

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Natália Baloghová

Práva a povinnosti daňového subjektu v rámci  
daňové kontroly

Bakalářská práce

Olomouc 2016

„Prehlasujem, že som bakalársku prácu na tému Práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly vypracovala samostatne a citovala som všetky použité zdroje.“

V Olomouci dňa

.....

Natália Baloghová

## **Pod'akovanie**

Ďakujem JUDr. Zdenke Papouškovej, Ph.D., vedúcej mojej bakalárskej práce za cenné rady a odborné vedenie tejto práce.

## **ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV**

ZSDP Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v znení neskorších predpisov

DŘ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov

NSS Nejvyšší správní soud

ÚS Ústavní soud

Táto práca je spracovaná k dňu 20.3. 2016

.....

## Obsah

Pod'akovanie .....	3
ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV .....	4
ÚVOD.....	7
1.    DAŇOVÝ ŘÁD .....	9
1.1.    Štruktúra daňového rádu .....	9
1.2.    Ustanovenia daňového rádu týkajúce sa daňovej kontroly.....	9
1.3.    Porovnanie so ZSDP .....	10
2.    POJEM DAŇOVÁ KONTROLA A SÚVISIACE POJMY .....	11
2.1.    Daň.....	11
2.2.    Správa daní .....	11
2.3.    Daňová kontrola.....	12
3.    DAŇOVÁ KONTROLA .....	13
3.1.    Základné zásady a princípy daňovej kontroly .....	13
3.2.    Zahájenie daňovej kontroly .....	14
3.3.    Priebeh daňovej kontroly .....	15
3.3.1.    Predmet a rozsah daňovej kontroly .....	16
3.4.    Ukončenie daňovej kontroly .....	17
3.4.1.    Správa o daňovej kontrole .....	17
3.4.2.    Finančné následky daňovej kontroly .....	18
3.4.3.    Odvolanie .....	19
4.    PRÁVA A POVINNOSTI DAŇOVÉHO SUBJEKTU PRI DAŇOVEJ KONTROLE..	21
4.1.    Daňový subjekt .....	21
4.2.    Práva daňového subjektu v rámci daňovej kontroly .....	22
4.2.1.    Právo daňového subjektu byť prítomný jednania so svojimi zamestnancami alebo ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosti .....	22

4.2.2.	Právo daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky alebo navrhovať vykonanie dôkazných prostriedkov, ktoré on sám nemá k dispozícii.....	23
4.2.3.	Právo daňového subjektu vyvracať pochybnosti vyjadrené správcom dane .....	24
4.2.4.	Ďalšie práva daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou podľa DŘ ...	24
4.3.	Povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly .....	27
4.3.1.	Povinnosť daňového subjektu zaistiť vhodné miesto a podmienky k vykonaniu daňovej kontroly .....	28
4.3.2.	Povinnosť daňového subjektu poskytnúť nevyhnutné informácie o vlastnej organizačnej štruktúre o pracovnej náplni jednotlivých útvarov, o oprávneniach jednotlivých zamestnancov alebo iných osôb zaisťujúcich jeho činnosť a o uložení účtovných záznamoch a iných informáciách.....	29
4.3.3.	Povinnosť predložiť dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenie .....	29
4.3.4.	Povinnosť umožniť jednanie s ktorýmkoľvek svojim zamestnancom alebo inou osobou, ktorá vykonáva jeho činnosť .....	30
4.3.5.	Povinnosť daňového subjektu nezatajovať dôkazné prostriedky, ktoré má k dispozícii alebo o ktorých vie, kde sa nachádzajú.....	31
4.3.6.	Ďalšie povinnosti daňového subjektu vyplývajúce z ustanovení týkajúcich sa miestneho šetrenia .....	31
4.3.7.	Sankcie za neplnenie povinností v daňovej kontrole.....	33
	ZÁVER.....	34
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY .....	36
	ABSTRAKT .....	38
	KLÚČOVÉ SLOVÁ.....	39

# ÚVOD

Vyberanie daní je jedným z hlavných nástrojov ako zabezpečiť príjmy do verejného rozpočtu. Pojem daňová kontrola znie pre ľudí veľmi zastrašujúco a nepríjemne avšak je to nevyhnutný prostriedok, ktorým štát zabezpečuje svoje príjmy do verejného rozpočtu. Význam týchto dvoch slov sa líši a každý sa na ne pozerá iným pohľadom. Pre zamestnancov finančných úradov je to zamestnanie a každodenná práca, ktorou sa živia, pre daňové subjekty je to niečo z čoho majú strach a obavy, že by ich to mohlo stretnúť, pre daňových poradcov to znamená využiť svoje vedomosti v danej oblasti a poradiť svojim klientom, ktorí ich za to ešte aj odmenia. Dôvod prečo som si vybrala bakalársku tému, ktorá sa zaoberá daňovou kontrolou, konkrétne právami a povinnosťami daňového subjektu v rámci nej, bol môj záujem o daňové právo. Je možné, že sa v budúcnosti s právami a povinnosťami daňového subjektu stretnem či už na strane jednej ako subjekt alebo na strane druhej ako správca dane.

Cieľom mojej bakalárskej práce bude priblížiť čitateľovi problematiku daňovej kontroly a upriamiť pozornosť na právnu úpravu práv a povinností daňového subjektu v rámci daňovej kontroly. Hlavným zameraním je vytvoriť ucelený prehľad práv a povinností daňových subjektov v rámci daňovej kontroly. Ďalším zameraním je analýza pojmov súvisiacich s daňovou kontrolou a analýza právnej úpravy daňovej kontroly. Spracovanú tému rozdelím do štyroch hlavných kapitol, ktoré sa ďalej budú členiť.

V úvodnej prvej kapitole sa budem venovať daňovému rádu jeho štruktúre, ustanoveniam, ktoré sa týkajú daňovej kontroly a nakoniec porovnam daňový ráđ s predchádzajúcou právnou úpravou so zákonom o správe daní a poplatkú. V druhej kapitole objasním pojmy súvisiace s daňovou kontrolou a to konkrétne pojem daň, správa daní a daňovú kontrolu. V ďalšej kapitole rozoberiem základné zásady a princípy daňovej kontroly, ktoré sú základom fungovania celej správy daní a objasním úkon zahájenia daňovej kontroly a okamžik, s ktorým zahájenie spájame. Ďalej stručne opíšem priebeh daňovej kontroly a kapitolu uzavriem procesom ukončenia daňovej kontroly, kde sa budem zaoberať následkom daňovej kontroly a tiež najčastejšie používanému riadnemu opravnému prostriedku a to odvolaniu.

Štvrtá kapitola bude najrozsiahlejšia a aj najhlavnejšia kapitola mojej práce, v ktorej sa budem venovať a rozoberať jednotlivé práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly. V prvej polovici sa budem zaoberať právami obsiahnutým v ustanovenia o daňovej

kontrole plus ďalším právam, ktoré sa v daňovom ráde nachádzajú a dopadajú na daňový subjekt. V druhej polovici kapitoly rozoberiem povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly a tiež povinnosti týkajúce sa miestneho šetrenia.

V mojej práci využijem metódu komparácie, ktorou porovnáam právnu úpravu práv a povinností daňových subjektov v rámci daňovej kontroly z pohľadu dnešnej právnej úpravy zákon č. 280/2009Sb., daňový rád (ďalej len DŘ) a z pohľadu predchádzajúcej právnej úpravy zákon č. 337/1992Sb., o správe daní a poplatkú (ďalej len ZSDP). Niektoré práva a povinnosti sú upravené a dotvorené judikatúrou súdov, ktorú preto použijem pre lepšie objasnenie.

Myslím si, že poznať svoje práva a povinnosti je dôležité a zvyšuje to ochranu daňového subjektu v rámci daňovej kontroly, ale aj v rámci iných procesov pri správe daní.



# 1. DAŇOVÝ ŘÁD

V roku 2009 bol vydaný zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ďalej len „DŘ“), ktorý nadobudol účinnosť od 1.1. 2011 a nahradil dovtedy platnú právnu úpravu v oblasti správy daní a poplatkov a to zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ďalej len „ZSDP“).

## 1.1. Štruktúra daňového řádu

Nový DŘ problematiku správy daní a poplatkov upravuje podrobnejšie ako ZSDP a to celkovo v 266 rôznych paragrafoch, zatiaľ čo ZSDP len v 105 paragrafoch. Daňový řád sa delí na časti, hlavy, diely a oddiely. Celkovo sa DŘ člení na šesť častí a to na :

1. Úvodné ustanovenia (§1-§9)
2. Všeobecnú časť o správe daní (§10-§124a)
3. Zvláštnu časť o správe daní (§125-§245)
4. Následky porušenia povinností pri správe daní (§246-§254a)
5. Ustanovenia spoločné, zmocňovacie, prechodné a záverečné (§255-§264)
6. Účinnosť (§266)

## 1.2. Ustanovenia daňového řádu týkajúce sa daňovej kontroly

Daňovej kontroly sa týkajú hlavne časť prvá a druhá DŘ. V prvej časti sú vymedzené základné zásady správy daní a tieto zásady sú dôležité pre celú správu daní a teda sa týkajú aj daňovej kontroly, bližšie sa im budem venovať v tretej kapitole. Skoro všetky ustanovenia druhej časti daňového poriadku sa priamo aj nepriamo dotýkajú daňovej kontroly, konkrétne je daňová kontrola upravená v § 85 až 88. Paragraf 85 DŘ upravuje predmet daňovej kontroly, rozsah daňovej kontroly, miesto kde sa vykonáva daňová kontrola a odst. 5 vymedzuje kedy sa daňová kontrola môže opakovať. V § 86 sú upravené práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly. V § 87 je upravený okamžik zahájenia daňovej kontroly a výzva správcu dane. V poslednom § 88 je upravená správa o daňovej kontrole, jej prejednanie s daňovým subjektom a podpis. V ďalších častiach DŘ sa daňovej kontroly dotýkajú len niektoré ustanovenia: v časti tretej to je § 143 dodatočné vymáhanie dane a § 148 lehota na stanovenie dane, v časti štvrtej § 247poriadková pokuta, § 249 zjednodušené konanie o uložení pokuty a nakoniec v piatej časti § 261 upravujúci sťažnosť.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>aktuálne znenie: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov

### 1.3. Porovnanie so ZSDP

V predchádzajúcej podkapitole som rozobrala jednotlivé ustanovenia DŘ, ktoré sa týkajú daňovej kontroly. V nasledujúcej by som chcela porovnať ustanovenia DŘ týkajúce sa daňovej kontroly s predchádzajúcou právnou úpravou teda so ZSDP.

Z koncepčného hľadiska predstavuje daňová kontrola podľa DŘ postup pri správe daní, nejedná sa teda o samostatné konanie, ale ani o úkon správcu dane. S definitívnou platnosťou teda DŘ odstraňuje spory odbornej verejnosti o tom, či je daňová kontrola konaním svojho druhu, či úkonom. Len na základe daňovej kontroly, je možné z moci úradnej domerať daň. Tento princíp bol presadzovaný za účinnosti ZSDP na základe judikatúry správnych súdov, v DŘ je už toto pravidlo zachytené výslovne v § 143 odst. 3. Nová úprava daňovej kontroly sa do značnej miery nechala inšpirovať poznatkami zo súdnej rozhodovacej praxe a to predovšetkým judikatúrou NSS. Na jednej strane DŘ vyplňuje medzery ZSDP, predtým prepájané práve výkladom súdov a zakotvuje tieto výkladom dovodené pravidlá priamo do textu zákona (napr. vymedzenie okamžiku zahájenia daňovej kontroly). Na strane druhej obsahujú ustanovenia o daňovej kontrole nové pravidlá, ktoré naopak doterajšie závery judikatúry prekonávajú (napr. zakotvenie možnosti opakovať daňovú kontrolu aj v prípadoch kedy daňový subjekt urobí úkon, ktorým mení svoje doterajšie tvrdenia).<sup>2</sup>

Jeden z ďalších prínosov DŘ je možné považovať skutočnosť, že každé rozhodnutie správcu dane musí byť kvalifikovane zdôvodnené, táto povinnosť v ZSDP nebola stanovená. V odôvodnení bude musieť správca dane uvádzať, ktoré skutočnosti mal správca dane za preukázané, akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a ako vec posúdil po právnej stránke.<sup>3</sup>

DŘ upravuje daňovú kontrolu rozsiahlejšie a to v §85 až 88. ZSDP problematiku daňovej kontroly upravoval len v jednom paragrafe a to §16. Ustanovenie §16 nevymedzovalo predmet, rozsah daňovej kontroly a taktiež zahájenie a ukončenie. DŘ na rozdiel od ZSDP dané pojmy upravuje. DŘ je v porovnaní so ZSDP systematickejšie rozdelený a to slúži k lepšej orientácii. Je rozdelený do častí, ktoré sa delia na hlavy a diely. Ako som už spomínala vyššie je obsiahlejší čo sa týka paragrafov ako ZSDP a obsahuje krátke a jednoznačnejšie definície.

---

<sup>2</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 2 s.

<sup>3</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 14 s.

## 2. POJEM DAŇOVÁ KONTROLA A SÚVISIACE POJMY

### 2.1. Daň

Daň je povinná a nenávratná platba vyberaná štátnymi alebo inými tzv. verejnými orgánmi od fyzických aj právnických osôb k úhrade výdajov súvisiacich s ich činnosťou. Daň sa ukladá ako jednostranná povinnosť bez nároku poplatníka na ekvivalentné a priame plnenie zo strany štátu alebo verejného orgánu.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> Hudcová daň definuje: „*Daň je zákonom stanovené, povinné, nenávratné, neúčelové, zpravidla pravidelne sa opakujúce peněžní plnění fyzických a právnických osob do veřejného rozpočtu na úhradu obecných veřejných potřeb.*“<sup>6</sup> Musíme si uvedomiť, že pod pojmom daň sa dá rozumieť viac než len daň v tradičnom zmysle slova, Je teda dôležité a nutné uviesť čo DŘ uvádza pod pojmom daň. V § 2 odst. 3. sa daň definuje ako:

- peňažité plnenie ako daň, clo alebo poplatok
- peňažité plnenie ak zákon stanoví, že sa pri jeho správe postupuje podľa DŘ
- peňažité plnenie v rámci delenej správy

V § 2 odst. 4. sa stanovuje „že pod pojmom daň podľa odst.3. tiež zahrňuje daňový odpočet, daňovú stratu alebo iný spôsob zdanenia a príslušenstva dane. Pod pojmom príslušenstvo dane sa v § 2 odst. 5. rozumejú úroky, penále, pokuty a náklady konania ak sú ukladané alebo ak vznikajú podľa daňového zákona.“<sup>7</sup>

### 2.2. Správa daní

Správa daní je postup, ktorého cieľom je správne zistenie a stanovenie daní a zabezpečenie ich úhrady. Základom pre správne zistenie a stanovenie dane je daňové priznanie, hlásenie alebo vyúčtovanie (ďalej len „riadne daňové tvrdenie“) a dodatočné daňové priznanie, následné hlásenie alebo dodatočné vyúčtovanie (ďalej len „dodatočné daňové

<sup>4</sup> GROSSOVÁ, E. Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008. 110 s.

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

<sup>6</sup> HUDCOVÁ, Z. In *Acta universitatis Carolinae*. 1. Vydání. Praha: Nakladatelství Karolinum, 2004. 94 s.

<sup>7</sup> § 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov

tvrdenie“) podané daňovým subjektom.<sup>8</sup> Správu daní môžeme definovať ako právo robiť všetky opatrenia potrebné k správne a úplnému zisteniu, stanoveniu a splneniu daňových povinností. Znamená to: vyhľadávanie daňových subjektov, vymerať im daň, vybrať a vyúčtovať daň a nakoniec v prípade, že dobrovoľne nezaplatia tak vymáhať daň.<sup>9</sup> Predmetom správy daní sú dane, ktoré sú príjmom verejného rozpočtu, alebo znížením príjmu verejného rozpočtu (ďalej len „vratka“).<sup>10</sup>

### 2.3. Daňová kontrola

Daňová kontrola je postup, ktorým správca dane preveruje tvrdenia daňových subjektov a iné skutočnosti majúce vplyv na stanovenie ich daňovej povinnosti. Predmet daňovej kontroly je určený vždy vo vzťahu ku konkrétnemu daňovému konaniu a obdobiu, pričom ju možno vykonávať spoločne pre viac daňových konaní. Možno ju vykonávať u daňového subjektu alebo na inom, z hľadiska účelnosti vykonávania daňovej kontroly vhodnejšom mieste, teda aj v iných miestach, ako je sídlo či miesto podnikania daňového subjektu.<sup>11</sup> Kontrola sa vykonáva v rozsahu nevyhnutne nutnom pre dosiahnutie svojho účelu spravidla za kontrolované obdobie už uzavreté, za ktoré už bolo podané daňové priznanie. Na vykonanie daňovej kontroly nie je právny nárok rovnako tak nie sú stanovené žiadne lehoty pre trvanie alebo ukončenie daňovej kontroly.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> §1 odst. 2, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>9</sup> GROSSOVÁ, E. Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008. 110 – 111 s.

<sup>10</sup> § 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>11</sup> KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde Praha, 2011, s. 131 (§90 Daňového poriadku)

<sup>12</sup> GROSSOVÁ, E. Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008. 130 s.

## 3. DAŇOVÁ KONTROLA

### 3.1. Základné zásady a princípy daňovej kontroly

Pri vykonávaní daňovej kontroly, ako jedného z postupov pri správe daní sa uplatňuje množstvo zásad. V prvom rade ide o základné zásady spoločné pre celú správu daní, ktoré vyplývajú z ústavného poriadku. Na druhej strane sú to zásady, ktoré sú svojou povahou typické iba pre oblasť správy daní.<sup>13</sup> Ďalej nemožno zabudnúť na základné zásady činnosti správnych orgánov upravené v správnom poriadku. Všetky tieto zásady sú používané ako interpretačné pravidlá, sú nesmierne dôležité a žiadne z ustanovení DŘ nemôže byť s nimi v rozpore.

Zásada zákonnosti vyplýva z čl. 2 odst. 3 Ústavy a z čl. 2 odst. 2 LZPS. V daňovom poriadku je upravená v čl. 5 odst. 1. So zásadou zákonnosti je úzko prepojená zásada enumeratívneho verejnoprávných pretenzií. Táto zásada v podstate znamená, že správca dane pri svojej činnosti nesmie konať svojvoľne.<sup>14</sup> V daňovom konaní správcovia dane môžu robiť iba to čo im zákon stanovuje.

Zásada primeranosti alebo tiež zásada proporcionality je rozhodujúca v situáciách, kedy správca dane dostáva priestor pre správne uváženie. Náplňou tejto zásady nie je chrániť záujmy štátu, ale podstatou je chrániť záujmy a práva daňových subjektov a tretích osôb.

Podľa zásady procesnej rovnosti sú si všetky osoby zúčastnené na správe daní rovné vo svojich procesných právach (aj povinnostiach). Správca dane je povinný postupovať rovnakým spôsobom voči všetkým daňovým subjektom nachádzajúcim sa v rovnakej situácii, nikoho nesmie svojim postupom zvýhodňovať, alebo naopak znevýhodňovať. Uvedená rovnosť sa týka iba osôb zúčastnených na správe daní. O rovnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane v rámci daňového konania nemôže byť reč.<sup>15</sup>

Najvýznamnejšia zásada pre daňovú kontrolu je zásada voľného hodnotenia dôkazov. Správca dane hodnotí dôkazy podľa voľného uváženia. Každý dôkaz je hodnotený jednotlivo a neskôr je potrebné zhodnotiť dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Pre správcu dane je dôležitá objektivnosť posudzovania a snaží sa docieľiť aby bol zistený skutočný stav.

---

<sup>13</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 5 s.

<sup>14</sup> Tamtiež 6 s.

<sup>15</sup> Tamtiež 10 s.

Na základe zásady súčinnosti medzi sebou správca dane a daňový subjekt spolupracujú. Súčinnosť- spolupráca by mala byť obojstranná.

Zásada legitímneho očakávania je ustanovená v § 8 odst. 2 DŘ. Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní skutkovo zhodných alebo podobných prípadoch nevznikali nedôvodné rozdiely.<sup>16</sup>

DŘ nestanovuje maximálnu dĺžku trvania kontroly avšak platí zásada rýchlosti podľa ktorej správca dane postupuje bez zbytočných prieťahov.<sup>17</sup> Zásada rýchlosti je upravená v § 7 odst. 1 DŘ a znamená, že správca dane by sa mal vyhýbať zdĺhavým vybavovaniam a všetky potrebné veci by mal vybaviť v primeranom a rozumnom čase.

Správa daní je neverejná. Dôvodom neverejnosti je ochrana práv, osobných údajov a dôverných informácií daňového subjektu. Zásada neverejnosti úzko súvisí so zásadou mlčanlivosti. Ide o povinnosť správcov dane a ostatných osôb zúčastnených na správe daní, mlčať o skutočnostiach, ktoré sa dozvedeli pri správe daní.

### **3.2. Zahájenie daňovej kontroly**

Zahájenie daňovej kontroly je jedným zo základných úkonov tohto procesného postupu správcu dane. Tento úkon je upravený v § 87 DŘ. Toto ustanovenie hovorí že, daňová kontrola je zahájená prvým úkonom správcu dane voči daňovému subjektu. Pri tomto úkone správca dane vymedzí predmet a rozsah kontroly a začne zisťovať daňové povinnosti daňového subjektu.<sup>18</sup>

Za okamžik zahájenia daňovej kontroly nie je možné považovať spísanie protokolu o jej zahájení, v ktorom je daňový subjekt iba zoznamovaný so skutočnosťou, že u neho bude v nasledujúcom období daňová kontrola vykonaná, bez toho aby boli zo strany správcu konané akékoľvek úkony s kontrolou súvisiace<sup>19</sup>

V praxi sa ustálil zvyk, že vo väčšine prípadov správca dane avizuje daňovému subjektu svoj úmysel zahájiť daňovú kontrolu. Správca dane môže využiť dva spôsoby ako oznámi svoj úmysel, oficiálny (výzva a oznámenie) alebo neoficiálny spôsob (napr. telefonická výzva). Obidva spôsoby oznámenia sa však nemôžu považovať za vlastné zahájenie daňovej kontroly, ide len o oboznámenie daňového subjektu s úmyslom správcu dane. Daňová

<sup>16</sup> § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>17</sup> § 7 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>18</sup> § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>19</sup> Rozhodnutie NSS zo dňa 20. júna 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003

kontrola začína až skutočnou kontrolou predaných dokumentov a jej zahájením sa preruší lehota pre vymeranie dane. Pre daňový subjekt je dôležité, že do okamžiku faktického zahájenia kontroly môže podať dodatočné daňové priznanie a opraviť tak chyby, ale v priebehu kontroly to už nie je možné. Daňovým subjektom, ktoré nekomunikujú a neumožnia zahájenie daňovej kontroly, môže správca dane poslať výzvu. V tejto výzve správca stanoví miesto zahájenia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a lehotu, v ktorej je daňový subjekt povinný oznámiť správcovi dane deň a hodinu v rámci pracovnej doby správcu dane, kedy bude pripravený k zahájeniu kontroly.<sup>20</sup> Ak daňový subjekt výzve nevyhoví alebo neumožní v navrhovanej lehote kontrolu vykonať, vzdáva sa tak de facto svojho práva na stanovenie dane dokazovaním, čo vedie k stanoveniu dane podľa pomôcok, ktoré si správca dane zaobstará za podmienok uvedených § 98 odst. 4 DŘ.<sup>21</sup>

Právo na vykonanie daňovej kontroly vychádza z miestnej príslušnosti správcu dane, ktorá určuje ktorý správca dane je miestne príslušný k príslušnému daňovému subjektu. Je potrebné uviesť na pravú mieru, že za správcu dane nie je považovaný konkrétny pracovník správcu dane ( v DŘ je pojem pracovník správcu dane nahradený pojmom „úradná osoba“), ktorý podľa svojej pracovnej náplne spravuje daňovú agendu konkrétneho daňového subjektu, ale týmto miestne príslušným správcom dane je príslušný finančný úrad ako celok.<sup>22</sup>

DŘ stanovuje pravidlá pre určenie miestnej príslušnosti správcu dane. Základné princípy stanovenia miestnej príslušnosti v DŘ sa neodlišujú od princípov stanovených v ZSDP. Pre právnickú osobu je určujúce sídlo právnickej osoby a u fyzickej osoby je miestna príslušnosť určovaná bydliskom daňového subjektu v Českej republike, teda miesto kde sa fyzická osoba zdržuje resp. býva.<sup>23</sup>

### 3.3. Priebeh daňovej kontroly

Vlastný priebeh kontrolnej činnosti nie je zákonom ani vykonávacími predpismi upravený, čo je s ohľadom na rozmanitosť daňových subjektov pochopiteľné. Jednotlivé kontrolné mechanizmy sa tiež odlišujú v závislosti na druhu kontrolovanej dane, veľkosti kontrolovaného daňového subjektu a od jeho hospodárskej činnosti. Priebeh daňovej kontroly

---

<sup>20</sup> ZEMANOVÁ, Helena. *Daňová kontrola podle daňového řádu* [online]. epravo.cz, 21. decembra 2010 [cit. 26. marca 2015]. Dostupné na < <http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html>>.

<sup>21</sup> KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde Praha, 2011, s.131 (§ 98 DŘ)

<sup>22</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 22 s.

<sup>23</sup> Tamtiež 22 s.

patrí v plnej miere do kompetencie správcu dane („pán procesu“). Vrchnostenské postavenie pracovníka správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu je samozrejme limitované zákonom a predovšetkým zásadami pre výkon správy daní.<sup>24</sup> Priebeh daňovej kontroly nie je jednotne upravený a má štyri fázy: fáza oboznamovacia, fáza zhromažďovacia, fáza vyhodnocovacia a fáza dokazovacia.

### **3.3.1. Predmet a rozsah daňovej kontroly**

Predmetom daňovej kontroly podľa § 85 DŘ sú daňové povinnosti, tvrdenia daňového subjektu alebo iné okolnosti, rozhodné pre správne zistenie a stanovenie dane vzťahujúce sa k jednému daňovému konaniu. Daňovú kontrolu, ktorá sa týka týchto skutočností, je možné opakovať len vo výnimočných prípadoch. Z toho si môžeme dovodiť, že by správca dane mal v zásade daňovú kontrolu vykonať nanajvýš profesionálnym postupom a až po tom, čo je možné zistiť a stanoviť daň čo najspoľahlivejšie, teda po podaní daňového tvrdenia.<sup>25</sup>

Význam kvalifikovaného a profesionálneho prístupu správcu dane si môžeme ukázať na právnom názore krajského súdu v Ústí nad Labem. Správca dane je povinný v daňovom konaní vynaložiť patričné úsilie, podložené odbornosťou a profesionalitou k tomu, aby zaistil všetky pre rozhodnutie podstatné skutočnosti v rozsahu, v akom mu to ukladá zákon a na základe zistených skutočností vydal odpovedajúce rozhodnutie. Ak tak neurobí a vyjdú takéto skutočnosti v dôsledku neodborného alebo neprofesionálneho postupu správneho orgánu najavo dodatočne, nemôže to byť zásadne na ťarchu účastníka konania, ale len na ťarchu štátu, ktorého orgán vykonal zisťovanie podstatných skutočností a viedol konanie.<sup>26</sup> Súhlasím s názorom autora Šretra, ktorý hovorí, že tento právny názor poskytuje daňovým subjektom právnu istotu, v tom že správca dane nemôže opakovane preverovať okolnosti, ktoré už boli jednou predmetom daňovej kontroly, z dôvodu nedostatočného preverenia všetkých dokladov.

DŘ stanovuje, že správca dane predmet daňovej kontroly preveruje vo vymedzenom rozsahu. Je teda zákonnou povinnosťou správcu dane vymedziť protokolom o ústnom jednaní, ktorým je zahajovaná daňová kontrola, rozsah, v ktorom bude predmet daňovej kontroly preverovaný. Rozsah kontroly je možné v priebehu daňovej kontroly stanoveným spôsobom spresniť tzn. rozšíriť alebo zúžiť.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 108 s.

<sup>25</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 20 s.

<sup>26</sup> Rozsudok Krajského súdu v Ústí nad Labem zo dňa 3. Septembra 2008, sp. zn. 15 Ca 207/2006

<sup>27</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 56 s.



### 3.4. Ukončenie daňovej kontroly

Pred ukončením daňovej kontroly oboznámi správca dane kontrolovaný daňový subjekt s výsledkom zistení, vrátane hodnotenia zistených dôkazov a predloží mu ich k vyjadreniu.<sup>28</sup> Kontrolovaný subjekt sa môže v primeranej lehote vyjadriť, poprípade navrhnúť doplnenie. Daňová kontrola sa ukončí po vyhodnotení dôkazov a vykonaní všetkých kontrolných činností správcu dane. Zo zákona vyplýva, že proces ukončenia daňovej kontroly počína vyhotovením správy o daňovej kontrole správcom dane, pokračuje jej prejednaním s daňovým subjektom a zavŕši sa jej podpísaním.<sup>29</sup> DŘ v § 88 odst.1. stanovuje, ktoré náležitosti musí správa o daňovej kontrole obsahovať. Správu o daňovej kontrole podpisuje kontrolovaný daňový subjekt a úradná osoba. Správca dane po podpise predá kópiu správy kontrolovanému daňovému subjektu a súčasne je ukončená daňová kontrola.<sup>30</sup>

#### 3.4.1. Správa o daňovej kontrole

Správa o daňovej kontrole nie je verejnou listinou a preto údaje v nej naopak je možné verejnou listinou vyvrátiť alebo spochybníť, nie je to ani rozhodnutie. Nemožno sa proti nej teda samostatne odvolať. Správu o daňovej kontrole je nutné vnímať ako odôvodnenie (dodatočného) platobného výmeru a súčasne táto správa jedným z dôkazných prostriedkov.<sup>31</sup>

Význam správy o daňovej kontrole a predovšetkým potom informácii v nej uvedené podtrhuje skutočnosť, že rozhodnutie o stanovení dane urobené výlučne na základe výsledkov daňovej kontroly (platobný alebo dodatočný výmer) sa v zmysle § 147 odst. 4 DŘ neodôvodňuje.<sup>32</sup>

Práve táto správa dáva daňovému subjektu reálnu možnosť zistiť, aké skutočnosti viedli správcu dane k vydaniu (dodatočného) platobného výmeru a zároveň príležitosť posúdiť či sú správcom dane uvedené skutočnosti z jeho pohľadu v súlade so skutkovým stavom a zákonom.<sup>33</sup>

---

<sup>28</sup> § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>29</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 241 s.

<sup>30</sup> § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>31</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 242 s.

<sup>32</sup> Tamtiež 242 s.

<sup>33</sup> Tamtiež 242 s.

Rozhodnutie NSS podľa, ktorého zo správy o daňovej kontrole musí byť zrejmé, aké dôkazné prostriedky boli v konaní predložené, ako bolo hodnotené, poprípade prečo považoval správca dane ich množstvo za nedostatočné.<sup>34</sup>

### **3.4.2. Finančné následky daňovej kontroly**

Po ukončení daňovej kontroly vo väčšine prípadov nasleduje domeriavacie konanie podľa § 143 DŘ, ktoré správca dane zahajuje ex offo (z moci úradnej). Najčastejším následkom daňovej kontroly je kontrolný nález, ktorý vyústi v domeranie dane. Je to prípad kedy správca dane vystaví na základe daňovej kontroly dodatočný platobný výmer znejúci na rozdiel medzi daňou priznanou daňovým subjektom a novo stanovenou správcom dane. V praxi táto situácia prevažuje, ale nie je to jediná možnosť ako môže daňová kontrola skončiť. Ďalšia situácia, ku ktorej môže dôjsť je keď správca dane k žiadnym kontrolným zisteniam nedospeje a daňová kontrola teda skončí, bez nálezu a tým pádom aj bez dopadu do majetkovej sféry daňového subjektu. V tomto prípade nenasleduje žiadne domeriavacie konanie a ani sa nevydá dodatočný platobný výmer. Pokiaľ sa výška dane preskúmanej v rámci daňovej kontroly neodlišuje od výšky dane stanovenej v poslednom rozhodnutí, nie je tu potreba pre vydanie ďalšieho rozhodnutia o stanovení dane. Výnimkou je situácia, kedy správca dane zistí v rámci daňovej kontroly rozdiel v jednotlivých údajoch, na základe ktorých bola stanovená posledná známa daň, bez toho aby na základe týchto zistení došlo k zmene poslednej známej dane. V tomto prípade správca dane vydá dodatočný platobný výmer, v ktorého výroku uvedie, že daň sa neodchýľuje. Posledná možná situácia, ktorá prichádza do úvahy je zistenie, že daňový subjekt priznal daň v nesprávnej výške, avšak vo výške presahujúcej správcom dane stanovenú výšku dane. S ohľadom na cieľ daňovej kontroly, ktorým je správne stanovenie dane, nie je táto možnosť vylúčená, aj keď v porovnaní s vyššie uvedenými situáciami ide určite o najvzácnejšiu variantu. Napriek tomu, že nie je účelom kontrolného konania zisťovať chyby ktoré v svoj neprospech vykonal kontrolovaný subjekt, môže správca dane pri kontrole zistiť okolnosti, ktoré svedčia v prospech daňového subjektu. Pokiaľ sa pri kontrole zistí uvedená chyba, musí ju správca dane zohľadniť v následnom výsledku kontroly a vystaviť platobný výmer na nižšiu daňovú povinnosť. V tomto prípade by po ukončení daňovej kontroly nasledovalo domeriavacie konanie, v ktorom by správca dane stanovil dodatočným platobným výmerom daň v súlade so svojim zistením.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Rozsudok NSS zo dňa 29. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2006

<sup>35</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 250 s.

Správca dane oznámi daňovému subjektu informáciu o výške vymeranej či domeranej dane rozhodnutím o stanovení dane v zmysle § 147 DŘ. Toto rozhodnutie sa označuje ako platobný výmer, dodatočný platobný výmer alebo hromadný predpisný zoznam. Ako každé iné rozhodnutie musí aj rozhodnutie o stanovení dane spĺňať isté formálne náležitosti definované v § 102 DŘ.<sup>36</sup>

### 3.4.3. Odvolanie

Odvolanie zaraďujeme podľa DŘ medzi riadne opravné prostriedky. Odvolaním je možné napadnúť len rozhodnutie správcu dane. To znamená, že daňový subjekt, ktorý nesúhlasí s výsledkom daňovej kontroly, musí s opravným prostriedkom počkať až do okamžiku, kedy je oboznámený s obsahom rozhodnutia správcu dane. Nie je možné sa odvolať proti správe o daňovej kontrole ako som už spomínala a vysvetľovala vyššie. Rozhodnutie, ktoré je možné napadnúť odvolaním je (dodatočný) platobný výmer.<sup>37</sup>

V zmysle §147 odst. 1 DŘ správca dane oznamuje daňovému subjektu informáciu o výške vymeranej či domeranej dane rozhodnutím o stanovení dane. Toto rozhodnutie sa označuje ako platobný výmer, dodatočný platobný výmer alebo hromadný predpisný zoznam.<sup>38</sup>

Odvolanie je potrebné podať do 30 dní odo dňa doručenia platobného výmeru, proti ktorému odvolanie smeruje, a to u správcu dane, ktorý platobný výmer vydal. Odvolanie musí obsahovať údaje uvedené v § 112 odst. 1 DŘ a je možné ho podať písomne alebo ústne spísaním do protokolu u správcu dane, ktorý ho vydal.<sup>39</sup>

V odvolaní musí byť opísané, prečo je platobný výmer daňovým subjektom napadnutý. Dôvodom môže byť nezákonnosť platobného výmeru či jeho nesprávnosť, a to ako skutková, tak procesného postupu správcu dane alebo aj kombináciou oboch dôvodov. Odvolaním nie je možné napadnúť iba odôvodnenie platobného výmeru (údaje uvedené v správe o daňovej kontrole), pokiaľ daňový subjekt proti výroku rozhodnutia nič nenamieta.<sup>40</sup>

Každý príjemca rozhodnutia je oprávnený podať odvolanie, teda nie len daňový subjekt, ale každá osoba zúčastnená na správe daní, pokiaľ je príjemcom rozhodnutia za podmienky,

---

<sup>36</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 252 s.

<sup>37</sup> Tamtiež 282 s.

<sup>38</sup> Tamtiež 252 s.

<sup>39</sup> § 112 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>40</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 283 s.

že DŘ alebo zvláštny zákon jeho podanie výslovne nevylučuje.<sup>41</sup> Ak dôjde daňový subjekt k záveru, že bol nesprávne zistený skutkový stav, musí na podporu svojho názoru navrhnúť dôkazné prostriedky, naopak v prípade, že daňový subjekt bude presvedčený, že napadnutý platobný výmer je v rozpore s právnym stavom, nemusí navrhovať nové dôkazné prostriedky, ale stačí, pokiaľ uvedie s ktorým právnym predpisom je postup správcu dane podľa jeho názoru v rozpore. Významná je skutočnosť, že v rámci odvolania je možné navrhovať prevedenie ďalších dôkazných prostriedkov, ktoré neboli pred prvoinstančným správcom dane v daňovej kontrole uplatnené. V odvolacom daňovom konaní sú pripustené akékoľvek skutkové novoty.<sup>42</sup>

Odvolací orgán preskúma platobný výmer vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Odvolací orgán však nie je návrhmi daňového subjektu viazaný a môže napadnutý platobný výmer zmeniť ako v prospech, tak aj v neprospech odvolávajúceho, tzn. že tu neplatí zásada zákazu reformatio in peius. Výsledkom odvolacieho konania tak môže byť ešte vyššie domeranie, než ako to stanovil prvoinstančný správca dane. Túto skutočnosť by mal mať daňový subjekt na pamäti.<sup>43</sup>

Príjemca rozhodnutia má právo vzdať sa odvolania, ale až po uplynutí odvolacej lehoty. Dňom vzdania sa práva na odvolanie nadobúda rozhodnutie, voči ktorému bol tento úkon urobený, právnu moc.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> Tamtiež 206 s.

<sup>42</sup> Tamtiež 284 s.

<sup>43</sup> Tamtiež 285 s.

<sup>44</sup> § 111 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

## 4. PRÁVA A POVINNOSTI DAŇOVÉHO SUBJEKTU PRI DAŇOVEJ KONTROLE

V nasledujúcej kapitole budem konkrétne rozoberať jednotlivé práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly a vymedzím pojem daňový subjekt, ktorý je hlavným pojmom tejto kapitoly.

### 4.1. Daňový subjekt

Daňovým subjektom je osoba, ktorú za daňový subjekt označuje zákon, ako aj osoba ktorú zákon označuje za poplatníka alebo ako platcu dane. Daňový subjekt má práva a povinnosti týkajúce sa správneho zaistenia a stanovenia dane po dobu behu lehoty pre stanovenie dane a pri platení dane po dobu, v ktorej je možné požadovať platenie.<sup>45</sup>

Definícii poplatníka a platcu dane v ustanovení o daňovom subjekte sa daňový poriadok na rozdiel od zákona o správe daní a poplatkov nevenuje. Definície ponecháva jednotlivým zákonom v konkrétnych ustanoveniach. Z môjho pohľadu ak by som mala porovnať vymedzenie pojmu daňového subjektu v § 20 DŘ s vymedzením v § 6 ZSDP zdá sa mi toto ustanovenie neprehľadnejšie a nekonkrétne.

V rámci daňového konania dochádza pri daňovej kontrole k najintenzívnejším kontaktom medzi daňovým subjektom a správcom dane, pričom dôkazné bremeno má daňový subjekt a preto do určitej miery záleží len na ňom, aký aktívny bude v priebehu daňovej kontroly.<sup>46</sup>

Daňový subjekt nie je daňovým poriadok zaťažovaný len stanovenými povinnosťami, ale súčasne mu DŘ priznáva nemalé práva, ktoré by nemali byť zo strany daňového subjektu v žiadnom prípade prehliadané alebo dokonca podceňované, nakoľko na ich uplatňovaniach závisí v mnohých prípadoch celkový výsledok daňovej kontroly.<sup>47</sup>

V nasledujúcich podkapitolách sa budem podrobne zameriavať na jednotlivé práva a povinnosti daňového subjektu a budem ich dopĺňať o vlastné názory a pripomienky.

---

<sup>45</sup> § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>46</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 190 s.

<sup>47</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 69 s.

## **4.2. Práva daňového subjektu v rámci daňovej kontroly**

Aj keď sa tomu niektorí správcovia dane bránia, práva kontrolovaného subjektu by sa mali zhodovať s povinnosťami správcu dane, čo znamená, že správca dane musí daňovému subjektu umožniť práva realizovať. Nedodržaním práv daňového subjektu by mohlo dôjsť k porušeniu zásady zákonnosti nie len samotného kontrolného postupu, ale tiež celého daňového konania.<sup>48</sup> Práva daňového subjektu uvedené v § 86 odst. 2 DŘ sú v princípe zhodné s právami uvedenými v § 16 odst. 6 ZSDP, až na pár, ktoré môžeme nájsť v iných ustanoveniach DŘ. Myslím si, že je veľmi dôležité aby sa práva daňového subjektu dodržiavali a aby správca dane neoberal daňový subjekt o tieto zaručené práva, pretože to môže vplyvať na výsledok daňovej kontroly. Na druhej strane daňový subjekt by svoje práva nemal zneužívať.

### **4.2.1. Právo daňového subjektu byť prítomný jednaní so svojimi zamestnancami alebo ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosti**

Daňový subjekt má právo byť prítomný jednaní s jeho pracovníkmi. Pokiaľ existuje toto právo, musí na druhej strane úplne logicky existovať povinnosť správcu dane daňový subjekt o tomto jednaní informovať, inak by toto právo nemohol využiť.<sup>49</sup> Ak by správca dane neinformoval daňový subjekt o tomto zámere nielenže by nesplnil svoju povinnosť, ale došlo by aj k porušeniu podľa môjho názoru najdôležitejších zásad a to zásady zákonnosti a súčinnosti.

Zásada súčinnosti je zakotvená v § 6 odst. 2 DŘ, podľa ktorého osoby zúčastnené na správe daní a správca dane vzájomne spolupracujú. Na základe súčinnosti je založená väčšina práv a povinností pri daňovej kontrole a preto by mala byť dodržiavaná.

Vyššie spomenuté právo má daňovému subjektu umožniť kontrolovať prebiehajúce jednanie so svojimi zamestnancami a v prípade, že daňový subjekt s výpoveďou svojho zamestnanca nesúhlasí, je v rámci jeho účasti na jednaní možné, aby uviedol vec na pravú mieru, prípadne odstránil neúplné, nesprávne alebo skreslené informácie.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 107 s.

<sup>49</sup> MORÁVEK, Zdeněk. *Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole* [online]. účetníkavarna.cz, 1. novembra 2009 [cit. 20. mája 2015]. Dostupné na <[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9343v12162-prava-a-povinnosti-danoveho-subjektu-pri-danove-kontrole/?search\\_query=\\$index=93](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9343v12162-prava-a-povinnosti-danoveho-subjektu-pri-danove-kontrole/?search_query=$index=93)>.

<sup>50</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 29 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

Právo daňového subjektu, byť prítomný jednania so svojimi zamestnancami alebo ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosť (najmä s daňovými poradcami, osobami, ktoré vedú jeho účtovníctvo a pod.), súvisí s povinnosťou daňového subjektu uvedenú v odst. 3 písm. d), ukladajúcu umožniť správcovi dane jednať s ktorýmkoľvek jeho zamestnancom alebo inou osobou vykonávajúcou jeho činnosť.<sup>51</sup>

#### **4.2.2. Právo daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky alebo navrhnúť vykonanie dôkazných prostriedkov, ktoré on sám nemá k dispozícii**

Právo daňového subjektu predkladať dôkazné prostriedky počas daňovej kontroly je ďalším významným právom, ktoré súvisí s procesom dokazovania. Pre lepšie pochopenie spomenutého práva je dôležité si objasniť pojem dôkazný prostriedok, ktorý je upravený v § 93 DŘ. Ako dôkazné prostriedky je možné využiť všetky podklady, ktorými je možné zistiť skutočný stav veci a overiť skutočnosť rozhodné pre správne zistenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore s právnym predpisom, a to aj tie, ktoré boli získané pred zahájením konania. Sú to predovšetkým tvrdenia daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svedecké výpovede a ohliadka vecí.<sup>52</sup> Daňový subjekt má právo navrhnúť čokoľvek čo by potvrdilo jeho tvrdenie, ale ako som spomenula už vyššie nemôže to získať nezákonne.

Správca dane nie je však povinný všetky predložené alebo navrhnuté dôkazné prostriedky previesť, ak dospeje k záveru, že s prešetrovanou skutočnosťou nesúvisí alebo by bol nadbytočný.<sup>53</sup> Správca dane využíva zásadu voľného hodnotenia dôkazov a inštitút správneho uváženia, podľa ktorých hodnotí dôkazy podľa vlastnej úvahy. Správca dane je povinný sa vysporiadať s dôkaznými prostriedkami, ktoré neprevedie v správe o daňovej kontrole.<sup>54</sup> Ku predloženým dôkazom musí zaujať stanovisko a uviesť dôvod prečo daný dôkaz nebol zohľadnený pri vydávaní rozhodnutia. Túto povinnosť môžeme preukázať na rozhodnutí Městského soudu v Praze. Neprevedenie dôkazu bez udania dôvodu je chybou dokazovania, porušením základných povinností správcu dane pri dokazovaní podľa § 31 odst. 1 a 2 zákona o správe daní, ktoré môže znamenať nepreskúmateľnosť rozhodnutia a viesť k jeho

---

<sup>51</sup> BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 467 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>52</sup> § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov

<sup>53</sup> BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 467 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>54</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 322 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

zrušení.<sup>55</sup> Dôležité je tiež uvedomiť si, že toto právo predkladať dôkazné prostriedky je umožnené daňovému subjektu kedykoľvek počas daňovej kontroly. Judikatúra NSS dokladá, že toto právo je možné uplatniť aj počas daňovej kontroly. Prejednanie správy o daňovej kontrole je procesnou súčasťou daňovej kontroly a daňový subjekt má samozrejme aj v tejto fáze daňového konania stále ešte zákonnú možnosť spochybniť zistenie správcu dane a navrhnúť jeho ďalšie doplnenie, aby mohli byť tieto pochybnosti vyvrátené.<sup>56</sup>

Zo správy o daňovej kontrole musí byť zrejmé, aké dôkazné prostriedky boli v konaní predložené, ako boli hodnotené, poprípade prečo považoval správca dane ich množstvo za nedostatočné.<sup>57</sup>

Daňový subjekt môže navrhnúť správcovi dane dôkazné prostriedky, ktoré on sám nemá k dispozícii. Takýmito dôkaznými prostriedkami môže byť: žiadosť o vykonanie znaleckého posudku veci, ktorá je v držaní tretej osoby, označenie svedka alebo žiadosti o vykonanie miestneho šetrenia.<sup>58</sup>

#### **4.2.3. Právo daňového subjektu vyvracať pochybnosti vyjadrené správcom dane**

Správca dane je povinný zoznamovať daňový subjekt s priebežným stavom konania a so svojimi pochybnosťami. Len tak môže daňový subjekt účinne uplatňovať svoje právo vyvracať tieto pochybnosti a predkladať a navrhovať dôkazné prostriedky. Správca dane musí daňovému subjektu poskytnúť dostatok informácií o tom, v čom spočívajú jeho pochybnosti a akými prostriedkami je možné ich vyvrátiť tak, aby konanie prebiehalo v súlade so zásadou súčinnosti a zákonnosti.<sup>59</sup>

Podľa môjho názoru je toto právo najdôležitejšie, pretože vďaka nemu môže daňový subjekt ovplyvniť celkový výsledok daňovej kontroly. Preto by si ho mal daňový subjekt uvedomovať a celú svoju činnosť v priebehu kontroly by mal sústrediť na uskutočňovanie tohto práva.

#### **4.2.4. Ďalšie práva daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou podľa DŘ**

V nasledujúcich riadkoch sa budem venovať ďalším právam daňového subjektu, ktoré súvisia s daňovou kontrolou a sú ustanovené v DŘ.

---

<sup>55</sup> Rozsudok Městského soudu v Praze zo dňa 25. apríla 2000, sp. zn. 38 Ca 288/99

<sup>56</sup> Rozsudok NSS zo dňa 28. novembra 2008, sp. zn. 8 Afs 46/2007-59

<sup>57</sup> Rozsudok NSS zo dňa 29. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2006

<sup>58</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 186 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>59</sup> Tamtiež 187 s.



Právo byť zoznamovaný s dôvodmi pre opakovanie daňovej kontroly je upravené v § 85 odst. 6 DŘ. Pri naplnení určitých podmienok, ktoré definuje práve vyššie spomínané ustanovenie je možné opakovanú daňovú kontrolu previesť, pretože vykonaná daňová kontrola nezakladá prekážku veci rozhodnutej v zmysle § 106 odst. 1 písm. d) DŘ. Ak je však daňová kontrola opakovaná bez toho, aby boli naplnené zákonom stanovené podmienky, predstavuje zahájenie v poradí druhej daňovej kontroly nezákonný zásah, proti ktorému je možné sa účinne brániť žalobou na ochranu pred nezákonným zásahom správneho orgánu.<sup>60</sup>

Ďalším veľmi dôležitým právom daňového subjektu je právo podať sťažnosť proti nevhodnému správaniu úradných osôb alebo proti postupu správcu dane.<sup>61</sup> Nová právna úprava daňovej kontroly v DŘ už neupravuje žiadny špecifický prostriedok ochrany daňového subjektu obmedzený práve pre účely daňovej kontroly. To však neznamená, že by daňový subjekt nemal žiadnu možnosť obrany proti postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly. Daňový subjekt má totiž k dispozícii všeobecný prostriedok ochrany, ktorým je sťažnosť podľa § 261 DŘ. Týmto všeobecným prostriedkom ochrany práv bol nahradený inštitút námietky proti postupu pracovníka správcu dane podľa § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP. Tento prostriedok ochrany môže byť smerovaný prakticky proti všetkým čiastkovým úkonom správcu dane.<sup>62</sup> Podľa môjho názoru, je náhrada námietky sťažnosťou je pozitívna zmena v prospech daňového subjektu.

Oprávnenie daňového subjektu nahliadať do spisu týkajúceho sa jeho daňových povinností je z praktického hľadiska významné v súvislosti s preverením, či správca dane postupuje v kontrolnej činnosti voči daňovému subjektu aktívne.<sup>63</sup> Nahliadanie do spisu je typické procesné právo účastníka konania.<sup>64</sup> S právom nahliadať do spisu súvisí zásada neverejnosti a mlčanlivosti. Povinnosť mlčanlivosti platí pre všetky subjekty. Myslím si, že by toto právo mali daňové subjekty využívať a byť aktívnejší počas daňovej kontroly, pretože je to určitá forma ako si môžu preveriť činnosť správcu dane.

Ďalším právom daňového subjektu, ktoré môže využiť ako prostriedok ochrany je právo namietať zaujatosť úradnej osoby. Zaujatosť je nutné namietať bezprostredne po tom, čo vzniknú daňovému subjektu pochybnosti, lebo k neskôr uplatnenej námietke sa neprihliada, aj

---

<sup>60</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 97 s.

<sup>61</sup> § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>62</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 233 s.

<sup>63</sup> Tamtiež 237 s.

<sup>64</sup> Tamtiež 237 s.

keby dôvody zaujatosti boli naplnené.<sup>65</sup> Námietka musí smerovať voči konkrétnej osobe, nie voči úradu ako celku.<sup>66</sup> Tak ako uvádzam vyššie v texte daňový subjekt by nemal zabúdať na bezprostrednosť. Ak má daňový subjekt neistotu voči zaujatosti správcu dane, mal by okamžite jednať, pretože ak to nechá tak, môže na to doplatiť pri výsledku daňovej kontroly a vtedy už bude neskoro.

Právo vyjadriť sa k výsledku kontrolného zistenia a navrhnúť jeho doplnenie je upravené v § 88 odst. 3 DŘ. Toto právo úzko súvisí s povinnosťou správcu dane informovať daňový subjekt s výsledkom kontrolného zistenia, vrátane hodnotenia doposiaľ zistených dôkazov.<sup>67</sup> Správca dane by mal daňovému subjektu poskytnúť k uplatneniu jeho práva primeranú lehotu podľa rozsahu a zložitosti správy o daňovej kontrole. Daňový subjekt je oprávnený navrhnúť doplnenie správy o kontrole, predkladať ďalšie návrhy na dokazovanie, namietat nedostatky postupu správcu dane a ďalšie skutočnosti.<sup>68</sup>

Jedným z veľmi frekventovaných dôkazných prostriedkov v rámci daňového konania, je výsluch svedka. Ide o osobu ktorá vlastnými zmyslami vnímala určitú skutočnosť, ktorá je predmetom dokazovania. Svedok má v rámci daňového konania postavenie tzv. tretej osoby a o jeho výsluchu správca dane vždy vyhotovuje protokol.<sup>69</sup> Toto právo prislúcha daňovému subjektu v každom prípade, aj vtedy keď vykonáva výsluch svedka žiadaný správca dane. DŘ na rozdiel od ZSDP ukladá správcovi dane povinnosť oboznámiť daňový subjekt o vykonaní svedeckej výpovedi, pričom ustanovenie § 96 odst. 6, priamo ukladá správcovi dane za povinnosť uviesť v tomto vyrozumení označenie veci, v ktorej bude svedok vypovedať a označenie svedka, pokiaľ by týmto postupom nevzniklo nebezpečenstvo možnosti zmarenia účelu svedeckej výpovede.<sup>70</sup> Súhlasím s názorom autora Šretra, ktorý hovorí, že ide o významnú zmenu, vďaka ktorej už nedochádza ku kráteniu práv daňového subjektu a ten sa preto môže riadne pripraviť na aktívnu účasť pri výsluchu svedka. Myslím si, že ide o ústretový a pozitívny krok voči daňovému subjektu, ktorým sa zlepšili jeho možnosti na spravodlivejší proces.

Právo byť prítomný výsluchu znalca a klásť mu otázky týkajúce sa podávaného znaleckého posudku nájdeme upravené v § 95 odst. 4 DŘ. K výsluchu znalca môže správca

---

<sup>65</sup> Tamtiež 235 s.

<sup>66</sup> Tamtiež 236 s.

<sup>67</sup> §88 odst.3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>68</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 246 s.

<sup>69</sup> Tamtiež 207 s.

<sup>70</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 79 s.

dane pristúpiť buď z vlastnej iniciatívy, alebo na návrh daňového subjektu, napríklad pokiaľ nastali pochybnosti o správnosti posudku, znalecký posudok je považovaný za neúplný alebo nejasný.<sup>71</sup> O tom, že bude vykonaný výsluch znalca, správca dane daňový subjekt v čas upovedomí.<sup>72</sup>

Posledné právo, ktoré by som chcela ešte spomenúť je právo daňového subjektu na ochranu pred nečinnosťou správcu dane. Ide o inštitút podania podnetu k ochrane pred nečinnosťou, upravený v § 38 DŘ, ktorý je vhodný uplatniť v tých prípadoch keď správca dane má k dispozícii všetky vyžiadané podklady a materiály, napriek tomu však v daňovej kontrole pasívne pokračuje a nie je ochotný ju ukončiť.<sup>73</sup> Právo domáhať sa ochrany proti nečinnosti vzniká daňovému subjektu v prípade nedodržania lehôt, ktoré pre rôzne úkony či procesy v daňovom konaní stanovujú pokyny Ministerstva financií.<sup>74</sup>

### 4.3. Povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly

Daňovú kontrolu je treba chápať ako priestor, v ktorom je aj daňovému subjektu umožnené, aby preukázal, že je schopný doložiť svoje tvrdenia. Výlučne vrchnostenský charakter získava daňová kontrola až spolu s prvými pochybnosťami, že dôkazné prostriedky daňového subjektu nie sú úplne v poriadku.<sup>75</sup>

Správca dane je podľa ustanovenia DŘ oprávnený vykonať daňovú kontrolu a tomu zodpovedá aj povinnosť daňového subjektu správcovi dane zahájenie a vykonanie tejto kontroly umožniť. Daňová kontrola je v podstate procesom dokazovania, ktoré prebieha podľa § 92, s ďalšou zákonnou úpravou podmienok, za ktorých toto dokazovanie prebieha, a to § 86 odst. 2, pokiaľ ide o práva kontrolovaného subjektu, a v § 86 odst. 3 zákona, pokiaľ ide o jeho povinnosti.<sup>76</sup>

V predchádzajúcich podkapitolách som sa venovala jednotlivým právam daňového subjektu a v nasledujúcej budem rozoberať povinnosti, ktoré má daňový subjekt v rámci daňovej kontroly a taktiež povinnosti, ktoré vyplývajú s ustanovení týkajúcich sa miestneho šetrenia.

---

<sup>71</sup> BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář. I. Díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 547 (§ 95 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>72</sup> § 95 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov

<sup>73</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech.* 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 224s.

<sup>74</sup> Rozsudok NSS zo dňa 28. apríla 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005

<sup>75</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem.* 1. vydání. ANAG, 2010, s. 320 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>76</sup> Tamtiež 320 s.

#### **4.3.1. Povinnosť daňového subjektu zaistiť vhodné miesto a podmienky k vykonaniu daňovej kontroly**

Povinnosť zaistiť vhodné miesto k vykonaniu daňovej kontroly je jedinou povinnosťou, za ktorej nesplnenie nemožno uložiť poriadkovú pokutu. Sankciou by v tomto prípade bolo vykonanie kontroly v sídle správcu dane.<sup>77</sup>

Podľa judikatúry NSS to či miesto a podmienky (podľa mienky daňového subjektu „vhodné“) vyhovujú, musí posúdiť sám správca dane s ohľadom na konkrétne okolnosti daňovej kontroly, najmä rozsah kontrolovaných písomností, jej predpokladanú časovú náročnosť, dostupnosť takto zvoleného miesta pre pracovníkov správcu dane, ich časové možnosti pri vyťažení ďalšími pracovnými úlohami atď. Výber miesta, ktoré daňový subjekt zaistil, preto musí podrobiť svojej úvahe správca dane a využiť ho alebo nevyužiť. Opačný názor, predovšetkým v tom zmysle, že daňový subjekt bude sám svojim výberom určovať, kde sa kontrola vykoná, nie len že nemá oporu v zákone, ale mohol by fakticky zmariť tiež cieľ a zmysel kontroly samotnej.<sup>78</sup>

Daňová kontrola sa vykonáva u daňového subjektu alebo na mieste, kde je to vzhľadom k účelu kontroly najvhodnejšie.<sup>79</sup> Je logické že sa daňová kontrola vykonáva spravidla u daňového subjektu, pretože tu bývajú k dispozícii potrebné doklady a osoby, ktoré môžu podať potrebné vysvetlenia.<sup>80</sup> Miesto k vykonaniu daňovej kontroly by malo byť bežným kancelárskym priestorom so štandardným vybavením a so sociálnym zázemím.<sup>81</sup> Ak daňový subjekt nie je schopný zaistiť vhodné podmienky pre výkon kontroly, napr. z technických príčin alebo z iného dôvodu, správca dane môže dospieť k záveru, že je vhodnejšie vykonať kontrolu v priestoroch správcu dane.

---

<sup>77</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 187. (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>78</sup> Rozsudok NSS z dňa 27. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004-190

<sup>79</sup> § 85 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov

<sup>80</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 317 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>81</sup> Tamtiež 317 s.

#### **4.3.2. Povinnosť daňového subjektu poskytnúť nevyhnutné informácie o vlastnej organizačnej štruktúre o pracovnej náplni jednotlivých útvarov, o oprávneniach jednotlivých zamestnancov alebo iných osôb zaisťujúcich jeho činnosť a o uložení účtovných záznamoch a iných informáciách**

Splnením tejto povinnosti kontrolovaný daňový subjekt vlastne umožňuje správcovi dane orientáciu vo vnútornej štruktúre podnikajúceho daňového subjektu, z ktorej je schopný vyvodiť, s ktorými pracovníkmi a o akých skutočnostiach potrebuje hovoriť, koho môže požiadať o predloženie akých dôkazov a kde sa skrýva prípadný svedok.<sup>82</sup> S touto povinnosťou súvisí zoznamovacia fáza daňovej kontroly, v ktorej sa správca dane zoznámí s kontrolovaným subjektom a zistí veľkosť daňového subjektu, vlastnícku štruktúru, druh ekonomickej činnosti a metódy vedenia účtovníctva.<sup>83</sup>

Zákon presne vymedzuje rozsah informácií, ktoré je daňový subjekt povinný poskytnúť. Ide predovšetkým o informácie všeobecnejšej povahy, ktoré správcovi dane slúžia práve a iba pre to, aby si urobil predstavu o fungovaní daňového subjektu. Správca dane nie je oprávnený požadovať informácie nad uvedený rámec.<sup>84</sup>

Daňový subjekt pri poskytovaní uvedených informácií koná osobne alebo prostredníctvom svojho zástupcu. Medzi kontrolovaným subjektom a pracovníkom správcu dane by malo dôjsť k jasnej dohode o tom, ktorá konkrétna osoba bude pre správcu dane styčná a bude schopná predávať požadované podklady a na koho sa bude môcť obracať so svojimi upresňujúcimi otázkami.<sup>85</sup> Je dôležité ešte spomenúť a vyplýva to zo samotného ustanovenia v zákone, že táto povinnosť sa nevzťahuje na nepodnikajúce fyzické osoby.<sup>86</sup>

#### **4.3.3. Povinnosť predložiť dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenie**

Táto povinnosť daňového subjektu predložiť dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenie sa obsahovo zhoduje s právom, ktoré som už vyššie spomínala a rozoberala a to právo daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky.

Je to špeciálna povinnosť k všeobecnej povinnosti daňového subjektu uniesť dôkazné bremeno podľa § 92 odst. 3 a 4. Ide predovšetkým o povinnosť predložiť na požiadanie

---

<sup>82</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 326 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>83</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 108 s.

<sup>84</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011. 109 s.

<sup>85</sup> Tamtiež 109 s.

<sup>86</sup> §86 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

záznamy, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, účtovné a iné doklady a účtovné písomnosti, ktoré preukazujú hospodárske a účtovné operácie, ktoré sú pre správne stanovenie daňovej povinnosti rozhodné.<sup>87</sup>

Dôkazná povinnosť daňového subjektu je určená zhodne s predchádzajúcou právnou úpravou (§ 31 odst. 9 ZSDP). Je postavená na zásade, že daňový subjekt má povinnosť sám daň priznať a vedľa toho tiež povinnosť toto svoje tvrdenie doložiť.<sup>88</sup>

Túto povinnosť si môžeme ukázať na rozhodnutí ÚS. Ustanovenie § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 sb., o správe daní a poplatkov, v platnom znení, nedáva správcovi dane oprávnenie vyzvať daňový subjekt k preukázaniu čohokoľvek, ale iba k preukázaniu toho, čo tvrdí tento subjekt sám. Takáto úprava dôkazného bremena v daňovom konaní nie je v rozpore s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základných práv a slobôd ani s inými ústavne zaručenými právami a slobodami.<sup>89</sup> Myslím si, že daňový subjekt by si mal túto povinnosť uvedomovať už pri priznávaní dane, ak niečo priznávam mal by som si byť istý, že v prípade kontroly viem toto tvrdenie doložiť poprípade dosvedčiť.

#### **4.3.4. Povinnosť umožniť jednanie s ktorýmkoľvek svojim zamestnancom alebo inou osobou, ktorá vykonáva jeho činnosť**

Táto povinnosť úzko nadväzuje na plnenie povinnosti vyššie spomenutej a to povinnosť poskytnúť nevyhnutné informácie o organizačnej štruktúre a zároveň zodpovedá právu kontrolovaného daňového subjektu byť prítomný jednania so svojimi zamestnancami.<sup>90</sup>

Je potrebné zdôrazniť a uvedomiť si, že sa nejedná o tzv. tretie osoby, pretože tým zákon nestanovuje žiadne povinnosti a ani práva, ale ide o svedkov. Svedok má v daňovom konaní povinnosť vypovedať pravdivo a nič nezamlčať avšak tretie osoby túto povinnosť nemajú.<sup>91</sup>

Správca dane by mal brať ohľad na zásadu primeranosti a hospodárnosti a nemal by preto pristupovať k jednaniu ak sa vie dopracovať k rovnakému výsledku inou cestou.<sup>92</sup>

---

<sup>87</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 326 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>88</sup> BAXA, Josef a kol. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 569 (§ 98 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>89</sup> Rozhodnutie ÚS zo dňa 24. apríla 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95

<sup>90</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 326 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>91</sup> Tamtiež 326 s.

<sup>92</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÍSEK, Roman a kol. *Daňový rád. Komentář*. 1. Vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 156 (§ 87 zákona č. 280/2009 Sb.)

#### **4.3.5. Povinnosť daňového subjektu nezatajovať dôkazné prostriedky, ktoré má k dispozícii alebo o ktorých vie, kde sa nachádzajú**

Táto povinnosť je vyjadrením zásady súčinnosti, ktorá má viesť k dosiahnutiu cieľa správy daní, teda k správne mu zaisteniu a stanoveniu dane a zabezpečeniu jej úhrady. Plnenie tejto povinnosti súvisí hlavne so situáciou, kedy daňový subjekt bude mať pocit resp. určité obavy, že istý dôkazný prostriedok nebude príliš pozitívne hodnotený v jeho prospech a nebude smerovať k doloženiu jeho tvrdenia. Dôležité je, že aj v takomto prípade má daňový subjekt povinnosť tento dôkazný prostriedok nezatajovať. Pokiaľ o daňovom prostriedku vie a má ho k dispozícii alebo vie kde sa nachádza musí ho predložiť.<sup>93</sup>

Nezatajovať dôkazné prostriedky súvisí hlavne s tým, že daňová povinnosť má byť čo najkompletnejšie zistená, a preto všetko čo by sa mohlo týkať stanovenia tejto povinnosti a mohlo by pomôcť k presnejšiemu stanoveniu, by mal správca dane posúdiť a zohľadniť.

Ak by sme porovnali predchádzajúcu právnu úpravu teda ZSDP s DŘ našli by sme tam rozdiel v pojmoch a to konkrétne DŘ nám ukladá povinnosť nezatajovať „dôkazné prostriedky“ a ZSDP nám ukladá nezatajovať „doklad“. Skorší pojem „doklad“ bol všeobecnejší a nemusel to byť priamo vzťah k daňovej povinnosti, zatiaľ čo súčasný „dôkazný prostriedok“ vyjadruje prostriedok, ktorý priamo súvisí s daňovou povinnosťou.<sup>94</sup>

#### **4.3.6. Ďalšie povinnosti daňového subjektu vyplývajúce z ustanovení týkajúcich sa miestneho šetrenia**

V nasledujúcej kapitole sa budem venovať ďalším povinnostiam, ktoré nie sú zakotvené v ustanoveniach o daňovej kontrole. Sú to povinnosti zakotvené v § 82 DŘ týkajú sa miestneho šetrenia, ale DŘ v § 86 odst. 3 stanovuje, že daňový subjekt plní povinnosti aj podľa § 82 takže dopadajú na daňový subjekt pri daňovej kontrole.

Ustanovenie sa celkovo skladá zo štyroch odstavcov, v ktorých zákon stanovuje povinnosti osobám u ktorých sa miestne šetrenie vykonáva. Povinnosť uložená v odstavci 1 poskytnúť úradnej osobe, ktorá vykonáva miestne šetrenie v súlade so zásadou súčinnosti

---

<sup>93</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 327 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>94</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový rád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 189 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

všetky primerané prostriedky a potrebnú súčinnosť nutnú k účinnému vykonaniu miestneho šetrenia, by aj postačovala.<sup>95</sup>

V nasledujúcich odstavcoch je táto povinnosť už len konkretizovaná pre jednotlivé uvedené prípady súčinnosti. Miestne šetrenie je časovo ohraničené napr. dobou medzi príchodom úradnej osoby k daňovému subjektu a odchodom od neho. To znamená, že vydať výzvu s lehotou napr. 15 dní ako klasické rozhodnutie za účelom uloženia povinnosti je nezmyselné. V tomto prípade sa využije zrejme lehota kratšia než Prvou deň podľa § 32 odst. 2, ktorej využitie je viazané na súhlas osoby zúčastnenej na správe daní.<sup>96</sup>

Druhý odstavec sa dotýka povinnosti daňového subjektu, u ktorej je miestne šetrenie vykonávané, zapožičať správcovi dane doklady, ktoré si sám vyžiada a tiež ďalšie veci nevyhnutné pre správu daní aj mimo jeho priestory.<sup>97</sup> Je tu vždy určité riziko, že správca dane nevráti všetok spisový materiál, ktorý bol zapožičaný napr. dokladov je veľa a nie všetky sú prehľadne usporiadané a tak sa môže stať, že sa niečo stratí. Je dôležité aby sa daňový subjekt pred týmto rizikom uchránil a to tak, že doklady zapožičia na základe zoznamu obsiahnutého v protokole, v ktorom sú tieto doklady zapísané. Z judikatúry vyplýva, že tento zoznam by mala vypracovať osoba u ktorej je miestne šetrenie vykonávané:

Je všeobecnou procesnou požiadavkou, aby účastník konania (všeobecného správneho, súdneho, pred finančným orgánom) o svojich tvrdeniach ponúkol dôkazné prostriedky. Preto je v jeho vlastnom záujme zaistiť si do budúcnosti dôkazný prostriedok, ktorým by preukázal svoje tvrdenie, že mu poprípade nebola vrátená dokumentácia, ktorú správcovi dane zapožičal.<sup>98</sup>

Podľa odstavca 3 má daňový subjekt povinnosť poskytnúť správcovi dane na vyžiadanie vzorky vecí pre účely bližšieho posúdenia alebo expertízy (ak jej povaha nevedie k znehodnoteniu takého vzorku).<sup>99</sup>

Posledný odstavec hovorí o tom akú lehotu má správca dane na vrátenie prevzatých dokladov a iných vecí, ktoré patria osobe zúčastnenej na správe daní. Táto lehota je 30 dní od

---

<sup>95</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 310 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>96</sup> Tamtiež 310 s.

<sup>97</sup> §82 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov

<sup>98</sup> Rozsudok NSS zo dňa 27. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004 - 190

<sup>99</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 106 s.



dňa kedy si ich správca dane vypožičal, avšak nadriadený správca dane môže túto lehotu predĺžiť a to aj opakovane.<sup>100</sup>

Ďalšie povinnosti daňového subjektu, ktoré súvisia s miestnym šetrením sú napr. umožniť prístup na pozemky, do prevádzkových miestností a aj do dopravných prostriedkov, umožniť prístup k účtovným záznamom a to aj ak sa nachádzajú na technickom nosiči dát, poskytnúť informácie správcovi dane o používaných programoch výpočtovej techniky. Ak by sme tieto povinnosti mali zhrnúť, daňový subjekt má povinnosť poskytnúť správcovi dane, ktorý vykonáva kontrolu všetky primerané prostriedky a potrebnú súčinnosť k účinnému vykonaniu daňovej kontroly.<sup>101</sup>

Dôvodom pre vstup úradnej osoby do objektov daňového subjektu je predovšetkým fyzické overenie skutočného stavu (existencia a množstvo) jednotlivých zložiek majetku, zistenie rozsahu vykonaných opráv alebo technického zhodnotenia, kontrola počtu zamestnancov apod.<sup>102</sup>

#### **4.3.7. Sankcie za neplnenie povinností v daňovej kontrole**

V závere mojej kapitoly o právach a povinnostiach účastníkov daňovej kontroly pokladám za dôležité a vhodné upozorniť aj na eventuálne sankcie, ktoré môžu hroziť daňovému subjektu v súvislosti s vykonávaním daňovej kontroly.

Podľa ustanovenia § 247 DŘ môže správca dane uložiť daňovému subjektu poriadkovú pokutu a to až do výšky 50 000 Kč. Dôležité je poznamenať, že táto pokuta môže byť uložená priamo daňovému subjektu, ale aj iným osobám zúčastneným na správe daní, napr. osobe odborného konzultanta. Ustanovenie § 247 odst. 1 DŘ taxatívne vymedzuje skutočnosti pre využitie poriadkovej pokuty, sú to skutočnosti, ktoré môžeme klasifikovať ako závažné sťažovanie priebehu konania. Proti rozhodnutiu o uložení poriadkovej pokuty sa môže postihnutá osoba odvolať, pričom včas podané odvolanie má odkladný účinok.<sup>103</sup>

Daňový subjekt by mal mať na pamäti a uvedomovať si, že niektoré zo základných zásad správy daní by mal dodržiavať aj on sám (napr. zdvorilá spolupráca so správcom dane) aby si zbytočne nespôsobil škodu.

---

<sup>100</sup> KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 311 (§ 86 zákona č. 280/2009 Sb.)

<sup>101</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 106 s.

<sup>102</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 69 s.

<sup>103</sup> Tamtéž 71 s.

## ZÁVER

V úvode mojej práce som si stanovila cieľ priblížiť čitateľovi problematiku daňovej kontroly, zamerať sa na analýzu pojmov s ňou spojených a analýzu právnej úpravy. Mojim hlavným zameraním bolo priblížiť čitateľovi úpravu jednotlivých práv a povinností daňového subjektu v rámci daňovej kontroly. Myslím si, že cieľ som splnila.

Prácu som rozdelila do 4 hlavných kapitol, ktoré sa skladali z ďalších podkapitol. V prvej kapitole som sa venovala štruktúre DŘ a analyzovala som predošlú právnu úpravu s dnešnou, porovnávala som ustanovenia upravujúce daňovú kontrolu. Celkovo vnímam zmeny, ktoré priniesol DŘ pozitívne a ustanovenia týkajúce sa daňovej kontroly sú podľa môjho názoru prehľadnejšie a zrozumiteľnejšie. V ďalších dvoch kapitolách rozoberám pojmy súvisiace s daňovou kontrolou, zahájenie priebehu a ukončenie daňovej kontroly. Z pohľadu mojej práce je najdôležitejšia kapitola štvrtá, ktorá je aj posledná. Ako som už spomínala je zameraná na práva a povinnosti daňového subjektu. Snažila som sa prehľadne ich rozobrať a doložiť judikatúrou. Základné charakteristiky práv a povinností som hľadala prevažne v odborných komentároch, ktoré mi pomohli lepšie pochopiť danú problematiku.

Po dokončení tejto práce môžem len skonštatovať, že téma práv a povinností je veľmi zaujímavá a DŘ upravená dostatočne.

Počas spracovávania témy som niektoré veci preberala aj so sestrou, ktorá pracuje v jednej účtovníckej firme a tak som mala možnosť sa na daňovú kontrolu pozrieť aj očami daňového subjektu. Tak ako u väčšiny ľudí aj u mňa pojem daňová kontrola neprinášal pocit radosti skôr strachu, keď sa však na to pozriem teraz beriem to ako nevyhnutný proces, ktorý napomáha dosahovať ciele pri správe daní. Najdôležitejšou zásadou podľa mňa pri daňovej kontrole je zásada súčinnosti, ak sa budú aj daňový subjekt aj správca dane snažiť o obojstrannú spoluprácu celý proces sa môže skrátiť a zjednodušiť, čo je určite plus pre oboch. Ďalšou veľmi významnou je podľa môjho názoru zásada ústretovosti a korektnosti, ktorá by mala byť obojstranná.

Myslím si, že je vo vlastnom záujme každého daňového subjektu, aby daňová kontrola prebehla čo najrýchlejšie a tak povediac „bezbolestne“. Z toho vyplýva určitá povinnosť pripraviť sa na túto kontrolu. Ak nepoznáš svoje práva a povinnosti tak sa len veľmi ťažko pri daňovej kontrole obhájiš.

Po spracovaní mojej práce môžem len konštatovať, že je veľmi dôležité pre daňový subjekt aby poznal svoje práva a povinnosti, umožní mu to aktívne sa podieľať na procese, ľahšie brániť svoju firmu a je to najlepšie čo pre seba daňový subjekt môže urobiť.

Verím, že čitateľ si po prečítaní mojej práce vytvorí aspoň nejakú predstavu o daňovej kontrole a ujasní si čo v tomto procese môže a na druhej strane musí urobiť aby sa vyhol zbytočným problémom.

# ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

## Právne predpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení neskorších predpisov

## Odborné publikácie

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2006. 771 s. ISBN 80-7179-431-7

ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. 151 s. ISBN 978-80-7201-856-7

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0

GROSSOVÁ, E. Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008. 177 s. ISBN 978-80-87071-77-9

## Komentáře

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 1880. ISBN 978-80-7357-564-9

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 960. ISBN 978-80-7263-616-7

KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde Praha, 2011. 376 s. ISBN 978-80-7201-831-4

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 602 s. ISBN 978-80-7400-390-5.

## Judikatura

Rozhodnutie Nevyššieho správneho soudu zo dňa 20. júna 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003

Rozsudok Nevyššieho správneho soudu zo dňa 29. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2006

Rozsudok Městský soud v Praze zo dňa 25. apríla 2000, sp. zn. 38 Ca 288/99

Rozsudok Nevyššího správního soudu zo dňa 28. novembra 2008, sp. zn. 8 Afs 46/2007-59

Rozsudok Nevyššího správního soudu zo dňa 29. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2006

Rozsudok Nevyššího správního soudu zo dňa 28. apríla 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005

Rozsudok Nevyššího správního soudu zo dňa 27. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004-190

Rozhodnutie Ústavního soudu zo dňa 24. apríla 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95

Rozsudok Nevyššího správního soudu ieho správneho súdu zo dňa 27. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004 – 190

Rozsudok Krajského soudu v Ústí nad Labem zo dňa 3. Septembra 2008, sp. zn. 15 Ca 207/2006

## **ABSTRAKT**

Názov mojej bakalárskej práce je „ Práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly“. V prvej kapitole sa venujem štruktúre daňovému poriadku a porovnávam ho s predchádzajúcou právnou úpravou. V nasledujúcej kapitole objasňujem základné pojmy týkajúce sa daňovej kontroly. Tretia kapitola mojej práce sa zaoberá zásadami daňovej kontroly a ukazujem jej jednotlivé fázy. V hlavnej kapitole a zároveň poslednej obraciam pozornosť k právam a povinnostiam daňového subjektu v rámci daňovej kontroly.

The title of my thesis is „ Rights and Obligations of the Taxpayer within the tax Control“. The first chapter deals with the structure of the tax code and compare it with previous legislation. The next part explains basic terms of the Tax Control. The third part of my work deals with the principles of Tax Control and shows the stages of Tax Control. In the main chapter and it is also the last chapter draws attention to the rights and obligations of the Taxpayer within the tax Control.

## **KLÚČOVÉ SLOVÁ**

Daň, Daňová kontrola, Daňové konanie, Zásady daňovej kontroly, Daňový subjekt, Správca dane, Zahájenie daňovej kontroly, Priebeh daňovej kontroly, Ukončenie daňovej kontroly, Správa o daňovej kontrole, Práva a povinnosti daňového subjektu

## **KEY WORDS**

Tax, Tax Control Procedure, Tax Control Principles, Taxpayer, Tax Authority, Opening of the Tax Control Procedure, Conduction of Tax Control Procedure, Closing of Tax Control Procedure, Report of the Tax Control Procedure, Rights and obligations of the Taxpayer

