

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLMOUCI

Právníká fakulta

Alena Urbanová

**Institut daňové kontroly a místního šetření
a jejich význam**

Diplomová práce

Olomouc 2013

Prehlásenie

Prehlasujem, že som diplomovú prácu na tému Institut daňové kontroly a miestního šetření a jejich význam vypracovala samostatne a citovala som všetky použité zdroje.

V Martine dňa 19.6.2013

.....

Alena Urbanová

Pod'akovanie

Ďakujem vedúcej diplomovej práce JUDr. et Mgr. Taťáne Špírkovej za cenné rady, pripomienky, podnety, pomoc a odborné vedenie pri vypracovaní tejto diplomovej práce.

Obsah:

Úvod.....	7
1. Právna úprava miestneho šetrenia a daňovej kontroly	10
2. Základné zásady daňovej kontroly a miestneho šetrenia.....	12
2.1. Zásada zákonnosti, zásada zneužitia právomoci a zásada primeranosti.....	13
2.2. Zásada procesnej rovnosti.....	13
2.3. Zásada súčinnosti, zásada poučovacia, zásada ústretovosti a slušnosti úradných osôb.....	14
2.4. Zásada rýchlosti konania a zásada procesnej ekonómie.....	15
2.5. Zásada voľného hodnotenia dôkazov, zásada legitímneho očakávania a zásada materiálnej pravdy.....	15
2.6. Zásada neverejnosti, zásada oficiality a zásada dispozičná.....	16
3. Inštitút miestneho šetrenia.....	17
3.1. Miesto výkonu miestneho šetrenia.....	17
3.2. Obsah miestneho šetrenia.....	18
3.3. Osoba prizvaná k miestnemu šetreniu a dokumentácia miestneho šetrenia.....	19
3.4. Práva a povinnosti pri miestnom šetrení.....	19
3.4.1. Právo na prístup.....	19
3.4.2. Právo na výpisy a kópie z účtovníctva.....	20
3.4.3. Právo vstupu do obydli.....	20
3.4.4. Povinnosť poskytnúť potrebnú súčinnosť a primerané prostriedky.....	21
3.4.5. Povinnosť zapožičať doklady a ďalšie veci.....	21
3.4.6. Právo na vzorky.....	22

3.4.7. Právo zaistiť veci.....	22
3.5. Prepadnutie veci.....	24
4. Inštitút daňovej kontroly.....	26
4.1. Predmet, rozsah a cieľ daňovej kontroly.....	27
4.2. Spoločná daňová kontrola.....	28
4.3. Miesto výkonu daňovej kontroly.....	28
4.4. Práva a povinnosti pri daňovej kontrole.....	30
4.4.1. Povinnosti daňového subjektu.....	30
4.4.2. Práva daňového subjektu.....	32
4.5. Zahájenie daňovej kontroly.....	33
4.5.1. Podmienky zahájenia daňovej kontroly.....	33
4.5.2. Procesné dôsledky zahájenia daňovej kontroly.....	34
4.5.3. Náhodná kontrola.....	35
4.5.4. Zmena miestnej príslušnosti počas daňovej kontroly.....	35
4.5.5. Zahájenie za pomoci výzvy.....	36
4.6. Opakovanie daňovej kontroly.....	36
4.6.1. Nové skutočnosti alebo dôkazy.....	37
4.6.2. Úkon daňového subjektu, ktorým mení doterajšie tvrdenia.....	38
4.7. Ukončenie daňovej kontroly.....	38
4.7.1. Vyhotovenie správy o daňovej kontrole.....	39
4.7.2. Postup pred záverečným prejednaním správy o daňovej kontrole.....	40
4.7.3. Záverečné prejednanie a podpis správy o daňovej kontrole.....	41
4.8. Postup po ukončení daňovej kontroly.....	42

5. Základné rozdiely miestneho šetrenia a daňovej kontroly.....	43
Záver.....	45
Použité skratky.....	47
Použité pramene.....	48
Abstrakt.....	51
Kľúčové slová.....	52

Úvod

Tému „Inštitút daňovej kontroly a miestneho šetrenia a ich význam“ som si vybrala za moju tému diplomovej práce hneď z viacerých dôvodov. Prvým dôvodom je, že sa s daňovou kontrolou stretávam asi celý život, keďže dve členky mojej najbližšej rodiny sú účtovníčky a práca sa chtiac – nechtiac vždy prenáša aj domov. Ďalším dôvodom je zaujímavosť a praktická využiteľnosť naštudovaných znalostí tejto témy. Keďže nerada venujem čas štúdiu málo využiteľných vedomostí, chcela som písať diplomovú prácu, ktorej je treba venovať skutočne dostatok času a téme, ktorá bude pre mňa do budúcnosti reálne využiteľná. Pri voľbe témy som takisto vychádzala z predpokladu, že dane budú vždy existovať a rovnako aj záujem štátu kontrolovať ich odvádzanie. Snáď posledným dôvodom je fakt, že finančné právo ako celok ma dosť očarilo a viem si predstaviť svoju budúcnosť práve v tejto oblasti práva.

Inštitút miestneho šetrenia a daňovej kontroly sú veľmi obsiahle témy, a tak v rámci rozsahu diplomovej práce nie je priestor tieto témy komplexne a vyčerpávajúco spracovať. Musela som sa teda rozhodnúť, akým spôsobom spracovanie poňať, aby práca ako celok mala význam a určitú štruktúru. Rozhodla som sa, že jednotlivé ustanovenia daňového poriadku v časti druhej, hlavne VI., dielu 2 venované miestnemu šetreniu a daňovej kontrole postupne prejdem a spracujem ich význam a vzájomné súvislosti.

Vzhľadom na to, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový rád je pomerne novým ustanovením, tak priebežne budem jeho právnu úpravu porovnávať s predošlou úpravou správy daní, a to so zákonom č. 337/1992 Sb., o správe daní a poplatkov. Porovnanie týchto dvoch úprav však nie je cieľom mojej práce.

Štruktúra diplomovej práce bude pozostávať z kapitol a ďalších podkapitol. Prvú kapitolu venujem náčrtu právnej úpravy oboch inštitútov a porovnam v hrubých rysoch novú s predošlou. Ďalšiu kapitolu venujem najdôležitejším zásadám dodržiavaným pri daňovej kontrole a miestnom šetrení. Existenciu tejto kapitoly považujem za dôležitú, lebo zásady v nej upravené, sú vodítkom právnej úpravy oboch inštitútov a v prípade absencie doslovného zákonného znenia alebo judikátornej činnosti, určujú smer správania sa správcu dane a daňových subjektov.

V nasledujúcich dvoch kapitolách sa budem zaoberať samotnými inštitútmi. Najprv miestnym šetrením a následne daňovou kontrolou. Napriek tomu, že každému inštitútu bude venovaná samostatná kapitola, nie je možné úplne oddeliť miestne šetrenie od daňovej kontroly, a tak v prípadoch ich vzájomnej väzby na ňu poukážem. Keďže niektoré

ustanovenia miestneho šetrenia sa vzťahujú aj na daňovú kontrolu, prípadne naopak, budem túto spoločnú úpravu riešiť formou odkazu na príslušnú kapitolu v poznámkach pod čiarou, a nie písať o tom istom ustanovení duplicitne.

V kapitole o miestnom šetrení sa pokúsim definovať čo to vlastne miestne šetrenie je, kde a kto ho môže vykonávať, aké osoby sa ho môžu zúčastniť. Najväčšiu časť venujem jednotlivým právam a povinnostiam správcu dane a daňových subjektov v priebehu miestneho šetrenia.

Poňatie kapitoly o daňovej kontrole je pre mňa najväčším orieškom. Keďže daňová kontrola je neuveriteľne obsiahly inštitút a dajú sa na túto tému písať skutočne rozsiahle práce, musela som zvoliť nejaký spôsob selekcie informácií, ktoré pojmem do mojej diplomovej práce. Ako som už vyššie spomenula, zvolila som spôsob bližšieho rozpracovania § 80 až § 88 DŘ. Vďaka mnou zvoleného postupu sa do práce nedostane napríklad samostatná kapitola o dokazovaní, pričom dokazovanie je jednou z najdôležitejších častí daňovej kontroly. Práve z dôvodu významu dokazovania je jeho úprava a problematika veľmi rozsiahla a pre nedostatok priestoru túto tému bližšie spracovávať, v rámci tejto diplomovej práce, nebudem. Rada však poukážem na fakt, že o dokazovaní v daňovej kontrole je vypracovaných niekoľko pekných diplomových prác od mojich kolegov z Právnickej fakulty Univerzity Palackého, ktoré sú prístupné online, alebo aj monografií od širokej odbornej verejnosti špecializovanej na daňové právo. V mojej diplomovej práci sa však nájde miesto pre podkapitoly k daňovej kontrole venované jej predmetu, rozsahu a cieľu, spoločnej daňovej kontrole a miestu, kde sa kontrola má alebo môže vykonávať. Ďalej tu budú pasáže, ktorých obsahom bude vymedzenie práv a povinností správcu dane a daňového subjektu, bližšie rozoberiem problematiku zahájenia kontroly a jej ukončenia a aj jej prípadné opakovanie. Na záver kapitoly o daňovej kontrole len stručne načrtnem, aké ďalšie kroky môže konať správca dane alebo daňový subjekt po ukončení kontroly.

Na záver diplomovej práce zaradím kapitolu, v ktorej zdôrazním základné rozdiely medzi obidvomi inštitútmi.

Pri písaní práce budem vychádzať primárne z právnych predpisov a odborných komentárov k daňovému rádu, na ktorých tvorbe sa podieľali celé autorské tímy, a následne aj z ďalších odborných monografií a článkov publikovaných v časopisoch, ktoré sa orientujú na oblasť finančného a daňového práva. V neposlednej rade sa budem pri písaní obracať na judikatúru, a to najmä na judikatúru Najvyššieho správneho súdu, ktorý má pre finančné otázky zriadené aj samostatné, finančne – správne kolegium. Pri písaní diplomovej práce budem využívať najmä metódu analýzy, syntézy a čiastočne aj komparácie.

Mojím cieľom je podrobne spracovať ustanovenia § 80 až § 88 DŘ, a tým čo najlepšie pochopiť a vysvetliť inštitúty miestneho šetrenia a daňovej kontroly a ich význam tak, ako ich zákonodarca vytvoril a vložil do najdôležitejšieho právneho predpisu správy daní v Českej republike, daňového rádu.

1. Právna úprava miestneho šetrenia a daňovej kontroly

Miestne šetrenie a daňová kontrola sú dva z mnohých inštitútov správy daní a daňového práva obecne. Súčasná právna úprava sa nachádza v zákone č. 280/2009 Sb., v DŘ. Daňový rád je účinný od 1.1.2011. Do konca roku 2010 sa na úpravu procesných otázok v daňovom práve aplikoval zákon č. 337/1992 Sb., o správe daní a poplatkov. Nová úprava obsahuje viac ako dvojnásobný počet paragrafov, a tak aj viac priestoru pre lepšiu, detailnejšiu a právnu istotu poskytujúcu úpravu. Hlavným prínosom DŘ ako celku je, že vyplnil medzery v zákone. V podstate dal do zákonnej podoby to, čo sa už počas účinnosti zákona o správe daní a poplatkov v praxi aplikovalo na základe judikátornej činnosti súdov, najmä teda Najvyššieho správneho súdu. V niektorých prípadoch priniesol úplne novú úpravu, ktorá nebola súčasťou ani judikatúry ani zákona o správe daní a poplatkov.¹

Súčasnú úpravu miestneho šetrenia a daňovej kontroly nájdeme v druhej časti, hlavne VI, diele 2 DŘ, ktorý má názov „Postupy pri správe daní“. Medzi postupy pri správe daní, ktoré sú upravené v § 78 až § 90, zákonodarca zaradil vyhľadávaciú činnosť, vysvetlenie, miestne šetrenie, daňovú kontrolu a postup k odstráneniu pochybností. Upraviť tieto inštitúty takto pohromade aj bolo zámerom zákonodarcu, ako vyplýva z dôvodovej správy k DŘ, keďže navzájom úzko súvisia. Najmä miestne šetrenie a daňová kontrola majú mnoho spoločného.²

Je dôležité upozorniť, že v novej úprave je jasne stanovené, že daňová kontrola a miestne šetrenie nie sú samostatnými konaniami ani úkonom správcu dane, ale sú postupmi pri správe daní, ktoré sa realizujú v rámci daňového konania a sú inštitútmi daňového konania³. Pod pojmom právnej úpravy miestneho šetrenia a daňovej kontroly sa primárne myslia ustanovenia § 80 až § 88 DŘ, ktoré sa výslovne venujú týmto dvom inštitútom. Nie je to však kompletná úprava, keďže dané postupy pri správe daní sú zložitejšej povahy a je nutná aj aplikácia ďalších ustanovení DŘ. Je to napríklad úprava základných zásad, doručovania, lehôt, dokumentácie, dokazovania, otázka príslušnosti a iné. V zákone o správe daní a poplatkov bol priestor pre miestne šetrenie vyhradený v § 15 a pre daňovú kontrolu v § 16.⁴

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

² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. ?, č. 9, s. 2.

³ Účel, predmet a obsah daňového konania je stanovený v zákone č. 280/2009 Sb., v daňovom ráde v § 134.

⁴ ZATLOUKAL: *Daňová kontrola v širších...*, s. 1 - 2.

Zákon č. 280/2009 Sb. sa do určitej miery líši od zákona č. 337/1992 Sb. aj v názvosloví. Niektoré pojmy, či inštitúty, boli zmenené za nové, častokrát viac vystihujúce svoju podstatu, a iné sú úplnou novinkou v oblasti správy daní. Pre daňovú kontrolu a miestne šetrenie sú významné napríklad nasledujúce⁵:

- pojem „pracovníci správce dane“ podľa zákona o správe daní a poplatkov je nahradený pojmom „úradné osoby“,
- vznikol nový pojem „riadne daňové tvrdenie“, pod ktorý sa podraduje ako daňové priznanie, tak aj hlásenie alebo vyúčtovanie,
- pod pojmom „dodatočné daňové tvrdenie“ nájdeme podradené dodatočné daňové priznanie, následné hlásenie či dodatočné vyúčtovanie,
- ďalším dôležitým novým výrazom je „nalézací řízení“. Pojem je zakotvený v hlave III., v § 134 odstavci 3, kde pomenúva jedno z čiastkových konaní daňového konania a ďalej sa delí na vymeriavacie konanie, domeriavacie konanie a na konanie o riadnom opravnom prostriedku proti predchádzajúcim dvom druhom konaní. Nasledujúca hlava IV. s totožným podnázvom, potom v jednotlivých dieloch presnejšie upravuje vyššie zmienené konania.⁶

Otázka účinnosti starej a novej úpravy správy daní je upravená v prechodných ustanoveniach DŘ. Pre konania a postupy, ktoré boli zahájené podľa zákona o správe daní a poplatkov, a teda aj pre daňovú kontrolu a miestne šetrenie, sa od účinnosti DŘ postupuje podľa DŘ.⁷

⁵ Niektoré ďalšie zmeny sú upravené priebežne v nasledujúcich kapitolách.

⁶ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. s. 12.

⁷ § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

2. Základné zásady daňovej kontroly

Tak ako každé iné odvetvie, tak aj daňové právo sa riadi istými zásadami. Tieto zásady sú základným kameňom, na ktorom sa budujú vzťahy vznikajúce v rámci procesu daňovej kontroly a miestneho šetrenia. Každé chovanie by malo byť s nimi v súlade. Vzhľadom na túto dôležitú funkciu zásad, musia mať aj adekvátne zákonné zakotvenie. Na najvyššom mieste je samozrejme Ústava a Listina základných práv a slobôd.

Najkonkrétnejším zdrojom zásad správy daní je DŘ. Ten sa v časti prvej, hlave II., v § 5 až § 9 zaoberá všeobecne zásadami správy daní, pričom v podstate všetky sa vzťahujú aj na inštitúty daňovej kontroly a miestneho šetrenia.

Pri základných zásadách nastali isté zmeny medzi pôvodnou úpravou v zákone o správe daní a poplatkov a DŘ. Pôvodne sa zásady a s nimi súvisiaca povinnosť, chovať sa podľa nich, vzťahovala len na daňové konanie a nie na celú správu daní ako je to dnes. Všetky zásady, ktoré boli obsiahnuté v zákone č. 337/1992 Sb. sú súčasťou aj zákona č. 280/2009 Sb., plus sú tu niektoré zásady nové. Tými sú: zásada zákazu ľubovôle, poučovacia, ústretovosti a slušnosti, rýchlosti konania, legitímneho očakávania a zásada vyhľadávacia.⁸

Posledným významným zdrojom zásad správy daní je správny rád⁹. Ten má v § 2 až § 8 uvedené základné zásady činnosti správnych orgánov. Tieto zásady sa teda nevzťahujú všeobecne na správu daní, ale na činnosť správnych orgánov.¹⁰ V prípade daňovej kontroly a miestneho šetrenia sú nimi orgány finančnej správy¹¹. Takmer všetky zásady upravené v správnom ráde sú samostatne upravené aj v DŘ, a tak nie je nutné odvodzovať ich použiteľnosť. Existujú však výnimky, ako napríklad zásada ochrany práv nadobudnutých v dobrej viere. Ochrana dobrej viery je bezpochyby nutná aj v daňovom práve a tak sa aplikuje zo správneho rádu. Otázka aplikovateľnosti predpisov správneho rádu na správu daní bola rozporuplná, keďže správny rád síce v § 177 odstavci 1 stanovuje svoju použiteľnosť v správe daní, ale DŘ ju v § 262 odmieta. Túto vzájomnú nezhodu už poriešila judikatúra¹² v prospech aplikácie správneho rádu a jeho zásad činnosti správnych orgánov aj na daňové konanie.

⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 16, č. 8, s. 5 - 6.

⁹ zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 24.

¹¹ zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

¹² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. júla 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005-83

V nasledujúcich podkapitolách je stručne podaný výklad k niektorým zásadám, ich myšlienkovým zdrojom a ich vzťah ku jednotlivým častiam miestneho šetrenia a daňovej kontroly.

2.1. Zásada zákonnosti, zásada zneužitia právomoci a zásada primeranosti

Zásada zákonnosti, ako pravidlo stanovujúce povinnosť správcu dane konať len v súlade so zákonmi a ďalšími všeobecne záväznými právnymi predpismi, je najdôležitejšou zásadou a uplatňuje sa vo všetkých fázach daňovej kontroly či miestneho šetrenia.

Zásada zneužitia právomoci stanovuje správcovi dane určité mantinely, v ktorých sa môže pohybovať pri správe daní. Správca dane je viazaný účelom právomoci, ktoré mu boli zverené zákonom, alebo na základe zákona a nemôže ich uplatňovať ľubovoľne. Správne uváženie uplatňuje len v tom prípade, že je mu táto možnosť vopred vymedzená. Aj táto zásada sa uplatňuje vo všetkých fázach, keďže správca dane je neustále povinný konať v súlade so zákonom a účelom zákona.

Zásada primeranosti či proporcionality je istou modifikáciou zásady zneužitia právomoci. Prikazuje správcovi dane postupovať tak, aby čo najmenej zasahoval do práv daňového subjektu. Vzťahuje sa najmä na správne uváženie a tak jej použitie je aktuálne všade tam, kde je správne uváženie povolené alebo priam nutné.¹³

Všetky tri zásady sú zakotvené v DŘ v § 5. Okrem tohto právneho zakotvenia, majú svoj základ aj na ústavnej úrovni, a to v Ústave a Listine základných práv a slobôd. V Ústave to je článok 2 odstavce 3 a odstavce 4. V Listine základných práv a slobôd sú to článok 2 odstavce 2 a 3, článok 4 odstavce 1 a pre správu daní veľmi dôležitý článok 11 a jeho odstavce 1 a najmä odstavce 5, ktorý stanovuje, že len na základe zákona je dovolené ukladať dane a poplatky. Správca dane má postupovať tak, aby čo najmenej zasahoval do práv daňových subjektov zaručených ústavou a teda neporušoval jeden z princípov demokratického štátu.¹⁴

2.2. Zásada procesnej rovnosti

Na základe článku 1 Listiny základných práv a slobôd sú si ľudia rovní v právach. DŘ túto rovnosť upresňuje pre potreby správy daní v § 6 odstavci 1 ako procesnú rovnosť, teda rovný prístup k právam a povinnostiam osôb zúčastnených na správe daní, čo je opäť

¹³ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 5 - 10.

¹⁴ MATĚJKA, Pavel. Základní zásady správy daní z pohledu daňové kontroly. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 21, s. 23 - 24.

podložené Listinou v článku 37 odstavce 3. Platí zákaz ľubovôle v právnom prístupe k dvom rôznym subjektom.¹⁵ To znamená, že správca dane má povinnosť pristupovať ku rôznym daňovým subjektom v rovnakej alebo podobnej situácii rovnako, musí konať nestranne. Vzhľadom na to, že správca dane jedná vrchnostensky, nie je možné rovné postavenie správcu a daňového subjektu, ale len rovnosť procesná. Rovnaké práva a teda rovné postavenie v širšom zmysle majú daňový subjekt a správca dane až v správnom súdnictve, kedy správca dane stráca svoje vrchnostenské postavenie v rámci konania pred súdom.¹⁶

2.3. Zásada súčinnosti, zásada poučovacia, zásada ústretovosti a slušnosti úradných osôb

Zásada súčinnosti vyjadruje vzájomnú spoluprácu osôb zúčastnených na správe daní a správcu dane. Vzájomná spolupráca je nutná v rôznych fázach daňovej kontroly a miestneho šetrenia v rôznej intenzite. Asi v najväčšej miere je potrebná pri dokazovaní. Súčinnosť zo strany daňového subjektu je často len jeho voľbou, nie povinnosťou. V prípadoch, kedy je povinnosťou, môže si správca dane vynútiť spoluprácu aj prostredníctvom poriadkovej pokuty.¹⁷ Zásada súčinnosti je zakotvená v § 6 odstavci 2 DŘ s ústavným základom v podobe článku 38 odstavci 2 Listiny. Povinnosť súčinnosti sa týka ako osoby zúčastnenej na správe daní, tak aj správcu dane.¹⁸

Zásada poučovacia nadväzuje na zásadu súčinnosti v § 6 odstavci 3 DŘ. Táto zásada však zaväzuje len správcu dane, nie osoby zúčastnené na správe daní. Len správca dane má povinnosti primerane oboznámiť osoby zúčastnené na správe daní s ich právami a povinnosťami ak je to vzhľadom na povahu úkonu potrebné, alebo ak mu to prikazuje zákon. V tejto zásade sa prejavuje, na ústavnej úrovni zakotvené, právo na právnu pomoc.¹⁹

Poslednou zásadou upravenou v § 6 a konkrétne v odstavci 4 je zásada ústretovosti a slušnosti. Napriek tomu, že v danom ustanovení sa spomína len správca dane, platí táto zásada aj pre daňový subjekt. V prípade nedodržiavania zásady daňovým subjektom, má správca dane možnosť postihnúť jeho chovanie uložením poriadkovej pokuty, k čomu ho oprávňuje § 247 DŘ. Keby nastala situácia, že naopak správca dane porušil danú zásadu jeho chovania, tak osoba zúčastnená na správe daní má na základe § 261 DŘ možnosť podať

¹⁵ MATĚJKA, Pavel. Základní zásady správy daní z pohledu daňové kontroly. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 21, s. 24.

¹⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 10.

¹⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 11.

¹⁸ MATĚJKA, Pavel. Základní zásady správy daní z pohledu daňové kontroly. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 21, s. 25.

¹⁹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 11.

sťažnosť.²⁰ Táto zásada má zabrániť nespravodlivosti, hrubému chovaniu, zbytočnej byrokracii, priet'ahom konania a iným neželaným prejavom, ktoré by sa mohli bez jej existencie vyskytovať vo zvýšenej miere.²¹

2.4. Zásada rýchlosti konania a zásada procesnej ekonómie

Obe zásady sú zakotvené v § 7 DŘ. Zásada rýchlosti, teda jednanie bez zbytočných priet'ahov, v zákonom stanovenej alebo primeranej lehote, má svoj ústavný základ v Listine, v článku 38 odstavci 2. Pod procesnou ekonómiou treba rozumieť také jednanie, pri ktorom nevznikajú zbytočné náklady daňovému subjektu. Správca dane je vopred povinný zvážiť, ktoré podklady skutočne potrebuje k svojej činnosti od daňového subjektu, aby ho finančne nezaťažoval viac, ako je potrebné. Ďalej je tu možnosť správcu dane konať niektoré úkony spoločne a všeobecná povinnosť prihliadať k účelnosti jednania. Zásadu procesnej ekonómie je treba chápať v širšom zmysle slova. Nejedná sa len o konkrétne priame náklady daňového subjektu, ale aj o mieru zasahovania do jeho základných práv a slobôd.²² Zásady sa vzťahujú k prístupu správcu dane a nie k osobám na správe daní zúčastnených.

2.5. Zásada voľného hodnotenia dôkazov, zásada legitímneho očakávania a zásada materiálnej pravdy

Zásada voľného hodnotenia dôkazov, upravená v § 8 odst. 1 DŘ, vyjadruje, že správca dane hodnotí jednotlivé dôkazy podľa svojho vlastného, zákon neupraveného uváženia, a to najprv jednotlivo a následne v ich vzájomnej súvislosti. Správca je povinný pri hodnotení dôkazov prihliadať ku všetkému, čo vyšlo najavo počas správy. Ďalej sa musí jednotlivými dôkaznými prostriedkami skutočne zaoberať, ich posúdenie musí zdôvodniť a zo zdôvodnenia musí byť jasné, ako pri hodnotení myšlienkovo postupoval. Za hodnotenie dôkazov sa nepovažuje súhrnný zoznam dôkazných prostriedkov s konštatovaním preukazateľnosti či nepreukazateľnosti.²³

Podstatou zásady legitímneho očakávania, upravenej v § 8 odst. 2 DŘ, je povinnosť správcu dane, hľadiet' na to, aby bez dôvodu nebolo rozhodované rozdielne, v skutkovo rovnakých či podobných prípadoch. Zásada vlastne vyjadruje záväznosť správnej praxe.

²⁰ MATĚJKA, Pavel. Základní zásady správy daní z pohledu daňové kontroly. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 21, s. 25.

²¹ ZATLOUKAL: *Daňová kontrola v širších...*, s. 12.

²² ZATLOUKAL: *Daňová kontrola v širších...*, s. 14 - 15.

²³ MATĚJKA, Pavel. Základní zásady správy daní z pohledu daňové kontroly. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 21, s. 26.

Najvyšší správní soud definoval tuto závaznost' dvomi kritériami, a to zákonnosťou a predvídateľnosťou. Zákonnosť znamená, že daňový subjekt môže požadovať dodržiavanie správnej praxe správcu dane, len ak je daná prax v súlade so zákonom aj v dobe, kedy sa správnej praxe dovoľáva. Predvídateľnosť je myslená tak, že správne orgány dodržiavajú a prijímajú danú správnu prax všeobecne a je na mieste očakávať rovnaký postup v rovnakých alebo obdobných prípadoch.

Poslednou zásadou upravenou v § 8 DŘ je zásada materiálnej pravdy. Tá stanovuje, že pri správe daní sa vychádza zo skutočného obsahu, skutočného úmyslu strán, pre ktorý určitý právny úkon činili. Neberie sa ohľad na to, ako bol daný úkon zakrytý formálne. K skutočnému obsahu sa prihliada bez ohľadu na to, či je tento obsah pre daňový subjekt výhodnejší alebo menej výhodný. Ak nastane spor o to, či ide o simulovaný právny úkon alebo nie, dôkazné bremeno nesie správca dane, ktorý musí svoje tvrdenie aj náležite odôvodniť.²⁴ Zásady sa vzťahujú k prístupu správcu dane.

2.6. Zásada neverejnosti, zásada oficiality a zásada dispozičná

Zásada neverejnosti je upravená v § 9 odstavci 1 DŘ. Vzhľadom na to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní leží z výraznej časti na daňovom subjekte, je potrebné vykompenzovať jeho povinnosť nejakou zárukou. Tou zárukou je práve skutočnosť, že informácie, ktoré daňový subjekt uvedie na obhajobu svojich tvrdení, nebudú využité na iné účely ako boli pôvodne zamýšľané, a túto istotu je možné zaistiť len ak nebude prítomná verejnosť. Ustanovenie ďalej stanovuje povinnosť zachovávať mlčanlivosť v zákonom stanovených prípadoch, čím odkazuje okrem iného na § 52 až § 55 DŘ, ktoré upravujú povinnosť mlčanlivosti.

Zásada dispozičná sa vzťahuje k daňovému subjektu a dáva mu možnosť, nie povinnosť, konanie zahájiť alebo nezačínať. Táto zásada sa vzťahuje k možnosti použitia opravných prostriedkov. U zásady oficiality je to naopak. Tu má správca dane povinnosť zahájiť konanie, ak sú splnené podmienky, ktoré stanovuje zákon.²⁵

²⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 17 - 21.

²⁵ ZATLOUKAL: *Daňová kontrola v širších...*, s. 22 - 24.

3. Inštitút miestneho šetrenia

Definícia miestneho šetrenia nie je zákonom presne stanovená. Judikatúra však poskytuje viaceré definície, ktoré vychádzajú z cieľa miestneho šetrenia. Panuje medzi nimi zhoda, že sa jedná o akúsi predfázu samotnej daňovej kontroly, počas ktorej správca dane spravidla zistí, či je vôbec nutné konať samotnú kontrolu. Ako synonymum pre miestne šetrenie sa najčastejšie používajú slovné spojenia ako obhliadka na mieste či mapovanie terénu. Najvyšší správny súd vo svojom rozhodnutí zo dňa 9.1.2004, sp. zn. 1 Afs 70/2004-83 vysvetľuje pojem nasledovne: „Z obsahu § 15 daňového rádu (daňovým rádom Najvyšší správny súd myslí zákon č. 337/1992 Sb., ale dané tvrdenie je možné uplatniť aj na zákon č. 280/2009 Sb.) je teda zrejmé, že cieľom miestneho šetrenia je získavanie predbežných informácií o daňových subjektoch (poprípade iných osobách), ktoré by bolo možné potom využiť v daňovom konaní ku stanoveniu dane v správnej výške. V každom prípade sa však jedná len o zisťovanie podkladových informácií, či „mapovanie terénu“.“

3.1. Miesto výkonu miestneho šetrenia

Úvodom považujem za potrebné objasniť miesto, kde môže správca vykonať šetrenie, keďže došlo k zmene medzi úpravou v zákone o správe daní a poplatkov a DŘ. Súčasná dikcia zákona vraví, že je to možné u daňových subjektov, u ďalších osôb zúčastnených na správe daní a na ďalších miestach, kde je to vo vzťahu k účelu šetrenia najvhodnejšie.²⁶ Priamo v zákone nie je uvedené, že by sa mohlo konať aj u správcu dane. Dôvodová správa k DŘ však uvádza, že aj keď sa obvykle koná na mieste, čím zrejme myslí u daňového subjektu a ďalších osôb zúčastnených na správe daní, môže sa konať aj priamo u správcu dane.²⁷ Naopak podľa zákona o správe daní a poplatkov²⁸ sa neprijímal výklad, že by sa miestne šetrenie mohlo konať priamo u správcu dane.²⁹ Aj Najvyšší správny súd sa ešte za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb. vyjadril k tejto problematike, a to nasledovne: „Z jazykového výkladu celého ustanovenia § 15 daňového rádu (myslené ako zákon o správe daní a poplatkov) vyplýva, že sa musí jednať o „šetrenie v mieste“ preverovaného subjektu, teda nie napríklad v sídle správcu dane. Z koncepcie ustanovenia § 15 daňového rádu

²⁶ § 80 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rádu, ve znění pozdějších předpisů

²⁷ Dôvodová správa k daňovému rádu k § 80.

²⁸ Rozdielnosť výkladu môže spočívať aj v inom znení ustanovenia § 15 odst. 1 v zákone o správe daní a poplatkov a § 80 odst. 1 daňového rádu, napriek tomu, že ani jedno znenie priamo nespomína možnosť konať miestne šetrenie u správcu dane.

²⁹ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, a.s., 2006, s. 34.

vyplýva, že miestne šetrenie je časovo obmedzený úkon, a to príchodom a odchodom pracovníka správcu dane z miesta, v ktorom je miestne šetrenie vykonávané. Zrejme sa nedá vylúčiť, že v zložitých prípadoch môže preverenie všetkých nutných skutočností presiahnuť rámec jedného dňa, v každom prípade však z uvedenej úpravy vyplýva, že miestne šetrenie je určené k preverovaniu údajov v mieste, ktoré súvisí s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu, či iných osôb, teda mimo sídlo správcu dane, a je časovo obmedzené na vykonávanie kontrolných úkonov v tomto mieste.³⁰ K tomuto prístupu sa prikláňa aj súčasná teória a prax.

3.2. Obsah miestneho šetrenia

Miestne šetrenie je postupom pri správe daní, ktorý je upravený v DŘ v § 80 až § 84. Zároveň je jedným zo spôsobov vyhľadávacej činnosti ako stanovuje § 78 odst. 3 pís. e) DŘ a tak sa na neho vzťahuje aj celá obecná úprava vyhľadávacej činnosti. Obsah miestneho šetrenia je stanovený demonštratívne a tak má správca dane možnosť vykonávať všetky činnosti, ktoré je možné podradiť pod vyhľadávaciu činnosť. Nie je to teda len priamo zákonom vymenované vyhľadávanie dôkazných prostriedkov či výkon ohľadania u daňových subjektov a osôb zúčastnených na správe daní. Má napríklad možnosť overovať plnenie povinností daňových subjektov, ktoré sú im zákonom stanovené. V praxi je však najčastejšie obsahom práve obstarávanie dôkazných prostriedkov. Je dôležité podotknúť, že správca dane pri miestnom šetrení nie je oprávnený hodnotiť dôkazné prostriedky, ktoré získal. Jeho činnosť končí v tejto fáze daňového konania samotným vyhľadaním dôkazov, prípadne má ešte možnosť zaistiť³¹ dôkazné prostriedky.³² Hodnotenie je možné až v daňovej kontrole. Už tento fakt ukazuje, že miestne šetrenie je predzvest'ou následnej daňovej kontroly. Je hneď niekoľko zásadných bodov, v ktorých sa tieto dva inštitúty od seba líšia. Za prvé je to plynutie lehoty na stanovenie dane. Miestne šetrenie nemá žiaden vplyv na túto lehotu, ale daňová kontrola môže spôsobiť dokonca to, že začne plynúť lehota nová.³³ Druhou zásadnou odlišnosťou je oprávnenie podať dodatočné daňové tvrdenie. Rovnako, ako u lehoty pre stanovenie dane, miestne šetrenie nie je v žiadnom ohľade prekážkou. Naopak u daňovej kontroly je jej zahájenie a následný priebeh skutočnosťou, ktorá túto možnosť berie.³⁴ A za

³⁰ rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 31. augusta 2010, sp. zn. 1 Afs 15/2004-89

³¹ Bližšie k zaisteniu v kapitole 3.4., o právach a povinnostiach správcu dane pri miestnom šetrení.

³² BAXA, Josef. In BAXA, Josef (ed). *Daňový rád. Komentár – 1. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 430 - 431.

³³ § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁴ § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

tretie, je to možnosť z úradnej moci domerať daň, ktorá je opäť daná len na základe výsledku daňovej kontroly a nie na základe skutočností pochádzajúcich len z miestneho šetrenia.³⁵

Zvláštnosťou u miestneho šetrenia je, že ho môže vykonať ktorýkoľvek správca dane, bez ohľadu na to, či je miestne príslušný alebo nie, a to aj bez dožiadania.³⁶

3.3. Osoba prizvaná k miestnemu šetreniu a dokumentácia miestneho šetrenia

Zákon dáva správcovi dane možnosť prizvať si na pomoc ďalšiu osobu, ak považuje jej prítomnosť na miestnom šetrení za potrebnú. Touto osobou sa myslí spravidla niekto technicky zdatný, alebo poskytovateľ určitej služby, ktorú si nevie alebo nemôže vykonať správca dane sám. Na záver má správca dane povinnosť vyhotoviť protokol, alebo úradný záznam. Pre protokol, aj úradný záznam sa použijú obecne ustanovenia o dokumentácii, teda § 60 až § 67 DŘ. Obsahom protokolu a úradného záznamu nesmie byť hodnotenie zistení dosiahnutých miestnym šetrením.³⁷ Oblasť dokumentácie zaznamenala výraznú novinku v porovnaní s úpravou obsiahnutou v zákone č. 337/1992 Sb., o správe daní a poplatkov. V novom DŘ je správcovi dane poskytnutá možnosť obstarat' obrazový alebo zvukový záznam o úkone vykonanom pri miestnom šetrení. Túto možnosť predtým nemal. Je však nutné splniť zákonom stanovenú podmienku, a to upovedomenie osôb zúčastnených na úkone o zhotovovaní záznamu.³⁸

3.4. Práva a povinnosti pri miestnom šetrení

3.4.1. Právo na prístup

Právam správcu dane, ktoré mu primárne stanovuje ustanovenie § 81 DŘ odpovedajú povinnosti daňových subjektov a ďalších osôb zúčastnených na miestnom šetrení, a naopak. Dikcia zákona stanovuje, že: *„Úradná osoba vykonávajúca miestne šetrenie má v dobe primeranej predmetu miestneho šetrenia, najmä v dobe prevádzky, právo na prístup na pozemky, do každej prevádzkovej budovy, miestnosti a miesta, vrátane dopravných prostriedkov a prepravných obalov, k účtovným záznamom, alebo iným informáciám, a to aj na technických nosičoch dát, v rozsahu nutne potrebnom pre dosiahnutie cieľa správy daní.*

³⁵ § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

³⁶ § 78 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

³⁷ BAXA, Josef. In BAXA, Josef (ed). *Daňový řád. Komentář – 1. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 430 - 433.

³⁸ § 80 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

Toto právo má tiež, ak ide o obydlie, ktoré daňový subjekt užíva súčasne pre podnikanie, ak je to nutné a nie je možné rozhodné skutočnosti zistiť iným spôsobom.“³⁹ Považujem za dôležité, zastaviť sa pri tomto ustanovení, a postupne si vysvetliť, čo zákonodarca týmito dvomi vetami upravuje, keďže je toho viac, ako by sa na prvý pohľad mohlo zdať. Pokiaľ ide o právo na prístup do jednotlivých priestorov a prístup k záznamom, je toto právo obmedzené rozsahom miestneho šetrenia. Samotný rozsah je stanovený ako „*rozsah nutne potrebný pre dosiahnutie cieľa správy daní*“⁴⁰. Cieľ správy daní je definovaný ako „*správne zistenie a stanovenie daní a zabezpečenie jej úhrady*“⁴¹. Ak daňový subjekt odmietne správcovi možnosť využiť jeho právo na prístup, správca dane nie je oprávnený vstúpiť a vykonať miestne šetrenie. Správca má však ešte jednu procesnú možnosť ako prinútiť daný subjekt k spolupráci, a tou je uloženie poriadkovej pokuty podľa § 247 DŘ. Táto skutočnosť však nevyklučuje fakt, že šetrenie môže byť vykonané aj bez súčinnosti subjektu, u ktorého má byť šetrenie vykonané. V prípade, že by správca dane postupoval v rozpore s vyššie uvedeným postupom a získal by dôkazné prostriedky takto nezákonne, ich ďalšie použitie v daňovom konaní by bolo nemožné a zmaril by tým cieľ správy daní.⁴²

3.4.2. Právo na výpisy a kópie z účtovníctva

Odstavce 2 a 3 v § 81 DŘ, dávajú správcovi dane možnosť obstarat' si, či už sám alebo za pomoci daňového subjektu, výpisy alebo kópie z účtovníctva. Tieto nemusia byť len v papierovej podobe, ale aj vo forme technického nosiča dát. Vzhľadom na veľkú škálu druhov technických nosičov a softvérovú rôznorodosť, zákonodarca zabezpečil správcovi dane právo na využitie softvéru osoby, u ktorej sa miestne šetrenie koná, ale len v rozsahu, ktorý je nevyhnutný.⁴³

3.4.3. Právo vstupu do obydliá

Zaujímavou a čiastočne novou úpravou je druhá veta § 81 odst. 1 DŘ. Správcu dane oprávňuje vstúpiť do obydliá za účelom vykonania miestneho šetrenia, ak je toto obydlié súčasne využívané aj na účely podnikania. Toto právo správcu dane je dost' na hrane

³⁹ § 81 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁰ § 81 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁴¹ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁴² BAXA, Josef. In BAXA, Josef (ed). *Daňový rád. Komentář – 1. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 435 - 436.

⁴³ § 81 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

s ústavne zaručeným právom nedotknuteľnosti obydlia.⁴⁴ V právnej úprave účinnej do 1. januára 2011⁴⁵ chýbal dodatok, ktorý upresňuje, že toto právo vstupu do obydlia môže správca dane využiť „...ak je to nutné a nie je možné rozhodné skutočnosti zistiť iným spôsobom“⁴⁶. Vzhľadom na to, že ide o tak významný zásah do osobnej sféry jedinca, považujem tento dodatok za správny. Domnievam sa, že nikdy nie je zbytočné, ak sa poukáže na limity, keď sa jedná o zásah do základných práv a slobôd.

3.4.4. Povinnosť poskytnúť potrebnú súčinnosť a primerané prostriedky

Na právo na prístup nadväzuje povinnosť daňového subjektu a ďalších prítomných osôb, aby poskytli potrebnú súčinnosť a primerané prostriedky, ktoré sú nutné pre efektívne miestne šetrenie.⁴⁷ Ďalšími prítomnými osobami sa myslia zamestnanci daňového subjektu. Táto povinnosť sa nevzťahuje na osoby prizvané k šetreniu na základe § 80 odst. 2 DŘ.⁴⁸

3.4.5. Povinnosť zapožičať doklady a ďalšie veci

Ďalšou povinnosťou, ktorú stanovuje DŘ daňovému subjektu a ďalším prítomným je, že musia úradnej osobe zapožičať na základe jej požiadavku doklady a ďalšie veci, ktoré sú nutné pre správu daní. Nielenže mu ich musia zapožičať v rámci priestorov, kde práve miestne šetrenie prebieha, ale aj mimo tieto priestory. V prípade, že by osoby odmietli tieto objekty vydať, správca dane je oprávnený tieto predmety sám zaistiť.⁴⁹ Pojem „ďalšie veci, ktoré sú nutné pre správu daní“, nie je zákonom ďalej upravený a tak jeho jediným obmedzením je požiadavka nutnosti. Pre vysvetlenie tejto požiadavky a teda pre určenie hranice, čo všetko môže správca dane požadovať od daňového subjektu a osôb prítomných, použijem názor z komentára k DŘ od autorov Baxa a kolektív a to: „ Ak vyjdeme z toho, čo je cieľom správy dane a z rozsahu miestneho šetrenia, potom za nutnosť treba považovať takú vlastnosť dokladu alebo inej veci, ktorá z nej robí použiteľný dôkazný prostriedok vo veci, ktorá je predmetom miestneho šetrenia.“⁵⁰ Povinnosti, ktoré daňovému subjektu a ďalším prítomným osobám stanovuje DŘ, môže úradná osoba na nich vynucovať poriadkovou pokutou podľa § 247 odst. 2 DŘ.⁵¹

⁴⁴ Čl. 12 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základných práv a slobôd, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁵ § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁶ § 81 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁷ § 82 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁸ BAXA a kol.: *Daňový řád...*, s. 438.

⁴⁹ § 82 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁰ BAXA, Josef. In BAXA, Josef (ed). *Daňový řád. Komentář – 1. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 439.

⁵¹ BAXA a kol.: *Daňový řád...*, s. 438 - 439.

3.4.6. Právo na vzorky

Pre dosiahnutie cieľa miestneho šetrenia je správcovi dane poskytnutá možnosť, vyžiadať si, alebo sám odobrať od osoby, u ktorej miestne šetrenie vykonáva, vzorky vecí, ktoré následne prejdú určitou expertízou alebo posúdením, ktoré zrejme nie je možné alebo účelné vykonať priamo na mieste šetrenia.⁵² U odobraných vzoriek sa zisťuje ich akosť, zloženie a iné vlastnosti, ktorými disponuje odobraná vzorka. Zákon neobmedzuje výkon tohto práva na veci, ktoré podliehajú určitému druhu dane, ale v praxi najčastejšie dochádza k expertíze u vecí, ktoré podliehajú spotrebnej dani. Správca dane je povinný odobranú vzorku následne vrátiť osobe od ktorej ju odobral, ale to len v prípade, ak to je z povahy veci možné. Negatívnym dôsledkom tohto práva správcu dane je, že finančne zaťažuje osobu poskytujúcu vzorku. Správca dane nie je finančne zodpovedný za nevrátenie vzorky, ak tá bola povahy, ktorá vylučuje jej vrátenie.

Keď si správca odnáša od osoby, u ktorej vykonáva miestne šetrenie, nejaké doklady, vzorky alebo iné veci, je obligatórne povinný vydať tejto osobe potvrdenie. Ďalej správcovi dane plynie lehota 30 dní, v ktorej je povinný prevzaté, alebo odobraté veci vrátiť späť osobe, od ktorej ich získal, ak je to z povahy veci možné.⁵³ Lehota sa môže predĺžiť, a to aj opakovane, ak je stále dôvod na to, aby ich správca dane mal vo svojej dispozícii. Je nutné si ujasniť, že ten dôvod má dva rozmery. Pod prvým rozmerom treba chápať pôvodný dôvod, teda ten, pre ktorý bola vec, dokument či vzorka odobraná alebo prevzatá od osoby, u ktorej sa miestne šetrenie koná. Pod druhým rozmerom sa rozumie nejaký nový a dôležitý dôvod, pre ktorý je nutné predĺžiť pôvodnú lehotu 30 dní. Dôvod, v oboch svojich rozmeroch, musí byť prítomný súčasne, kumulatívne. K predĺženiu lehoty je oprávnený len najbližší nadriadený správca dane. Ten môže lehotu predĺžiť o taký počet dní, ako považuje za vhodné.⁵⁴ Je samozrejmé, že musí postupovať v súlade so zásadou primeranosti.

3.4.7. Právo zaistiť veci

Ako som už niekoľkokrát zmienila, správca dane má právo za určitých okolností potrebné veci zaistiť. Je na mieste vysvetliť, aké veci môžu byť predmetom zaistenia, kedy môžu byť zaistené a akým spôsobom môže zaistenie prebehnúť.⁵⁵ Zaistiť sa môžu len veci, ktoré by v budúcnosti mohli byť potrebné ako dôkazné prostriedky a sú k tomuto účelu

⁵² § 82 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁵³ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 438 - 439.

⁵⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In LICHNOVSKÝ, Ondřej (ed.). *Daňový rád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 173.

⁵⁵ Zaistenie veci je upravené v § 83 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

spôsobilé. K tejto prvej podmienke však pristupuje druhá, ktorá musí byť kumulatívne splnená. Je to dôvodná obava, že v budúcnosti nebude možné dôkaz vykonať, ak sa v dobe výkonu miestneho šetrenia nezaistí.⁵⁶

Dôvodová správa k DŘ konkretizuje, kedy by sa malo pristúpiť k inštitútu zaistenia, nasledovne: „*K tomuto opatreniu sa pristúpi najmä vtedy, ak chýba riadne preukázanie o pôvode obchodného tovaru, jeho množstve, cene, poprípade kvalite. Správca dane zaistí doklady vždy, ak hrozí nebezpečie ich zničenia, pozmenenia, apod.*“⁵⁷ Ku zaisteniu sa má pristúpiť len výnimočne, ak nie je možné zabezpečiť dôkazný prostriedok inak. Zaistiť veci nie je možné, ak má byť cieľom zaistenia zabránenie škôd alebo predchádzanie vzniku daňového úniku.⁵⁸

O tom, že dôjde k zaisteniu veci, musí správca dane rozhodnúť a vydať o tom rozhodnutie, proti ktorému sa môže osoba ním dotknutá odvolať podľa § 109 odst. 1 DŘ. Rozhodnutie o zaistení musí obsahovať všetky zákonom⁵⁹ stanovené náležitosti vrátane odôvodnenia.

Zákon stanovuje tri spôsoby, ktorými môže správca dane zaistiť potrebné veci. Prvým spôsobom, ktorý stanovuje § 83 odst. 2 DŘ, je prevzatie veci a jej následné premiestnenie na vhodné miesto. Tento spôsob sa využíva najmä u menších vecí, ktoré nie je problém premiestniť, ale nie je vylúčený ani u väčších. Je na správcovi dane, ktorý spôsob zvolí, ale musí byť primeraný. Tento druh zaistenia má však nevýhodu, že môže byť finančne náročný. V zákone o správe daní a poplatkov bolo stanovené, že náklady nesie osoba, od ktorej boli veci prevzaté. V novej úprave síce nie je priamo stanovené, kto nesie náklady, ale z výkladu ustanovení DŘ o nákladoch vyplýva, že ich nesie správca dane. Druhým spôsobom je možnosť označiť veci, ktoré majú byť predmetom zaistenia a nechať ich na ich pôvodnom mieste. Navyše nie je zabránené v prístupe k tejto zaistenej veci. Tento spôsob je najmenej invazívny. Posledný druh zaistenia tiež spočíva v označení zaistovaných vecí, ktoré ostávajú na svojom pôvodnom mieste, ale osoba, ktorej bola vec zaistená má zamedzený prístup k tejto veci alebo veciam. Zamedzenie je zabezpečené tým spôsobom, že úradná osoba odoberie všetky prostriedky, ktorými by bolo možné sa dostať k zaistovaným veciam a priestor, kde sa veci nachádzajú zaistí úradnou uzáverou.⁶⁰

⁵⁶ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 442.

⁵⁷ Dôvodová správa k daňovému rádu k § 83.

⁵⁸ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 174.

⁵⁹ § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 442 - 443.

Po celú dobu, čo je vec zaistená, ktorýmkoľvek spôsobom, má správca dane povinnosť strážiť, či je stále dôvod, aby vec skutočne bola zaistená. Ako náhle dôvod pominie, musí bezodkladne rozhodnúť o zrušení zaistenia a vec vrátiť osobe, ktorej vec zaistil, bez ohľadu na to, aký právny titul túto osobu oprávňuje s danou vecou nakladať. Ak správca dane nekoná bezodkladne, považuje sa jeho konanie za nečinnosť a osoba, ktorej bola vec zaistená, je oprávnená domáhať sa ochrany pred nečinnosťou⁶¹. V prípade, že sa jedná o zaistenie s premiestnením veci mimo jej pôvodné miesto, tak náklady ktoré vznikli s jej vrátením nesie správca dane.⁶² Ďalej môže nastať situácia, že osoba, ktorej bola vec zaistená, je presvedčená o tom, že dôvod zaistenia už pominul. Táto osoba môže požiadať správcu o vrátenie zaistenej veci. Ak správca dane nezdieľa rovnaký názor, nevyhoví žiadosti. Následne dotknutá osoba môže podať sťažnosť⁶³, ktorou si zaručí preskúmateľnosť rozhodnutia. V prípade, že bude zamietnutá aj sťažnosť, je ďalšou procesnou možnosťou podanie odvolania podľa § 109 a násl. DŘ.⁶⁴

Tak ako pri iných úkonoch pri správe daní, musí byť spísaná, o úkonoch v rámci zaistenia, dokumentácia. Formou dokumentácie je buď protokol, alebo úradný záznam. Protokol sa spíše o zaistení veci, ak je pri zaistení prítomná osoba, ktorá má v dispozícii zaistovanú vec. Súčasťou protokolu je aj rozhodnutie o zaistení, ktoré je riadne odôvodnené. Predaním protokolu dotknutej osobe dochádza k oznámeniu rozhodnutia a je možné proti nemu podať odvolanie. Úradný záznam sa spisuje v tých prípadoch, kedy nie je možné použiť protokol. To znamená, že dotknutá osoba je známa, ale nie je prítomná pri zaistení, alebo táto osoba nie je ani známa. Súčasťou úradného záznamu nie je rozhodnutie o zaistení. Toto rozhodnutie sa osobe, ktorej bola vec zaistená, oznamuje samostatne.⁶⁵

3.5. Prepadnutie veci

Posledným inštitútom, ktorý je upravený v rámci úpravy miestneho šetrenia v DŘ, je inštitút prepadnutia zaistených alebo zapožičaných vecí štátu. Ustanovenie § 84 DŘ je zrejme v rozpore s Listinou základných práv a slobôd a je tu veľká pravdepodobnosť, že nespĺňa ani podmienky testu proporcionality. K prepadnutiu má dôjsť u vecí, u ktorých nie je zo strany správcu dane možné ich vrátiť osobe, od ktorej ich prevzal, lebo daná osoba je buď neznáma alebo ani napriek správцovej výzve si veci neprevezme. Druhý dôvod prepadnutia veci je, že

⁶¹ § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁶² BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 444.

⁶³ § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁴ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 175.

⁶⁵ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 175.

napriek tomu, že dotknutá osoba je známa a má záujem si veci prevziať, ide o veci, ktoré je zakázané predávať, alebo o veci, ktoré sú obchodovateľné len s povolením. Toto sporné ustanovenie v podstate dovoľuje správcovi dane vyvlastniť zaistené veci. Takéto vyvlastnenie však nespĺňa zákonom stanovené podmienky pre vyvlastnenie⁶⁶ a teda § 84 DŘ je pravdepodobne protiústavný.⁶⁷ Niektorí autori⁶⁸ síce poukazujú na zrejmu protizákonnosť a protiústavnosť tohto ustanovenia, rozhodne neodporúčajú jeho aplikovanie v praxi, ale ani ho úplne nevyučujú. Iní autori⁶⁹ zásadne odmietajú akúkoľvek jeho aplikáciu, aj napriek tomu, že už aj zákon o správe daní a poplatkov túto možnosť prepadnutia veci dovoľoval.

⁶⁶ Čl. 11 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základných práv a slobôd: „*Vyvlastnenie alebo nútené obmedzenie vlastnického práva je možné vo verejnom záujme, a to na základe zákona a za náhradu.*“ Zjavne chýba podmienka verejného záujmu.

⁶⁷ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 176.

⁶⁸ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 176.

⁶⁹ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 446.

4. Inštitút daňovej kontroly

Odpoveď na otázku, čo to je daňová kontrola sa hľadá zložitejšie, lebo nie je definovaná priamo v zákone. Definíciu tohto inštitútu je treba vyskladať postupne z rôznych aspektov, vlastností a začlenenia v právnej úprave. Pre mňa najvýstižnejšie zhrnutie je poskytnuté v komentári od autorov Baxa a kolektív: „*Zo systematického zaradenia daňovej kontroly v diele druhom, hlavne VI. časti druhej, jednoznačne vyplýva, že daňová kontrola je postupom pri správe daní. Je teda uceleným, zákonom upraveným procesom, ktorého výsledkom nie je vydanie rozhodnutia. Je ukončená podpisom správy o daňovej kontrole a zhrňuje výsledky kontrolného zistenia vrátane hodnotenia dôkazov vykonaných v jej priebehu (§ 88). Hodnotiace závery, ktoré sú výsledkom daňovej kontroly, môžu však byť podkladom pre vydanie rozhodnutia o daňovej povinnosti. Daňová kontrola je teda postupom kontrolným, ktorým je vo vymedzenom rozsahu preverovaný predmet kontroly, tj. daňová povinnosť daňového subjektu, viažúca sa ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu, alebo ku konkrétnej jednorazovej dani. Daňová kontrola je svojím obsahom zhromažďovaním, vykonávaním a hodnotením dôkazných prostriedkov.*“⁷⁰ Nie je teda samostatným konaním, ale súčasťou daňového konania ako celku. V rámci daňového konania potom patrí pod nalézací konanie⁷¹. Tu väčšinou spadá do domeriavacieho konania⁷², ale nie je vylúčená ani jej realizácia v rámci vymeriavacieho konania⁷³, ak daňový subjekt nesplnil svoju povinnosť daňového tvrdenia.⁷⁴

Inštitút daňovej kontroly je principiálne prebratý zo zákona o správe daní a poplatkov v pôvodnej podobe. Je rozpracovaný do viacerých ustanovení, doplnený o skutočnosti, ktoré vplynuli z judikatúry a praxe. Niektoré časti ustanovení sú aj úplne novo spracované. Je to napríklad postup správcu dane v prípade, že mu nebolo umožnené zo strany daňového subjektu zahájiť daňovú kontrolu, alebo rozpracovaná úprava skončenia daňovej kontroly.⁷⁵

Daňová kontrola má štyri základné funkcie, ktoré má plniť, aby jej existencia v rámci daňového konania bola opodstatnená. Prvou je preventívna funkcia. Je to isté psychologické pôsobenie daňovej kontroly na daňové subjekty. Už len samotná existencia tohto inštitútu má daňové subjekty odstrašiť od toho, aby jednali protizákonne, teda aby riadne neplnili svoje

⁷⁰ BAXA, Josef. In BAXA, Josef (ed). *Daňový rád. Komentár – 1. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 449.

⁷¹ § 134 odst. 3 pís. a) zákona č. 280 /2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁷² § 141 až § 144 zákona č. 280 /2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁷³ § 135 až § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁴ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 177.

⁷⁵ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 448.

povinnosti. Druhou funkciou je eliminácia. Jej význam sa zohľadní v budúcnosti, a to v tej podobe, že na základe zistení v daňovej kontrole sa predíde rovnakým chýbam do budúcnosti. Eliminuje sa výskyt nesprávnych postupov daňových subjektov pri plnení ich povinností. Ďalšou funkciou je inšpekčná funkcia. Je to asi tá najzákladnejšia funkcia daňovej kontroly. Primárne za jej účelom sa koná samotná kontrola a jej priebeh je zákonom upravený. Ide o zisťovanie a následne stanovenie, zo strany správcu dane, správneho daňového tvrdenia a plnenia daňovej povinnosti. Štvrtou je funkcia ochranná, ktorá je priamo nadviazaná na fiškálnu funkciu dani.⁷⁶

Daňová kontrola ako inštitút je pomerne rozsiahly proces, ktorý sa skladá z mnohých krokov a podmienok, ktoré musia byť splnené.

4.1. Predmet, rozsah a cieľ daňovej kontroly

V úprave účinnej do 31.12.2010 nebol predmet jasne stanovený. Súčasná úprava predmet daňovej kontroly vymedzuje v § 85 odst. 1 DŘ ako daňové povinnosti, tvrdenia daňového subjektu a aj iné okolnosti, ktoré sú rozhodné pre správne zistenie a stanovenie dane, pričom sa všetky viažu na jedno daňové konanie. Dôležité je toto časové ohraničenie jedného daňového konania, ktoré sa vykladá v zmysle ustanovenia § 134 odst. 1 DŘ ako jedna daňová povinnosť. Odstavec 2 túto povinnosť konkretizuje buď na zdaňovacie obdobie, alebo na jednotlivú skutočnosť. Jednotlivou skutočnosťou je napríklad jednorazová daň.

Rozsah⁷⁷ daňovej kontroly stanovuje, ktoré konkrétne tvrdenia a skutočnosti z predmetu dane sa budú kontrolovať. Správca dane musí rozsah vymedziť pri zahájení⁷⁸ daňovej kontroly a až následne dochádza k preverovaniu, ale len v rámci vymedzeného rozsahu. Správca dane je povinný dodržiavať zásadu primeranosti. V prípade potreby je možné rozsah rozšíriť alebo zúžiť. Rozšíriť rozsah je možné maximálne na jednu daňovú povinnosť v jednom zdaňovacom období. To znamená, že ak hneď na začiatku bol rozsah vymedzený na všetky povinnosti daňového subjektu v jednom zdaňovacom období, tak ďalšie rozšírenie už nie je možné, lebo by presahovalo predmet daňovej kontroly. V oboch prípadoch je nutné postupovať ako pri zahájení daňovej kontroly. Toto formálne zahájenie však nemá účinky ako bežné zahájenie daňovej kontroly, lebo tá už zahájená bola pri pôvodnom zahájení. Rozšírenie alebo zúženie nijak nepôsobí na beh lehoty pre stanovenie dane ani na

⁷⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 1 - 2.

⁷⁷ § 85 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁸ K zahájeniu daňovej kontroly dochádza podľa § 87 odst. 1 DŘ prvým úkonom správcu dane, ktorý vykoná voči daňovému subjektu, pričom pri tomto úkone určí predmet a rozsah daňovej kontroly a začne fakticky kontrolovať daňové povinnosti, tvrdenia a iné rozhodné okolnosti.

neprípustnosť podania dodatočného daňového priznania počas daňovej kontroly. Správa o daňovej kontrole je spracovaná k rozsahu zúženému alebo rozšírenému. Ak nebol pôvodný rozsah menený, tak k rozsahu pôvodnému.⁷⁹ Dôležité je ešte pripomenúť, že v prípade zúženia rozsahu daňovej kontroly, sa obmedzenie konania opakovanej⁸⁰ daňovej kontroly vzťahuje na pôvodný rozsah, nie len na zúžený.⁸¹

Cieľom daňovej kontroly je správne zistenie a stanovenie dane. Tento cieľ sa zhoduje aj s cieľom správy daní ako takej.⁸²

4.2. Spoločná daňová kontrola

Ustanovenie o možnosti konania spoločnej daňovej kontroly je upravené v DŘ v § 85 odst. 4. Slovné spojenie spoločná daňová kontrola znamená, že sa môže konať jedna kontrola, pre viac daňových konaní, ale len jedného daňového subjektu. Ide o výrazný prejav zásady hospodárnosti a rýchlosti. Tento postup sa uplatňoval už za účinnosti zákona o správe daní a poplatkov, a tak ho zákonodarca výslovne zakotvil aj v novom DŘ. Prakticky je to procesná možnosť správcu dane rozšíriť daňovú kontrolu aj na iné daňové konania, ak táto potreba vyvstane počas prebiehajúcej kontroly. Aby sa mohla konať spoločná kontrola, tak pre každé daňové konanie sa musí zahájiť samostatne v súlade s § 87 DŘ, vrátane vymedzenia jej predmetu a rozsahu. To znamená, že predmet a rozsah sa vymedzujú pre každé konanie samostatne, a nie pre všetky konania ako celok. Je dôležité podotknúť, že rozšírenie v tejto súvislosti je odlišné od rozšírenia podľa § 85 odst. 3 DŘ a to v účinkoch, ktoré spôsobuje na lehotu pre stanovenie dane podľa § 148 DŘ.⁸³

4.3. Miesto výkonu daňovej kontroly

Miesto výkonu daňovej kontroly bolo upravené v zákone o správe daní a poplatkov v § 16 odst. 1 vete prvej rovnako, ako ho stanovuje v súčasnosti § 85 odst. 2 DŘ. Podľa tohto ustanovenia, je týmto miestom určitý priestor u daňového subjektu, alebo aj iné miesto, ak je toto iné miesto najvhodnejšou možnosťou z pohľadu účelnosti daňovej kontroly.

Primárne by sa kontrola mala konať u daňového subjektu. Práve tu sa nachádzajú doklady, listiny a osoby (zamestnanci) potrebné k daňovej kontrole. Tak ako zákon o správe daní a poplatkov výslovne stanovoval v § 16 odst. 2 pís. b) povinnosť daňového subjektu

⁷⁹ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 449 - 452.

⁸⁰ O možnosti opakovať daňovú kontrolu je pojednané v kapitole 4.6..

⁸¹ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 180.

⁸² Dôvodová správa k daňovému rádu k § 85.

⁸³ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 453 - 454.

zaistiť vhodné miesto a podmienky pre konanie kontroly, tak aj DŘ v § 86 odst. 3 pís. a) má túto povinnosť zakotvenú.⁸⁴ Neznamená to však, že by musel priestor napríklad prenajať, alebo inak zaobstaráť, ak ho bežne nemá k dispozícii. Správca dane to po ňom ani nemôže vyžadovať.⁸⁵ Ak sa kontrola koná u daňového subjektu, subjekt má vždy právo požadovať po správcovi dane, aby sa preukázal služobným preukazom. Je na daňovom subjekte, či toto právo využije, je však v jeho prospech presvedčiť sa o správnej miestnej príslušnosti správcu dane. V prípade, že subjekt zistí, že správca dane nie je miestne príslušný, nie je ďalej povinný umožniť výkon kontroly, lebo správca ani nie je oprávnený túto kontrolu vykonať.⁸⁶

Druhá možnosť, ktorú zákon ponúka, je miesto najvhodnejšie z pohľadu účelu daňovej kontroly. Tým miestom je typicky kancelária účtovníka, daňového poradcu alebo inej osoby, vykonávajúcej obdobnú činnosť, alebo ešte typickejšie sa kontrola koná v sídle správcu dane. V sídle správcu dane sa väčšinou koná vtedy, ak daňový subjekt nemá vlastné priestory, kde by sa kontrola mohla konať.⁸⁷ Nie je to však rigidné pravidlo, keďže na výber miesta konania daňovej kontroly pôsobí viacero aspektov. Môže nastať aj taká situácia, že aj keď daňový subjekt má vhodné priestory a poskytne ich správcovi dane k výkonu kontroly, správca dane zvolí za miesto výkonu jeho sídlo. Konečné rozhodnutie ohľadom miesta kontroly je na správcovi dane, ktorý musí zväziť všetky rozhodné okolnosti a v súlade so zásadou hospodárnosti určiť miesto.⁸⁸ Aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu⁸⁹ potvrdzuje, že konečné rozhodnutie je na správcovi dane, a že prihliada napríklad k rozsahu písomných dokladov, ktoré bude kontrolovať, k časovej náročnosti kontroly, k dostupnosti miesta pre pracovníkov správcu dane, či k pracovnému vyťaženiu pracovníkov. Určitou nevýhodou daňovej kontroly, ktorá prebieha u správcu dane, je skutočnosť, že všetky potrebné doklady je nutné správcovi na potrebnú dobu požičať. Správca má zákonnú oporu v § 82 odst. 1 DŘ, ktoré síce je ustanovením týkajúcim sa miestneho šetrenia, vzťahuje sa však aj na jednanie v rámci daňovej kontroly. Na záver je vhodné pripomenúť, že správca dane nemôže daňový subjekt pokutovať poriadkovou pokutou, ak subjekt nesplní svoju zákonom stanovenú povinnosť zabezpečiť vhodné miesto pre výkon daňovej kontroly.⁹⁰

⁸⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 317.

⁸⁵ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 49.

⁸⁶ KANIOVÁ, Lenka, SCHILLEROVÁ, Alena. *Správa daní*. Praha: Linde, 2003, s. 45.

⁸⁷ BAXA a kol.: *Daňový řád...*, s. 451.

⁸⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 317.

⁸⁹ rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 27. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004-197

⁹⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 49.

4.4. Práva a povinnosti pri daňovej kontrole

Práva a povinnosti pri daňovej kontrole sú praktickým odrazom zásady spolupráce či súčinnosti a zásady zákonnosti. DŘ vymenováva konkrétne práva a povinnosti v § 86. Ustanovenie vo svojich prvých troch odstavcoch spomína len daňový subjekt a jeho práva a povinnosti. Až v poslednom štvrtom odstavci, jednou vetou, odkazuje na § 80 až § 84 DŘ, v ktorých sú určené právomoci správcu dane.⁹¹ Táto na prvý pohľad strohá úprava práv a povinností správcu dane je v skutočnosti rovnako obsiřna, ako úprava týkajúca sa daňového subjektu. Platí tu totiž pravidlo, že vždy právu na jednej strane zodpovedá povinnosť na strane druhej a naopak. To znamená, že ak je v ustanovení stanovené právo alebo povinnosť správcu dane, tak z toho plynie aj povinnosť alebo právo daňovému subjektu. Nie všetky práva a povinnosti týkajúce sa daňovej kontroly sa nachádzajú v § 85 až § 88 DŘ a teda primárne vo vyššie zmienenom § 86 DŘ, ale niektoré sú roztrúsené aj mimo základnú úpravu daňovej kontroly. Je samozrejme, že mnohé práva a povinnosti vychádzajú z § 5 až § 9, v ktorých sú upravené základné zásady správy daní. Ďalším je napríklad právo osoby zúčastnenej na správe daní podať sťažnosť proti nevhodnému chovaniu, alebo postupu správcu dane podľa § 261 DŘ, alebo práva daňového subjektu súvisiace s dokazovaním.⁹²

V tejto kapitole sa zameriavam na § 86 DŘ. Ďalšie povinnosti a práva sú priebežne spracované v iných kapitolách a tak sa ku nim nebudem znovu vracat'.

4.4.1. Povinnosti daňového subjektu

Ako som už vyššie spomínala, § 86 DŘ sa zameriava na daňový subjekt. Hneď v prvom odstavci je novo zakotvená povinnosť, a to umožnenie zahájenia a následného vykonania daňovej kontroly daňovým subjektom správcovi dane. Táto povinnosť na druhú stranu stanovuje hranice pre správcu dane. To znamená, v akom rozsahu má právo vyžadovat' súčinnosť od subjektu. Daňový subjekt je tak povinný spolupracovat' od zahájenia a počas celého priebehu kontroly. Ani v zahájení a ani v samotnom priebehu kontroly nesmie správcovi dane brániť. V prípade, že daňový subjekt nesplní túto, alebo aj inú zo svojich povinností, môže byť jeho zavinené jednanie postihnuté poriadkovou pokutou.⁹³

⁹¹ Ide o odkaz na ustanovenia týkajúce sa miestneho šetrenia. Jednotlivé právomoci správcu dane pri miestnom šetrení, ktoré sa uplatnia aj pri daňovej kontrole nebudem na tomto mieste rozoberat' a týmto odkazujem na kapitolu 3. a najmä na podkapitolu 3.4..

⁹² ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 106 - 107.

⁹³ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový řád...*, s. 185.

Ďalšie povinnosti daňového subjektu sú uvedené v § 86 odst. 3 DŘ. Toto ustanovenie odkazuje na § 82 DŘ⁹⁴ a nutnosť plniť povinnosti v ňom stanovené. Následne zákon uvádza niektoré ďalšie povinnosti daňového subjektu. Prvou je zaistenie vhodného miesta a podmienok k tomu, aby mohla byť daňová kontrola vykonaná.⁹⁵ Táto povinnosť bola výslovne zakotvená aj v zákone o správe daní a poplatkov, a to v § 16 odst. 2 pís. b).

Ďalšou povinnosťou, ktorá je zakotvená v § 86 odst. 3 pís. b) DŘ, je povinnosť poskytnúť správcovi dane potrebné informácie týkajúce sa organizačnej štruktúry, pracovnej náplne jednotlivých útvarov, oprávnení jednotlivých zamestnancov alebo osôb, ktoré nie sú zamestnancami, ale vykonávajú činnosť pre daňový subjekt, či uloženia účtovných záznamov a ďalších informácií o daňovom subjekte. Túto povinnosť upravovala už predošlá právna úprava daňovej kontroly. Pokiaľ ide o právo na informáciu o tom, kde sú uložené účtovné záznamy a ďalšie informácie o daňovom subjekte, toto ustanovenie neumožňuje správcovi dane aj prístup k nim. Ide len o informačnú povinnosť zo strany daňového subjektu. Správca dane však možnosť prístupu samozrejme má, inak by nemal možnosť vykonať daňovú kontrolu, keby mu tieto doklady nesprístupnil sám daňový subjekt dobrovoľne. Právo na prístup k potrebným dokladom, spôsob a rozsah prístupu je upravený v § 81 odst. 1 DŘ, v rámci úpravy miestneho šetrenia. Povinnosť o poskytovaní informácií o sebe samom nemajú nepodnikajúce fyzické osoby.⁹⁶

Ďalšou povinnosťou daňového subjektu je umožniť správcovi dane jednanie so všetkými svojimi zamestnancami, prípadne s inými osobami, ktoré vykonávajú činnosť zamestnancov. Táto povinnosť priamo nadväzuje na povinnosť predchádzajúcu, pomocou ktorej správca zistí štruktúru organizácie daňového subjektu, a teda s kým by mal jednať, aby sa dozvedel informácie potrebné ku kontrole. Následne je správca schopný vydedukovať, ktorý zamestnanec alebo iná osoba je spôsobilá mu potrebnú informáciu poskytnúť a s touto osobou mu daňový subjekt umožní jednať. Aj táto povinnosť bola výslovne stanovená už v zákone o správe daní a poplatkov.

Zvyšné dve povinnosti sa týkajú dôkazných prostriedkov. Jednak je to povinnosť predkladať dôkazné prostriedky, ktoré dokazujú tvrdenia daňového subjektu a zároveň povinnosť nezatajovať dôkazné prostriedky. Povinnosť nezatajovať sa vzťahuje ako na prostriedky, ktoré ma subjekt vo svojej dispozícii, tak aj na prostriedky o ktorých vie, kde sa

⁹⁴ Toto ustanovenie upravuje niektoré práva a povinnosti pri miestnom šetrení. Zákon priamo odkazuje v úprave daňovej kontroly na aplikáciu tohto paragrafu, pokiaľ ide o povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly. Príslušnému ustanoveniu som sa detailne venovala v kapitole 3.4.. Povinnosti daňového subjektu z § 82 sú rozpracované najmä v podkapitolách 3.4.4., 3.4.5., 3.4.6. a týmto na ne odkazujem.

⁹⁵ Miestu výkonu daňovej kontroly je bližšie venovaná kapitola 4.3. a týmto na ňu odkazujem.

⁹⁶ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 468.

nachádzajú. Obecná povinnosť dokazovať svoje tvrdenia je zakotvená v § 92 odst. 3 a 4 DŘ, a teda povinnosť v § 86 je povinnosťou špeciálnou.⁹⁷ Vzťahuje sa na všetky tvrdenia daňového subjektu počas daňovej kontroly, nie len na tvrdenia obsiahnuté v daňovom a dodatočnom daňovom tvrdení. V prípade, že subjekt nepredloží potrebné dôkazné prostriedky, ktoré by podporili jeho tvrdenia, neuniesol by dôkazné bremeno.⁹⁸ Povinnosti ohľadom predkladania a nezatajovania dôkazných prostriedkov je do DŘ prebratá z predošlej právnej úpravy.

4.4.2. Práva daňového subjektu

Zákon neupravuje len povinnosti daňového subjektu, ale aj jeho práva. Ich demonštratívny zoznam je upravený v § 86 odst. 2 DŘ.

Prvým právom je právo byť prítomný jednaní, ktoré sa uskutočnia medzi správcom dane a zamestnancami, alebo osobami, ktoré nie sú zamestnanci, ale vykonávajú pre daňový subjekt jeho činnosť. Právo byť prítomný na jednaní nadväzuje na povinnosť umožniť jednanie so svojimi zamestnancami, alebo inými osobami. Toto právo bolo výslovne upravené už v zákone o správe daní a poplatkov, a to v § 16 odst. 4 pís. b). V tomto ustanovení bol použitý pojem pracovníci, ktorý DŘ nahradil pojmom zamestnanci a iné, či ďalšie osoby, ktoré vykonávajú činnosť daňového subjektu.

Ďalším uvedeným právom je možnosť predkladať dôkazné prostriedky v priebehu daňovej kontroly, alebo navrhnúť dôkazný prostriedok, ktorý by sa mal previesť, ak ho daňový subjekt nemá vo svojej dispozícii. Opäť na toto právo zároveň nadväzuje povinnosť predložiť dôkazné prostriedky dokazujúce tvrdenia daňového subjektu. Pokiaľ ide o dôkazné prostriedky, ktoré subjekt nemá vo svojej dispozícii, tak je daňový subjekt oprávnený nie len navrhnúť konkrétne dôkazy, ktoré by mal správca previesť, ale môže aj navrhnúť vyhľadanie nových dôkazných prostriedkov. Správca dane samozrejme nie je povinný previesť, či vyhľadať všetky navrhnuté dôkazné prostriedky.⁹⁹ Toto právo bolo tiež výslovne upravené v zákone o správe daní a poplatkov, a to v § 16 odst. 4 pís. c) a v doslovnom znení sa dostalo aj do DŘ.

Posledným, výslovne upraveným právom daňového subjektu je právo vyvrátiť pochybnosti, ktoré vyjadril správca dane. Aby daňový subjekt vôbec vedel, že tu sú nejaké pochybnosti, musí správca dane dodržiavať zásadu súčinnosti, a teda priebežne informovať

⁹⁷ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 326.

⁹⁸ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 468.

⁹⁹ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 186.

daňový subjekt o vzniknutých pochybnostiach. V prípade, že by daňový subjekt nemal toto právo, nemal by ani možnosť uniesť svoje dôkazné bremeno.¹⁰⁰ Právo vyvrátiť pochybnosti nebolo výslovne upravené v zákone o správe dani a poplatkov.

4.5. Zahájenie daňovej kontroly

4.5.1. Podmienky zahájenia daňovej kontroly

Okamžik zahájenia daňovej kontroly je veľmi dôležitý procesný moment. Od neho sa odvíjajú viaceré práva a povinnosti daňového subjektu a aj správcu dane. Zahájenie je upravené najmä v § 87 DŘ. Toto ustanovenie vo svojej obsiahlej prvej vete v podstate stanovuje tri základné podmienky na to, aby daňová kontrola bola zahájená zákonným spôsobom. Určuje, že správca dane musí uskutočniť prvý úkon voči daňovému subjektu. To znamená, že musí vykonať určitú aktivitu voči daňovému subjektu, aby subjekt vedel, že sa zahajuje kontrola. Ďalšou podmienkou je, že pri tomto prvom úkone musí správca dane vymedziť predmet a rozsah¹⁰¹ daňovej kontroly. Poslednou podmienkou je začatie faktického zisťovania a preverovania daňovej povinnosti, tvrdení daňového subjektu a iných rozhodných okolností pre správne zistenie a stanovenie dane. Pre zákonné zahájenie musia byť splnené všetky podmienky kumulatívne. Nie je však nutné, aby boli všetky splnené jedným úkonom. Ku zahájeniu dôjde až keď je splnená posledná z nich.¹⁰²

Celý proces daňovej kontroly sa zvyčajne začína neformálnym oznámením zámeru vykonať kontrolu. Oznámenie sa uskutočňuje zväčša vo forme telefonátu alebo formálneho listu. Tento krok správcu dane je však fakultatívny, žiaden predpis to správcovi neprikazuje. Neformálne oznámenie je prejavom zásady súčinnosti a môže sa tým predísť prípadným problémom so samotným zahájením daňovej kontroly, ako napríklad neprítomnosť či nepripravenosť daňového subjektu. Vzhľadom na to, že toto oznámenie je závislé len na rozhodnutí správcu dane, nemôžeme ho pokladať za prvý úkon k daňovej kontrole a nemá teda žiadne procesne ani hmotnoprávne následky.¹⁰³ Prvým úkonom je zvyčajne spísanie protokolu o zahájení daňovej kontroly. Tento protokol je súčasťou záverečnej správy o daňovej kontrole podľa § 88 odst. 1 pís. a) DŘ a musí spĺňať obsahové náležitosti stanovené v § 60 DŘ. Zároveň netreba zabudnúť, že protokol je verejnou listinou, a tak všetko čo je

¹⁰⁰ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 187.

¹⁰¹ O predmete a rozsahu daňovej kontroly je bližšie pojednané v kapitole 4.1.

¹⁰² LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 191 - 192.

¹⁰³ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 36 - 37.

v ňom uvedené, sa považuje za pravdivé, ak nie je dokázaný opak.¹⁰⁴ Najspornejšou podmienkou zahájenia daňovej kontroly je začatie faktického zisťovania a preverovania daňových povinností a iných tvrdení a rozhodných okolností. Celé ustanovenie o okamžiku zahájenia daňovej kontroly je v DŘ nové, v ZSDP tento okamžik zahájenia kontroly nebol upravený prakticky vôbec. Pred účinnosťou DŘ sa vychádzalo najmä z judikatúry Ústavného súdu a Najvyššieho správneho súdu. Táto judikatúra sa stala následne aj podkladom pre nový DŘ, ktorý dal do zákonnej podoby judikatúrnú činnosť súdov a prax. Práve otázkou faktického zahájenia sa zaoberá veľká časť judikatúry¹⁰⁵. Typicky sa opakuje formulácia, že spísanie protokolu o zahájení daňovej kontroly, ktorým je subjekt len zoznamovaný s plánovanou daňovou kontrolou, bez konkrétnych faktických úkonov, nie je zahájením, a že až vykonaním daných úkonov je kontrola zahájená a nastávajú účinky s tým spojené. Je tak napríklad aj v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu zo dňa 20. júna 2005, čj. 5 Afs 36/2003-87, ale aj mnohých ďalších. Je však otázka, aká dlhá doba môže uplynúť medzi spísaním protokolu a faktickým vykonávaním kontroly. V tomto prípade ani judikatúra neurčila konkrétnu hranicu. Dá sa však predpokladať, že časové rozpätie jedného až šiestich dní by malo byť prijateľné, pričom samozrejme platí, že čím kratšia doba, tým lepšie.¹⁰⁶ V minulosti mal správca dane tendenciu zahajovať kontroly len formálne a to tesne pred uplynutím lehoty pre stanovenie dane a preto bol nutný obrat od formálneho poňatia zahájenia daňovej kontroly ku materiálnemu.

4.5.2. Procesné dôsledky zahájenia daňovej kontroly

Správne určenie okamžiku zahájenia daňovej kontroly má najmä procesné dôsledky. Od tohto okamžiku sa totiž prerušuje lehota pre stanovenie dane a začína plynúť nová trojročná lehota.¹⁰⁷ Z toho vyplýva, že daňová kontrola by mala byť ukončená do troch rokov od jej zahájenia, lebo len v tejto lehote môže byť o daňovej povinnosti právomocne rozhodnuté. Lehota sa preruší len v tom prípade, že kontrola bola zahájená v súlade so zákonom. V nesúlade by bolo zahájenie napríklad vtedy, keby už uplynula lehota pre stanovenie dane alebo keby sa jednalo o opakovanú kontrolu a neboli by splnené podmienky

¹⁰⁴ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. s. 31 - 32.

¹⁰⁵ K vývoju judikatúry k zahájeniu daňovej kontroly bližšie v: BURDA, Zdeněk. Nad judikaturou k zahájeniu daňových kontroly. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 16, č. 7, s. 53 – 61.

¹⁰⁶ BONĚK, Václav. Zahájenie daňové kontroly. *Daně a finance*, 2009, roč. 17, č. 11, s. 9 – 12.

¹⁰⁷ § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rádu, ve znění pozdějších předpisů

pre jej opakovanie.¹⁰⁸ Ďalším zásadným dôsledkom zahájenia je strata možnosti podať dodatočné daňové priznanie alebo vyúčtovanie.¹⁰⁹

4.5.3. Náhodná kontrola

Obecne platí, že pre zahájenie daňovej kontroly správca dane nepotrebuje mať konkrétne pochybnosti o správnom plnení daňových povinností subjektu. Tento obecne platný a uznávaný názor môžeme nájsť napríklad v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu zo dňa 26. októbra 2009, čj. 8 Afs 46/2009 – 46, ale aj v mnohej ďalšej judikatúre¹¹⁰. Menší rozruch vyvolal nález Ústavného súdu, spis. zn. I. ÚS 1835/07 zo dňa 18. novembra 2008. Ústavný súd v tomto náleze vyjadril názor, že správca dane nemôže zahajovať daňové kontroly svojvoľne, ale predom musí mať konkrétne pochybnosti o nesplnení daňovej povinnosti a až následne je oprávnený kontrolu zahájiť. Pri zahájení by podľa tohto nálezu mal správca dane oboznámiť subjekt s týmito konkrétnymi dôvodmi konania kontroly. Nedostatok dôvodov pred zahájením by sa nenapravil ani keby sa po vykonaní kontroly ukázalo, že subjekt naozaj pochybil pri plnení svojej daňovej povinnosti.¹¹¹ Tento názor Ústavného súdu sa však neujal. Najvyšší správny súd a prax ďalej pokračujú v náhodných kontrolách.

4.5.4. Zmena miestnej príslušnosti počas daňovej kontroly

Miestna príslušnosť správcu dane je obecne stanovená v § 13 DŘ a obecná zmena miestnej príslušnosti je v § 16 DŘ. Podľa obecnej úpravy je správca dane povinný pri zmene miestnej príslušnosti bezodkladne postúpiť spis. V prípade, že prebieha daňová kontrola a dôjde k zmene príslušnosti, správca dane, ktorý kontrolu zahájil, ju môže aj dokončiť. Toto oprávnenie sa vzťahuje len na dokončenie daňovej kontroly. To znamená, že ak sa v priebehu daňovej kontroly zistia nedostatky v plnení daňových povinností, tak o ich následnom splnení už musí rozhodnúť miestne príslušný správca dane, a tým je nový správca dane. Z toho vyplýva, že miestna príslušnosť sa mení ihneď, ale právo dokončiť daňovú kontrolu ostáva zachované pôvodnému správcovi. V prípade, že by nový miestne príslušný správca dane nesúhlasil, aby kontrolu dokončil pôvodný správca dane, tak sa uplatní postup podľa § 14

¹⁰⁸ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 472.

¹⁰⁹ § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁰ K vývoju judikatúry k náhodnej kontrole bližšie v: BURDA, Zdeněk. Z judikatúry vzťahujúcej sa k námátkovej kontrole. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 17, č. 2, s. 54 – 62.

¹¹¹ SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 157.

odst. 2 DŘ, a teda by o spore dvoch správcov dane rozhodol ich najbližší spoločne nadriadený správca dane, ministerstvo alebo iný ústredný správny orgán.¹¹²

4.5.5. Zahájenie za pomoci výzvy

Daňový subjekt má povinnosť umožniť správcovi dane zahájiť daňovú kontrolu. Keby subjekt svoju povinnosť nemienil splniť, tak § 87 DŘ vo svojich odstavcoch 2 až 6 upravuje postup správcu dane, ako má postupovať, aby sa kontrola nakoniec vykonať mohla.

Prvým krokom správcu dane by mala byť výzva adresovaná nespolupracujúcemu daňovému subjektu. Správca vo výzve určí miesto zahájenia kontroly, predmet kontroly a lehotu, v ktorej je daňový subjekt povinný oznámiť správcovi dane deň a čas, kedy bude pripravený na zahájenie kontroly. Lehota určená správcom začína plynúť od doručenia, nie je možné ju predĺžiť a jej márnym uplynutím začne bežať nová lehota pre stanovenie dane podľa § 148 DŘ. Daňový subjekt môže určiť deň a čas len v rámci úradných hodín správcu dane. Deň, v ktorý má byť zahájená kontrola, musí nastať najneskôr v pätnásty deň po uplynutí lehoty na jeho stanovenie a zároveň musí byť tento dátum oznámený správcovi dane minimálne tri pracovné dni vopred. Ak daňový subjekt nerešpektuje výzvu správcu dane bez toho, aby správcovi oznámil závažné dôvody, pre ktoré nie je schopný výzve vyhovieť, alebo výzve síce vyhovie, ale následne neumožní v stanovenú dobu kontrolu zahájiť, či v nej pokračovať, správca dane má dve možnosti ako si poradiť s touto situáciou. Buď stanoví daň podľa pomôcok¹¹³ alebo daň zjedná¹¹⁴.

4.6. Opakovanie daňovej kontroly

Pre vykonávanie daňovej kontroly platí, že sa môže vykonať u jedného daňového subjektu, jedna daňová kontrola, pre jednu daň, za jedno zdaňovacie obdobie. To znamená, že správca dane má pri kontrole postupovať komplexne a skontrolovať celý predmet v danom rozsahu do takej miery, aby boli zistené rozhodné okolnosti pre správne zistenie a stanovenie dane. Tento postup je v súlade so zásadou hospodárnosti, či procesnou ekonómiou. Môže však nastať situácia, že až spätne sa zistí, že objektívne existujú skutočnosti, ktoré nemohli byť predmetom pôvodnej daňovej kontroly. Podľa predošlej právnej úpravy mal správca dane zákonnú možnosť obnovy konania podľa § 54 a § 55 ZSDP.¹¹⁵ V zákone o správe daní

¹¹² BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 473 - 474.

¹¹³ § 98 odst. 1, 2, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁴ § 98 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁵ KRATOCHVÍL, Jaroslav. Daňová kontrola a její místo v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*, 2009, roč. 15, č. 4, s. 34 – 35.

a poplatkov nebola výslovná zmienka o opakovanej daňovej kontrole a podmienkach jej výkonu, za to judikatúra sa tejto téme venovala pomerne často a stanovila podmienky, za ktorých je opakovaná kontrola prípustná. Samotná judikatúra prešla pomerne rozsiahlym vývojom a názorovou rôznorodosťou¹¹⁶. To, čo súdy vyjudovali ešte počas platnosti ZSDP, zákonodarca upravil priamo v DŘ v § 85 odst. 5 a 6. Ústavný súd sa už v roku 2003 vyjadril, že: „ ...daňovú kontrolu je možné opakovať len zo závažných dôvodov, najmä ak zistí správca dane nové skutočnosti (tz. skutočnosti, ktoré v dobe vykonávania pôvodnej daňovej kontroly nemal k dispozícii), ktoré by mohli mať vplyv na správne stanovenie daňovej povinnosti. Ďalej musí byť opakovaná daňová kontrola vykonávaná v rozsahu, ktorý bezprostredne súvisí s novo zistenými skutočnosťami.“¹¹⁷ Rovnako Najvyšší správny súd sa zaoberal opakovanou kontrolou a okrem iného sa vyjadril aj ku ochrane daňového subjektu pri jej výkone a to nasledovne: „ ... musí tiež opakovanú daňovú kontrolu zahájiť v súlade so zásadami daňového konania a ctiť ústavným poriadkom chránené práva daňového subjektu, ..., zoznámiť daňový subjekt s dôvodmi a cieľom takej kontroly...“.¹¹⁸

Rovnakých či obsahovo podobných rozhodnutí je mnoho¹¹⁹, a z nich zákonodarca vytvoril do nového DŘ dva odstavce, ktoré taxatívne určujú, za akých podmienok je opakovaná daňová kontrola zákonná a teda oprávnená. Opakovaná kontrola vlastne znamená, že sa vykoná daňová kontrola tých skutočností, ktoré už boli raz kontrolované a teda kontrola s totožným predmetom. Prípustná je ale len vtedy, ak správca dane zistí nové skutočnosti, alebo dôkazy a ďalej za podmienky, že daňový subjekt zmení nejaké svoje tvrdenie. K jednej z týchto, prípadne k viacerým podmienkam, ešte musí byť kumulatívne splnená povinnosť správcu dane informovať daňový subjekt o dôvode opakovanej kontroly, a to vtedy, keď kontrolu zahajuje.¹²⁰

4.6.1. Nové skutočnosti alebo dôkazy

Opakovanú daňovú kontrolu, a teda kontrolu, ktorá sa bude týkať tých skutočností, ktoré už raz boli kontrolované, je napríklad možné vykonať, ak správca dane zistí nové

¹¹⁶ K bližšiemu vývoju judikatúrnej činnosti súdov podľa ZSDP odporúčam odborný článok: MORÁVEK, Zdeněk. Opakovaná daňová kontrola. *Daňová a hospodárska kartotéka*, 2010, roč. 18, č. 3, s. 7 – 11.

¹¹⁷ nález Ústavného súdu zo dňa 13. mája 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02

¹¹⁸ rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 17. augusta 2006, sp. zn. 1 Afs 118/2005 - 45

¹¹⁹ Ďalšie rozhodnutia, v ktorých NSS rieši otázku prípustnosti opakovanej daňovej kontroly: rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 24. januára 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005; rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 26. februára 2007, sp. zn. 8 Afs 28/2005 – 66; rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 29. marca 2007, sp. zn. 9 Afs 20/2007 – 108; rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 17. mája 2007, sp. zn. 1 Afs 119/2006 - 63

¹²⁰ § 85 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

skutočnosti alebo dôkazy. Na tieto nové skutočnosti a dôkazy sú kladené dve podmienky, stanovené § 85 odst. 5 pís. a) DŘ. Musí ísť o také skutočnosti a dôkazy, ktoré nebolo možné uplatniť bez zavinenia správcu dane v pôvodnej daňovej kontrole a zároveň také, aby zakladali pochybnosti o preukazateľnosti, správnosti, alebo úplnosti pôvodne stanovenej dane či iného tvrdenia daňového subjektu.

Nové skutočnosti a dôkazy už mohli existovať počas pôvodnej daňovej kontroly, ale nesmel o ich existencii vedieť ani správca ani daňový subjekt, alebo mohli vzniknúť až po jej prevedení. Takouto skutočnosťou či dôkazom je napríklad rozhodnutie, ktoré vydá príslušný orgán až po ukončení pôvodnej daňovej kontroly.¹²¹

Rozsah opakovanej daňovej kontroly je limitovaný na novo zistené skutočnosti a dôkazy.

4.6.2. Úkon daňového subjektu, ktorým mení doterajšie tvrdenia

Ďalším dôvodom pre konanie opakovanej daňovej kontroly môže byť úkon daňového subjektu, ktorým subjekt zmení svoje doterajšie tvrdenia. Výklad pojmu tvrdenie je treba chápať extenzívne. Nemyslí sa ním len daňové a dodatočné daňové tvrdenie, ale aj iná zmena názoru.¹²²

Rozsah opakovanej daňovej kontroly je limitovaný rozsahom zmeny doterajšieho tvrdenia.

4.7. Ukončenie daňovej kontroly

Ukončenie daňovej kontroly upravuje v účinnej právnej úprave ustanovenie § 88 DŘ. Za pôsobnosti zákona o správe daní a poplatkov to bol § 16 v odstavci 8. Minulá právna úprava bola pomerne strohá, a tak zákonodarcovu aktivitu, vďaka ktorej upresnil jednotlivé práva a povinnosti pri ukončovaní daňových kontrol považujem za kladnú.

Všetky kroky, ktoré vedú k samotnému ukončeniu kontroly súvisia so správou o daňovej kontrole. Správa o daňovej kontrole musí byť najprv vyhotovená správcom dane, následne prejednaná s daňovým subjektom a na záver aj podpísaná daňovým subjektom. Keď daňový subjekt podpíše správu, daňová kontrola je ukončená.

Ustanovenie § 88 DŘ upravuje obsah správy o daňovej kontrole, povinnosť správcu dane zoznámiť daňový subjekt s výsledkom kontrolného zistenia, právo daňového subjektu

¹²¹ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. s. 60 - 61.

¹²² BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 457.

vyjadriť sa k výsledku kontrolného zistenia a problematiku podpisu správy o daňovej kontrole. Jednotlivé okruhy sú spracované v nasledujúcich podkapitolách.

4.7.1. Vyhotovenie správy o daňovej kontrole

Správa o daňovej kontrole je správa, ktorá obsahuje informácie o zahájení daňovej kontroly, jej priebehu a ukončení. Najvyšší správny súd v jednom zo svojich rozhodnutí uvádza, že správa o daňovej kontrole je: „ *procesným inštitútom, v ktorom sú najmä zahrnuté výsledky skutkových a právnych záverov správca dane, dôkazy z ktorých správca dane vychádzal a úvahy, ktorými sa riadil pri ich hodnotení; prípadne uvedenie dôvodov, prečo nevykonal a nezohľadnil dôkazné prostriedky navrhnuté daňovým subjektom alebo z akých dôvodov nie je možné stanoviť daň dokazovaním.* „¹²³ Spisuje ju správca dane a zákon stanovuje jej obligatórny obsah. Správa obsahuje výsledok kontrolného zistenia, hodnotenie dôkazov, ktoré boli zistené počas celého priebehu daňovej kontroly a odkaz na zákonom stanovené úradné záznamy a protokoly. Zoznam záznamov a protokolov, na ktoré musí správa o daňovej kontrole odkazovať je taxatívny. Jedná sa o úradné záznamy, alebo protokoly o zahájení daňovej kontroly, podpísané úradnou osobou a daňovým subjektom, o jednaniach vedených v priebehu daňovej kontroly, o skutočnostiach zistených správcom dane mimo jednanie, o zoznámení daňového subjektu s výsledkom kontrolného zistenia, o vyjadrení daňového subjektu obsahujúce tvrdenia, návrhy alebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolného zistenia a o stanovisku správca dane k jednotlivým tvrdeniam, návrhom, alebo výhradám daňového subjektu.¹²⁴

Správa o daňovej kontrole nie je verejnou listinou. Verejnou listinou je až následný dodatočný platobný výmer, ktorý vydá správca dane po ukončení daňovej kontroly. Skutočnosť, že nie je verejnou listinou, potvrdzuje podľa môjho názoru aj Najvyšší správny súd vo svojom rozhodnutí¹²⁵, v ktorom vymenováva jednotlivé druhy dôkazných prostriedkov a oddeľuje v tomto vymenovaní verejné listiny a správy o daňových kontrolách. Správa o daňovej kontrole nie je ani rozhodnutím, a tak nie je možné podať proti nej odvolanie.¹²⁶ Odvolanie je možné podať až proti dodatočnému platobnému výmeru. Správu je možné chápať ako odôvodnenie platobného výmeru, ktorý je vydaný na základe v nej uvedeného

¹²³ rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 5. septembra 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008 - 78

¹²⁴ § 88 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁵ rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 6. februára 2013, sp. zn. 1 Afs 76/2012 - 69

¹²⁶ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 337.

záveru. Snáď posledným dôležitým zafinovaním správy je skutočnosť, že je dôkazným prostriedkom.¹²⁷

Dôležitou súčasťou správy o daňovej kontrole je hodnotenie dôkazov. Správca dane v správe popíše jednotlivé skutkové zistenia, k nim pridá svoju správnu úvahu a dôkazy, vďaka ktorým dospel k určitému záveru. Je dôležité upozorniť na fakt, že správca dane musí uviesť všetky dôkazné prostriedky, ktoré boli zistené počas daňovej kontroly. To znamená, že správca v správe uvedie aj tie dôkazy, ktoré odmietol, ktoré odporujú záverečnému nálezu alebo ho spochybňujú.¹²⁸

Povinnosť spísať správu platí ako v prípade dodatočného vymerania dane, tak aj v prípade, že k tomuto vymeraniu nedôjde.¹²⁹

4.7.2. Postup pred záverečným prejednaním správy o daňovej kontrole

Po tom, čo správca dane má k dispozícii výsledok kontrolného zistenia vrátane hodnotenia dôkazov, zoznami s ním daňový subjekt. Daňový subjekt má následne právo sa k nemu vyjadriť. Právo vyjadriť sa ku správe je limitované lehotou, a to lehotou primeranou. Túto lehotu je správca dane povinný určiť v tom prípade, ak daňový subjekt podá žiadosť o určenie primeranej lehoty k vyjadreniu k výsledku kontrolného zistenia. Primeranosť lehoty sa posudzuje podľa zložitosti konkrétneho prípadu.¹³⁰ Lehota je lehotou správcovskou a jej určovanie sa riadi § 32 a §36 DŘ. To znamená, že obvykle by mala byť aspoň 8 dňová, len výnimočne kratšia. Ďalej platí, že na žiadosť osoby zúčastnenej na správe daní ju môže správca dane predĺžiť, v prípade ak je pre to závažný dôvod.¹³¹

Daňový subjekt sa ku správe vyjadruje väčšinou formou písomného stanoviska, v ktorom súčasne môže navrhnúť doplnenie výsledku kontrolného zistenia. Doplnenie môže spočívať v návrhoch na dokazovanie, v námietkach proti procesnému postupu správcu dane, skutkovému zisteniu či jeho nesprávnom právnom posúdení, ale aj v iných významných nedostatkoch, ktoré by mohli mať za následok nesprávne stanovenie základu dane alebo dane.¹³² Po tom, čo daňový subjekt navrhne doplnenie môžu nastať dve rozdielne situácie. Prvou je, že na základe návrhu daňového subjektu dôjde k zmene kontrolného zistenia a druhou je, že k zmene nedôjde. V prípade, že k zmene dôjde, je správca dane opäť povinný

¹²⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 242.

¹²⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 242 - 243.

¹²⁹ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. s. 102.

¹³⁰ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu nového daňového rádu – Ukončení daňové kontroly, řádné opravné prostředky. Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 3, s. 10 - 11.

¹³¹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 245.

¹³² ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 246.

predložiť zmenené kontrolné zistenie daňovému subjektu a ten má opäť právo sa k nej vyjadriť. V druhom prípade, kedy zmena nenastane, dochádza ku koncentrácii. Daňový subjekt stráca možnosť navrhovať doplnenie výsledku kontrolného zistenia v ďalšom prejednávaní správy o daňovej kontrole.¹³³

4.7.3. Záverečné prejednanie a podpis správy o daňovej kontrole

Prejednanie správy je ústnym jednaním.¹³⁴ Daňovému subjektu nie je zákonom uložená povinnosť sa k tomuto jednaniu dostať. Uplatňuje sa tu zásada súčinnosti medzi správcom dane a daňovým subjektom. Je v záujme daňového subjektu, aby sa dobrovoľne dostavil k prejednaniu. V prípade, že tak neurobí, je správca dane oprávnený ho predvolať, alebo mu uložiť poriadkovú pokutu.¹³⁵

Po tom, čo správca dane spracoval záverečnú podobu správy, v ktorej sú zaznamenané aj informácie a postupy po vyjadrení sa daňového subjektu k výsledku kontrolného zistenia, predloží správca dane daňovému subjektu správu k podpisu. V tomto štádiu už daňový subjekt nemôže namietat' výsledok kontrolného zistenia správcu dane, ale stále môže namietat' prípadné nedostatky správy o daňovej kontrole, ktoré spočívajú v nedostatočných odkazoch na úradné záznamy a protokoly, ktoré sú povinnou súčasťou každej správy, ako stanovuje zákon. Ak daňový subjekt nevidí v správe žiadne nedostatky, ktoré by mohol oprávnené namietat', správu o daňovej kontrole podpíše.¹³⁶ Zákon stanovuje, že na správe sú nutné dva podpisy, a to okrem podpisu kontrolovaného daňového subjektu aj podpis úradnej osoby. Po podpísaní správy správca dane odovzdá jeden rovnopis správy daňovému subjektu.

Podpis správy má enormný význam, lebo s týmto podpisom sú spojené hneď tri významné skutočnosti. Prvou je ukončenie prejednávania správy. Ďalšou je, že správa sa týmto okamžikom považuje za oznámenú. Posledným, a snáď najdôležitejším významom podpisu správy o daňovej kontrole je, že sa ním daňová kontrola ukončuje.¹³⁷

Môže však nastať situácia, že daňový subjekt nebude dodržiavať zásadu súčinnosti a prejednávania a podpisu správy sa nezúčastní. Pre tento prípad zákonodarca v § 88 odst. 5 DŘ stanovil, že ak sa kontrolovaný daňový subjekt odmieta zoznámiť so správou, prejednať ju, alebo sa prejednaniu vyhýba, správca dane dosiahne ukončenie daňovej kontroly

¹³³ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 199.

¹³⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších...*, s. 247.

¹³⁵ LICHNOVSKÝ a kol.: *Daňový rád...*, s. 200.

¹³⁶ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 483.

¹³⁷ § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

doručením správy o daňovej kontrole daňovému subjektu, a to do vlastných rúk. Dňom doručenia daňovému subjektu nastávajú účinky prejednávania a ukončenia daňovej kontroly.

Posledná situácia upravená v § 88 odst. 6 DŘ je otázka odoprenia podpisu správy. Rozlišujeme dva druhy odoprenia podpisu. Prvým prípadom je odoprenie bez dostatočného dôvodu. Ak daňový subjekt odoprie podpísať správu bez dostatočného dôvodu, nemá táto skutočnosť vplyv na použitie správy ako dôkazného prostriedku. O tomto dôsledku musí byť daňový subjekt v správe preukazateľne poučený. Slovné spojenie bez dostatočného dôvodu znamená, že daňový subjekt síce uvedie nejaký dôvod, ale správca dane ho môže považovať za nedostatočný pre odmietnutie podpisu. Druhým spôsobom odoprenia je bezdôvodné odoprenie. S týmto druhom odoprenia podpisu správy o daňovej kontrole zákon spája účinky prejednávania a oznámenia správy a ukončenie daňovej kontroly a to okamžikom tohto bezdôvodného odoprenia.¹³⁸

4.8. Postup po ukončení daňovej kontroly

Po riadnom ukončení daňovej kontroly, správca dane vydá dodatočný platobný výmer. Dodatočný platobný výmer je rozhodnutím podľa § 101 DŘ, a tak musí spĺňať aj všetky zákonom požadované náležitosti. Výnimkou je odôvodnenie. Ako odôvodnenie dodatočného platobného výmeru slúži správa o daňovej kontrole.

Dodatočný platobný výmer je vlastne domeraním z moci úradnej, a to je možné, ako stanovuje § 143 odst. 3 DŘ, len na základe výsledku daňovej kontroly.

V prípade, že daňový subjekt nesúhlasí s výsledkom daňovej kontroly a s dodatočným platobným výmerom, má možnosť podať opravný prostriedok. Týmto opravným prostriedkom je typicky odvolanie, ktoré upravuje DŘ v § 109 a nasledujúcich. V DŘ platí pravidlo, že odvolanie je možné podať vždy, pokiaľ zákon nestanoví niečo iné. V zákone o správe daní a poplatkov to bolo presne naopak.¹³⁹

¹³⁸ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. s. 105 - 106.

¹³⁹ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde Praha, 2011. s. 107 - 108.

5. Základné rozdiely miestneho šetrenia a daňovej kontroly

Účelom tejto kapitoly je sumarizovať hlavné rozdiely medzi inštitútom miestneho šetrenia a daňovej kontroly. Na niektoré rozdiely som poukázala už v priebehu diplomovej práce, ale pre ucelenosť kapitoly ich spomeniem na tomto mieste opäť.

V prvom rade je zásadný rozdiel v úrovni formálnosti, ktorá je vlastná jednotlivým inštitútom. Daňová kontrola je jednoznačne formálnejší postup ako miestne šetrenie. Z tohto faktu následne vychádzajú aj ďalšie rozdiely medzi inštitútmi. Takýmto rozdielom je napríklad skutočnosť, že miestne šetrenie môže vykonávať bez dožiadania aj správca dane, ktorý nie je miestne príslušný¹⁴⁰, pričom daňovú kontrolu môže vykonávať len miestne príslušný správca dane¹⁴¹, prípadne správca dane, ktorý kontrolu zahájil, a až následne došlo k zmene miestnej príslušnosti¹⁴².

Ďalší rozdiel je v oprávnení správcu dane vyhľadávať, zhromažďovať a hodnotiť dôkazné prostriedky. V rámci miestneho šetrenia je správca dane oprávnený dôkazné prostriedky len vyhľadávať a zhromažďovať, prípadne zaistiť, nie ich hodnotiť.¹⁴³ Hodnotiacia fáza je vlastná až daňovej kontrole, pričom správca dane sa s hodnotením musí následne vysporiadať v správe o daňovej kontrole¹⁴⁴, aby dodatočný platobný výmer, ktorého odôvodnením je práve správa o daňovej kontrole, bol súdne preskúmateľný.

Nechcem, aby táto kapitola vyznela tak, že daňová kontrola je dôležitejší inštitút ako miestne šetrenie, ale je nesporné, že už samotný DŘ spája s daňovou kontrolou v niektorých smeroch zásadnejšie dôsledky ako v rovnakých, alebo obdobných prípadoch s miestnym šetrením. Konkrétne sa jedná o plynutie lehoty pre stanovenie dane, možnosť podania dodatočného daňového tvrdenia a domeranie dane.

Pokiaľ ide o plynutie lehoty pre stanovenie dane, § 148 odst. 3 DŘ stanovuje, že ak bola kontrola zahájená pred uplynutím lehoty, má toto zahájenie procesný dôsledok v podobe novej lehoty pre stanovenie dane. Nová lehota však začne zahájením daňovej kontroly plynúť len v tom prípade, že zahájenie bolo v súlade so zákonom.¹⁴⁵ S miestnym šetrením DŘ tento dôsledok nespája.

¹⁴⁰ § 78 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴¹ § 13 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴² § 87 odst. 1 poslední veta zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴³ BAXA a kol.: *Daňový rád...*, s. 430 - 431.

¹⁴⁴ § 88 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁵ Bližšie k zahájeniu daňovej kontroly v kapitole 4.5..

V prípade možnosti podať dodatočné daňové tvrdenie DŘ uvádza¹⁴⁶, že či už priznanie alebo vyúčtovanie, nie je možné podať k dani, o ktorej sa koná daňová kontrola, alebo ku ktorej zahájeniu bol daňový subjekt vyzvaný. Daňová kontrola teda prerušuje beh lehoty pre podanie dodatočného daňového tvrdenia a následne po jej ukončení začína plynúť lehota nová. Hneď po ukončení daňovej kontroly začne plynúť nová lehota len v tom prípade, že správca dane daňovou kontrolou nedospel k nedostatkom v plnení povinností zo strany daňového subjektu, a teda nevydáva dodatočný platobný výmer. Ak správca dane dospel po daňovej kontrole k opačnému záveru, tak nová lehota pre podanie dodatočného daňového tvrdenia začne plynúť od právnej moci dodatočného platobného výmeru. So zahájením úkonov miestneho šetrenia nie je spojený zákaz podávať dodatočné daňové tvrdenia, a tak daňovému subjektu nič nebráni v tom, aby tak učinil aj počas prebiehajúceho šetrenia.

Snáď posledným zásadným procesným dôsledkom, ktorý má daňová kontrola, ale nie miestne šetrenie, je možnosť domerať daň z úradnej moci a to na základe výsledku daňovej kontroly¹⁴⁷.

Istý rozdiel medzi inštitútmi možno vidieť v mieste konania miestneho šetrenia a daňovej kontroly. U miestneho šetrenia sa obecnepripúšťa možnosť konať ho u správcu dane, aj keď zákon túto variantu priamo nezakazuje a dôvodová správa k DŘ ju dokonca pripúšťa. V tejto oblasti prevláda jazykový výklad a prax sa drží toho, že sa má konať na mieste, teda v priestoroch daňového subjektu. U daňovej kontroly je situácia iná. Kontrola sa môže konať a bežne sa aj koná, ako u daňového subjektu tak aj u správcu dane¹⁴⁸.

Tento zoznam rozdielov, medzi miestnym šetrením a daňovou kontrolou, rozhodne nie je taxatívny. Ide o dva rôzne inštitúty, ktoré na druhú stranu majú veľa spoločného, a tak by sa dalo vymenovať ešte niekoľko rozdielov, ktoré však nie sú tak zásadné, ako tie vyššie zmienené.

¹⁴⁶ § 141 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁷ § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁸ Viac o mieste konania v kapitole 4.3..

Záver

Miestne šetrenie a daňová kontrola sú bezpochyby jedny z najdôležitejších inštitútov správy dane. Význam týchto dvoch inštitútov je nepostrádateľný. Záujem na správnom odvádzaní daní má predovšetkým štát. Ten určuje podmienky vzniku daňovej povinnosti, výšku daní ako aj podmienky ich odvádzania, a tak je na mieste, aby na celý tento proces dohliadal.

Mojím cieľom bolo charakterizovať miestne šetrenie a daňovú kontrolu a ich význam prostredníctvom ich zákonných ustanovení v DŘ v § 80 až § 88. Ako som už spomínala v úvode práce, oba inštitúty sú obsahovo veľmi obsiahne, a nie je priestor ich komplexne spracovať. Domnievam sa však, že v rámci mnou zvoleného spôsobu spracovania som dané inštitúty rozobrala čo najdetailnejšie a tým poukázala na ich význam, a na dôvod, prečo majú také znenie aké majú. Prácu som rozdelila do piatich kapitol a mnohých podkapitol, aby čitateľ nemal problém rýchlo vyhľadať čiastkovú informáciu. Pre štruktúru práce mi boli inšpiráciou odborné komentáre, ktoré považujem za najlepšie zdroje informácii aj v iných odvetviach práva. Snažila som sa však neizolovať jednotlivé ustanovenia a ak bola možnosť ich prepojiť a dať do vzájomnej súvislosti, spravila som tak. Najväčšiu časť práce som venovala daňovej kontrole, keďže je to inštitút zložitejší ako miestne šetrenie, a aj jednotlivé jeho fázy sú viac formálne ako u miestneho šetrenia. Vzhľadom na blízky vzťah oboch inštitútov som na ich vzájomné prepojenia poukazovala buď priamo v hlavnom texte práce, alebo v poznámkach pod čiarou.

Diplomová práca vychádza z pomerne rozsiahlych zdrojov typu komentáre, monografie, odborné články a dôvodová správa k DŘ. Značnou oporou práce je judikatúra Najvyššieho správneho súdu, ktorú na viacerých miestach priamo citujem. Priame citácie som zvolila v prípadoch, kedy zákon nepodáva potrebný výklad či definíciu a podľa môjho názoru to v konkrétnej citovanej časti judikátu súd vystihol tak, že sama by som to vlastnými slovami neuviedla lepšie.

V práci som využila najmä metódu analýzy, a to formou analýzy jednotlivých ustanovení DŘ, a v prípadoch kde to bolo potrebné aj metódu syntézy, aby som prepojila jednotlivé ustanovenia daného inštitútu, alebo z dôvodu prepojenia inštitútov navzájom. Na mnohých miestach práce je použitá metóda komparácie. Ide najmä o komparáciu právnej úpravy podľa zákona č. 337/1992 Sb., o správe daní a poplatkov, ktorý bol účinný do 31.12.2010, so súčasnou úpravou, zákonom č. 280/2009 Sb., daňovým rádom, ktorého

účinnosť začala 1.1.2011. Ďalšie využitie metódy komparácie je v kapitole 5., ktorá je zameraná na základné rozdiely medzi inštitútmi.

Myslím, že v rámci diplomovej práce som dostatočne rozpracovala jednotlivé ustanovenia a podarilo sa mi vysvetliť, čo jednotlivými ustanoveniami zákonodarca myslel, aký majú význam, prípadne ako ich chápe odborná verejnosť a Najvyšší správny súd. V prípade, že sa pohľad na problematiku líšil u jednotlivých autorov odbornej literatúry, vybrala som si riešenie, ktoré sa mi zdá ako logickejšie a s ktorým som viac stotožnená, pričom zdroj, ktorý uvádza dané tvrdenia je ľahko dohľadateľný v poznámkach pod čiarou. Táto situácia sa však neopakovala veľmi často, keďže jednotlivé zdroje sa viac – menej dopĺňali či opakovali. V prípade, že tak nebolo, a išlo o zásadný rozpor napríklad medzi judikatúrou Ústavného súdu a praxe, alebo medzi názorom zákonodarcu a praxou, túto problematiku som bližšie rozpracovala.

Pokiaľ ide o pohľad de lege ferenda, tak si myslím, že už aktuálna úprava v DŘ je výrazne lepšia ako úprava v zákone o správe daní a poplatkov. Súčasná úprava poskytuje oveľa väčšiu právnu istotu daňovým subjektom aj správcom dane, keďže mnohé sporné veci sú teraz zákonom výslovne upravené. Nech je právna úprava akokoľvek obširná, vždy sa nájde priestor na argumentáciu pre a proti, ale o tom právo predsa je, že sa znenia paragrafov prekrúcajú podľa toho, ako práve daný subjekt potrebuje, a tak by mu zákonodarca istý priestor pre argumentáciu podľa môjho názoru nechať mal, a nestanovovať všetko príliš rigidne.

Ako som už vyššie uviedla, mojou snahou bolo, aby práca svojou štruktúrou pripomínala komentár. Verím, že aj laik po prečítaní tejto diplomovej práce, bude vedieť, aké sú jeho základné práva a povinnosti, keď sa k nemu dostaví správca dane k miestnemu šetreniu alebo s ním bude chcieť zahájiť daňovú kontrolu a bude sa vedieť účinne brániť prípadne adekvátne spolupracovať.

Použité skratky

DŘ = zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

ZSDP = zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Použité pramene

1. Monografie

BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář – 1. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. 763 s.

KANIOVÁ, Lenka, SCHILLEROVÁ, Alena. *Správa daní*. Praha: Linde, 2003. 176 s.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI Publishing, 2006. 109 s.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 616 s.

SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 202 s.

ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde Praha, 2011. 151 s.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s.

2. Odborné články

BONĚK, Václav. Zahájení daňové kontroly. *Daně a finance*, 2009, roč. 17, č. 11, s. 9 – 12.

BURDA, Zdeněk. Nad judikaturou k zahájení daňové kontroly. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 16, č. 7, s. 53 – 61.

BURDA, Zdeněk. Z judikatury vztahující se k namátkové kontrole. *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 17, č. 2, s. 54 – 62.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 16, č. 8, s. 2 – 9

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 16, č. 9, s. 2 - 9.

KRATOCHVÍL, Jaroslav. Daňová kontrola a její místo v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*, 2009, roč. 15, č. 4, s. 27 – 35.

MATĚJKA, Pavel. Základní zásady správy daní z pohledu daňové kontroly. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 21, s. 23 - 27.

MORÁVEK, Zdeněk. Opakovaná daňová kontrola. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2010, roč. 18, č. 3, s. 7 – 11.

ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu nového daňového řádu – Ukončení daňové kontroly, řádné opravné prostředky. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 3, s. 9 - 15.

3. Právne predpisy

ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

uznesenie predsedníctva Českej národnej rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

zákon 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

4. Judikatura

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 20. júla 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005-83

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 9. januára 2004, sp. zn. 1 Afs 70/2004-83

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 31. augusta 2010, sp. zn. 1 Afs 15/2004-89

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 27. marca 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004-197

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 20. júna 2005, čj. 5 Afs 36/2003-87

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu zo dňa 26. októbra 2009, čj. 8 Afs 46/2009 – 46

Nález Ústavného súdu zo dňa 18. novembra 2008, spis. zn. I. ÚS 1835/07

Nález Ústavného súdu zo dňa 13. mája 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02

Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 17. augusta 2006, sp. zn. 1 Afs 118/2005 – 45

Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 5. septembra 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008 – 78

Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 6. februára 2013, sp. zn. 1 Afs 76/2012 – 69

5. Internetové zdroje

vládný návrh zákona daňový rád – dôvodová správa k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový rád

Dostupné na < <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>>.

Abstract

This thesis is dedicated to the institute of local investigation and tax inspection. As there is a vast amount of material in this area, this thesis will concentrate on the legislation encompassed in § 80 until § 88 of the tax code, regarding local investigation and tax inspection. The main aim of this thesis is the interpretation of the institutes and their importance in the similar form as professional commentaries. The character of the thesis is the analysis of the statutory provisions including the elements of synthesis and comparison.

Abstrakt

Diplomová práca je venovaná inštitútu miestneho šetrenia a daňovej kontroly. Vzhľadom na enormný obsah matérie, ktorá spadá do tohto okruhu, je práca zameraná len na právnu úpravu obsiahnutú v § 80 až § 88 daňového rádu, venovanú miestnemu šetreniu a daňovej kontrole. Cieľom práce je podať výklad o inštitútoch a ich význame vo forme podobnej odborným komentárom. Práca má prevažne charakter analýzy jednotlivých zákonných ustanovení s prvkami syntézy a komparácie.

Kľúčové slová

Daňová kontrola, miestne šetrenie, daňový subjekt, správca dane, daňový rád, práva a povinnosti, zahájenie daňovej kontroly, ukončenie daňovej kontroly.

Key Words

Tax inspection, local investigation, tax subject, tax administrator, tax code, rights and obligations, beginning of the tax inspection, termination of the tax inspection.