

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Jakub Paseka

Právní úprava daňové kontroly se zaměřením na její zahájení
a ukončení

Diplomová práce

Olomouc 2023

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Právní úprava daňové kontroly se zaměřením na její zahájení a ukončení“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 119 206 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne 1. 12. 2023

Jakub Paseka

Děkuji JUDr. et Mgr. Taťaně Zelenské, Ph.D. za cenné rady při vedení práce, nekonečnou trpělivost, ochotu a lidský přístup. Poděkování dále patří mým rodičům za podporu při studiu a také všem lidem z mého okolí, kteří mi byli oporou.

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Vymezení základních pojmů	7
2.1	Pojem daně.....	7
2.2	Správce daně	10
2.3	Osoby zúčastněné na správě daní	11
2.3.1	Daňový subjekt.....	12
2.3.2	Třetí osoby.....	12
3	Daňová kontrola.....	15
3.1	Kontrolní postupy	15
3.2	Právní úprava daňové kontroly	17
3.2.1	Práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně	21
3.3	Daňová kontrola z pohledu statistik.....	22
4	Zahájení daňové kontroly	24
4.1	Aktuální právní úprava	24
4.1.1	Účinky zahájení.....	29
4.1.2	Opakovaná daňová kontrola.....	29
4.2	Rozbor změn právní úpravy.....	31
5	Ukončení daňové kontroly	37
5.1	Aktuální právní úprava	37
5.1.1	Výsledek kontrolního zjištění.....	37
5.1.2	Oznámení o ukončení daňové kontroly.....	39
5.2	Rozbor změn v právní úpravě.....	40
6	Závěr	46
7	Seznam použitých zdrojů.....	48
8	Shrnutí.....	54
9	Klíčová slova	56

1 Úvod

Tématem práce je právní úprava daňové kontroly se zaměřením na její zahájení a ukončení. Tato oblast daňového práva si zaslouží důkladnou pozornost zejména v kontextu nedávných důležitých změn právní úpravy, které přinesla novela daňového řádu¹ ve formě zákona č. 283/2020 Sb. Cílem práce bude zejména detailně rozebrat zmíněné nedávné změny právní úpravy ohledně zahájení a ukončení daňové kontroly, co to znamená v praxi a jaké problémy právní úprava vyřešila nebo naopak přinesla. Kapitoly o zahájení a ukončení daňové kontroly považuji za jádro práce a její nejdůležitější části, avšak bez důkladného teoretického vymezení základních pojmů v první kapitole a detailního zaměření na celou daňovou kontrolu v druhé kapitole nemohou dobře fungovat. Věřím, že má smysl právní zakotvení daňové kontroly do detailu prozkoumat, obohatit práci o související problematiku v čele s právy a povinnostmi daňových subjektů či správce daně, a v neposlední řadě se podrobně a z praktického hlediska zaměřit na nedávné změny v právní úpravě, přičemž by nechyběl ani rozbor příslušné judikatury.

Práce se vztahuje na území a právní úpravu České republiky účinnou ke dni 30. 11. 2023, reflektující zejména velké změny legislativy k 1. 1. 2021.

V textu bude použit velký rozsah zdrojů, a to jak primárních (právní předpisy, judikáty), tak sekundárních (komentáře, monografie, odborné články, důvodové zprávy). V kapitolách zaměřených na srovnání současné a předchozí úpravy zahájení a ukončení daňové kontroly a zhodnocení dopadů na praxi plánuji použít komentáře i judikaturu ke staré i nové úpravě, abych mohl efektivně a účelně porovnávat.

Při psaní budu používat komparativní metodu výzkumu, pomocí které podrobím důkladnému srovnání právní úpravu zahájení a ukončení daňové kontroly před již zmíněnou velkou novelizací a po ní. Následovat bude zhodnocení změn a dopadů na praxi. Myslím, že dává smysl použít tento přístup, protože nejlépe napomůže k dosažení cílů práce. Popis, hodnocení přínosu a aktuální změny se totiž hodí srovnat s předchozí právní úpravou, aby byl výsledek co nejpřehlednější.

Dále bude ve značné míře použita analytická metoda, pomocí které rozeberu jednotlivé prvky zahájení a ukončení daňové kontroly a budu je zkoumat v kontextu změn právní úpravy. Obě zmíněné metody plánuji používat současně a v průběhu textu se výsledky jejich aplikace budou prolínat.

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

Po použití předchozích metod proběhne syntéza, tedy opak analýzy, zjednodušeně řečeno. Dílčí prvky, které budu zkoumat v rámci analýzy a porovnávat za použití komparativní metody, spojím v rámci syntézy dohromady za účelem vyvození závěru o dopadech a přínosech zkoumaných změn na praxi.

Diplomovou práci člením na kapitoly, z nichž ta první je teoreticky pojata, avšak pro jádro práce zcela nepostradatelná. Považuji za nezbytné nejdříve vysvětlit klíčové pojmy, které souvisejí s hlavním tématem práce, abych pak mohl účelně a prakticky zkoumat, jak se právní úprava změnila. Druhá kapitola bude pojednávat o institutu daňové kontroly. Pojem bude důkladně vysvětlen a zařazen do kontextu správy daní. Dvě další kapitoly budou věnovány zvláště zahájení, respektive ukončení daňové kontroly, přičemž každá bude dále členěna na podkapitoly zkoumající aktuální právní úpravu a následně změny a jejich smysl, přínos a dopad na praxi. S daňovou kontrolou a její specifickou pozicí v rámci správy daně úzce souvisí problematika práv a povinností daňových subjektů a správce daně. Tato oblast nebude popsána v rámci samostatné kapitoly, ale obohatí a doplní problematiku daňové kontroly napříč celou prací. Důkladný pohled na práva a povinnosti by totiž vyžadoval samostatné zpracování v rámci jiné práce.

Zkoumaná novela daňového řádu přinesla kromě zahájení a ukončení daňové kontroly i mnoho jiných změn, například v oblasti sankcionování či elektronizace daní, avšak tyto změny v textu nebudou reflektovány. S tématem práce nekorespondují, nicméně je lze opět doporučit k prozkoumání někomu jinému.

2 Vymezení základních pojmů

V první kapitole budou vysvětleny základní pojmy, bez kterých se zákon ani praxe ve spojitosti se zahájením a ukončením daňové kontroly neobejdou. Nelze rozebírat změny v právní úpravě daňové kontroly bez vymezení osob, které zákon s daňovou kontrolou spojuje, tedy koho se týká, kdo ji vykonává atp. Na úplný začátek však musí být definováno jádro celé daňové kontroly a institut, bez kterého by nebyl tento kontrolní postup vůbec potřeba, a sice daň.

2.1 Pojem daně

Při rozboru právní úpravy daňové kontroly nelze začít ničím jiným než vysvětlením samotného předmětu správy daní, tedy klíčovým pojmem daně.

Daňový řád pojímá daň široce, a to tak, že jde o „peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, dále peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, a také peněžité plnění v rámci dělené správy.“² Je tedy zjevné, že daňový řád s pojmem daně pracuje jako s legislativní zkratkou a jeho definici splňují kromě klasických daní také cla, místní či soudní poplatky a další. Detailní vysvětlení daně v hmotněprávním slova smyslu daňový řád neposkytuje a je potřeba ho definovat syntézou více pramenů práva za použití jednotlivých definičních znaků.

První aspekt vyplývá z Listiny základních práv a svobod, jejíž článek 11 odst. 5 říká, že „daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona,“³ musí tedy být zákonem stanovené.

Další definiční znak vychází vždy z příslušných zákonů k různým typům daní, a sice nedobrovolnost nebo také povinnost daně platit. Jednotlivé předpisy určují, co je předmětem daně a kdo je povinen je platit, a tedy vždy vymezí prvek nedobrovolnosti ke konkrétním osobám. Jako jeden příklad za všechny zde poslouží zákon o dani z nemovitých věcí, ve kterém zákonodárce udává, že předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí⁴ a že poplatníkem je většinou vlastník.⁵ Z toho vyplývá, že pokud osoba naplní tyto zákonné požadavky, musí daň zaplatit povinně, nedobrovolně. V souvislosti s tímto aspektem Široký k dani uvádí, že jde o „nucený, právním předpisem uložený závazek plnění ve prospěch státu.“⁶

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 2 odst. 3

³ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů, čl. 11 odst. 5

⁴ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, § 2 odst. 1

⁵ Tamtéž, § 3 odst. 1

⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 11

Obecně platí, že daně jsou neúčelové, tedy při jejich výběru není předem přesně určeno, k jakému účelu se použijí.⁷ Vybrané prostředky plynou do veřejných rozpočtů, což představuje další z definičních znaků daně, nicméně tam již při financování odhadovaných výdajů není rozlišováno, z jakého typu daně se peníze vyberou. Vančurová ilustruje neúčelovost daní na státním rozpočtu ve formě měšce, do kterého všichni hromadně sypou prostředky ve formě daní a následně se hradí veřejné potřeby z jeho obsahu.⁸ Výjimku však představuje daň silniční, která je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury⁹ a zákon vymezuje přesně jednotlivé účely, na které se prostředky získané ze silniční daně použijí.¹⁰ Veřejným rozpočtem se myslí „státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie nebo rozpočet, o němž to stanoví zákon.“¹¹ S neúčelovostí dále souvisí, že daně slouží k úhradě veřejných potřeb, což se považuje za další definiční znak. Tyto potřeby je nutné vnímat obecně, tedy ve smyslu neúčelovosti, kdy konkrétní daň nefinancuje konkrétní projekt.¹²

Daně jsou obecně nenávratné, tedy u nich nevzniká konkrétní nárok získat plnění zpět.¹³ Podle spíše ojedinělého názoru lze jako na výjimku nahlížet na daň silniční.¹⁴ Výnosy z ní, jak již bylo zmíněno, plynou do speciálního fondu s jasně daným rozsahem účelů, které zahrnují například opravy silnic.¹⁵ Ti, kteří daň platí, z ní také profitují ve formě kvalitnější vozovky a obdrží tím určitě protiplnění. Spíše je však nutné přiklonit se k závěru, že konkrétní daňový subjekt nedostává zpět konkrétní plnění, ale spíše obecnou výhodu, kterou navíc v daném případě ani nemusí využít. V tomto ohledu daň podle Vančurové symbolizuje cenu za to, že subjekt spotřebuje veřejně poskytované statky.¹⁶

Dalším charakteristickým znakem daní je neekvivalentnost. Vančurová vysvětluje tento aspekt daně ve smyslu, že „díl, jakým se jednotlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný nebo téměř žádný vztah k tomu, v jaké výši bude participovat na výdajích veřejných

⁷ VANČUROVÁ, Alena. In: VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 10

⁸ Tamtéž

⁹ Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů, § 4 odst. 1 písm. a)

¹⁰ Tamtéž, § 2

¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 2 odst. 2

¹² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 16

¹³ VANČUROVÁ, Alena. In: VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 10

¹⁴ PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Praktikum k daňovému právu*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2014, s. 7

¹⁵ Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů, § 2 odst. 1 písm. a)

¹⁶ VANČUROVÁ, Alena. In: VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 10

rozpočtů.¹⁷ Z toho vyplývá, že jednotlivec nedostane stejnou hodnotu plnění, jakou na daních odvede. Ilustruje to například vyšší sazba u daně z příjmu fyzických osob pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy,¹⁸ čímž se více vydělávající osoby na financování veřejného rozpočtu podílejí ve větší míře. Dá se také očekávat, že nebudou např. využívat systému sociálních dávek, a tedy budou čerpat zřejmě méně.

Ohledně placení daní platí, že se buď pravidelně opakuje, jako například u daně z nemovitých věcí,¹⁹ nebo se vybírá, nastanou-li určité okolnosti, jako to dříve fungovalo u již zrušené daně z převodu nemovitosti²⁰ nebo nyní u jedné složky daně z příjmu fyzických osob při úplatném převodu nemovitosti za určitých podmínek.²¹ Kromě tohoto druhu příjmu, který prvek nepravidelnosti splňuje, však daň z příjmu obecně patří do kategorie daní s pravidelně se opakujícím výběrem.²²

Placení daně probíhá peněžitým plněním²³ a podle jednotlivých daňových zákonů budou daně odvádět osoby, a to jak fyzické, tak i právnické, což se odvíjí od konkrétní daně.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že daň je zákonem uložená, povinná, neúčelová, nenávratná, neekvivalentní platba plynoucí do veřejných rozpočtů na úhradu veřejných potřeb, kterou v penězích platí osoby buď pravidelně, nebo nastane-li určitá okolnost.²⁴

Mezi základní prvky konstrukce daně nebo také obligatorní prvky daňově právního vztahu patří daňový subjekt, daňový objekt, základ daně, sazba daně a splatnost daně.²⁵

Daňový subjekt je osoba, která je dle příslušného zákona povinna odvádět nebo platit daň. Dělí se na daňového poplatníka a plátce daně, přičemž poplatník podrobuje dani svůj příjem nebo majetek, zatímco plátce odvádí do veřejného rozpočtu daň vybranou nebo sraženou

¹⁷ VANČUROVÁ, Alena. In: VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, s. 10

¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 16 odst. 1 písm. b

¹⁹ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, § 12c

²⁰ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, § 9

²¹ Podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, spadá úplatný převod nemovité věci pod ostatní příjmy a je tedy předmětem daně z příjmu fyzických osob, nicméně může dojít k naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) nebo b). Pokud je nemovitost zahrnuta do obchodního majetku, daň z příjmu se platí vždy, a to v rámci samostatného příjmu. K osvobození by pak mohlo dojít pouze uplynutím zákonem stanovené doby po vyřazení z obchodního majetku (§ 7 a § 4 odst. 1 písm. a, b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů)

²² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 16b a 21a

²³ GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Brno: Key Publishing s. r. o., 2008, s. 37

²⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 15–16

²⁵ Jak uvádí např. Jánošíková (JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 307–308) nebo Karfíková (KARFÍKOVÁ, Petra. In: BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 159).

od jiných subjektů, a to pod svou majetkovou odpovědností.²⁶ Problematice daňového subjektu je věnována větší pozornost v rámci podkapitoly týkající se osob zúčastněných na správě daní.

Daňový objekt představuje veličinu, na jejímž základě se daň vybírá. Příkladem může být příjem, majetek, spotřeba či důchod, přičemž se dá říct, že objekt je často reflektován v názvech jednotlivých daní a příslušných zákonů.²⁷

Za základ daně se považuje předmět zdanění, jenž je znázorněný v měřitelných jednotkách a podle zákonných pravidel.²⁸ Pro ilustraci lze uvést daň ze staveb a jednotek, pro kterou je u zdanitelné stavby základem výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období.²⁹

Sazba daně se definuje jako algoritmus, který stanoví velikost daně. Podle druhu základu daně rozlišujeme sazbu jednotnou a diferenciovanou, z hlediska vztahu k velikosti základu daně pak pevnou a poměrnou, přičemž druhá jmenovaná se dále rozděluje na lineární, progresivní a alespoň teoreticky i regresivní.³⁰

Splatnost daně, tedy poslední ze základních konstrukčních prvků, se definuje jako okamžik, se kterým právní řád spojuje povinnost zaplacení daňové povinnosti.³¹

2.2 Správce daně

Daňový řád vymezuje správce daně jako „správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správním orgánem se pro účely daňového řádu rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.“³² Správcem daně tedy bude takový orgán veřejné moci, který však zároveň vykonává působnost v oblasti správy daní. Je nutné naplnění obou podmínek.³³ Tento výčet v praxi zahrnuje zejména orgány Finanční správy České republiky, které zákon přímo označuje za správní orgány pro výkon správy daní.³⁴ Soustava finanční správy se skládá z Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního ředitelství

²⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 308

²⁷ Tamtéž, s. 308-309

²⁸ Tamtéž, s. 309

²⁹ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, § 10 odst. 1

³⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 310

³¹ Tamtéž, s. 311

³² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 10

³³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 21-22

³⁴ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, § 1

a finančních úřadů.³⁵ Jednotlivá územní pracoviště³⁶ však za správce daně není možné považovat, těmi budou vždy jen příslušné finanční úřady, pro něž je dělení na územní pracoviště jen vnitřním členěním.³⁷ Tím však výčet správců daně nekončí, neboť daňový řád pracuje s pojmem daň jako s legislativní zkratkou, jak je rozebráno výše, a správa daní se tak týká i cel nebo poplatků. Správcem daně je tedy také celní úřad, který je zmocněn vykonávat nejen správu cel, ale také určitých daní³⁸, konkrétně spotřebních³⁹, ekologických⁴⁰ a za určitých podmínek i daně z přidané hodnoty⁴¹.

Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.⁴² Daňový řád v tomto ustanovení navazuje na § 19, 21 a 21a občanského soudního řádu a zároveň na § 21 občanského zákoníku. Orgány veřejné moci jako organizační složky státu totiž nemají vlastní právní subjektivitu, neboť tou disponuje přímo stát.⁴³ Proto je nutné procesní subjektivitu správcům daně přiznat zákonem. Výsledkem je, že správce daně disponuje procesní způsobilostí i k jednání namísto státu a ve věci týkající se jeho majetku.⁴⁴

Mezi pravomoci správce daně spadá vedení daňových řízení a jiných řízení podle daňového zákona, provádění vyhledávací činnosti, kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinností a zabezpečování placení daní.⁴⁵ Toto zahrnuje i vydávání rozhodnutí, která přiznávají práva nebo ukládají povinnosti peněžité i nepeněžité povahy.⁴⁶

2.3 Osoby zúčastněné na správě daní

Kromě správce daně právní úprava vymezuje také osoby zúčastněné na správě daní, kam spadá daňový subjekt a třetí osoby.

³⁵ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, § 1 odst. 2

³⁶ Ve smyslu § 8 odst. 5 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

³⁷ NOVÁKOVÁ, Petra. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 81

³⁸ Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, § 8 písm. b) a c)

³⁹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, § 1 odst. 4

⁴⁰ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, § 1 odst. 2 částí 45, 46 a 47

⁴¹ Vymezuje § 93 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně, při dovozu zboží s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu zboží vzniká plátcí podle § 23 odst. 2 až 4, ve zvláštním režimu při dovozu zboží nízké hodnoty

⁴² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 10

⁴³ NOVÁKOVÁ, Petra. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 82

⁴⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 62

⁴⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 11

⁴⁶ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem a literaturou*. Praha: Leges, 2015, s. 70

2.3.1 Daňový subjekt

Daňový řád nedefinuje daňový subjekt nijak do detailu. Konkrétně pojem vysvětluje takto: „Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“⁴⁷ Definice těchto dvou pojmů obsahoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy předchozí předpis upravující správu daní. Nebyly však převzaty do daňového řádu. Jejich znění je však stále použitelné. Daňový poplatník byl zákonem vymezen jako „osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“⁴⁸ Naproti tomu jako plátce se označuje „osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.“⁴⁹ Pro konkrétní vymezení je tedy vždy nutné nahlédnout do zvláštních zákonů k jednotlivým typům daní. Pro ilustraci lze uvést daň z hazardních her, v jejímž rámci je poplatníkem, a tedy v příslušném řízení daňovým subjektem „držitel základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je takového povolení potřeba, nebo ohlašovatel hazardní hry nebo ten, kdo provozuje hazardní hru, k jejímuž provozování je potřeba ohlášení.“⁵⁰

Závěrem k daňovému subjektu je důležité dodat, že stejnými právy a povinnostmi disponují i osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, například insolvenční či svěřenský správce, případně správce pozůstalosti.⁵¹

2.3.2 Třetí osoby

Třetími osobami se dle daňového řádu rozumějí „osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“⁵² Již z dikce zákona vyplývá, že v první řadě se musí jednat o osoby odlišné od daňového subjektu. Toto hledisko nespĺňují již zmíněné osoby plnící povinnosti stanovené daňovým subjektům ve smyslu § 20 odst. 3 daňového řádu a do kategorie třetích osob tedy nespádají.⁵³ Další podmínkou je mít při správě daní práva a povinnosti, případně musí dojít k jejich dotčení. Jako příklad lze uvést svědka, kterému zákon ukládá povinnost vypovídat.⁵⁴

⁴⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 20 odst. 1

⁴⁸ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, § 6 odst. 2

⁴⁹ Tamtéž, § 6 odst. 3

⁵⁰ Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů, § 1

⁵¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 20 odst. 3

⁵² Tamtéž, § 22

⁵³ NOVÁKOVÁ, Petra. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 109

⁵⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 96

Svědka je potřeba důrazně odlišit od osoby podávající vysvětlení. Každý je povinen na pokyn správce daně vysvětlení podat, nicméně výsledek nelze použít jako důkazní prostředek.⁵⁵

Svědka má také odlišně od osoby podávající vysvětlení již zákonem danou povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.⁵⁶ Porušení jedné z povinností nenaplnuje skutkovou podstatu trestného činu křivé výpovědi ve smyslu § 346, odst. 2 trestního zákoníku, neboť výsledkem před správním orgánem není v zákonném výčtu uveden, na rozdíl od soudu nebo policejního orgánu. Je tedy nutné situaci považovat za přestupek proti pořádku ve státní správě.⁵⁷

Správce daně si nemůže volně vybírat, jestli osobu vyslechne jako svědka, nebo požádá pouze o podání vysvětlení. Z judikatury vyplývá povinnost věc materiálně posoudit a pod jeden z institutů podřadit, a to zejména z důvodů ochrany práv subjektu, se kterým je daňové řízení vedeno, v kontextu odlišných práv a povinností svědků ve srovnání s osobami podávajícími vysvětlení. Jestliže je tedy osoba dotazována na důležité okolnosti, jež se týkají dalších osob, půjde o výsledek svědka, nikoliv o vysvětlení.⁵⁸

Správce daně může ustanovit znalce, jestliže prokázání některé skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vyžaduje odborné znalosti, které správce daně nemá.⁵⁹ Otázky, k jejichž zodpovězení je znalec povolán, však nemohou být právního charakteru. Znalec objasňuje problémy z jiných odborných sfér, například technických či cenových otázek. V opačném případě by totiž došlo k situaci, kdy by správce daně přenechal hodnocení důkazů třetí osobě, což není možné.⁶⁰

V praxi může nastat situace, kdy úřední osoba disponuje znalostmi potřebnými k prokázání rozhodných skutečností. Aby však mohly tyto znalosti být v řízení použity, aniž by byl jmenován nezávislý znalec, muselo by jít o nezpochybnitelně kvalifikovaného úředníka, například zapsaného v seznamu znalců či akademicky nebo vědecky činného.⁶¹ Půjde spíše o výjimku z pravidla, na druhou stranu však dojde k většímu naplnění zásad rychlosti a hospodárnosti ve smyslu § 7 daňového řádu.

⁵⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 79

⁵⁶ Tamtéž, § 96 odst. 1

⁵⁷ Přestupek proti pořádku ve státní správě zahrnuje i situaci podání nepravdivé nebo neúplné svědecké výpovědi ve správním řízení, a to konkrétně v § 2 odst. 2 písm. e) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů. Za tento přestupek může být uložena pokuta do 20 000 Kč, konkrétně podle § 2 odst. 4 písm. b) téhož předpisu.

⁵⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143)

⁵⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 95 odst. 1 písm. a

⁶⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 182

⁶¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 428

Osoba zúčastněná na správě daní si k jednání může přibrat další ze třetích osob, a sice odborného konzultanta.⁶² Zpravidla tak učiní správce daně nebo jeho zástupce, ale touto možností disponují též třetí osoby jako svědek nebo osoba podávající vysvětlení. Dřívější právní úprava však umožňovala přibrání odborného konzultanta pouze daňovému subjektu nebo jeho zástupci.⁶³ Daňový řád nijak neupravuje požadavky na minimální úroveň konzultantovy odbornosti, přičemž i z praxe se dovozuje, že za konzultanta může být přibrán prakticky kdokoliv, koho si jedna z výše zmíněných osob vybere. Správce daně navíc nemůže volbu odborného konzultanta nijak rozporovat.⁶⁴ I přesto, že daňový řád mluví o přibrání odborného konzultanta v jednotném čísle, praxe počítá i s možnou přítomností více konzultantů u jednání.⁶⁵

Do kategorie třetích osob spadá také tlumočník. Jednáním jazykem při správě daní je čeština,⁶⁶ zákon však obsahuje řešení i pro situace, kdy určitá osoba česky nerozumí. Z tohoto důvodu každý, kdo neovládá jazyk, ve kterém se řízení vede, má právo na tlumočníka, kterého si obstará na své vlastní náklady.⁶⁷ To neplatí v případě, kdy občan České republiky, jenž přísluší do menšiny,⁶⁸ která tradičně a dlouhodobě na území Česka žije, využije svého práva jednat v jazyce své menšiny a zároveň správce daně nemá k dispozici osobu znalou této řeči. Za této situace náklady na tlumočení ponese správce daně.⁶⁹ Právo menšin užívat svůj jazyk v úředním styku ústavně garantuje Listina základních práv a svobod.⁷⁰

⁶² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 31 odst. 1

⁶³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 31 odst. 1

⁶⁴ NOVÁKOVÁ, Petra. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 141

⁶⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 52

⁶⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 76 odst. 1

⁶⁷ Tamtéž, § 76 odst. 3

⁶⁸ Národnostní menšiny a práva jejich příslušníků popisuje zákon č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů

⁶⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 76 odst. 4

⁷⁰ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů, čl. 25 odst. 2 písm. b)

3 Daňová kontrola

Pro účely práce je nezbytné věnovat se nejdříve institutu daňové kontroly v obecné rovině, než dojde k rozebrání jejího zahájení a ukončení. Tento účel naplní samostatná kapitola, prostřednictvím které bude daňová kontrola nejdříve zařazena do kontextu správy daní a následně do detailu vysvětlena.

3.1 Kontrolní postupy

Aby bylo možné přejít k vymezení pojmu daňové kontroly, který je klíčový pro tuto práci, je nejdříve nutné pro kontext představit skupinu činností, do kterých daňová kontrola spadá, a sice kontrolní postupy. Ty rozebírá třetí díl šesté hlavy druhé části daňového řádu a patří sem kromě již zmíněné daňové kontroly také postup k odstranění pochybností. Kontrolní postupy směřují ke stanovení daňové povinnosti, což se dá považovat nejen za klíčovou vlastnost, ale především za největší rozdíl oproti postupům vyhledávacím. Ty se totiž odlišují svým smyslem a účelem a mají směřovat pouze k získání informací, které by potenciálně mohly vést k zahájení daňové kontroly a teprve poté ke zjištění daňové povinnosti.⁷¹ Vyhledávací postupy, které pro účely srovnání s daňovou kontrolou reprezentuje zejména místní šetření, v sobě tedy nezahrnují hodnocení zjištění. Naopak pouze v rámci kontrolních postupů je možné provádět dokazování.⁷² Judikatura dovodila, že přistoupí-li správce daně k ověřování či zjišťování daňového základu, tedy k dokazování, vybočuje již ze zákonných limitů vyhledávacích postupů.⁷³

V praxi mohou nastat situace, kdy hranice mezi vyhledávacími a kontrolními postupy, zejména pak mezi místním šetřením a daňovou kontrolou, není zcela zřetelná. Klást důraz na rozlišování je však nezbytné, neboť dle judikatury Nejvyššího správního soudu by pochybení vedlo k nezákonnosti a následnému postupu podle soudního řádu správního.⁷⁴ Není možné dojít k závěru, že hranice mezi vyhledávací a kontrolní činností je určena množstvím podkladů, které správce daně projde. I u menšího množství totiž vzhledem k okolnostem může správce daně získat indicie ohledně správnosti daňové povinnosti, což by již ukazovalo spíše na kontrolní postup.⁷⁵ Judikatura popisuje i opačnou situaci, kdy si daňový správce vyžádá velké množství

⁷¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 146

⁷² LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 330

⁷³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, sp. zn. 3 Afs 8/2020–41

⁷⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 307

⁷⁵ Tamtéž

podkladů, ale přesto plánuje provést pouze místní šetření, tedy jeden z vyhledávacích postupů. Směřuje-li však výzva k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely k celému příslušnému období, nelze daňovou kontrolu obejít pouhým provedením místního šetření.⁷⁶ Vyžádání veškerých materiálů k odečitatelné položce na výzkum a vývoj, vytvoření kopií některých z nich a následné hodnocení bylo též shledáno jako překračující zákonný rámec místního šetření.⁷⁷ Podobně nebude jediným rozhodujícím hlediskem ani krátká doba trvání úkonu, protože i pouhé tři hodiny trvající postup může kvalitativně přerůst do daňové kontroly.⁷⁸

Provázanost mezi rozebíranými dvěma druhy postupů je očividná a hranice mezi nimi může splývat, v důsledku čehož praxe ustálila, že za běžných okolností má ideálně nejdříve proběhnout vyhledávací činnost. Následně, objeví-li se nesrovnalost, by měla přijít výzva k podání daňového tvrzení, které zůstává primárním zdrojem informací pro správce daně.⁷⁹ Konečně, nepodvolí-li se daňový subjekt výzvě, vyústí postup správce daně v zahájení daňové kontroly.⁸⁰ Návaznost těchto institutů však lze ilustrovat i na stejném úkonu provedeném v rámci odlišných postupů, například opakovaném prověření stejné faktury. Jednou může být faktura obhlédnuta během místního šetření v rámci vyhledávací činnosti, přičemž následně může být znovu prozkoumána v průběhu daňové kontroly. Judikatura dovodila, že správce daně si vybere, které podklady z místního šetření si do daňové kontroly ponechá, protože není vyloučeno, že v rámci kontrolního postupu, jenž je z principu detailnější a obsahuje hodnotící složku, dojde ke zcela jinému závěru. Nelze tedy ze strany daňového subjektu namítat, že určitá část účetnictví v rámci místního šetření žádné podezření nevzbudila, protože i tak může dojít k jejímu opětovnému prověření během daňové kontroly.⁸¹

Jak již bylo zmíněno výše, kromě daňové kontroly, která bude detailněji rozebrána v dalším bodě, spadá pod kontrolní postupy tzv. postup k odstranění pochybností. Správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností v případě, kdy má konkrétní pochybnosti týkající se správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení, případně jiné písemnosti předložené daňovým subjektem.⁸² Rozehnal popisuje správné pojetí tohoto postupu jako

⁷⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 4 Afs 14/2017–36 (č. 3604/2017 Sb. NSS)

⁷⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2021, sp. zn. 7 Afs 231/2021–31

⁷⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2021, sp. zn. 5 Afs 301/2019–30

⁷⁹ ONDRÝSEK, Roman, LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 307

⁸⁰ Tamtéž

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, sp. zn. 10 Afs 35/2015–72

⁸² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 89 odst. 1

„sytém otázka-odpověď“,“⁸³ čímž vysvětluje, že na rozdíl od daňové kontroly má jít o výrazně jednodušší a rychlejší proceduru.

3.2 Právní úprava daňové kontroly

Po vysvětlení kontrolních postupů a jejich odlišení od postupů vyhledávacích zbývá vysvětlit klíčový pojem, a sice samotnou daňovou kontrolu. Jak již bylo naznačeno, daňová kontrola na rozdíl od postupů vyhledávacích přímo směřuje ke stanovení daně. Na tomto místě je vhodné zmínit Boháčův spíše ojedinělý názor, který pracuje s daňovou kontrolou v užším kontra širším slova smyslu. První varianta zahrnuje klasickou daňovou kontrolu, upravenou v § 85–88a daňového řádu, přičemž s touto bude nadále pracováno i v rámci této práce. Širší pojetí však pod daňovou kontrolu zahrnuje i jiné postupy při správě daní, například postup k odstranění pochybností, místní šetření nebo vyhledávací činnost. Společným znakem podporujícím toto rozdělení by byla snaha kontrolovat osoby zúčastněné na správě daní ohledně plnění jejich daňových povinností.⁸⁴ Pro účely této práce však použití popsaného rozlišování není účelné, protože zahájení a ukončení daňové kontroly se bude vždy týkat formálního, dle Boháče užšího, pojetí tohoto institutu.

Daňovou kontrolu definuje důvodová zpráva k daňovému řádu jako „postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti.“⁸⁵

Cílem daňové kontroly je objasnění skutkového stavu, k čemuž správce daně sbírá a hodnotí důkazní prostředky, což následně vytváří podklad pro vyměřovací nebo doměřovací řízení ve smyslu § 135 a násl., respektive 141 a násl. daňového řádu.⁸⁶ Koresponduje tak s cílem samotné správy daně, tedy správným zjištěním a stanovením daní a zabezpečením jejich úhrady, jak jej vymezuje § 1 odst. 2 daňového řádu.

Zákon vysvětluje předmět daňové kontroly jako „daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“⁸⁷ I když se principiálně jedná o podrobné prověření, předmět a rozsah konkrétní daňové kontroly musí být v souladu se zásadou přiměřenosti, a tedy pouze

⁸³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 149

⁸⁴ BOHÁČ, Radim. Je daňová kontrola kontrolou ve veřejné činnosti? In: MRKÝVKA, Petr a kol. (eds.) *DNY PRÁVA 2015 – Část V. – Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 27

⁸⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., s. 60

⁸⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 331

⁸⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85

v takové míře, která nejméně zatěžuje daňový subjekt, avšak která ještě umožňuje dosažení cíle daňové kontroly.⁸⁸ Zmíněná zásada přiměřenosti platí pro daňovou kontrolu i vzhledem k hloubce jejího provádění. Obecně lze říct, že přednostně se má hledět na cíl daňové kontroly. Zásady však není možné zcela upozadit, protože detailnější kontrola znamená vyšší náklady a personální vyřízení, a proto je nutné přiměřenost a hospodárnost brát v potaz.

Daňová kontrola se provádí buď přímo u daňového subjektu, nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.⁸⁹ Zde nastupuje zásada spolupráce,⁹⁰ na základě které se v ideálním případě má správce daně s daňovým subjektem domluvit na konkrétním místě provádění. Nedojde-li k tomu, prioritně by měla daňová kontrola být vykonána u daňového subjektu, a to ne nutně v jeho sídle, ale i v jiném vhodném prostoru v jeho dispozici.⁹¹ Vhodnost pracovního prostoru Lichnovský dovozuje od „minimálního standardu nezbytného pro kancelářskou práci,“⁹² jenž se posuzuje zejména na základě nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci. Jmenovitě nelze opomenout větrání, dostatek osvětlení, vhodnou teplotu, dostatečně velký prostor k práci nebo přiměřenou vzdálenost od toalet.⁹³ Posouzení vhodnosti je dle judikatury věcí správce daně. Ten nemá právo sám svým výběrem určovat, kde se kontrola provede, avšak přidělené pracovní místo podrobí vlastní úvaze, na jejímž základě prostor nemusí využít.⁹⁴ Není vyloučena ani varianta provádění daňové kontroly u správce daně nebo účetního či daňového poradce, nelze-li najít vhodný prostor u daňového subjektu nebo je-li to vhodné.⁹⁵

Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, který lze v průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly.⁹⁶ Judikatura přesně vymezila, že předmět daňové kontroly odpovídá na otázku, jakou daňovou povinnost bude správce kontrolovat, zatímco rozsah stanoví, které konkrétní skutečnosti budou v rámci daňové kontroly prověřovány.⁹⁷ Dodatečné rozšíření na začátku úžeji stanoveného rozsahu daňové kontroly demonstruje příklad, ve kterém správce daně zkontroluje pouze vybraná vozidla daňového subjektu ve spojitosti se silniční daní. Narazí-li v průběhu na

⁸⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 5 odst. 3

⁸⁹ Tamtéž, § 85 odst. 2

⁹⁰ Tamtéž, § 6 odst. 2

⁹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 334

⁹² Tamtéž

⁹³ Např. § 7, 41, 45, 47, 54 nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004–191, 193

⁹⁵ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 451

⁹⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85 odst. 3

⁹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, sp. zn. 9 Afs 337/2018–43

problém, dojde k rozšíření záběru i na ostatní dopravní prostředky.⁹⁸ K tomuto je nezbytné uvést závěr Nejvyššího správního soudu, podle kterého uvede-li správce daně pouze předmět a nijak neupřesní rozsah daňové kontroly, má se za to, že bude provedena v plném, tedy nejširším možném, rozsahu.⁹⁹

Existují ovšem i tzv. daňové kontroly najisto, kdy správce daně nehledě na předmět a stanovený rozsah zahajuje daňovou kontrolu za situace, kdy už disponuje podklady, které dostatečně opravňují úvahu, že bude daň doměřena.¹⁰⁰ V takovém případě však není správným postupem daňová kontrola, nýbrž výzva daňového subjektu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, aby podal dodatečné daňové přiznání, či případně doměření použitím pomůcek. Když po tomto vyzvání daňový subjekt daň přizná a zaplatí, bude se dle Kopřivy sice jednat o nejefektivnější způsob dosažení cíle správy daní, avšak současně se tím sníží význam daňové kontroly jako preventivního nástroje.¹⁰¹

Pokud však nelze doměření daně důvodně předpokládat, avšak správce daně disponuje pouze podezřením na základě neúplných skutkových zjištění, daňovou kontrolu bez omezení zahájit může.¹⁰² Dikce zákona sice mluví pouze o možnosti správce daně vyzvat daňový subjekt, ustálená judikatura však v rozebírané situaci toto povyšuje na zásadně povinný postup.¹⁰³ Nejvyšší správní soud však také dovodil, že nedojde-li k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání navzdory důvodnému předpokladu doměření daně, nemusí to nutně vést k nezákonnosti, a to v rozsahu části platebního výměru, která se týká doměřování daně.¹⁰⁴ Novelizací došlo k obohacení daňového řádu o tyto závěry judikatury, které daňovou kontrolu zahájenou navzdory důvodným předpokladům doměření daně za nezákonnou nepovažují. To se promítlo do znění § 87 odst. 4 daňového řádu. Ustanovení motivuje správce daně k výzvě daňového subjektu, aby podal dodatečné daňové přiznání. Dojde-li totiž místo toho k zahájení daňové kontroly, bude sice zákonná, avšak daňový subjekt nebude muset hradit penále.¹⁰⁵ Tím není dotčena povinnost platit z doměřené daně úrok z prodlení.¹⁰⁶

⁹⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 335

⁹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, sp. zn. 1 Afs 148/2019–59

¹⁰⁰ ZELENSKÁ, Taťána. Analýza vybraných změn daňového řádu od ledna 2021. *Daně a finance*, 2020, roč. 28, č. 1, s. 18

¹⁰¹ KOPŘIVA, Miloslav. In: KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*. 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 676

¹⁰² KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 171

¹⁰³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014–55 (č. 3566/2017 Sb. NSS)

¹⁰⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, sp. zn. 6 Afs 61/2018–30

¹⁰⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 87 odst. 4

¹⁰⁶ ZELENSKÁ, Taťána. Analýza vybraných změn daňového řádu od ledna 2021. *Daně a finance*, 2020, roč. 28, č. 1, s. 18

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání je na místě i tehdy, pokud má správce daně za to, že daňový subjekt v daňovém přiznání deklaroval nesprávně jen dílčí položku. Nejvyšší správní soud totiž dovedl, že daň je souhrnem jednotlivých položek a každá z nich je způsobilá ovlivnit konečnou výši daně.¹⁰⁷

Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu,¹⁰⁸ a to například za různé typy daní během určitého období. Naopak obecně platí, že nelze vést jednu společnou daňovou kontrolu pro více subjektů. Přípustné však je vést více daňových kontrol zároveň pro několik obchodních partnerů, pokud to v dané situaci dává smysl například kvůli potírání podvodů, přičemž žádoucím výsledkem je shodný závěr ve všech jednotlivých řízeních.¹⁰⁹

Oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.¹¹⁰ Byť čistě jazykově ze znění ustanovení vyplývá nulová možnost oznámení odůvodnit, v praxi je to žádoucí, a to zejména s ohledem na předvídatelnost orgánu veřejné moci a zamezení jeho svévole.¹¹¹ Ustanovení se týká oznámení o zahájení daňové kontroly a oznámení o ukončení daňové kontroly.¹¹² Daňový řád používá pojem oznámení ještě na jiném místě, a sice v § 63, kde je oznámení zahrnuto mezi formami získání informací od třetích osob, o čemž se sepisuje úřední záznam. Jedná se o méně formální sdělení, které sice má vztah ke zprávě daní, ale ze své podstaty není zaprotokolováno.¹¹³ Nemá však nic společného s oznámením podle § 87, resp. 88a daňového řádu, a proto je nezbytné je odlišovat.

Daňový subjekt je ze zákona povinen umožnit správci daně provedení daňové kontroly.¹¹⁴ Tím je konkretizována, rozvedena a částečně zpřísněna dříve zmíněná zásada spolupráce. Ustanovení nesměruje k umožnění libovůle správce daně ohledně náplně daňové kontroly, neboť daňový subjekt disponuje svými zákonnými právy. Bylo však nezbytné legislativně podložit možnost správce daně účelně prověřovat podklady, a to za spolupráce daňového subjektu a komunikace s ním. Žiškova výstižně zhodnotila význam ustanovení tak, že „má-li správce daně kontrolovat, musí mít jak kontrolovat.“¹¹⁵

¹⁰⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, sp. zn. 7 Afs 390/2019–49

¹⁰⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85 odst. 4

¹⁰⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 336

¹¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85 odst. 5

¹¹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 336

¹¹² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 87 odst. 1, resp. § 88a odst. 1

¹¹³ DRÁB, Ondřej. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 343

¹¹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 86 odst. 1

¹¹⁵ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 446

Daňová kontrola je jedním z postupů, které se provádějí tzv. vybranou působností,¹¹⁶ což v praxi znamená, že ji orgán finanční správy může vykonávat nehledě na místní příslušnost, kterou jinak daňový řád stanovuje v § 13 a násl.¹¹⁷ Existuje však určité omezení dovozené z judikatury. Finanční orgány nemohou tímto institutem příliš zatěžovat daňové subjekty ani přistupovat k vybrané působnosti šikanózním způsobem, jinak se bude jednat o nezákonný zásah.¹¹⁸

3.2.1 Práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně

Zákon výslovně upravuje zvlášť práva a povinnosti daňového subjektu, a to v § 86 odst. 2, resp. odst. 3 daňového řádu. V první řadě mu přísluší právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci a dalšími obdobnými osobami.¹¹⁹ Správce daně je povinen daňový subjekt upozornit, že chce s pracovníky jednat, aby mohlo být řádně využito právo být u takového setkání přítomen.¹²⁰ Dále má právo předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout takové, které jsou mimo jeho dispozici,¹²¹ například označit svědka. Na to navazuje možnost vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.¹²² K problematice dokazování Raiser zdůrazňuje nezbytnost aktivního přístupu k předkládání důkazních prostředků ze strany daňového subjektu, popř. navrhování provedení těch mimo jeho dispozici.¹²³ Důkazní břemeno ke skutečnostem, které měly být součástí daňového tvrzení, totiž leží na daňovém subjektu.¹²⁴

Výčet povinností začíná zajištěním vhodného místa ke kontrole.¹²⁵ Tento aspekt je v detailu prozkoumán v předchozí podkapitole. Dále daňový subjekt musí poskytnout informace o své organizační struktuře, není-li však nepodnikající fyzickou osobou., přičemž musí také umožnit jednání se zaměstnanci.¹²⁶ Další povinnosti částečně zrcadlí právo navrhnout důkazy a navazují na něj. Daňový subjekt totiž musí povinně podpořit svá tvrzení důkazními prostředky, ke kterým se také vztahuje další povinnost, a sice zákaz zatajování.¹²⁷ Již byla taktéž zmíněna povinnost umožnit zahájení a provedení daňové kontroly.

¹¹⁶ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, § 10 odst. 4 písm. b)

¹¹⁷ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 146

¹¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, sp. zn. 3 Afs 248/2019–52

¹¹⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 86 odst. 2

¹²⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 321

¹²¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 86 odst. 2

¹²² Tamtéž

¹²³ RAISER, Karel. Daňová kontrola před novelou a po novele daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online databáze], 2021, č. 1/2021 [cit. 8. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 2

¹²⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 92 odst. 3

¹²⁵ Tamtéž, § 86 odst. 3

¹²⁶ Tamtéž, § 86 odst. 3

¹²⁷ Tamtéž, § 86 odst. 3

Kromě toho § 86 daňového řádu na daňový subjekt přenáší také povinnosti, které by měl během místního šetření. Zejména speciálně vyjadřuje provedení zásady součinnosti, ze které vyplývá také povinnost zapůjčení vyžádaných dokladů, strpění odebrání vzorků věcí a umožnění přístupu do provozních prostor.¹²⁸

Co se týká práv správce daně, zákon výslovně odkazuje na právní úpravu pravomocí k místnímu šetření,¹²⁹ čímž zrcadlí povinnosti daňového subjektu z minulého odstavce. Jedná se tak o další ze seznamu podobností mezi daňovou kontrolou a místním šetřením, což znovu ilustruje důležitost jejich rozlišování v jiných situacích.

Další práva ani povinnosti explicitně k daňové kontrole třetí díl šesté hlavy daňového řádu neuvádí, ovšem nabízí se zobecnění, že povinnost správce daně je právem daňového subjektu a naopak. Dále je nutné pamatovat na zásady správy daní, které v sobě obsahují mnoho práv a povinností pro subjekty spojované s daňovou kontrolou. Další práva a povinnosti objevující se na jiných místech v daňovém řádu jsou včleněny do následujících kapitol.

3.3 Daňová kontrola z pohledu statistik

Z výroční zprávy Finanční správy ČR vyplývá, že za rok 2022 ukončeno celkem 9658 daňových kontrol, v rámci kterých došlo k doměření daní ve výši přes 6,7 miliard Kč. Nejvíce kontrol, konkrétně 4889, se zaměřovalo na daň z přidané hodnoty, přičemž výsledek doměřování daní přesáhl 4,8 miliard Kč. Naopak v oblasti daně z nemovitých věcí došlo k ukončení jen tří daňových kontrol a doměření pouhých čtyř tisíc korun.¹³⁰

Odděleně jsou vedeny statistiky kontrolní činnosti vykonávané orgány celní správy. Ty ukončily v roce 2022 celkem 152 daňových kontrol, z čehož 111 bylo s nálezem a došlo tím k doměření 43,1 milionů Kč.¹³¹ Zajímavým souvisejícím údajem je nejvyšší doměřená částka vybraná v rámci jedné daňové kontroly, konkrétně 20, 7 milionů Kč zjištěných u spotřební daně z tabákových výrobků.¹³²

Subjekty ke kontrole se vybírají na základě mnoha hledisek. U daně z přidané hodnoty vzbudí podezření vysoký nadměrný odpočet, speciálně pak u nově založeného daňového subjektu, nebo oblasti náchylné k podvodům jako personální agentury nebo obchod

¹²⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 81, 82

¹²⁹ Tamtéž, § 86 odst. 4

¹³⁰ Finanční správa České republiky. *Výroční zpráva o činnosti finanční správy za rok 2022* [online]. Praha: Finanční správa České republiky, 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2022>, s. 57

¹³¹ Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva o činnosti celní správy za rok 2022* [online]. Praha: Generální ředitelství cel, 2022. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>, s. 31

¹³² Tamtéž, s. 32

s alkoholem, pohonnými hmotami, drahými kovy či odpady.¹³³ U daní z příjmu pak zaměření padne především na subjekty ztrátové více let po sobě či poplatníky často přecházející ze ztráty do zisku. Mezi častěji prověřované druhy podnikání patří taxislužby a opět i obchod s alkoholem či pohonnými hmotami a personální agentury.¹³⁴

Za posledních pět let průměrná doba trvání daňové kontroly vždy přesahovala jeden rok. Konkrétně to u ukončených daňových kontrol v daném roce bylo 383 dní v roce 2018, 402 dní v roce 2019, 475 dní v roce 2020, 501 dní v roce 2021 a 369 dní v roce 2022.¹³⁵ Z čísel je patrné, že nejdéle trvající kontroly byly ukončeny v letech 2020 a 2021, tedy ve vrcholu pandemie covid-19, což spolu pravděpodobně souvisí. Kromě možné nutnosti izolace na obou stranách daňové kontroly totiž postupy prodlužovalo i vyčlenění části personální kapacity na agendu kompenzačních bonusů.¹³⁶ Nejkratší průměrná délka trvání kontrol se týká roku 2022, přestože se stále jednalo o dozvuky covidového období. To by mohlo signalizovat začátek dlouho očekávaného zrychlení daňových kontrol, což bude mimo jiné rozebráno v dalších dvou částech práce.

Ohledně délky trvání daňové kontroly se nabízí srovnání se Slovenskem. Tamní právní úprava totiž lhůtu k ukončení kontroly stanovuje přímo v zákoně obecně na jeden rok od jejího zahájení.¹³⁷ Pro Českou republiku však zákonné limity pro dobu trvání zůstávají pouze v mantinelech lhůty pro stanovení daně. Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly však doporučuje, aby délka daňové kontroly nepřekročila dva roky.¹³⁸

¹³³ BURDA, Zdeněk. Daňová kontrola. *Metodické aktuality*, 2022, roč. 17, č. 7, s. 6

¹³⁴ Tamtéž

¹³⁵ Generální finanční ředitelství. *Poskytnutá informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím č. 63/2023* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2023. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/poskytnute-informace-dle-zakona-106-1999sb/2023>

¹³⁶ Finanční správa České republiky. *Výroční zpráva o činnosti finanční správy za rok 2022* [online]. Praha: Finanční správa České republiky, 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2022>, s. 56

¹³⁷ Zákon č. 563/2009 Zb., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 46 odst. 10

¹³⁸ Generální finanční ředitelství. *Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2015. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf, čl. 12

4 Zahájení daňové kontroly

4.1 Aktuální právní úprava

Jedna z nejpodstatnějších změn v daňovém řádu k 1. 1. 2021 se týkala zahájení daňové kontroly. V této kapitole bude nejdříve problematika vysvětlena obecně podle aktuálně účinné právní úpravy a následně budou prozkoumány a zhodnoceny její změny.

V současnosti je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, obligatorně obsahujícím vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly.¹³⁹ Toto oznámení, jak již bylo vysvětleno v minulé kapitole, neobsahuje odůvodnění a ani obecně není správce daně povinen žádný důvod k provádění daňové kontroly uvádět.¹⁴⁰ Objevují se ale i názory, podle kterých by odůvodnění za určitých okolností mělo být vyžadováno. Podle Lichnovského by šlo o případ zahájení daňové kontroly ve věci, ve které ještě nedošlo k prvotnímu vyměření daně, a to namísto postupu k odstranění pochybností.¹⁴¹ Ze své podstaty je daňová kontrola časově náročnější a mnohem více zasahuje do práv daňového subjektu, přičemž však postup k odstranění pochybností ze zákona vyžaduje uvedení konkrétních pochybností,¹⁴² tedy aspekt srovnatelný s odůvodněním. Lichnovský z této skutečnosti pomocí argumentu *a minori ad maius* dovozuje, že při nutnosti odůvodnit postup s menším dopadem má být za popsané situace odůvodněno i zahájení daňové kontroly, která ze své podstaty zasahuje do práv daňových subjektů více.¹⁴³ Naopak Rozehnal v návaznosti na judikaturu Ústavního soudu sice zastává názor, že správce daně není povinen sdělit daňovému subjektu důvod zahájení daňové kontroly, avšak za účelem prevence sporů lze uvedení důvodu doporučit, protože správce daně konkrétní důvody stejně sám zná.¹⁴⁴

Samotný Ústavní soud svůj postoj ke sdělení důvodu zahájení kontroly během let měnil. V nálezu I. ÚS 1835/07 byl zformován postoj podporující odůvodnění daňové kontroly s tím, že každý zásah do práv jednotlivce má být ospravedlněn. V opačném případě by dle soudců daňová kontrola stála na principu „presumpce viny.“¹⁴⁵ Tento názor se však již považuje za překonaný, což vyplývá i z pozdější judikatury Ústavního soudu. Ze stanoviska pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. PL ÚS–st. 33/11 plyne, že daňovou kontrolu zahájenou bez

¹³⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 87 odst. 1

¹⁴⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 154

¹⁴¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 352

¹⁴² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 89 odst. 2

¹⁴³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 352

¹⁴⁴ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 154–155

¹⁴⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375)

konkrétního podezření nelze bez dalšího považovat za svévolný postup správce daně.¹⁴⁶ K tomuto judikátu náleží také odlišné stanovisko soudce Pavla Holländera, který se domnívá, že má na odůvodnění daňové kontroly být aplikován test ústavnosti. Dle prvního kroku se mají daňové kontroly považovat za přípustné, směřují-li k řádnému stanovení daně. Druhý krok by toto vyloučil, naplňují-li kontroly svévolné či šikanózní znaky, např. při provádění během státních svátku. Poslední krok by povolil i takto na první pohled šikanózní postup, naplní-li se podmínka aktuálnosti a konkrétnosti podezření na základě konkrétních skutečností.¹⁴⁷ Takové skutečnosti by však musely být sděleny, a tedy podle Holländera alespoň kontroly vykazující šikanózní znaky mají být odůvodněny, aby bylo jasné, jestli jsou skutečně šikanózní. Hledisku svévole by pak mělo zamezit zahajování na základě přezkoumatelného plánu kontrol.¹⁴⁸

Také již bylo zmíněno, že je vyloučena možnost proti oznámení o zahájení uplatnit opravné prostředky. To ovšem neznamená, že proti nezákonné daňové kontrole neexistuje obrana. Podle Lichnovského je možné využít správní žalobu proti rozhodnutí,¹⁴⁹ je-li daňová kontrola nezákonná již v počáteční fázi, protože oznámení o zahájení daňové kontroly se dle současné úpravy za zvláštní typ procesního rozhodnutí považuje.¹⁵⁰ Nejvyšší správní soud však tuto praxi nepoužívá a k žalobám proti rozhodnutí i proti nezákonnému zásahu se ve vztahu k oznámení o zahájení daňové kontroly staví restriktivně.¹⁵¹ Toto však nebrání použití těchto žalobních typů později, protože namítat nezákonný zásah bude u daňové kontroly možné mimo vztah k oznámení o jejím zahájení a žalobu proti rozhodnutí půjde využít ve finální fázi při případném doměřování daně.

Další variantu obrany představuje stížnost, která může směřovat proti postupu správce daně nebo nevhodnému chování jeho úředních osob.¹⁵² Konečně je možné využít, nikoliv však pouze vzhledem k oznámení, již zmíněnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem.¹⁵³ Judikatura opakovaně dovodila, že daňová kontrola může mít za určitých podmínek parametry nezákonného zásahu, a to například v případě, kdy v jejím průběhu úřední osoba nepostupuje v souladu se zásadami správy daní. To se může konkrétně projevit mimo jiné trváním na osobní účasti daňového subjektu při všech úkonech, půjde-li o nepřiměřené zatěžování šikanózní

¹⁴⁶ Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. PL ÚS – st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567)

¹⁴⁷ Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. PL ÚS – st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567), odlišné stanovisko soudce Pavla Holländera

¹⁴⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 353

¹⁴⁹ Ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 351

¹⁵¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2023, sp. zn. 3 Afs 36/2022–49

¹⁵² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 261

¹⁵³ Ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů

povahy.¹⁵⁴ Daňová kontrola nemusí být nezákonná jako celek, přesto však některé úkony učiněné v jejím průběhu mohou dohromady nezákonný zásah představovat.¹⁵⁵ Zahájená kontrola, proti které byla podána zásahová žaloba, může být ukončena i bez vyčkávání na rozhodnutí o její namítané nezákonnosti.¹⁵⁶

Z judikatury dále vyplývá, že mezi podáním stížnosti a zásahovou žalobou neexistuje vztah subsidiarity a je možné tyto prostředky obrany použít nezávisle na sobě.¹⁵⁷ Stejně tak je přípustné nezákonnost daňové kontroly namítat následnou žalobou proti rozhodnutí, i když předtím nebyla napadnuta žalobou proti nezákonnému zásahu.¹⁵⁸

Zákon však účinky zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně podmiňuje také faktickým započítáním prověřování ze strany správce daně.¹⁵⁹ Tím se zákonodárce snaží předcházet situacím, kdy by správce daně pouze účelově a formálně zahájil daňovou kontrolu v úmyslu přerušit lhůtu pro stanovení daně, aniž by skutečně začal aktivně kontrolovat. V minulosti judikatura předešla pochybnostem o významu začátku prověřování, když dovodila, že postačí vyžádání si či převzetí podkladů pro kontrolu.¹⁶⁰ Teprve takový úkon právní úprava spojuje s účinky na lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Správce daně musí pro aktivaci všech účinků zahájení začít prověřovat buď spolu s tímto zahájením, nebo bez zbytečného odkladu.¹⁶¹ První variantu není třeba vysvětlovat. K hledisku započetí bez zbytečného odkladu Burda na základě stále použitelné judikatury k předchozí úpravě vyvozuje, že musí jít řádově o dny, maximálně týdny.¹⁶² V rámci daňové kontroly však není možné požadovat nesplnitelné. Jak napsal Kobík, obecně platí, že „kontrolovaný daňový subjekt nemůže být vyzván k předložení něčeho, co nemá.“¹⁶³

Daňová kontrola, stejně jako celá správa daní, je ze své podstaty již od počátku neveřejná a současně platí zákonem uložená povinnost mlčenlivosti pro všechny zúčastněné ohledně všeho, co se v souvislosti se správou daní dozvěděli.¹⁶⁴ Již při samotném zahájení si daňový subjekt může ověřit totožnost úřední osoby a tím současně zajistit určitou míru ochrany

¹⁵⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2013, sp. zn. 2 Aps 3/2012–33

¹⁵⁵ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem a literaturou*. Praha: Leges, 2015, s. 315

¹⁵⁶ KOPŘIVA, Miloslav. In: KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*. 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 347

¹⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 1 Afs 58/2017–42 (č. 3686/2018 Sb. NSS)

¹⁵⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014–55 (č. 3566/2017 Sb. NSS)

¹⁵⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 87 odst. 2 a 3

¹⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, sp. zn. 7 Afs 22/2003–109

¹⁶¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 87 odst. 2 a 3

¹⁶² BURDA, Zdeněk. Daňová kontrola. *Metodické aktuality*, 2022, roč. 17, č. 7, s. 20

¹⁶³ KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří, RAMBOUSEK, Jan. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, 2006, s. 25

¹⁶⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 9 odst. 1

neveřejnosti a mlčenlivosti. Zákon totiž úředním osobám ukládá povinnost prokázat se služebním průkazem.¹⁶⁵

Správce daně, který daňovou kontrolu zahájil, ji může dokončit i v případě nastalé změny místní příslušnosti.¹⁶⁶ Nejedná se o povinný postup, avšak mnohdy může být velmi účelný. Daňové subjekty totiž v případě nespokojenosti s postupy konkrétního správce daně mohou chtít situaci řešit útekem jinam, přičemž v souvislosti s tímto problémem bývá nejčastěji skloňováno Hlavní město Praha.¹⁶⁷ Právní úprava nabízí nejen řešení těchto účelových změn místní příslušnosti, ale také odlehčení případným nově příslušným správcům daně, kteří by jinak byli nuceni „naskakovat do již rozjetého vlaku,“¹⁶⁸ jak trefně popsal situaci Lichnovský. V tomto řešení lze také spatřovat naplnění zásady rychlosti, protože nový správce daně nemusí trávit čas seznamováním se s dosavadními výsledky kontrolního postupu. Je však nezbytné dodat, že zákon umožňuje správci daně při změně místní příslušnosti pouze dokončit daňovou kontrolu, přičemž případně rozhodnutí o daňové povinnosti již musí proběhnout v souladu s místní příslušností.¹⁶⁹

V souvislosti se situacemi účelového měnění místní příslušnosti je velmi relevantní také institut delegace podle § 18 daňového řádu. Tento postup umožňuje nadřízenému správci daně pověřit jiného než místně příslušného správce výkonem správy daně a tím místní příslušnost změnit, ať už z důvodu účelnosti, nebo naopak potřeby. Proti použití tohoto institutu navíc není možné podat opravné prostředky, což vylučuje oddalování faktického účinku delegace ze strany daňového subjektu.¹⁷⁰ Delegace pomáhá řešit problém tzv. virtuálních sídel, což v praxi znamená, že si daňový subjekt zřídí sídlo tam, kde nemá skutečnou centrálu svých operací, aby snížil šanci, že bude kontrolován. Místo toho si za poplatek pronajme prostor ve speciální k tomu určené budově, označované v praxi jako *office house*, kde je evidováno větší množství daňových subjektů.¹⁷¹ Nelze však paušálně říct, že zřízení virtuálního sídla musí být vždy jen za účelem vyhnout se daňové kontrole, a zároveň nelze přikládat příliš velkou váhu centru ekonomického provozu daňového subjektu a automaticky ho označit za sídlo. Pokud je totiž sídlo určeno k archivaci účetnictví a pracují v něm osoby jednající za daňový subjekt, samo

¹⁶⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 12 odst. 3

¹⁶⁶ Tamtéž, § 87 odst. 5

¹⁶⁷ NOVÁKOVÁ, Petra. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 91–92

¹⁶⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 355

¹⁶⁹ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 474

¹⁷⁰ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem a literaturou*. Praha: Leges, 2015, s. 95

¹⁷¹ Tamtéž, s. 101

o sobě to delegaci neospravedlní, byť by se skutečné ekonomické jádro provozu nacházelo mimo obvod místně příslušného správce daně.¹⁷² V době moderních technologií si také lze představit ekonomické aktivity, které nevyžadují výkon na konkrétním místě ani trvalé sídelní prostory. Za takové situace judikatura dovodila, že použití *office housu* je zcela v pořádku a nemůže v případě legálního provozu být k tíži subjektu.¹⁷³ Jak již bylo naznačeno, formální sídlo bývá nezřídka umístováno do Prahy a z toho vyplývá i nejčastější případ delegace, a to z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.¹⁷⁴ Malá pravděpodobnost daňové kontroly v Praze nejednou rezonovala i v médiích. Vladimír Kaláb například došel až k absurdně znějícímu výsledku evokujícímu hon za senzaci, že v Praze 2 na základě čísel z roku 2012 přijde kontrola jednou za 373 let.¹⁷⁵

Finanční správa si problém účelových změn příslušnosti uvědomuje a řeší ho, což vyplývá z metodické pomůcky k delegaci. Ta upozorňuje na výše zmíněné hrozby a výslovně označuje změnu místní příslušnosti v průběhu daňové kontroly za impuls pro správce daně, aby se zaměřil na potenciální použití delegace.¹⁷⁶ Aby však řešení problému virtuálních sídel nezašlo příliš daleko, musel situaci korigovat Nejvyšší správní soud, který zdůraznil, že je nutné posuzovat účinnost delegace ve všech souvislostech a ve světle celého skutkového stavu, nikoliv jen ve vztahu ke správci daně.¹⁷⁷

Na tomto místě je nezbytné znovu zdůraznit zásadu hospodárnosti. Právní úprava sice předchází účelovým změnám příslušnosti, což zcela jistě je v souladu s touto zásadou, avšak je potřeba hlídat její naplnění i z opačného pohledu. Pokud se tedy původní správce daně rozhodne daňovou kontrolu dokončit, což je zcela v jeho dispozici, měl by kontrolní činnost provádět v novém místě podnikání daňového subjektu či využít institutu dožádání¹⁷⁸ k ušetření cestovních nákladů.¹⁷⁹

¹⁷² NOVÁKOVÁ, Petra. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 102

¹⁷³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, sp. zn. 9 Afs 216/2018–51

¹⁷⁴ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 33

¹⁷⁵ KALÁB, Vladimír. *Kontrola jednou za 373 let. Podívejte se, jak často vás navštíví finanční úřad* [online]. Lidovky.cz, 4. března 2013 [cit. 30. října 2023]. Dostupné z: https://www.lidovky.cz/byznys/kontrola-jednou-za-373-let-podivejte-se-jak-casto-vas-navstivi-financi-urad.A130302_164753_firmy-trhy_mtr

¹⁷⁶ Generální finanční ředitelství. *Metodická pomůcka k delegaci místní příslušnosti* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2014. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2014_MetPom-k-delegaci-mistni-prislusnosti.pdf, s. 5

¹⁷⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2020, sp. zn. 4 Afs 178/2020–41

¹⁷⁸ Při dožádání ve smyslu § 17 daňového řádu jde o případy formálního požádání jiného věcně příslušného správce daně o provedení určitého úkonu, jestliže to pro dožadujícího správce daně není možné nebo účelné např. s ohledem na zásadu hospodárnosti.

¹⁷⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 355–356

4.1.1 Účinky zahájení

Co se týká účinků zahájení daňové kontroly, první už byl zmíněn, a sice vliv na běh lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky a je prekluzivní.¹⁸⁰ Ke lhůtě musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti a jestliže uplyne, kontrolu by bylo nutné považovat za nezákonnou.¹⁸¹ Zahájením daňové kontroly započne tříletá lhůta běžet znovu od začátku,¹⁸² přičemž, jak již bylo rozebráno, je nutné nejen oznámení o zahájení daňové kontroly, ale i faktické prověřování.

Dále se stane nepřipustným podání daňového tvrzení a ani by takovýmto podáním nebylo zahájeno další řízení,¹⁸³ protože to již probíhá. V případě, že na základě daňové kontroly tzv. s nálezem dojde k doměření daně, je daňový subjekt povinen zaplatit penále.¹⁸⁴ Další účinek je relevantní v situacích, kdy správce daně měl důvodný předpoklad, že bude daň vyměřena, a přesto nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání¹⁸⁵ a kontrolu zahájil. Tímto účinkem je odpadnutí povinnosti daňového subjektu hradit penále z takto zahájené kontroly, která však i v takovém případě bude zahájena zákonně a nastoupí její další účinky.¹⁸⁶

V případě, že dojde k zahájení daňové kontroly mimo běžící řízení, bude současně zahájeno i doměřovací řízení, přičemž takto by daň byla doměřena z moci úřední.¹⁸⁷ Doměřovací řízení spadá pod nalézací řízení a vede se za účelem doměření daně,¹⁸⁸ což se konkrétně projeví jako snížení nebo zvýšení daně původně stanovené na základě řádného daňového tvrzení.¹⁸⁹

Samostatným důsledkem je i vliv na provádění opakované daňové kontroly, čemuž je věnována samostatná podkapitola.

4.1.2 Opakovaná daňová kontrola

Zákonodárce upravil také problematiku opakované daňové kontroly. Ta může proběhnout u skutečností, které již byly řádně kontrolovány v souladu s vymezený rozsahem,

¹⁸⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 148 odst. 1

¹⁸¹ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 472

¹⁸² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 148 odst. 1, odst. 3

¹⁸³ Tamtéž, § 145a odst. 1

¹⁸⁴ Tamtéž, § 251

¹⁸⁵ Tamtéž, § 145 odst. 2

¹⁸⁶ Tamtéž, § 87 odst. 4

¹⁸⁷ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář. 2. vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 155

¹⁸⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 134 odst. 3 písm. a)

¹⁸⁹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář. 2. vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 269

pouze za splnění zákonných podmínek. Zákon vymezuje dva důvody, z nichž stačí naplnit jeden, ale může dojít i ke kumulaci.

První možnost počítá se zjištěním nových skutečností nebo důkazů, které bez zavinění správce daně nemohly být v rámci původní daňové kontroly uplatněny a zároveň musejí zakládat pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu.¹⁹⁰ Z dikce zákona vyplývá, že nezaviněně neuplatněné skutečnosti již v době původní daňové kontroly existovaly. Jiná situace by nastala při vzniku zcela nových skutečností. V takovém případě k opakování daňové kontroly přistoupit nelze.¹⁹¹ Na zavinění je v tomto případě nutné pohlížet jako na nenaplnění očekávané profesionality a pečlivosti správce daně, který za normálních okolností má vše potřebné zjistit napoprvé.¹⁹² Nelze totiž připustit, aby správce daně svá oprávnění využil jen formálně a řádnou daňovou kontrolu provedl až s odstupem času, protože tím by došlo k výraznému narušení právní jistoty.¹⁹³ Daňová kontrola se neopakuje celá, nýbrž pouze v rozsahu nově zjištěných skutečností nebo důkazů.¹⁹⁴

Druhým důvodem pro opakování by mohl být úkon daňového subjektu měnící dosavadní tvrzení.¹⁹⁵ Správce daně tím ze zákona dostává možnost, nikoliv však povinnost, adekvátně reagovat.¹⁹⁶ Na tomto místě opět nastává nutnost zvážit zásady správy daní, zejména zásadu přiměřenosti, popřípadě hospodárnosti nebo zdrženlivosti. Aplikací těchto zásad by správce daně mohl dojít k závěru, že postačí reagovat provedením místního šetření jakožto mírnějšího prostředku zásahu do práv daňového subjektu.

Zákonem stanovený rozsah opakované daňové kontroly správce daně nesmí nijak rozšiřovat, může jej však zúžit, protože tím by došlo k větší ochraně daňového subjektu před nadměrným zatěžováním a zásahy do práv.¹⁹⁷

I když bylo na začátku kapitoly rozebráno, že oznámení o zahájení daňové kontroly zásadně nemusí být odůvodněno, při opakování je situace opačná. Správce daně má totiž přímo zákonem stanovenou povinnost uvést důvody pro opakování daňové kontroly.¹⁹⁸ Navíc nestačí ani pouhé obecné seznámení s úvahou, ale požaduje se sdělení určité nové skutečnosti, která

¹⁹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85a odst. 1 písm. a)

¹⁹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 340

¹⁹² Tamtéž

¹⁹³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 149

¹⁹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85a odst. 1 písm. a)

¹⁹⁵ Tamtéž, § 85a odst. 1 písm. b)

¹⁹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 341

¹⁹⁷ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 457

¹⁹⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85a odst. 2

vedla správce daně k opakování daňové kontroly, stejně jako způsob, kterým na novou skutečnost či důkaz přišel.¹⁹⁹ Zákodárce ustanovením zjevně chtěl zabránit libovůli správce daně, přičemž podpořil také zásadu spolupráce a učinil opakovanou kontrolu méně jednostrannou. Nesouhlasí-li daňový subjekt s důvodem pro opakování, může využít jednu z možností obrany, které byly popsány na začátku kapitoly.

Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje problém zastřených daňových kontrol. Byla-li zahájena vyhledávací činnost, která ale materiálně naplňovala znaky kontrolního postupu, bude následná formálně zahájená daňová kontrola považována za opakovanou, a tedy musí naplnit zákonné požadavky.²⁰⁰

4.2 Rozbor změn právní úpravy

V této podkapitole budou rozebrány zásadní obměny v právní úpravě zahájení daňové kontroly.

V dnešní legislativě používané formální oznámení o zahájení daňové kontroly za dřívější úpravy vůbec neexistovalo. Celý proces se zahajoval prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém došlo k vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a správce daně zároveň začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat daňová tvrzení.²⁰¹ Tento způsob zahajování předpokládal naplnění zásady spolupráce a spoléhal na domluvu správce daně s daňovým subjektem. S tím souvisí i dříve v praxi běžně používané neformální ohlášení, že se daňová kontrola chystá,²⁰² byť daňový řád žádnou takovou povinnost výslovně neobsahoval. V postupu lze však vyzorovat naplnění zásad rychlosti a hospodárnosti, neboť se dá předpokládat, že daňový subjekt po neformálním ohlášení připraví potřebné podklady a tím ušetří správci daně čas i státu peníze.

Kromě toho však neformální ohlášení kontrolora dávalo prostor daňovému subjektu na poslední chvíli podat dodatečné daňové přiznání. I když v této fázi jde o daň, která ideálně měla být přiznána již dříve, daňový subjekt se tak alespoň mohl vyvarovat placení penále.²⁰³ Vzhledem ke změnám legislativy již není pro reakci na zahájení daňové kontroly ve formě dodatečného daňového přiznání žádný prostor. Opět je však nutné zdůraznit, že primárně má být vše přiznáno již v řádném daňovém tvrzení. Dále je nezbytné podotknout, že pokud si

¹⁹⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 342

²⁰⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2022, sp. zn. 10 Afs 122/2022–36

²⁰¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 87 odst. 1

²⁰² ŠPÍRKOVÁ, Taťána. *Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o. p. s., s. 123

²⁰³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 251 odst. 1

daňový subjekt uvědomí chybu nebo opomenutou položku v řádném daňovém tvrzení, náprava má z jeho strany přijít nezávisle na zahájení daňové kontroly.²⁰⁴ Opačná situace by totiž zřejmě byla v rozporu s obecným principem zákazu zneužití práva, neboť se nelze domnívat, že zákonodárce problematiku dodatečného daňového přiznání upravil pro situace úleku z ohlášené daňové kontroly a rychlé možnosti zahladit problémy, které ideálně neměly vůbec existovat. I ze změn znění zákona v tomto aspektu lze vzhledem k interpretačnímu předpokladu racionality zákonodárce²⁰⁵ vyvodit, že šlo o nechtěnou praxi.

Zákon však počítal i s případem, ve kterém daňový subjekt zahájení kontroly vůbec neumožní. Za této situace byl správce nucen využít institutu výzvy, ve které kromě místa zahájení a předmětu daňové kontroly stanovil ještě lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen sdělit den a hodinu, kdy bude k zahájení kontroly připraven.²⁰⁶ Výsledné datum navíc muselo připadat nejpozději na 15. den ode dne uplynutí zmíněné lhůty.²⁰⁷ K vyzvání však mělo docházet opravdu až ve chvíli, kdy je daňový subjekt nekontaktní nebo se kontrole přímo vyhýbá.²⁰⁸ Situaci, kdy daňový subjekt požádá o mírné posunutí termínu daňové kontroly, a to pouze jednorázově a s ujištěním, že je jinak na kontrolu připraven, však za vyhýbání ani nekontaktnost považovat nelze.²⁰⁹ Podobně bylo nahlíženo na daňový subjekt ochotný ke spolupráci, který si však o daňové kontrole nedozvěděl nebo ohlásil připravenost těsně po vypršení určené lhůty.²¹⁰ U použití výzvy šlo o podpůrné řešení, před kterým je nutné dát přednost zásadám zdrženlivosti a spolupráce, je-li to možné. Určitý prvek vynutitelnosti však byl zcela na místě, protože nelze zapomínat na fakt, že daňový subjekt již před novelou byl povinen správci daně umožnit zahájení daňové kontroly.²¹¹

Neuspěl-li správce daně s výzvou k zahájení daňové kontroly, mohl již v této fázi přikročit k použití pomůcek, popř. sjednání daně,²¹² aniž by samotná kontrola vůbec byla vedena. Aktuální právní úprava již stanovení daně těmito náhradními způsoby spojuje pouze obecně s nesplněním povinností daňového subjektu při dokazování a z toho plynoucí nemožností takto daň stanovit.²¹³ Problematika pomůcek bude upřesněna v následující kapitole.

²⁰⁴ ČEPELÁK, Václav. Zahájení daňové kontroly dle novely daňového řádu 2021. *Expertní příspěvky DAUČ.cz* [online databáze], 2020, [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 4

²⁰⁵ MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 86–87

²⁰⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 87 odst. 2 a 3

²⁰⁷ Tamtéž, § 87 odst. 4

²⁰⁸ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem a literaturou*. Praha: Leges, 2015, s. 328–329

²⁰⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, sp. zn. 8 Afs 40/2016–40

²¹⁰ KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád 2014. *Metodické aktuality*, 2014, roč. 9, č. 8, s. 25

²¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 86 odst. 1

²¹² Tamtéž, § 87 odst. 5

²¹³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 98 odst. 1

Právní úprava momentu zahájení daňové kontroly se posunula k formálnějšímu pojetí, které kompletně vyřadilo potenciální průtahy spojené s nečinností daňového subjektu. Tím se vyřešila i nutnost správce daně zahajovat daňovou kontrolu s dostatečným předstihem před vypršením tříleté prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Na tu však stále musí pamatovat, protože bude-li se blížit její konec, nesmí svůj postup správce daně urychlit na úkor procesních práv daňového subjektu, pokud však tento nevykazuje znaky obstrukčního jednání.²¹⁴ Dnes už tedy zákon neobsahuje výzvu k zahájení daňové kontroly, která by v dnešním pojetí byla zcela nadbytečná. V současnosti daňová kontrola stále stojí na vzájemné spolupráci kontrolujícího a kontrolovaného subjektu, avšak k samotnému zahájení již může dojít korespondenčně a zcela bez součinnosti, dle Lichnovského tzv. „od stolu úředníka.“²¹⁵ Z toho je možné usoudit, že současný model zahajování doručením oznámení v kombinaci se začátkem faktického prověřování je výhodnější pro správce daně. Materiální hledisko však v právní úpravě stále zůstává, což dává smysl například kvůli naplňování zásad předvídatelnosti práva, přiměřenosti nebo zdrženlivosti. Lze také říct, že se aktuální právní úprava formálnějším pojetím lépe připravila na možnou nesoučinnost s daňovým subjektem na začátku daňové kontroly, a v tom je možné spatřovat naplnění zásad rychlosti a hospodárnosti. Toto koresponduje se záměrem novelizace uvedeným v důvodové zprávě.²¹⁶ Kromě toho byl vyřešen problém daňových subjektů, kteří sice byli ochotni spolupracovat např. zasláním účetnictví, ale nechtěli být zdržováni osobním setkáním s kontrolorem. Dnes už tedy tzv. „setkání pro setkání,“²¹⁷ jak fenomén nazval Čepelák, nenastane. Možnost neformálně informovat daňový subjekt o daňové kontrole však není vyloučena či omezena ani po novele,²¹⁸ přičemž stále ji někteří doložitelně praktikují.²¹⁹

Ve větší připravenosti na obstrukce daňových subjektů lze spatřovat příklon k použití dokazování a tím i větší naplnění cíle správy daní. Když totiž za předchozí právní úpravy vzhledem k nedostatku spolupráce došlo až k doměření daní podle pomůcek, daň byla pouze kvalifikovaně odhadnuta, nikoliv tedy správně zjištěna a stanovena. Dokazování, které bylo a stále zůstává primárním postupem oproti subsidiárním pomůckám,²²⁰ však probíhá během daňové kontroly. K tomuto se vyjádřil Čepelák ve smyslu, že nová právní úprava napravuje

²¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, sp. zn. 3 Afs 80/2019–126

²¹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Změny daňového řádu v roce 2021. *Daně a právo v praxi* [online databáze]. 2020, č. 9 [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 3

²¹⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., s. 26

²¹⁷ ČEPELÁK, Václav. Zahájení daňové kontroly dle novely daňového řádu 2021. *Expertní příspěvky DAUČ.cz* [online databáze]. 2020, [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 10

²¹⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., s. 38

²¹⁹ Vyplývá např. z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 11. 2021, sp. zn. 29 A 68/2021–50

²²⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 98 odst. 1

určitou nesystémovost spočívající v dokazování jako primárním způsobu získávání informací, a to v průběhu kontrolního postupu a zároveň možnosti daňového subjektu se obstrukcemi daňové kontrole vyhnout.²²¹ Přednost a snahu o stanovení daně dokazováním ilustruje i Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím umožnit za určitých podmínek doměřit daň dokazováním i bez předchozího zahájení daňové kontroly.²²² Jestliže tedy nová právní úprava podpořila její jednodušší zahájení a eliminovala možnost obstrukcí daňového subjektu již v počáteční fázi, lze uzavřít, že vyšla vstříc zjištění a stanovení daně na základě dokazování a tedy zvýšila šanci na naplnění cíle správy daní.

Nová právní úprava má za cíl také zrychlit proces kontroly, čehož dosahuje již rozebraným příklonem k formálnějšímu pojetí zahajování a ukončování. Na problém poukázal například Raiser, který ve svém článku upozornil na daňové kontroly trvající i přes dva roky.²²³

Zde je vhodné uvést názor Lichnovského, který ve svém článku tvrdí, že kvůli „odlidsnění,“ jak jeden z důsledků rozebírané novelizace nazval, přibude kontrol zahajovaných a ukončovaných na poslední chvíli.²²⁴ I když je tento předpoklad opodstatněný a očekávaný, je v kontextu prezentován jako čistě negativní, což se může jevit jako příliš zjednodušené a přehnaně zobecněné. Především bylo toto tvrzení pouhým předpokladem, byť bylo prezentováno jako jednoznačná budoucnost. Dále je potřeba říct, že lhůta obecně existuje, aby časově omezila stav nejistoty v právních vztazích a označil se tak časový interval, v rámci kterého musí být něco vykonáno,²²⁵ a tedy má být jedno, jestli se tak stane na jejím konci či začátku. Kterýkoliv okamžik celého takto vymezeného časového úseku může být využit se stejnou kvalitou a bude stále naplněna obecná zásada předvídatelnosti práva. Správce daně má povinnost si rozvrhnout svou náplň práce tak, aby lhůty stihl, a pokud dojde k úkonu až na jejím konci, nebude to znamenat žádný zákonem předpokládaný rozdíl. Naopak, jak již bylo rozebráno, nemusí u aktuální právní úpravy správce daně při zvažování o lhůtě pro stanovení daně kalkulovat s potenciálním vzdorem daňového subjektu. Tím se zvýšila šance, že lhůtu nezmešká, a tedy že včas ukončí daňovou kontrolu a pravděpodobněji naplní cíl správy daní.

V souvislosti s novelizací vyvstala také otázka, zda je po změně právní úpravy poskytována dostatečná materiální ochrana před účelovým ryze formálním zahajováním

²²¹ ČEPELÁK, Václav. Zahájení daňové kontroly dle novely daňového řádu 2021. *Expertní příspěvky DAUČ.cz* [online databáze], 2020, [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 6

²²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, sp. zn. 6 Afs 323/2018–38

²²³ RAISER, Karel. Daňová kontrola před novelou a po novele daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online databáze], 2021, č. 1 [cit. 8. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 3

²²⁴ Tamtéž, s. 3

²²⁵ ŠIMEK, Karel. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 180–181

kontroly. Lichnovský se k tomuto vyjádřil ve smyslu, že aktuální pojetí zahajování „snižuje právní jistotu ohledně účinků na lhůtu pro stanovení daně.“²²⁶ S tím souvisí potenciální problém, jak správně posuzovat situace, ve kterých formálně i materiálně dojde k zahájení daňové kontroly, tedy bude doručeno oznámení a vyžádáno kompletní účetnictví, ale kontrolor se dlouhou dobu neozve. Podobný případ už našťestí řešil Nejvyšší správní soud. Týkal se situace, kdy správce daně požádal o vydání dokladů, aby tím začal fakticky prověřovat a naplnil materiální hledisko daňové kontroly, a následně se 4 měsíce vůbec neozval a doklady si nikdy nepřevzal. Takovéto jednání soud shledal jako ryze formální, tedy nesplňující podmínku započetí faktického prověřování.²²⁷ V jiném případě však správce daně vyzval daňový subjekt k předložení klíčových dokumentů, tento nereagoval, a správce daně následně vydal výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu po sedmi týdnech od uplynutí lhůty k vyjádření. Za takové situace soud považoval hledisko materiálního prověřování „bez zbytečného odkladu“²²⁸ za naplněné.²²⁹

Potenciální nedostatečné naplnění materiálního hlediska bylo řešeno také v souvislosti s prekluzí, která měla nastat během lhůty určené k vyjádření daňového subjektu k požadavkům správce daně. Z rozhodnutí krajského soudu, které se opíralo také o stále použitelný nález Ústavního soudu²³⁰ ke staré právní úpravě, ale jasně vyplynulo, že je-li daňová kontrola řádně zahájena, v ten okamžik nastávají její účinky, nikoliv nutně až po lhůtě k vyjádření.²³¹ I když se tedy v daném případě žalobkyně měla možnost vyjádřit k požadavkům až po skončení původně běžící prekluzivní lhůty, včasným doručením oznámení a požadavků na účetní dokumenty už začala běžet znovu i bez její reakce. Rozhodnutí ukazuje, že materiální hledisko je nutné sledovat objektivně a nechránit pouze daňový subjekt, protože stále je nezbytné mít na mysli cíl daňové kontroly a celé správy daní.

Změny právní úpravy se v menší míře promítly i do opakované daňové kontroly, u které došlo k vyčlenění do samostatného paragrafu, kdy z původního § 85 odst. 5 a 6 vznikl § 85a daňového řádu. Znění ustanovení se muselo přizpůsobit novému pojetí ukončení daňové kontroly. Tam, kde dříve správce daně informoval o důvodech pro opakování při jejím

²²⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Změny daňového řádu v roce 2021. *Daně a právo v praxi* [online databáze]. 2020, č. 9 [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 3

²²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2021, sp. zn. 7 Afs 241/2019–52

²²⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 87 odst. 2

²²⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2023, sp. zn. 10 Afs 455/2021–36

²³⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375)

²³¹ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 6. 2022, sp. zn. 63 A 12/2022–55

zahájení,²³² dnes musí specificky důvody uvést do oznámení o zahájení nebo změně rozsahu daňové kontroly.²³³

Další změna právní úpravy již byla obsažena v předchozí kapitole, a sice včlenění závěrů judikatury ohledně zákonnosti daňové kontroly zahájené navzdory důvodným předpokladům doměření daně přímo do zákona. I nové znění § 87 odst. 4 tak lze považovat za pozitivní změnu. Došlo totiž ke zlepšení přehlednosti ohledně této otázky včleněním přímo do znění zákona jakožto obecně přístupnějšího pramene práva, než kterým je občas složitě vstřebatelná judikatura.

²³² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 85 odst. 6

²³³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 85a odst. 2

5 Ukončení daňové kontroly

5.1 Aktuální právní úprava

Velká novelizace zasáhla i oblast ukončení daňové kontroly. Než dojde k rozboru změn a dopadů, bude stejně jako u zahájení nejdříve rozebrána platná a účinná právní úprava. Klíčový institut v této fázi kontroly představuje výsledek kontrolního zjištění a jeho projednání, u čehož je vhodné začít.

5.1.1 Výsledek kontrolního zjištění

V konečné fázi daňové kontroly, kdy správce daně usoudí, že již další dokazování nic nepřinese, sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je i hodnocení důkazů,²³⁴ přičemž může dojít ke třem různým závěrům. Pro daňový subjekt je ideální první východisko, tedy zjištění, že je daňové tvrzení v pořádku. Výsledek kontrolního zjištění za těchto okolností může být v budoucnosti podkladem k určení rozsahu opakované daňové kontroly, jak bylo vysvětleno v samostatné podkapitole, a jinak půjde spíše o formalitu.

V druhém případě správce daně narazí na pochybení daňového subjektu, přičemž má povinnost uvést důkazy podloženou odpověď na to, proč považuje daňové tvrzení za nesprávné.²³⁵ Očekává se tedy doměření daně a musí dojít kromě sdělení výsledku také ke stanovení lhůty daňovému subjektu pro vyjádření, v rámci kterého je daňový subjekt oprávněn zejména vznášet výhrady a podávat návrhy na doplnění dokazování.²³⁶ V tomto případě nejde o lhůtu propadnou a správce daně je povinen zohlednit i opožděná vyjádření.²³⁷ Návrhy na doplnění se nemusejí nutně týkat pouze důkazních prostředků pocházejících ze sféry daňového subjektu, ale i těch, které obstaral vlastní činností správce daně.²³⁸ Měly by však směřovat spíše k ovlivnění výsledku směrem k daňové povinnosti, nikoliv např. proti nevhodnému chování při kontrole.²³⁹ Dosáhne-li daňový subjekt tímto krokem podstatné změny, musí se proces opakovat, tedy správce daně znovu sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění a opět přijde na řadu vyjádření.²⁴⁰ Opětovné seznámení však není nutné u těch výhrad, kterým bylo plně

²³⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88 odst. 1

²³⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 358

²³⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88 odst. 2 a 4

²³⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 359

²³⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 342

²³⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 360

²⁴⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88 odst. 5

vyhověno.²⁴¹ Na tomto místě je však nutno uvést, že vyjádření daňového subjektu je pouze jeho právem, nikoliv povinností.²⁴² Dokonce ani u samotného sdělování výsledku nelze k věci přistoupit jako k povinnosti a například nechat daňový subjekt předvést.²⁴³ Pokud už se však daňový subjekt k výsledku vyjádří, správce daně se s tím musí vypořádat, i když není povinen takto učinit v rámci samostatného úkonu, ale dostačovat bude i zmínka v rámci zprávy o daňové kontrole.²⁴⁴

Poslední variantu představují pomůcky, případně sjednání daně. První zmíněný institut se použije v případě, kdy nelze daň stanovit na základě dokazování v důsledku nesplnění zákonných povinností daňového subjektu, a to i bez součinnosti s ním.²⁴⁵ Pomůckami se myslí zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení nebo srovnání s jinými daňovými subjekty, popřípadě vlastní poznatky správce daně.²⁴⁶ U použití vysvětlení je vidět rozdíl oproti dokazování, v rámci kterého, jak již bylo zmíněno, vysvětlení jako důkazní prostředek brát nelze. Porovnávání srovnatelných daňových subjektů praxe považuje za základ pomůcek, avšak vždy s přihlédnutím k odlišnostem jako výše obratu nebo počet zaměstnanců.²⁴⁷ Nejvyšší správní soud v tomto ohledu zdůraznil, že nelze ze srovnatelných subjektů vybírat ty nejefektivnější za účelem doměření co nejvyšší daně, přičemž při propastných rozdílech v hospodaření by musel správce daně svou volbu odůvodnit.²⁴⁸

Závěrem se k pomůckám sluší dodat, že by jejich použití daňový subjekt neměl upřednostnit před dokazováním. Především není jasné, na jakou výši daně správce tímto způsobem přijde, ale zákon také omezuje možnosti nápravy rozhodnutí založeného na stanovení daně podle pomůcek. Daňový subjekt nemůže v odvolání proti takovému rozhodnutí vznášet konkrétní námitky proti jednotlivým závěrům²⁴⁹, ale pouze obecně nepřiměřenost použití pomůcek a nezákonnost způsobu stanovení daně.²⁵⁰ To je v souladu i s dalším rozhodnutím, které stanovuje, že u pomůcek půjde vždy pouze o odhad, byť vysoce kvalifikovaný. Tím pádem je klíčové zvolit takovou metodu, která je nejlépe způsobilá naplnit cíle daňové kontroly, nikoliv však nutně způsobem, který nejvíce vyhovuje daňovému

²⁴¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 360

²⁴² ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 482

²⁴³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 157–158

²⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2022, sp. zn. 4 Afs 155/2021–33

²⁴⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 98 odst. 1

²⁴⁶ Tamtéž, § 98 odst. 3

²⁴⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 455

²⁴⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, sp. zn. 10 Afs 185/2020–43 (č. 4140/2021 Sb. NSS)

²⁴⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 206/2018–35

²⁵⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 114 odst. 4

subjektu.²⁵¹ Celkově se konstantní judikatura snaží daňové subjekty přesvědčovat k důvěře v dokazování, když jim opakovaně potvrzuje silnou pozici v navrhování důkazů, které pak správce daně může odmítnout použít jen za splnění podmínek.²⁵²

Výčet v zákoně je pouze demonstrativní a judikatura potvrdila možnost použití další vhodné pomůcky, a sice údajů kontrolovaného daňového subjektu z minulých či budoucích období.²⁵³ Pokud ani tímto způsobem nelze daň stanovit, přistoupí správce daně k jejímu sjednání s daňovým subjektem.²⁵⁴ Výsledkem může být větší naplnění zásad rychlosti a hospodárnosti, protože postup za použití pomůcek je složitější, časově náročnější a tím i dražší. Ne vždy se však správci daně podaří domluvit se s daňovým subjektem na vhodné výši daňové povinnosti. Nastane-li tato situace, musí se správce daně vrátit zpět k použití pomůcek, avšak tentokrát již postačí snížená úroveň minimální požadované spolehlivosti.²⁵⁵ Dle vyjádření Generálního finančního ředitelství bylo sjednání daně použito v letech 2011–2021 dohromady pouze jedenáctkrát,²⁵⁶ v praxi se tedy příliš nepoužívá.

5.1.2 Oznámení o ukončení daňové kontroly

K ukončení daňové kontroly dochází doručením zvláštního typu rozhodnutí, tzv. oznámením o ukončení daňové kontroly, ke kterému je přiložena úřední osobou podepsaná zpráva o daňové kontrole.²⁵⁷ Tato zpráva musí ze zákona obsahovat odkaz na oznámení o zahájení, popř. změně rozsahu daňové kontroly, a především konečný výsledek kontrolního zjištění, a to včetně hodnocení důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku zjištění.²⁵⁸ Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, pouze důkazním prostředkem a podkladem k případnému doměření daně.²⁵⁹ V případě, že daňová kontrola proběhla bez nálezu, se doručuje pouze samotné oznámení bez přiložené zprávy.²⁶⁰ Není vyloučeno, že ke zmíněným, zákonem předepsaným dokumentům správce daně přiloží další

²⁵¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, sp. zn. 9 Afs 230/2020–63

²⁵² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, sp. zn. 7 Afs 399/2019–73

²⁵³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, sp. zn. 4 Afs 181/2017

²⁵⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 98 odst. 4

²⁵⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 456

²⁵⁶ Generální finanční ředitelství. *Poskytnutá informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím č. 48/2023* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2023. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/poskytnute-informace-dle-zakona-106-1999sb/2023>

²⁵⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88a odst. 1

²⁵⁸ Tamtéž, § 88a odst. 2

²⁵⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 53

²⁶⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 363

písemnosti nebo skutečnosti, bude-li to žádoucí.²⁶¹ Nenaplnění podmínky podepsání oznámení úřední osobou je podle Lichnovského nutno považovat za nedostatek ryze formální.²⁶²

V případě, kdy z výsledku kontrolního zjištění nevyplývá náleze, je daňová kontrola ukončena již samotným doručením oznámení, nejde-li o řízení zahájené podáním daňového tvrzení.²⁶³ S tímto se pojí rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu, že se stalo bezpředmětným.²⁶⁴ Pokud však daňová kontrola byla zahájena na základě podání daňového přiznání, musí dojít k jejímu ukončení prostřednictvím samostatného rozhodnutí i v případě, že z kontroly nevyplývají žádná zjištění nesrovnalostí.²⁶⁵

Za opačné situace se oznámení o ukončení daňové kontroly bude pojit s rozhodnutím o stanovení daně, zde konkrétně dodatečným platebním výměrem jakožto výstupem doměřovacího řízení.²⁶⁶ V případě, že bude daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly, bude rozhodnutí doručováno společně s oznámením o jejím ukončení.²⁶⁷

Ukončením daňové kontroly odpadá překážka k podání dodatečného daňového tvrzení, která byla vysvětlena v minulé kapitole.

I ve fázi ukončení daňové kontroly existují možnosti obrany. I když k případné nápravě skutkových zjištění má primárně dojít v rámci již rozebraného vyjádření, lze si představit i použití stížnosti. Ta by mohla být přípustná za situace, kdy by správce daně nepokračoval v dokazování, a směřovala by proti oznámení o ukončení daňové kontroly.²⁶⁸ Co se týče odvolání, to je přípustné až proti rozhodnutí,²⁶⁹ tedy v tomto případě proti dodatečnému platebnímu výměru při kontrole s nálezem.

5.2 Rozbor změn v právní úpravě

Fáze ukončení daňové kontroly se v několika klíčových aspektech výrazně odlišuje od předchozí právní úpravy.

Klíčovým institutem konečné fáze daňové kontroly před novelizací byla již dříve zmíněná zpráva o daňové kontrole. Její existence přetrvala i do současnosti, avšak s patrnými

²⁶¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 160

²⁶² LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 346

²⁶³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88a odst. 3

²⁶⁴ Tamtéž, § 106 odst. 1 písm. f)

²⁶⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 160

²⁶⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 147 odst. 1 písm. b)

²⁶⁷ Tamtéž, § 88a odst. 4

²⁶⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 161

²⁶⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 109 a násl.

rozdíly. Před novelizací se zpráva o daňové kontrole projednávala,²⁷⁰ což z daňového řádu již zmizelo. Určení data k takovému projednání nebylo dle Čejkové možné považovat za lhůtu ve smyslu § 32 a násl. daňového řádu.²⁷¹ Používal se také tzv. návrh zprávy o kontrole, díky kterému daňový subjekt měl předem představu, čeho se bude týkat projednání skutečné zprávy.²⁷²

Dále minulá právní úprava vyžadovala podpis zprávy nejen od úřední osoby, což zůstalo beze změny, ale i od daňového subjektu. Tím došlo k uzavření projednání zprávy a také ukončení samotné daňové kontroly.²⁷³ Zákon však i zde předpokládal variantu, že kontrolovaný subjekt odmítne seznámení se zprávou nebo se zcela vyhybá jejímu projednání. Dále upravoval situaci odepření podpisu.

Ohledně vyhýbání se projednání zprávy lze říct, že jazykovým výkladem půjde o trvající činnost, přičemž i judikatura dovodila, že bylo nutné naplnění jisté míry opakovanosti.²⁷⁴ V takovém případě došlo pouze k doručení do vlastních rukou,²⁷⁵ ke kterému však správce daně mohl přistoupit až po bezdůvodném neuposlechnutí předvolání ze strany daňového subjektu.²⁷⁶ Dnem doručení se zpráva o daňové kontrole považovala za projednanou a ukončenou.²⁷⁷

Zákonodárce myslel i na situace, ve kterých daňový subjekt odmítl zprávu podepsat. Toto nemělo vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku, pouze však za předpokladu poučení o této skutečnosti ze strany správce daně a také odmítnutí podpisu bez dostatečného důvodu. Za takové situace docházelo k ukončení daňové kontroly okamžikem odepření podpisu.²⁷⁸ Ustanovení však pod bezdůvodnost zahrnovalo jak absenci jakéhokoliv důvodu, tak i důvodu dostatečného, nevyhovujícího.²⁷⁹ Praxe za neopodstatněné považovala například odmítnutí na základě nesouhlasu s výsledkem daňové kontroly.²⁸⁰ To je pochopitelné i vzhledem k faktu, že podpis zprávy o daňové kontrole neznamenal nutně souhlas s jejím obsahem, ale pouze potvrzení jejího projednání bez ohledu na názor na závěry správce daně.²⁸¹ Šretr výstižně popsal bezdůvodnost tak, že jde o „jakékoliv nijak a ničím neodůvodněné

²⁷⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 88 odst. 4 a 5

²⁷¹ ČEJKOVÁ, Tereza. In: RADVAN, Michal a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, s. 238

²⁷² ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 244

²⁷³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 88 odst. 4

²⁷⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. 7 Afs 87/2012–25

²⁷⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 88 odst. 5

²⁷⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 321

²⁷⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 88 odst. 5

²⁷⁸ Tamtéž, § 88 odst. 6

²⁷⁹ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, s. 105

²⁸⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 149

²⁸¹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 346

odepření podpisu.²⁸² Naopak námitky proti chybějícím náležitostem zprávy o daňové kontrole nebo zahrnutí zjištění, se kterými správce daně neseznámil daňový subjekt, a tedy nedal k dispozici řádnou možnost na ně zareagovat, však judikatura dovodila jako relevantní k odmítnutí podpisu.²⁸³ Stejně tak bylo možné za dostatečný důvod považovat neprovedení relevantního důkazu ze strany správce daně.²⁸⁴

Lze si však představit i situace objektivní nemožnosti ze strany daňového subjektu projednat a podepsat zprávu o daňové kontrole. Judikatura potvrdila právo daňového subjektu omluvit svou neúčast.²⁸⁵ Dal-li se však daňový subjekt zastoupit daňovým poradcem, byla od něj vyžadována povinnost profesionálně si uspořádat rozvrh tak, aby se příliš často neomlouval, přičemž na každou další omluvu mělo být pohlíženo přísněji.²⁸⁶ Platí však, že důvodnost odepření podpisu i relevanci omluvy posuzoval správce daně.²⁸⁷ Pokud v tomto posouzení chybil a označil důvodné odepření podpisu za nedůvodné, vada může být napravena v odvolacím řízení.²⁸⁸ Nehledě na odmítnutí podpisu byl následně správce daně povinen nepodepsanou zprávu daňovému subjektu předat, a to i za situace, kdy ten odmítl vyhotovenou zprávu převzít nebo její projednávání předčasně opustil.²⁸⁹ Za situace, kdy odpadnou důvody legitimního odmítnutí podpisu, bylo správným řešením zprávu daňovému subjektu znovu předložit.²⁹⁰

Podobně jako u zahájení daňové kontroly lze v novelizaci spatřovat posun k formálnějšímu pojetí. Daňový subjekt už zprávu o daňové kontrole nepodepisuje a k řádnému ukončení kontroly již není nutné setkání kontrolujícího a kontrolovaného subjektu. Výše bylo rozebráno mnoho problému souvisejících právě s fází projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole a vzhledem ke změnám, které tento aspekt prakticky eliminovaly, lze dovodit, že se mnoho komplikací vyřešilo. Novelizace daňového řádu navíc přišla během období pandemie viru covid-19 a minimálně ze zdravotního hlediska lze říct, že změna byla přínosná, protože fakticky ubyla dvě povinná setkání správce daně s daňovým subjektem. K tomuto se pozitivně vyjádřil Čepelák, podle kterého koronavirus přenesl potřebu korespondenčního zahajování

²⁸² ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, s. 105

²⁸³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 9 Afs 305/2016–31 (č. 3720/2018 Sb. NSS)

²⁸⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 321

²⁸⁵ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27.4.2006, sp. zn. 31 Ca 259/2005–29

²⁸⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, sp. zn. 2 Afs 229/2018–54

²⁸⁷ ŠPÍRKOVÁ, Taťána. *Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o. p. s., s. 185

²⁸⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena a kol. *Daňový řád: změny od 1. 6. 2018*. Olomouc: ANAG, 2018, s. 78

²⁸⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 321–322

²⁹⁰ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 484

daňové kontroly do nových rozměrů a za takto mimořádné situace je vhodné nebýt vázán osobním setkáním, není-li nezbytné.²⁹¹

Nabízí se otázka, jestli zákonodárce zrušením fáze podepisování nesnížil práva daňového subjektu. Na tomto místě je nutné uvést, že i když podpisem zprávy formálně došlo k jejímu oznámení, uzavření procesu jejího projednání a také ukončení samotné daňové kontroly, neměl již v této fázi daňový subjekt žádnou možnost navrhnout doplnění důkazů nebo vznést připomínky k průběhu daňové kontroly, které by měly nějaký zákonem předvídaný dopad. K tomuto účelu sloužilo a podle dnešní úpravy stále slouží vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. V rámci tohoto institutu totiž má daňový subjekt prostor k vyjádření, které může obsahovat nejen výhrady k výsledkům zjištění, ale také návrhy na doplnění,²⁹² a na rozdíl od odmítnutí podpisu zprávy zde vždy existuje reálná šance něco změnit. Na nelogičnost spočívající v nevalné možnosti změnit výsledek daňové kontroly ve fázi projednání nebo podepisování zprávy upozorňovali například Kobík a Kohoutková. Podle nich byla situace paradoxní v tom, že daňový subjekt má právo předkládat důkazní prostředky během celého trvání daňové kontroly, přesto však ve fázi projednání ani podepsání již nešlo změnit výsledek kontrolního zjištění.²⁹³ Dle současného znění zákona takový problém již nenastane, což lze považovat za pozitivní změnu.

Dá se tedy uvažovat pouze o jednom aspektu podepisování zprávy o daňové kontrole, jehož důsledek nová právní úprava potlačila, a tím je důvodné odepření podpisu. Za takové situace by podle Šretra zřejmě nebylo možné daňovou kontrolu ukončit projednáním zprávy o ní.²⁹⁴ Důvodně nepodepsaná zpráva nemohla představovat konečný výstup daňové kontroly a správným postupem správce daně tedy bylo počkat na pominutí důvodů a dát zprávu daňovému subjektu znovu k podepsání.²⁹⁵ Toto zcela jistě představovalo zdržení a vynutilo si další náklady, a tedy méně korespondovalo se zásadami rychlosti a hospodárnosti. V konečném důsledku navíc šlo stále pouze o podepsání či nepodepsání, které mělo na samotný výsledek daňové kontroly již nulový efekt. Je tedy nutné věc uzavřít s tím, že novelizace práva daňového subjektu navzdory možnému prvnímu dojmu v tomto ohledu nezkrátila. To potvrzuje i Rozehnalovo tvrzení, že formální projednání zprávy o daňové kontrole spolu s fází

²⁹¹ ČEPELÁK, Václav. Zahájení daňové kontroly dle novely daňového řádu 2021. *Expertní příspěvky DAUČ.cz* [online databáze], 2020, [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz, s. 10

²⁹² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88 odst. 4. Podle dřívější úpravy se jednalo o § 88 odst. 3

²⁹³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 322–323

²⁹⁴ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, s. 106

²⁹⁵ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 484

podepisování svádělo „spíše k obstrukčnímu jednání s cílem oddálit konec daňové kontroly, avšak bez reálného dopadu do jejího výsledku.“²⁹⁶

Jak tedy bylo rozebráno, v konečné fázi daňové kontroly je podle staré i nové úpravy nutné vnímat vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění za klíčové pro případné změny ohledně výsledku kontroly. I tuto oblast zasáhla novelizace, když upravila jeho použití a kompletně změnila fungování lhůty k vyjádření. Oproti současnému pojetí správce daně dříve seznamoval daňový subjekt s výsledkem nejen v případě, kdy se dalo očekávat rozhodnutí o stanovení daně, ale automaticky.²⁹⁷ Na to navazuje právě zmíněná úprava lhůty k vyjádření. Za současného pojetí v případě, že ke sdělení dojde přímo při jednání s daňovým subjektem, nemusí být lhůta stanovena, prohlásí-li daňový subjekt, že ji nepožaduje.²⁹⁸ Při jednání bude v tomto smyslu znamenat osobně.²⁹⁹ Tím zákonodárce do novely zahrnul mírnější variantu, než kterou původně prezentovalo ministerstvo financí a podle které by daňový subjekt neměl k dispozici žádnou lhůtu, pokud by o ni sám nepožádal.³⁰⁰ Stanovení lhůty na žádost daňového subjektu obsahovala předchozí právní úprava.³⁰¹ Nejdříve všimnout rozdílu ve slovesech, kdy do roku 2020 správce daně seznamoval a od roku 2021 sděluje. Smysl změny spočívá v tom, že pojem „sdělení“ v sobě obsahuje jak variantu osobního sdělení, tak možnost korespondenčního řešení.³⁰²

Ke lhůtě je však především na místě dodat, že s novou právní úpravou zmizel prvek koncentrace, dříve obsažený ve větě druhé § 88 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení nedošlo-li ke změně kontrolního zjištění na základě vyjádření daňového subjektu k němu, nebylo již ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole možné navrhnout jeho další doplnění.³⁰³ Zatloukal za takovouto změnu považoval i změnu argumentace v rámci odůvodnění.³⁰⁴

Doplňovat skutečnosti bylo přípustné pouze k té části kontrolního zjištění, u které došlo ke změně, a k těm dalším poté až v odvolacím řízení.³⁰⁵ S tím nesouhlasili Kobík

²⁹⁶ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 160

²⁹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 88 odst. 2

²⁹⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88 odst. 3

²⁹⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 359

³⁰⁰ ZELENKÁ, Taťána. Analýza vybraných změn daňového řádu od ledna 2021. *Daně a finance*, 2020, roč. 28, č. 1, s. 19

³⁰¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 88 odst. 3

³⁰² ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 157

³⁰³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb., § 88 odst. 3

³⁰⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 246

³⁰⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, sp. zn. 1 Afs 148/2019–59

a Kohoutková, kteří nemožnost vyjádřit se k nezměněné části kontrolního zjištění považovali za nelogickou a v rozporu s principy správy daní.³⁰⁶

Pokud daňový subjekt vyjádření úspěchal a neobhájil změnu výsledku kontrolního zjištění a opakování postupu, nemohl již následně své argumenty znovu uplatnit.³⁰⁷ Zbývala tak pouze varianta předložení důkazního prostředku bez konkrétního návrhu či nároku na projednání, v důsledku čehož mohl správce daně v souladu s cílem správy daní vyhodnotit další postup.³⁰⁸

Z uvedeného vyplývá, že novelizace přinesla lepší možnost daňového subjektu vyjádřit se a navrhnout důkazní prostředky skutečně v rámci celé daňové kontroly. Upuštěním od koncentrace se tak právní úprava oprostila od přehnaného formalismu v této oblasti. Zpracování možnosti reakce bylo změněno na pozitivní a nyní stojí tak, že dojde-li k podstatné změně výsledku, celý proces projednání výsledku kontrolního zjištění se opakuje, samozřejmě i s možností doplnění ze strany daňového subjektu.³⁰⁹ Nová verze ustanovení, kterou však už dříve dovozovali někteří odborníci,³¹⁰ by tak mohla pomoci k častějšímu zjišťování daně dokazováním a opět i k většímu naplnění cíle správy daní. I když lze říct, že změna ohledně koncentrace daňovému subjektu odlehčila, bude nezbytné hlídat správné používání nové právní úpravy i z jeho strany. V souvislosti s tím Rozehnal varuje, že na hledisko podstatné změny je nutné nahlížet v souladu se starou judikaturou, která varovala před účelovým oddalováním ukončení daňové kontroly.³¹¹ V konečném důsledku však z výše uvedeného stále spíše vyplývá, že pravděpodobnost správného zjištění a stanovení daní by se po změně pojetí lhůty měla zvýšit.

³⁰⁶ KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 63–64

³⁰⁷ ŽIŠKOVÁ, Marie. In: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 482

³⁰⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 342

³⁰⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 88 odst. 5

³¹⁰ Jmenovitě Kobík, Kohoutková a dále Baxa a kol. (KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 64)

³¹¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář. 2. vydání*. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 159

6 Závěr

Novelizací daňového řádu k 1. 1. 2021 se razantně změnil institut daňové kontroly, konkrétně její zahájení a ukončení. Cílem této práce bylo tyto změny důkladně rozebrat a zhodnotit.

Předtím však bylo nutné věnovat jednu kapitolu výkladu základních pojmů týkajících se správy daní, především pak definovat samotnou daň a účelně rozlišit související subjekty. Tento krok umožnil již detailněji vysvětlit daňovou kontrolu jako takovou, k čemuž sloužila celá další kapitola. Za účelem naplnění cíle práce bylo nejdříve nezbytné daňovou kontrolu představit v kontextu kontrolních postupů a tyto následně odlišit od postupů vyhledávacích. Při procházení zdrojů jsem totiž přišel na to, že mezi těmito druhy postupů a speciálně pak mezi daňovou kontrolou a místním šetřením je tenká hranice, jejíž překročení má však podstatné právní následky. Teprve poté bylo možné daňovou kontrolu definovat a kapitolu obohatit o statistické údaje z minulých let a kritéria výběru subjektů.

Jádro práce představovaly dvě kapitoly věnující se zvláště zahájení, respektive ukončení daňové kontroly. V obou případech bylo nejdříve nezbytné zaměřit se na aktuální právní úpravu. Ta následně posloužila jako pevný bod pro srovnávání s právním stavem před novelizací a následný rozbor změn. Zde došlo k výraznému použití komparativní metody výzkumu, se kterou se prolínala aplikace analýzy jednotlivých prvků. Následovala syntéza dílčích závěrů do výsledného zhodnocení a okomentování novelizovaných ustanovení. Došel jsem k závěru, že změny byly z větší části přínosné. Zejména došlo ke zrychlení procesu zahajování a ukončování daňové kontroly, ale také bylo zamezeno některým nešvarům předchozí úpravy, jako například problémům kolem odmítnutí projednání nebo podepsání zprávy o daňové kontrole. Nelze také opomenut zahrnutí konstantní judikatury do znění zákona, což napomůže jasnosti a přehlednosti právní úpravy. Nevýhody dle mého názoru zůstávají v menšině. I když nově formálnější postupy mohou působit dojmem odlidštění daňové kontroly, z rozboru v příslušných kapitolách vyplývá, že změny měly své opodstatnění a měly by přispět k větší plynulosti procesu kontrolování. Dále vzhledem k závěrům judikatury ohledně vymezení a naplnění materiálního hlediska zahajování daňové kontroly nelze ani mluvit o nežádoucím zásahu do práv daňových subjektů. Podobně to platí u ukončení daňové kontroly a u odstranění projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole vzhledem k minimálnímu reálnému dopadu těchto již vyřazených postupů. Hodnotím tedy, že příklon novely k formalismu nezašel příliš daleko, a naopak určité prvky přehnaného formalismu

z minulé úpravy byly vyřazeny, konkrétně problematika koncentrace ve věci lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.

V souladu s plánem vytyčeným v úvodu bylo použito široké spektrum zdrojů, včetně komentářové literatury k daňovému řádu. U publikace Lichnovského/Ondrýska a kol., podobně jako u Rozehnalova Praktického komentáře, jsem použil jak nejnovější vydání zahrnující novelizaci, tak poslední vydání před zkoumanou změnou právní úpravy. Tento postup se projevil velmi účelně a umožnil mi změny lépe pochopit a vysvětlit. Kapitulu o základních pojmech obohatily mimo jiné monografie popisující problematiku daní, zatímco v pozdějších fázích přišla na řadu literatura zaměřená specificky na daňovou kontrolu. Judikatura, nejčastěji Nejvyššího správního soudu, se objevuje napříč celým textem ve formě víc než třiceti rozhodnutí. Nelze také opomenout velký přínos použitých odborných článků, které kromě hodnotných informací k daňové kontrole obsahovaly také podnětné názory.

V rámci psaní nebyl prostor plně se věnovat právům a povinnostem správce daně a osob zúčastněných na správě daní. Ve fázi navrhování tématu práce jsem plánoval této problematice věnovat celou velkou kapitolu, ovšem už v počáteční fázi začínalo být zjevné, že jde o příliš specifickou materii, která by v ideálním případě představovala téma samostatné diplomové práce. Proto jsem práva a povinnosti zahrnul do jedné podkapitoly a pouze okrajově včlenil do ostatních kapitol, přičemž v nich jednoznačně vidím potenciál pro další výzkum.

Text obsahuje velké množství informací k daňové kontrole a detailně rozebírá a hodnotí změny v jejím zahájení a ukončení v kontextu zákonného znění, závěrů soudů i názorů mnoha odborníků. Na základě výše uvedeného tedy věřím, že je možné považovat cíl práce za naplněn.

7 Seznam použitých zdrojů

Monografie

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s.
- GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: Key Publishing, 2008, 177 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, 492 s.
- KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena a kol. *Daňový řád: změny od 1. 6. 2018*. Olomouc: ANAG, 2018, 399 s.
- KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 228 s.
- KOBÍK, Jaroslav. KOHOUTKOVÁ, Alena. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 224 s.
- KOBÍK, Jaroslav, ŠPERL, Jiří, RAMBOUSEK, Jan. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: ASPI, 2006, 208 s.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, 276 s.
- MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 296 s.
- PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Praktikum k daňovému právu*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2014, 92 s.
- RADVAN, Michal a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2018, 278 s.
- ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 128 s.
- ŠPÍRKOVÁ, Taťána. *Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o. p. s., 2017, 225 s.
- ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011, 152 s.
- VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 408 s.
- ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, 348 s.

Komentáře

- BAXA, Josef a kol. *Daňový řád: komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, 763 s.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, 172 s.
- KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem.* Olomouc: ANAG, 2010, 958 s.
- KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu.* 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, 1295 s.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář.* 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář.* 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem a literaturou.* Praha: Leges, 2015, 1024 s.
- ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář.* Praha: Wolters Kluwer, 2019, 500 s.
- ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář.* 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 572 s.

Oborné články

- BOHÁČ, Radim. Je daňová kontrola kontrolou ve veřejné činnosti? In: MRKÝVKA, Petr a kol. (eds.) *DNY PRÁVA 2015 – Část V. – Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti.* Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 27–39
- BURDA, Zdeněk. Daňová kontrola. *Metodické aktuality*, 2022, roč. 17, č. 7, s. 1–64
- ČEPELÁK, Václav. Zahájení daňové kontroly dle novely daňového řádu 2021. *Expertní příspěvky DAUČ.cz* [online databáze], 2020, [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz
- KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád 2014. *Metodické aktuality*, 2014, roč. 9, č. 8, s. 1–64
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Změny daňového řádu v roce 2021. *Daně a právo v praxi* [online databáze], 2020, č. 9 [cit. 7. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz
- RAISER, Karel. Daňová kontrola před novelou a po novele daňového řádu. *Daně a právo v praxi* [online databáze], 2021, č. 1 [cit. 8. října 2023]. Dostupné z: databáze DAUČ.cz
- ZELENSKÁ, Taťána. Analýza vybraných změn daňového řádu od ledna 2021. *Daně a finance*, 2020, roč. 28, č. 1, s. 14–20

Právní předpisy

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 26/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/2009 Zb., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů

Judikatura

Nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143)

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375)

Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. PL ÚS – st. 33/11 (ST 33/63 SbNU 567)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 4 Afs 14/2017–36 (č. 3604/2017 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, sp. zn. 10 Afs 35/2015–72

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014–55 (č. 3566/2017 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, sp. zn. 9 Afs 337/2018–43

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 1 Afs 58/2017–42 (č. 3686/2018 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2013, sp. zn. 2 Aps 3/2012–33

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, sp. zn. 4 Afs 181/2017

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, sp. zn. 9 Afs 305/2016–31 (č. 3720/2018 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. 7 Afs 87/2012–25

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, sp. zn. 9 Afs 216/2018–51

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, sp. zn. 3 Afs 8/2020–41

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2020, sp. zn. 4 Afs 178/2020–41

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2021, sp. zn. 7 Afs 231/2021–31

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, sp. zn. 10 Afs 185/2020–43 (č. 4140/2021 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 206/2018–35

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, sp. zn. 9 Afs 230/2020–63

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2021, sp. zn. 5 Afs 301/2019–30

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2022, sp. zn. 10 Afs 122/2022–36

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, sp. zn. 3 Afs 248/2019–52

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, sp. zn. 8 Afs 40/2016–40

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, sp. zn. 7 Afs 22/2003–109

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, sp. zn. 6 Afs 323/2018–38

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2019, sp. zn. 1 Afs 148/2019–59

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, sp. zn. 3 Afs 80/2019–126

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, sp. zn. 6 Afs 61/2018–30

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, sp. zn. 7 Afs 390/2019–49

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, sp. zn. 2 Afs 229/2018–54
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2022, sp. zn. 4 Afs 155/2021–33
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, sp. zn. 7 Afs 399/2019–73
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2021, sp. zn. 7 Afs 241/2019–52
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2023, sp. zn. 3 Afs 36/2022–49
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2023, sp. zn. 10 Afs 455/2021–36
Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27.4.2006, sp. zn. 31 Ca 259/2005–29
Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 11. 2021, sp. zn. 29 A 68/2021–50
Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 6. 2022, sp. zn. 63 A 12/2022–55

Ostatní

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb.

Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb.

Finanční správa České republiky. *Výroční zpráva o činnosti finanční správy za rok 2022* [online]. Praha: Finanční správa České republiky, 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2022>

Generální ředitelství cel. *Výroční zpráva o činnosti celní správy za rok 2022* [online]. Praha: Generální ředitelství cel, 2022. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>

Generální finanční ředitelství. *Poskytnutá informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím č. 63/2023* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2023. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/poskytnute-informace-dle-zakona-106-1999sb/2023>

Generální finanční ředitelství. *Metodická pomůcka k delegaci místní příslušnosti* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2014. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2014_MetPom-k-delegaci-mistni-prislusnosti.pdf

Generální finanční ředitelství. *Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2015. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf

KALÁB, Vladimír. *Kontrola jednou za 373 let. Podívejte se, jak často vás navštíví finanční úřad* [online]. Lidovky.cz, 4. března 2013 [cit. 30. října 2023]. Dostupné z: https://www.lidovky.cz/byznys/kontrola-jednou-za-373-let-podivejte-se-jak-casto-vas-navstivi-financni-urad.A130302_164753_firmy-trhy_mtr

8 Shrnutí

V reakci na významnou legislativní změnu daňového řádu s účinností od 1. ledna 2021 byla napsána diplomová práce s tématem „právní úprava daňové kontroly se zaměřením na její zahájení a ukončení.“ Cílem bylo na tyto nedávné změny poukázat a zhodnotit jejich dopad.

Nejdříve však bylo nezbytné vymezit základní pojmy, jmenovitě daň, správce daně a osoby zúčastněné na správě daní. První kapitola tyto pojmy definuje v souladu se zákonem, odbornou literaturou i judikaturou, avšak nemá ambici je důkladně rozebrat. Slouží pouze pro potřeby dalších částí práce.

Po vypořádání výše jmenovaného přichází na řadu samostatná kapitola věnovaná daňové kontrole. Její první podkapitola zasazuje daňovou kontrolu do širšího kontextu. Vysvětluje odlišnosti mezi kontrolními postupy, kam daňová kontrola spadá, a vyhledávacími postupy, pod které se řadí často podobné místní šetření. Následující podkapitola se zaměřuje na samotnou daňovou kontrolu v obecné rovině s včleněním problematiky práv a povinností, než přijde řada na samotné zahájení a ukončení. Součástí kapitoly jsou mimo jiné také statistiky o četnosti daňových kontrol a kritéria výběru subjektů ke kontrole.

Následující dvě kapitoly představují zaměření celé práce a zkoumají samostatně zahájení i ukončení daňové kontroly. Podkapitoly o aktuální právní úpravě mapují situaci po novele daňového řádu. Na ně navazují podkapitoly popisující samotné změny a analyzující jejich význam. Především tam lze spatřovat jádro práce a největší podíl v naplnění jejího cíle. Právní úprava se posunula k formálnějšímu pojetí a podařilo se zefektivnit daňovou kontrolu a vyřešit mnoho problémů. Ze zhodnocení změn tedy vyplývají převážně pozitivní závěry.

Summary

In reaction to a significant legislative change of The Tax Code taking effect on the 1st of January 2021, a thesis called „The legislation of tax audit focused on its initiation and completion“ was written. The objective was to point out these recent changes and evaluate their impact.

First of all, it was necessary to define fundamental concepts, namely a tax, a tax administrator and persons involved in tax administration. The first chapter defines these concepts in accordance with the law, scholarly literature and judicial decisions, although it does not have the ambition to analyze them in depth. It merely serves the purposes of subsequent parts of the text.

After dealing with the above mentioned, the text continues with a self-contained chapter about tax audit. Its first subchapter puts the tax audit into a wider context. It explains the differences between auditing procedures, among which the tax audit belongs, and investigative procedures, which include the often similiar on-site inspection. The following subchapter focuses on the tax audit itself in general terms with the inclusion of matters of rights and obligations, before the text continues to the initiation and completion. Statistics concerning the frequency of tax audits and criteria for choosing its subjects are also part of the chapter.

The following two chapters represent the focus of the whole thesis and inspect both initiation and completion of the tax audit individually. Subchapters about the current legislation map the situation after the the changes in The Tax Code. These are followed by subchapters describing the concerned changes and analyzing their impact. The core of the thesis and the biggest fulfillment of its objective can be seen here foremost. The legislation shifted towards a more formal conception and succeeded in making the tax audit more efficient and solving many other issues. As the analyze of changes suggests, mostly positive conclusions were reached.

9 Klíčová slova

Daň, daňová kontrola, zahájení daňové kontroly, ukončení daňové kontroly, daňový subjekt, správce daně, oznámení o zahájení daňové kontroly, oznámení o ukončení daňové kontroly, zpráva o daňové kontrole, výsledek kontrolního zjištění, opakovaná daňová kontrola

Key words

Tax, tax audit, tax audit initiation, tax audit completion, tax subject, tax administrator, tax audit initiation notice, tax audit completion notice, tax audit report, the result of the audit findings, repeated tax audit