 Coll., i.e. the Tax Code, as amended. The Code involves tax audit provisions as well as the entire tax procedure rules and the principles the tax law is based on. The princilpes are very important and there must not be a law provision that isin conflict with them, i.e. the tax authorities can act only on the basis of the principle of legality. The cooperation with the tax bodies is essential for the smooth tax control process and is based on the principle of cooperation. Other principles to be included are principle of economy, free examination of evidence, unpublicity, secrecy, etc. Other principles can also be found in the legal documents, e.g. the Constitution of the Czech Republic, the Act No. 500/2004 Coll., i.e. the Administrative Procedure, as amended. The tax control procedure is affected by these principles as well.

To understand the problem of a tax control as such, it is necessary to identify the entities involved in the tax contol, e.g. a taxpayer or alternatively his/her representative. Another entities involved in the process are tax authorities, i.e. the financial bodies that are defined in the Act No. 531/1990 Coll. on territorial financial bodies, as amended.

The second part of my work aims at conduction of supervisory tax control procedures on taxpayer's activity. It consists of three phases, e.g. the opening, when the taxpayer is contacted by the tax authorities, conduction as such and the closing. During the procedure of conduction of examination , the tax authority names and verifies all the relevant facts. This is the phase where tax authorities exercise their rights and performe duties stated by the Tax

Code. Tax control procedure ends by submission of a tax report that shall be drawn up based on the results of the procedures of supervisory tax control of a taxpayer. The report should be signed by the authorized persons from tax authority conducting the procedures of supervisory tax control and a taxpayer or his/her representative. A taxpayer has the right to express his/her opinion on the process before signing the report.

Consequences of tax control may vary from case to case. If the tax authority does not detect an error, he/she declares the originally declared tax levied on the tax return is the correct one. If the tax authority investigates the tax paid by the taxpayer was of lower or higher amount than it should be, he/she issues an additional tax assessment. Negative consequences include mainly penalty for damages the State has experienced for the incorrect tax payment. We cannot exclude criminal liability for the tax crimes under the Criminal Code.

The last part of the thesis focuses on the taxpayer defense capabilities against the acts of tax authorities. A taxpayer is entitled to use remedies and extraordinary remedies being effective under the tax law as well as administrative regulations and judicial administrative order.

In conclusion, the thesis aims at brief presentation of international collaboration in the field of tax administration regarding the tax control procedures. The collaboration is mainly directed on the European Union legal bodies, as the Czech Republic is one of the EU members. The cooperation is predominately based on the exchange of information as well as the conclusion of international treaties.

Zoznam kľúčových slov

Daň, Daňová kontrola, Daňové konanie, Zásady daňovej kontroly, Daňový subjekt, Správca dane, Jednanie za daňový subjekt, Miesto daňovej kontroly, Zahájenie daňovej kontroly, Priebeh daňovej kontroly, Ukončenie daňovej kontroly, Penále, Trestne právna zodpovednosť, Opravné prostriedky, Medzinárodná spolupráca v oblasti daní

Key words

Tax, Tax Control Procedure, Tax Control Principles, Taxpayer, Tax Authority, Negotiations for the Taxpayer, Place of Tax Control Procedure, Opening of the Tax Control Procedure, Conduction of Tax Control Procedure, Closing of Tax Control Procedure, Penalty, Criminal liability, Remedies, International collaboration in tax area

Prílohy