

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Petra Chowaniecová

Povinnosti daňového subjektu v rámci daňové
kontroly

Bakalářská práce

Olomouc 2012

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

V Olomouci dňa 29.3.2012

.....

Petra Chowaniecová

Pod'akovanie

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

Ja, nižšie podpísaná Petra Chowaniecová, autorka bakalárskej práce na tému „Povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly“, ktorá je literárnym dielom v zmysle zákona č. 121/2000 Zb., dávam týmto ako subjekt údajov svoj súhlas v zmysle § 4 písm. e) zákona 101/2000 Zb., správcovi:

Univerzita Palackého v Olomouci, Křížkovského 8, Olomouc 771 47, Česká republika

Na spracovanie osobných údajov v rozsahu: meno a priezvisko v informačnom systéme, a to vrátane zaradenia do katalógu, a ďalej k sprístupneniu mena a priezviska v katalógoch a informačných systémoch UP, a to vrátane neadresovaného sprístupnenia pomocou metód diaľkového prístupu. Údaje môžu byť sprístupnené užívateľom služieb Univerzity Palackého.

Realizáciu sprístupnenia zaisťuje ku dňu podania tohto prehlásenia vnútorná zložka UP, ktorá sa nazýva informačné centrum UP.

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

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

V Olomouci dňa 29.3. 2012

.....

Petra Chowaniecová

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV

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

ZSDP Zákon č. 360/1992 Zb., o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov

ZoÚ Zákon č. 437/2003 Zb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov

OBSAH

ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK A SYMBOLOV	5
ÚVOD.....	8
1 VÝVOJ DAŇOVEJ KONTROLY	10
1.1 Zákon o priamych daniach č. 76/1927	10
1.2 Obdobie rokov 1948 – 1989	10
1.3 Zákon č. 337 / 1992 Zb. o správe daní a poplatkov	11
1.4 Zákon č. 280 / 2009 Zb. Daňový poriadok	11
2 POJEM DAŇOVÁ KONTROLA A SÚVISIACE POJMY	12
2.1 Daň.....	12
2.2 Daňová kontrola.....	12
2.3 Daňové konanie a jeho vzťah k daňovej kontrole	13
3 DAŇOVÁ KONTROLA	14
3.1 Základné zásady a princípy daňovej kontroly	14
3.2 Zahájenie daňovej kontroly.....	15
3.3 Priebeh daňovej kontroly	16
3.3.1 Predmet a rozsah daňovej kontroly	17
3.4 Ukončenie daňovej kontroly	17
3.4.1 Následky daňovej kontroly	18
3.4.2 Odvolanie	19
4 PRÁVA A POVINNOSTI DAŇOVÝCH SUBJEKTOV A PRÁVOMOC SPRÁVCU DANE PRI DAŇOVEJ KONTROLE	20
4.1 Daňový subjekt	20
4.2 Práva daňového subjektu v rámci daňovej kontroly	21
4.2.1 Právo daňového subjektu byť prítomný jednania.....	21
4.2.2 Právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky.....	25

4.2.3	Právo vyvracať pochybnosti vyjadrené správcom dane	26
4.3	Povinnosti daňového subjektu	28
4.3.1	Povinnosť zaistiť vhodné miesto a podmienky k vykonávaniu daňovej kontroly 29	
4.3.2	Povinnosť poskytnúť nevyhnutné informácie	30
4.3.3	Povinnosť predložiť dôkazné prostriedky	31
4.3.4	Povinnosť umožniť jednanie	34
4.3.5	Povinnosť nezatajovať dôkazné prostriedky	35
4.4	Ďalšie povinnosti daňového subjektu vyplývajúce z ustanovení týkajúcich sa miestneho šetrenia	36
4.5	Právomoc správcu dane	38
ZÁVER.....		40
ABSTRAKT		42
KLÚČOVÉ SLOVÁ.....		43
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY		44

ÚVOD

V dnešnej komplikovanej ekonomickej situácii v mnohých štátoch Európskej Únie je vyberanie daní jedným z hlavných nástrojov zabezpečovania príjmu do štátneho rozpočtu. Na druhej strane je v povahe ľudí platiť dane v čo najmenšej miere. Daňová kontrola znie pre širokú verejnosť ako veľmi nepríjemný pojem. Je to nevyhnutný prostriedok zo strany štátu na zaistenie daňových príjmov do štátneho rozpočtu.

Dôvodom pre výber témy bakalárskej práce bol môj záujem o oblasť daňového práva, a o využitie daňovej kontroly v praxi. Je pravdepodobné, že sa s povinnosťami a právami daňového subjektu v živote ešte stretnem, buď ako daňový subjekt a nie je vylúčené, že aj ako pracovník správcu dane.

Cieľom tejto bakalárskej práce je vymedzenie a analýza pojmov týkajúcich sa daňovej kontroly, s hlavným zameraním sa na práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly a priblíženie danej problematiky čitateľovi.

Pri spracovaní témy člením prácu do štyroch ucelených kapitol, s ďalším vnútorným členením.

V úvodnej prvej kapitole sa venujem vývoju a histórii daňovej kontroly z pohľadu jednotlivých významných zákonov a období, poňatie daňovej kontroly v priebehu histórie a v poňatí dnešnej úpravy. Je zaujímavý pohľad na vývoj daňovej kontroly z pohľadu času, postupy ktoré sa v modifikovanej podobe udržali dodnes.

V druhej kapitole sa venujem pojmom súvisiacim s daňovou kontrolou. Po prečítaní danej kapitoly by mal byť čitateľ uvedený do problematiky práce. Kapitola sa zameriava na pojmy daň, daňové konanie a daňová kontrola.

V nasledujúcej kapitole stručne objasňujem zahájenie, priebeh a ukončenie daňovej kontroly. Veľmi podstatnou časťou tejto kapitoly sú zásady v rámci daňovej kontroly, pretože znamenajú isté mantinely, v ktorých sa správca dane ale aj daňový subjekt musia držať. Ďalej sa venujem v rámci priebehu daňovej kontroly predmetu a rozsahu daňovej kontroly, ktorý je smerodajný pre ďalšie pokračovanie daňovej kontroly. Ohľadom ukončenia daňovej kontroly spomínam následky kontroly, prípadné odvolanie sa daňového subjektu voči rozhodnutiu správcu dane.

V hlavnej časti práce, v štvrtej kapitole, čitateľa oboznamujem s vymedzením pojmu daňový subjekt, právami a povinnosťami daňového subjektu a právomocou správcu dane. Pri poukazovaní na problematiku využívam metódu komparácie starej a novej právnej úpravy,

určité fakty sú podložené judikatúrou súdov, snažím sa tiež o doplnenie vlastných myšlienok a pripomienok k danej problematike.

V jednotlivých kapitolách sa usilujem o analýzu pojmov, o komparáciu starej a novej právnej úpravy, o vlastný pohľad na danú problematiku. V práci sú spomínané konkrétne ustanovenia daňového poriadku, týkajúce sa spomínanej problematiky.

O mojej téme existujú rôzne knižné publikácie, väčšieho či menšieho rozsahu a taktiež zákonná úprava verím, že som prácu vypracovala zrozumiteľne a dostatočne obsérne. Práva a povinnosti daňových subjektov, ktorým sa venujem najobšérnejšie, považujem za veľmi dôležité v praxi.

1 VÝVOJ DAŇOVEJ KONTROLY

Dane majú veľmi dlhú históriu. Poznali ich už generácie žijúce tisíce rokov dozadu. Vo svojej podstate sú dane nenahraditeľným prvkom štátnosti. Inak to nebolo ani na území Českých zemí, kde vznikali štátne útvary od 6. storočia nášho letopočtu. V stredoveku sa označovali ako berne, desiatky alebo poplatky za prepožičanie práv k využívaniu tzv. regálov.¹ Moderná sústava daní sa v českých zemiach začala tvoriť od polovice 18. storočia.

1.1 Zákon o priamych daniach č. 76/1927

Dodnes je tento zákon pokladaný odborníkmi za jeden z najbezchybnejších daňových zákonov v našej histórii. Obsahoval okrem výpočtu jednotlivých daní aj trestné ustanovenie, ktoré definovala napr. trestný čin krátenia daní. Čo sa týka dnešnej daňovej kontroly, môžeme z tohto zákona spomenúť ustanovenia o nahliadnutí do kníh a miestnu prehliadku.²

Nahliadnutie do kníh možno pretransponovať ako kontrolu účtovníctva daňového poplatníka a mohlo prebehnúť len v jeho prítomnosti alebo za prítomnosti zástupcu. Výnimkou bola iba situácia, kedy sa poplatník, alebo jeho zástupca (zmocnenec) bez ospravedlnenia nedostavil, aj keď bol riadne informovaný. K nahliadnutiu mohol byť prizvaný znalec z odboru účtovníctva.³

Miestna prehliadka umožňovala štátnym úradníkom prehliadnúť pozemky, budovy, obchodné, remeselné a priemyselné prevádzkarne v pracovných alebo obchodných hodinách. Poplatník musel byť s prehliadkou oboznámený aspoň 5 dní dopredu. V rámci prehliadky bol povinný podať potrebné vysvetlenia a bol oprávnený hájiť svoje záujmy, podávať pripomienky a námietky.⁴

1.2 Obdobie rokov 1948 – 1989

V rámci tzv. Kabešovej reformy, ktorá prebiehala na začiatku päťdesiatych rokov 20. storočia bolo prijatých niekoľko daňových zákonov účinných k 1. 1. 1953. Kontrola dane bola upravená v § 22 zákona č. 78 / 1952 Zb. o dani z príjmu obyvateľstva a zákonom č. 76 / 1952 Zb. o dani zo mzdy.⁵

¹ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, a.s., 2006. 15 s.

² Tamtiež, s. 15.

³ Tamtiež, s. 16.

⁴ Tamtiež, s. 16.

⁵ Tamtiež, s. 18.

Správu dane a daňovú kontrolu ako takú upravovala až vyhláška ministerstva financií č. 162 / 1953. Upravovala konanie vo veciach daňových a vydávali sa spoločné predpisy k prevedeniu daňových zákonov. Orgány poverené národným výborom vykonávali kontrolu. Kontrola sa vykonávala preskúšaním povinných záznamov a dokladov, nahliadaním do účtovných kníh, účtovných dokladov a iných písomností, účtovnej evidencie alebo miestnu prehliadku a obhliadku.⁶

1.3 Zákon č. 337 / 1992 Zb. o správe daní a poplatkov

Zákon bol schválený dňa 5. 5. 1992 vtedajšou Českou národnou radou a nadobudol účinnosť dňa 1. 1. 1993. Zákon bolo treba prijať za veľmi krátky čas. Považuje sa to za dôvod, prečo bol viac ako 40-krát novelizovaný.⁷

1.4 Zákon č. 280 / 2009 Zb. Daňový poriadok

Dňa 1. 1. 2011 vstúpil v platnosť Daňový poriadok. Je členený do 265 paragrafov, čo je takmer dvojnásobný nárast oproti predchádzajúcemu poriadku. Paragrafy sú krátke a prehľadné, čo zodpovedá požiadavke na moderný právny predpis. Zákonodarca sa snažil presne definovať jednotlivé ustanovenia, tak aby sa čo najmenej odkazovala na predchádzajúce ustanovenia.

Daňový poriadok sa snaží o jednoduchšiu a jednoznačnejšiu úpravu doterajšieho postupu pri správe daní a reaguje na nedostatky doterajšej právnej úpravy (zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov). Cieľom daňového poriadku je transparentnejšia a jednoznačnejšia úprava doterajšieho postupu pri správe daní s dôrazom na zníženie administratívnej záťaže a posilnenie využívania elektronickej podpory správy daní a komunikácie s daňovými subjektmi.⁸

Rozsiahly právny predpis sa nanešťastie nevyhol niekoľkým technickým nedostatkom, ktoré sa predkladateľ rozhodol napraviť formou novely (zákon č. 30/2011 Zb.). Jej hlavným cieľom je zamedzenie vzniku medzier v aplikácii zákona, ktoré by mohli viesť k zbytočným sporom. Novela sa týka najmä problematiky postavenia prokuristu, predĺženia lehoty, adresy pre doručovanie fyzickým osobám a iným. Táto novela nadobudla účinnosť 1.3.2011 a je zapracovaná v daňovom poriadku.

⁶ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, a.s., 2006. 19 s.

⁷ Tamtiež, 19 s.

⁸ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde Praha, 2011. 19 s.

2 POJEM DAŇOVÁ KONTROLA A SÚVISIACE POJMY

2.1 Daň

Dane sú z hľadiska právneho platobnou povinnosťou, ktorú štát stanoví zákonom na zisk príjmov pre úhradu celospoločenských potrieb, tj. pre verejný rozpočet, bez toho, aby pri tom poskytoval zdaňovaným subjektom ekvivalentné protiplnenie. Táto skutočnosť sa označuje ako nenávratnosť daní, na rozdiel od platieb nazývaných poplatky, ktoré sa platia ako čiastočná úhrada nákladov spojených s činnosťou štátnych orgánov alebo za oprávnenie poskytované poplatníkovi. Súhrn daní a poplatkov platných v príslušnom štáte tvorí jeho daňovú a poplatkovú sústavu.⁹

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

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

V §2 odst. 4 sa stanovuje, že podľa §3 daň zahŕňa i daňový odpočet, daňovú stratu alebo iný spôsob zdanenia a príslušenstvo dane. Príslušenstvom dane sa podľa §2 odst. 5 rozumejú úroky, penále, pokuty a náklady konania, ak sú ukladané podľa daňového zákona.¹⁰

2.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je postup, ktorým správca dane preveruje tvrdenia daňových subjektov a iné skutočnosti majúce vplyv na stanovenie ich daňovej povinnosti. Predmet daňovej kontroly je určený vždy vo vzťahu ku konkrétnemu daňovému konaniu a obdobiu, pričom ju možno vykonávať spoločne pre viac daňových konaní. Možno ju vykonávať u daňového subjektu alebo na inom, z hľadiska účelnosti vykonávania daňovej kontroly vhodnejšom mieste, teda i v iných miestach, než je sídlo či miesto podnikania daňového subjektu.¹¹

⁹ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006. 188 s.

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

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

2.3 Daňové konanie a jeho vzťah k daňovej kontrole

Zjednodušene môžeme povedať, že daňové konanie je konanie o daniach. Definícia môže byť podľa autorov v zásade dvojitá. Podľa Kobíka sa jedná o jednotlivé čiastočné konanie a nie konanie jediné, kontinuálne, tj. daňové konanie v užšom poňatí. Podľa názoru Kaniovej a Schillerovej sa jedná len o jediné konanie, v rámci ktorého potom prebiehajú jednotlivé etapy a úseky konania, tj. daňové konanie v širšom poňatí.

Ako definícia daňovej kontroly nám slúži právny názor Najvyššieho správneho súdu, ktorý v judikatúre definuje daňovú kontrolu nasledovne: „*Daňová kontrola je systematicky zaradená medzi inštitúty spoločné pre celé daňové konanie a nie je tak obmedzená len na niektoré štádium daňového konania. Záver z toho plynúci však nie je možné absolutizovať. Rovnako tak ako doručovanie, dokazovanie, dožiadanie, nahliadanie do spisu a ďalšie úkony, môže byť uskutočnená v ktorejkoľvek fáze daňového konania, ak je to z povahy konania a veci samej možné. Nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane.*“¹²

Podľa novej právnej úpravy daňová kontrola predstavuje postup pri správe daní. Nejedná sa o samotné konanie, ale ani o úkon pri správe daní. Definitívne sa odstraňujú spory odbornej verejnosti o tom, či je daňová kontrola konaním svojho druhu alebo úkonom. Daňovú kontrolu treba vnímať ako ucelený súbor jednotlivých úkonov správcu dane, ktoré utvárajú samostatný celok. Cieľ daňovej kontroly korešponduje základnému cieľu správy daní, ktorým je správne zistenie a stanovenie dane.¹³

V ustanovení § 85 odst. 4 môžeme nájsť oba pojmy a ich vzťah. Je tu zmienená možnosť vykonávať daňovú kontrolu pre viac daňových konaní týkajúcich sa jedného daňového subjektu.¹⁴ I ja sa prikláňam k názoru, že daňová kontrola je ucelený súbor jednotlivých úkonov správcu dane, ktoré vytvára samostatný celok. Ustanovenie § 85 odst. 4 by nemalo logiku, keby daňová kontrola bola sama o sebe daňovým konaním.

¹² Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 25. augusta 2006, č. j. 5 Afs 223/2004

¹³ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011. 1 s.

¹⁴ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

3 DAŇOVÁ KONTROLA

3.1 Základné zásady a princípy daňovej kontroly

Pri vykonávaní daňovej kontroly musia platiť isté zásady. Na jednej strane ide o právne princípy, ktoré vyplývajú už z ústavného poriadku a na druhej strane zásady, špeciálne upravujúce správu daní. Rovnako sa uplatnia aj základné zásady činnosti správnych orgánov, ktoré upravuje správny poriadok. Ustanovenia daňového poriadku s nimi nemôžu byť v rozpore, slúžia ako interpretačné pravidlá, najmä pri istej neurčitosti a nejednoznačnosti ustanovenia.

Zásada zákonnosti vyplýva z čl. 2 odst. 3 Ústavy a z čl. 2 odst. 2 Listiny základných práv a slobôd. Podľa nového daňového poriadku ju nájdeme v § 5 odst. 1. Zásada zákonnosti je základnou zásadou daňového konania a aj daňovej kontroly.

Zásada voľného hodnotenia dôkazov je jednou z najvýznamnejších zásad daňovej kontroly. Každý dôkaz musí byť najprv zhodnotený jednotlivo, až potom správca dane zhodnotí všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Hodnotia sa podľa voľného uváženia. Pre správca dane nie je prioritné chrániť záujem štátu, ale naopak objektívne postupovať, a docieľiť aby bol zistený skutočný stav a stanoviť daň v správnej výške.¹⁵

V zmysle zásady súčinnosti správca dane a daňový subjekt navzájom spolupracujú. Spolupráca musí byť samozrejme obojstranná, takže nielen daňový subjekt by mal so správcom dane spolupracovať a reagovať na jeho výzvy, ale obrátene aj správca dane by mal reagovať na podanie daňového subjektu, oboznamovať daňový subjekt s zaobstaranými dôkaznými prostriedkami, aby mohol následne daňový subjekt navrhnúť vlastné dôkazné prostriedky.¹⁶ V praxi môže byť s touto zásadou problém, pretože sa stáva, že daňový subjekt odmietne spolupracovať, neposkytuje súčinnosť, pre správca dane je následne problematické vykonať daňovú kontrolu.

V § 7 odst. 2 DP stanoví zákonodarca správcovi dane, aby postupoval tak, aby nikomu nevznikali zbytočné náklady a tiež mu dovoľuje, konať úkony pre rôzne konania spoločne.

¹⁵ ZATLOUKAL. Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011. 17 s.

¹⁶ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006. 39

V odst. 1 nájdeme zásadu rýchlosti, kedy ma správca dane postupovať bez zbytočných priet'ahov.¹⁷

Podľa zásady procesnej rovnosti sú si všetky osoby zúčastnené na správe daní rovné vo svojich procesných právach i povinnostiach. Správca dane nesmie svojím postupom či rozhodnutím nikoho zvýhodňovať alebo znevýhodňovať. Je potrebné zmieniť, že uvedená rovnosť sa týka len osôb zúčastnených na správe daní. O rovnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane nemôže byť reč.¹⁸

„Cieľom zásady legitímneho očakávania je, aby pri rozhodovaní skutkovo zhodných alebo podobných prípadov nevznikali nedôvodné rozdiely. Zásada je ustanovená v § 8 odst. 2. Po správcovi dane sa požaduje, aby rozhodoval zhodne s tým, ako rozhodol podobné prípady v minulosti, prípadne presvedčivo obhájl, prečo sa od svojej dovtedajšej praxe odchyľil..“¹⁹

Zásada neverejnosti slúži k ochrane daňového subjektu pred zneužitím dôverných informácií o ňom alebo o jeho pomeroch, ktoré v rámci daňového konania vyjdú najavo. Ustanovená je v § 9 odst. 1. Zásada neverejnosti súvisí s povinnosťou mlčanlivosti pracovníkov správy dane.²⁰

3.2 Zahájenie daňovej kontroly

Daňová kontrola dnes väčšinou neprebíha ako prepadová akcia, s cieľom nepripravený daňový subjekt zničiť. Práve naopak, zvyčajne je daňový subjekt správcom dane niekoľko dní vopred kontaktovaný, aby si termín kontroly dohodli spoločne. V praxi sa dozvie kontrolovaný subjekt o kontrole prostredníctvom telefonátu príslušného správcu dane, tiež sa dozvie, aké obdobie a aké druhy daní bude kontrolované.²¹

Zahájenie daňovej kontroly je jedným zo zásadných okamihov. Je možno ho vymedziť v ustanovení § 87 DP. V ňom sa hovorí, že daňová kontrola je zahájená prvým úkonom správcu dane voči daňovému subjektu. Pri ňom správca dane vymedzí predmet a rozsah daňovej kontroly. Pokiaľ daňový subjekt neumožní správcovi dane zahájiť daňovú kontrolu, bude k tomu vyzvaný. Vo výzve stanoví správca dane miesto zahájenia a predmet daňovej kontroly. Tiež označí lehotu, v ktorej je povinný daňový subjekt oznámiť správcovi dane,

¹⁷ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

¹⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 10

¹⁹ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 28. apríla 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005

²⁰ ZATLOUKAL: *Daňová kontrola v...*, s. 22-23

²¹ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006 s. 76-77

kedy bude pripravený na zahájenie daňovej kontroly. Ak daňový subjekt výzve nevyhoví, prípadne neumožní v navrhovanej lehote kontrolu vykonať, stanoví správca dane daň podľa pomôcok, poprípade ktoré si zaobstará za podmienok uvedených v § 98 odst. 4 DP.²²

„Za okamžik zahájenia daňovej kontroly nie je možno považovať spísanie protokolu o jej zahájení, v ktorom je daňový subjekt len zoznamovaný so skutočnosťou, že u neho bude v nasledujúcom období daňová kontrola vykonávaná, bez toho aby boli zo strany správcu konané akékoľvek úkony s kontrolou súvisiace.“²³

V zákone nenájdeme ucelený výpočet situácií, kedy správca dane nie je oprávnený zahájiť daňovú kontrolu. Napriek tomu zo zákona a zo všeobecných princípov vyplýva nemožnosť za určitých podmienok daňovú kontrolu vykonať. Prekážka pre zahájenie daňovej kontroly teda vychádza zo všeobecnej nemožnosti preskúmať právomocne stanovený základ dane a daň. Prekážkou pre zahájenie je teda uplynutie prekluzívnej lehoty pre stanovenie dane.²⁴ Ďalšou prekážkou je modifikácia zásady „res iudicatae“, alebo tiež prekážka veci rozhodnutej. Nie je pritom podstatné, či k vydaniu predchádzajúceho právomocného rozhodnutia vo veci došlo na základe skôr vykonanej daňovej kontroly vo veci, či na základe inej skutočnosti.²⁵

3.3 Pribeh daňovej kontroly

Pribeh daňovej kontroly nie je jednotne upravený, skladá sa z čiastočných úkonov správcu dane a z úkonov daňového subjektu, poprípade ďalších osôb zúčastnených na daňovej kontrole. V priebehu daňovej kontroly správca dane vykonáva rôzne činnosti smerujúce k prevereniu správnosti stanovenia základu dane a dane kontrolovaného subjektu, hlavne prichádza do sídla kontrolovaného daňového subjektu, aby mohol nahliadať do účtovných a iných podkladov slúžiacich k zostaveniu jeho daňových priznaní, alebo si vyžaduje ich predloženie a podanie vysvetlenia k nim písomnými výzvami.²⁶

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

²³ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 20. júla 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003

²⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších súvislostiach*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 80

²⁵ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006 s. 123

²⁶ Tamtiež, s. 139

3.3.1 Predmet a rozsah daňovej kontroly

Ustanovenie § 85 odst. 1 upravuje predmet daňovej kontroly, ktorými sú daňové povinnosti, tvrdenie daňového subjektu alebo iné okolnosti rozhodné pre správne zistenie a stanovenie dane vzťahujúce sa k jednému daňovému konaniu.²⁷

Správca dane nemôže vyzvať daňový subjekt k dokazovaniu čohokoľvek, ale len toho, čo on sám buď v daňovom priznaní tvrdil, prípadne mal tvrdiť, alebo čo je nutné k dokazovaniu skutočností potrebných pre správne stavenie dane.²⁸

Rozsah kontroly vymedzuje správca pri zahájení daňovej kontroly, môže byť zameraný na overovanie všetkých tvrdení a rozhodných skutočností, ktoré sa viažu k daňovým povinnostiam v danom zdaňovacom období alebo môže byť zameraný na overenie plnenia vybraných povinností. Správca dane môže rozsah daňovej kontroly v jej priebehu meniť, môže tak však činiť len formalizovaným postupom podľa § 87 odst. 1. Rozšírenie daňovej kontroly nemá účinky zahájenia daňovej kontroly. Správa o kontrole potom musí obsahovať zistenia, ktoré sa vzťahujú už k rozšírenému rozsahu kontroly. Rozsah kontroly môže byť takisto zúžený, napr. na overenie len niektorých povinností namiesto overovania plnenia celkovej daňovej povinnosti.²⁹

V rámci daňovej kontroly sú neopomenuteľným prvkom práva a povinnosti osôb zúčastnených na daňovej kontrole a to daňových subjektov na jednej strane a správcu dane na strane druhej. Bližšie sa touto problematikou budeme zaoberať a analyzovať v kapitole Práva a povinnosti daňových subjektov a právomoc správcu dane v rámci daňovej kontroly.

3.4 Ukončenie daňovej kontroly

Po ukončení všetkých kontrolných činností správcu dane a vyhodnotení dôkazov sa daňová kontrola ukončí. Zo zákona vyplýva, že proces ukončenia daňovej kontroly spočíva vo vyhotovení správy o daňovej kontrole správcom dane, ďalej pokračuje jej prejednaním s daňovým subjektom a následne jej spoločným podpísaním.³⁰

²⁷ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

²⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 316 (§ 85, zákona č. 280/2009 Sb.)

²⁹ BAXA, Josef a kol. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 452 (§ 85, zákona č. 280/2009 Sb.)

³⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 241

„Daňová kontrola je spravidla zahájená spísaním protokolu o zahájení daňovej kontroly. Ukončená je spísaním a podpísaním správy o daňovej kontrole, teda súboru relevantných poznatkov z daňovej kontroly plynúcich. Túto správu charakterizoval Ústavný súd v náleze dňa 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Zb. n. u. ÚS, sv. 30, č. 63, s. 129 tak, že ju nemožno pokladať za rozhodnutie, lebo na jej základe nie sú daňovému subjektu ukladané povinnosti alebo priznávané právo v zmysle § 32 daňového poriadku, ale za holý podklad pre prípadné vydanie rozhodnutia v daňovom konaní, tj. platobného výmeru alebo dodatočného platobného výmeru.“³¹

Ustanovenie § 88 odst. 1 DP stanoví povinnosť správca dane o zahájení, priebehu a ukončení daňovej kontroly správu o daňovej kontrole. Obsahuje výsledok kontrolného zistenia, vrátane hodnotenia dôkazov zistených v priebehu daňovej kontroly a odkaz na protokoly alebo úradné záznamy.

V správe o kontrole musí správca dane zhrnúť celý priebeh daňovej kontroly. Kľúčová časť správy o daňovej kontrole predstavuje výsledok kontrolného zistenia. V ňom správca rekapituluje celý proces dokazovania.³²

3.4.1 Následky daňovej kontroly

Daňová kontrola väčšinou vyústí do jednej z troch situácií. Prvou, v praxi úplne prevažujúcou je konštatovanie správca dane, že pôvodne vymeraná daň je nižšia, než aká mala byť. Za takejto situácie je zmysle § 143 DP správca dane povinný vystaviť dodatočný platobný výmer na zistený rozdiel. Druhou, nie príliš častou situáciou je, že daňová kontrola skončí tzv. bez nálezu, tj., že správca dane skonštatuje, že pôvodne vymeraná výška dane je správna. Poslednou, v praxi snád' len teoretickou situáciou, do ktorej môže daňová kontrola vyústiť, je situácia, kedy správca dane skonštatuje, že pôvodne vymeraná daň je vyššia, než aká mala byť v skutočnosti.³³

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

³¹ Uznesenie rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu z dňa 31. augusta 2005, čj. 2 Afs 144/2004

³² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 480 (§ 88, zákona č. 280/2009 Sb)

³³ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006, s. 272 - 273.

definované v § 102 DP.³⁴ Pokiaľ by platobný výmer neobsahoval niektorú zo stanovených náležitostí je „ex lege“ neplatný. Neplatnosť je povinný overiť správca dane, ktorý platobný výmer vydal. Je teda potrebné aby správca dane skontroloval, či platobný výmer netrpí chybami, ktoré by spôsobili jeho neplatnosť alebo ničotnosť.

3.4.2 Odvolanie

Základným a najdôležitejším riadnym opravným prostriedkom proti rozhodnutiu vydaného správcou dane, na základe vykonanej daňovej kontroly, je odvolanie. Nemožno sa odvolať len proti správe o daňovej kontrole, lebo táto nepredstavuje rozhodnutie. Rozhodnutím, ktoré možno napadnúť odvolaním je (dodatočný) platobný výmer. Odvolanie proti (dodatočnému) platobnému výmeru nemá odkladný účinok.³⁵ Je možné ho podať 30 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému smeruje. Podáva sa písomne alebo ústne do protokolu u správcu dane, ktorý ho vydal. Odvolanie musí obsahovať údaje uvedené v § 112 odst. 1 DP.

V odvolaní musí byť objasnené, prečo je platobný výmer daňovým subjektom napadnutý. Týmto dôvodom môže byť nezákonnosť platobného výmeru alebo jeho nesprávnosť, a to buď skutková alebo procesného postupu správcu dane alebo aj kombinácia týchto dvoch. Odvolaním však nemožno napadnúť len odôvodnenie platobného výmeru, pokiaľ daňový subjekt proti výroku rozhodnutia nič nenamieta.³⁶

³⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 252

³⁵ Tamtiež, s. 282

³⁶ Tamtiež, s. 283

4 PRÁVA A POVINNOSTI DAŇOVÝCH SUBJEKTOV A PRÁVOMOC SPRÁVCU DANE PRI DAŇOVEJ KONTROLE

V nasledujúcej kapitole sa budeme zaoberať priebehom daňovej kontroly, konkrétne právam a povinnostiam osôb, ktoré sa zúčastňujú na daňovej kontrole, a to jednak na strane daňového subjektu, tak na strane správcu dane. Taktiež si vymedzíme pojem daňový subjekt, ktorý je kľúčovým pojmom tejto kapitoly.

4.1 Daňový subjekt

Daňovým subjektom je osoba, ktorú za daňový subjekt označuje zákon, ako aj osoba, ktorú zákon označuje ako poplatníka alebo ako platcu dane. Daňový subjekt má práva a povinnosti týkajúce sa správneho zaistenia a stanovenia dane po dobu behu lehoty pre stanovenie dane a pri platení dane po dobu, v ktorej možno požadovať platenie nedoplatku a to aj v prípadoch, kedy prestal byť daňovým subjektom.³⁷

Postavenie daňového subjektu nie je odvodzovaný od existencie daňového konania, ale od existencie daňových povinností vyplývajúcich z hmotnoprávnej úpravy. DP vychádza z predpokladu, že vymedzenie daňového subjektu musí byť upravené v jednotlivých hmotnoprávných daňových zákonoch. Avšak pre potreby procesného predpisu je termín daňový subjekt, súhrnným termínom pre poplatníkov, platcov a ich právnych nástupcov. DP neuvádza na rozdiel od ZSDP charakteristiku kritérií pre používanie pojmu poplatník a platca dane. Poplatníkom podľa pôvodného vymedzenia § 6 ZSDP je zvyčajne osoba, ktorej príjmy, majetok alebo úkony sú priamo podrobené dani a platcom dane je obvykle osoba, ktorá pod osobnou majetkovou zodpovednosťou odvádza správcovi dane daň vybranú od poplatníkov alebo im zrazenú. Tieto kritéria ostávajú zrejme aj bez zákonnej opory ako základné vodítko používanej terminológie. Zvláštne daňové zákony používajú pojem poplatník či platca dane a spoločný pojem „daňový subjekt“ používať v prípadoch, kedy sa stanovia povinnosti alebo priznávajú obom typom subjektov povinných k dani. Daňovými subjektmi sú i právni nástupcovia zaniknutých právnických osôb a zomretých fyzických osôb.³⁸ Myslím si, že čo sa

³⁷ Zákon č. 280/2009 Zb., Daňový poriadok, v znení neskorších predpisov

³⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 92 (§ 20, zákona č. 280/2009 Sb.)

týka tohto ustanovenia, vymedzenie v ZSDP bolo prehľadnejšie a konkrétnejšie, v novej právnej úprave chýbajú presne stanovené kritériá pre pojmy poplatník a platca dane.

Práva a povinnosti daňového subjektu týkajúce sa zistenia, stanovenia a uhradenia dane nekončia zrušením jeho registrácie podľa § 128 zákona ani v prípade, kedy mu už nevzniká v aktuálnom čase nová daňová povinnosť a nebol registrovaný. Pokiaľ fyzická či právnická osoba prestane byť v tomto zmysle daňovým subjektom, ale nezanikne, v lehote pre stanovenie dane podľa § 148 a § 160 má rovnaké práva a povinnosti, ako keby ním bol naďalej. Pritom platí, že ak daňový subjekt alebo uvedená osoba nemá zákonné povinnosti, nemá správca dane zákonné oprávnenie ich splnenie vyžadovať.³⁹

V nasledujúcich podkapitolách sa budeme venovať právam a povinnostiam daňového subjektu, ktoré budem dopĺňať o vlastné názory a postrehy.

4.2 Práva daňového subjektu v rámci daňovej kontroly

Daňový subjekt, u ktorého je vykonávaná daňová kontrola má popri povinnostiach aj svoje práva. Zákon už v interpretačných zásadách vyžaduje od kontrolovaného daňového subjektu, ako aj od správcu dane súčinnosť nevyhnutnú pre naplnenie cieľu daňovej kontroly, ktorým je spravidla preverenie daňového základu. Preto stanoví subjektu z toho vyplývajúce práva aj povinnosti. Právo kontrolovaného subjektu vymedzené v odst. 2 § 86 DP a odpovedajúce povinnosti úradných osôb, ktoré vykonávajú daňovú kontrolu.⁴⁰

Daňový subjekt samozrejme disponuje určitými právami, ktoré by nemali byť myslím si podceňované, prípadne potláčané, pretože to môže ovplyvniť mnohokrát výsledok daňovej kontroly. Na druhej strane nemôže svoje práva svojvoľne zneužívať, napr. v preťahovaní lehoty na zahájenie daňovej kontroly, aby si mohol dať do poriadku účtovníctvo a iné podklady a doklady.

4.2.1 Právo daňového subjektu byť prítomný jednaní

Komentované ustanovenie všeobecne neukladá povinnosti všetkým zamestnancom kontrolovaného subjektu, nejedná sa v ich prípade, ako aj v prípade ďalších osôb vykonávajúcich jeho činnosť (napr. externý účtovník), o tzv. „tretie osoby v daňovom konaní“ vymedzené v ustanovení § 22. Zákon im totiž žiadne povinnosti neukladá a nepriznáva žiadne

³⁹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentárom*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 92 (§ 20, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁴⁰ Tamtiež, s. 321

práva v daňovom konaní. Toto platí až do doby, kedy sú tieto osoby správcom dane označené ako svedkovia. V takomto prípade sú správcom dane poučení o povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať, čo sú povinnosti, ktoré do tej doby nemali.⁴¹

Právo podávať námietky proti postupu pracovníka správcu dane (§ 16 odst. 4 písm. d) ZSDP) bolo nahradené všeobecným inštitútom sťažnosti (§ 261 DP). Ten ako subsidiárny prostriedok ochrany práv daňových subjektov i tretích osôb umožňuje bojovať týmto spôsobom proti nevhodnému správaniu úradných osôb alebo proti postupu správcu dane v ktorejkoľvek fáze daňového konania. Pokiaľ ide o daňovú kontrolu, obsahuje v § 261 odst. 4 stanovenie zvláštnej lehoty, v ktorej musí byť sťažnosť vybavená, a to najneskôr do skončenia daňovej kontroly.⁴² Toto právo má osoba zúčastnená na správe daní, len za možnosti, že zákon neposkytuje inú možnosť, akou by sa mohla chrániť. Podmienkou podania sťažnosti bude, že neexistuje iný prostriedok ochrany rovnakých práv a musí teda nastúpiť ochrana prostredníctvom sťažnosti. Nemôže sa to diať za situácie, kedy táto osoba neuspela pri podaní iného prostriedku ochrany z vecných dôvodov, nie pre nevhodnosť zvoleného prostriedku.⁴³ Myslím, že ustanovenie týkajúce sa sťažnosti je prepracovanejšie a viac sleduje prospech daňového subjektu, ako predchádzajúce ustanovenie ZSDP týkajúce sa podania námietky proti postupu pracovníka správy dane, ktorý bol dlhú dobu podceňovaný.

Právo klásť pri ústnom jednaní a miestnom šetrení otázku svedkom (§ 16 odst. 4 písm. e) ZSDP) je teraz v DP upravené v rámci všeobecnej úpravy vzťahujúcej sa k výsluchu svedkov (§ 96 DP). Zakladá daňovému subjektu všeobecne, nielen v priebehu daňovej kontroly, právo byť prítomný výsluchu svedka a klásť svedkovi otázky. Daňový subjekt musí byť o vykonávaní svedeckej výpovede včas vyrozumieť, ak nehrozí nebezpečenstvo z omeškania. V tejto súvislosti je vhodné poukázať na judikatúru súdov v správnom súdnictve, ktorá dovodila, že nepostačuje všeobecne informovať daňový subjekt o tom, že správca dane bude vypočúvať svedkov, je právom daňového subjektu, aby mu správca dane poskytol informácie o tom, ktoré konkrétne osoby bude pri oznamovanom úkone vypočúvať.⁴⁴

⁴¹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 321 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁴² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 465 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁴³ KOBÍK: *Daňový řád...*, s. 917 (§ 261, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁴⁴ BAXA: *Daňový řád...*, s. 466 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

Opäť podľa mojej mienky, dochádza k snahe o ústretovosť voči daňovému subjektu. Do úvahy sa musí brať aj ohľad na to, aby nebola svedecká výpoveď týmto postupom zmarená. V porovnaní so ZSDP nebola táto informačná povinnosť v danom zákone jasne ustanovená, a častokrát sa stávalo, že daňový subjekt sa z oznámenia správcu dane nedozvedel o konaní výsluchu a nemohol sa pripraviť na daný výsluch.

Právo daňového subjektu zúčastniť sa svedeckej výpovedi patrí k dôležitým právam daňového subjektu, čo si môžeme ukázať na rozsudku Najvyššieho správneho súdu: *„...správca dane vykonal pri ústnych jednaniach výsluch M. O. a M. A. k okolnostiam týkajúcich sa daňových pomerov daňového subjektu. Výsluchy týchto osôb, ktoré sa objektívne nachádzali v procesnom postavení svedkov v zmysle § 8 ZSDP, vypovedali o dôležitých okolnostiach v daňovom konaní, týkajúcich sa iných osôb (v danom prípade daňového subjektu – žalobcu), boli vykonané bez účasti žalobcu, ktorého o vykonaní týchto dôkazov správca dane nevyrozumel. Najvyšší správny súd konštatuje, že ústavne nekonformnou interpretáciou tohto predpisu vykonanou žalovaným boli porušené procesné práva žalobcu, dokazovanie bolo zaťažené procesnými chybami. Najvyšší správny súd teda uzatvára, že povinnosť a právo daňového subjektu spolupracovať so správcom dane pri správnom stanovení a vyberaní dane svedčí daňovému subjektu v takomto konaní kedykoľvek...“⁴⁵*

Rovnako dôležitá je i presná formulácia informačnej povinnosti zo strany správcu dane voči daňovému subjektu. V rozsudku Najvyššieho správneho súdu môžeme dedukovať nasledovnú myšlienku: *„...subjekt pre kvalifikovanú prípravu na konanie výsluchu potrebuje nielen informáciu o tom, kedy a kde sa výsluch svedka koná, ale tiež informáciu o tom, kto bude vypočúvaný...“⁴⁶*.

Právo klásť pri ústnom a miestnom jednaní otázky znalcom (§ 16 odst. 4 písm. e) ZSDP) je teraz v DP zmienené v rámci ustanovenia o znaleckom posudku (§ 95 DP). Dané ustanovenie v odst. 4 stanoví právo daňového subjektu byť prítomný výsluchu znalca a klásť znalcovi otázky týkajúce sa podávaného znaleckého posudku. Daňový subjekt musí byť o vykonávaní výsluchu znalca včas vyrozumieť.⁴⁷ Daňový subjekt môže predložiť správcovi dane znalecký posudok, ktorý si obstaral sám. V konaní je považovaný za listinný dôkaz, pokiaľ však správca dane dôjde k záveru, že je nutné doplniť alebo vyjasniť uvedené údaje,

⁴⁵ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 7. marca 2005, čj. 4 Afs 1/2004 - 86

⁴⁶ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 20. októbra 2004, č. j. 1 Afs 7/2003 - 65

⁴⁷ BAXA, Josef a kol. *Daňový rád s komentárom*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 466 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

ustanoví znalca, ktorý posudok spracoval, ako aj znalca v danom konaní a podľa povahy veci mu buď uloží doplnenie veci písomne alebo ho ako znalca bude vypočúvať. V prípade, že sú zaobstarané viaceré znalecké posudky k rovnakej odbornej otázke a ich závery sú rozporné, vypočujú sa znalci, aby došlo k odstráneniu týchto rozporov.⁴⁸

Právo vyjadriť sa pred ukončením daňovej kontroly k výsledku uvedenému v správe, k spôsobu jeho zistenia a prípadne navrhnúť jeho doplnenie (§ 16 odst. 4 písm. f) ZSDP) je v DP upravené v ustanovení o správe o daňovej kontrole (§ 88). Podľa tohto ustanovenia má správca dane povinnosť zoznámiť daňový subjekt s výsledkom kontrolného zistenia vrátane hodnotenia zistených dôkazov a predložiť mu ho, aby sa mohol vyjadriť.⁴⁹ Ustanovenie § 88 odst. 2 bol novelizovaný, pretože pôvodne ukladal správcovi dane zaradiť do správy o kontrole niečo, čo nastane až potom, keď bude správa prejednaná. Novela odstraňuje jazykovú nepresnosť, ktorá by viedla k absurdnému záveru. Po novelizácii je teda jasné, že správca dane musí najskôr vypracovať výsledok kontrolného zistenia spolu s hodnotením vykonaných dôkazov, s tým potom musí zoznámiť daňový subjekt a predložiť mu ho k vyjadreniu. Potom, čo sa daňový subjekt k výsledku kontrolného zistenia vyjadrí, môže správca dane dopracovať správu o daňovej kontrole a vykonať úkony, ktoré smerujú k ukončeniu daňovej kontroly.⁵⁰

Je potrebné poukázať i na právo na predloženie služobného preukazu pracovníka správcu dane (§ 16 odst. 4 písm. a) ZSDP). V DP je preukazovanie úradných osôb služobným preukazom upravené v § 12 odst. 3. Podľa neho úradná osoba preukazuje svoje oprávnenie k úkonom pri správe dane služobným preukazom, pokiaľ tak stanoví zákon, popr. iným spôsobom. Z tohto ustanovenia explicitne nevyplýva právo daňového subjektu pri daňovej kontrole vyžadovať predloženie služobného preukazu, i tak možno uzavrieť, že úradná osoba, ktorá ma vykonávať daňovú kontrolu, musí sa v zmysle § 12 odst. 4 daňovému subjektu preukázať úradným záznamom osvedčujúcim jej oprávnenie daňovú kontrolu vykonať a tiež musí doložiť, že tou osobou skutočne je.⁵¹ Pokiaľ má daňový subjekt pochybnosti o tom, či je majiteľ preukazu pracovníkom správcu dane, odporúča sa overiť si túto skutočnosť telefonicky.

⁴⁸ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 548 (§ 95, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁴⁹ Tamtiež, s. 466 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁵⁰ Tamtiež, s. 481 (§ 88, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁵¹ Tamtiež, s. 466 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

Povinnosť úradnej osoby preukázať svoje oprávnenia je zákonom stanovená kategoricky. Striktné vzaté, úradná osoba by mala svoje oprávnenie preukazovať pred každým úkonom či jednaním s osobou zúčastnenou na správe daní, pokiaľ o to táto osoba požiada. To by podľa Drába mohlo viesť k zneužívaniu, ba dokonca k šikanovaniu osôb zúčastnených na správe daní voči úradným osobám, čo je v rozpore so zásadou súčinnosti. Podľa môjho názoru by malo ísť o vyvážený stav, kompromis, kedy by nemali byť upierané práva ani osobám zúčastneným na správe daní, ale nemohlo by dôjsť ani k zneužitiu postavenia úradných osôb.

Právo daňového subjektu, byť prítomný jednania so svojimi zamestnancami alebo ďalšími osobami, ktoré vykonávajú jeho činnosť (najmä s daňovými poradcami, osobami, ktoré vedú jeho účtovníctvo a pod.), súvisí s povinnosťou daňového subjektu uvedenú v odst. 3 písm. d), ukládajúce umožniť jednanie s ktorýmkoľvek jeho zamestnancom alebo inou osobou vykonávajúcou jeho činnosť.⁵²

„Nedokonalú komunikáciu medzi právnym zástupcom daňového subjektu, správcou dane a prípadne Väzenskou službou ČR nemožno vykladať v neprospech daňového subjektu. Prax správcu dane nezmieňovať meno svedka, ktorého plánuje správca dane vypočúvať, s odvolaním na snahu zabrániť jeho možnému ovplyvňovaniu, je možné v prípade osoby, ktorá je umiestnená vo väzbe, len ťažko obhájiť. Ak má byť v daňovom konaní vypočúvaný svedok, ktorý sa nachádza vo väzbe či vo výkone trestu odňatia slobody, nemôže správca dane oznámiť len štyri dni vopred, že sa bude konať výsluch svedka v objekte Väzenskej služby ČR, bez toho aby uviedol jeho meno. Ak nevyplýva zo spisu, že by správca dane mal informáciu o tom, že sa niektorý zo svedkov nachádza vo výkone trestu, práve od daňového subjektu, nemožno pripísať v jeho neprospech, že nevydedukoval jednoznačný záver o tom, ktorý konkrétny svedok bude v stanovený deň vypočúvaný. Rovnako nie je možné prijať postup Najvyššieho správneho súdu, ktorý vo svojom rozhodnutí konštatoval, že si právny zástupca mohol meno svedka vyžiadať, pokiaľ svoj záver oprel o judikatúru, ktorá bola vydaná mnoho rokov potom, čo napadnuté konanie prebehlo.“⁵³

4.2.2 Právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky

Právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazné prostriedky alebo navrhovať vykonávanie dôkazných prostriedkov súvisí s dôkazným bremenom, ktoré daňový subjekt

⁵² BAXA, Josef a kol. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 467

⁵³ Nález Ústavného súdu z dňa 13. augusta 2007. sp.zn. II. ÚS 262/06

nesie za preukázanie svojich tvrdení a splnenie zákonných povinností.⁵⁴ Ide o právo, ktoré môže kontrolovaný daňový subjekt využiť v celom priebehu daňovej kontroly, teda až do okamžiku podpisu správy o kontrole, v prípade odoprenia podpisu až do doby jej doručenia. Tomuto právu odpovedá povinnosť úradnej osoby poverenej vykonaním daňovej kontroly zaoberať sa predloženými či navrhnutými dôkaznými prostriedkami.⁵⁵ Správca dane nie je však povinný všetky predložené alebo navrhnuté dôkazné prostriedky previesť, ak dospeje k záveru, že s prešetrovanou skutočnosťou nesúvisí alebo by bolo nadbytočné.⁵⁶

Oprávnenosť daňového subjektu na podanie návrhu na získanie ďalších dôkazov, ktoré on nemá k dispozícii aj právomoc správcu dane rozhodnúť o tomto návrhu potvrdzuje právna veta z rozsudku v kauze 38 Ca 288/99. Nesporné je, že daňový subjekt má zo zákona povinnosť preukázať svoje tvrdenie ohľadom skutočností, ktoré tvrdí v daňovom priznaní. To vo všeobecnosti znamená, že musí predložiť všetky dôkazné prostriedky, ktoré má k dispozícii a o ktorých sa domnieva, že preukazujú jeho tvrdenia - listiny, účtovné a iné doklady, záznamy, vzorky a podobne. Vždy však môžu existovať také dôkazné prostriedky, ktoré sa vzťahujú k jeho tvrdeniam, ktoré však nemôže predložiť. To môžu byť napr. listiny, ktorých majiteľom je iná osoba, či svedectvo iných osôb v zmysle § 8 odst. 1 ZSDP. Ak sú teda daňovému subjektu známe dôkazné prostriedky, ktorými sám nedisponuje, nemôže ohľadom nich postupovať inak, než že navrhne správcovi dane ich vykonanie. Správca dane nie je bez výnimky povinný každý takýto navrhnutý dôkaz vykonať, takže či tak urobí, je vecou jeho úvahy. Ak je mu teda navrhnuté opatriť svedeckú výpoveď, musí si vopred ujasniť, či výpoveď označenej osoby môže byť relevantná, teda či sa vôbec môže vzťahovať k predmetu daňového konania. Nevykonanie dôkazu bez udania dôvodu je chybou dokazovania, porušením základných povinností správcu dane pri dokazovaní podľa § 31 odst. 1 a 2 ZSDP, ktoré môže znamenať nepreskúmateľnosť rozhodnutia a viesť k jeho zrušeniu.⁵⁷

4.2.3 Právo vyvracať pochybnosti vyjadrené správcom dane

Úradná osoba, vykonávajúca daňovú kontrolu, je povinná zoznámiť kontrolovaný daňový subjekt so svojimi pochybnosťami náležite doloženými tak, aby ich mohol

⁵⁴ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 467 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁵⁵ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 322 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁵⁶ BAXA: *Daňový řád...*, s. 467 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁵⁷ KOBÍK: *Daňový řád...*, s. 323 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

predkladaním či navrhovaním dôkazných prostriedkov vyvracať. Takýto postup správcu dane je nielen v súlade so zásadou súčinnosti ale hlavne so zásadou zákonnosti podľa § 5 odst. 1.⁵⁸

„Vo veci daňového subjektu využiť svojho práva byť prítomný na daňovej kontrole, byť v úzkom kontakte so správcom dane, a tak byť podrobne informovaný o celom priebehu daňovej kontroly i o zisteniach správcu dane.“⁵⁹

Otázkou je, či môže správca dane tieto pochybnosti oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu až v priebehu prejednávania správy o daňovej kontrole na základe toho, že si v jej priebehu obstaral dôkazné prostriedky, vykonal a vyhodnotil ich, aplikoval na takto zistený skutkový stav právny predpis a na základe toho dospel týmto pochybnostiam. Podľa názoru Kobíka je takýto postup v rozpore so zásadou súčinnosti, so zásadou rýchlosti konania, a ústavnou zásadou všeobecne povoľovacou, kedy zákon v žiadnom svojom ustanovení neumožňuje správcovi dane obmedziť aplikáciu zásady súčinnosti do doby získania istoty o pochybnostiach, ktoré správca dane kontrolovanému subjektu mal oznámiť a neoznámil.⁶⁰

„Žalovaný namietal, že správca dane zhromaždil dostatok dôkazných prostriedkov, z ktorých vyplynul jednoznačný záver, že dochádzalo ku kráteniu dane iným spôsobom v zmysle ustanovenia § 23 odst. 10 zákona o daniach z príjmu. K tomu je treba konštatovať, že krajský súd nezrušil žalobou napadnuté rozhodnutie preto, že daňové orgány nezhrmAždili dostatok dôkazných prostriedkov a že nebol dostatočným spôsobom zistený skutkový stav. Dôvodom zrušenia bol fakt, že finančné orgány riadne nerešpektovali procesné práva daňového subjektu, predovšetkým preukazovať konaní rozhodné skutočnosti. Žalobcovi ani nebolo správcom dane zdedené, v čom vlastne spočívajú pochybnosti o údajoch v jeho daňovom priznaní, nebol poučený o tom, ktoré skutočnosti je povinný v daňovom konaní preukazovať, a vyzvaný k tomu, aby v stanovenej lehote dôkazné prostriedky k svojim tvrdeniam predložil, alebo ich označil. Žalovaný namietal, že v súdnej veci správca dane nepochybil, pokiaľ ho žalobca nevyzýval v zmysle ustanovenia § 31 odst.9 ZSDP a kontrolu ukončil. So žalovaným možno súhlasiť v tom, že ZSDP neukladá správcovi dane povinnosť skutočnosti jednoznačne v rámci daňovej kontroly preukázané znova preukazovať. To však neznamená, že daňový subjekt nemal byť poučený o tom, že je to on, kto nesie dôkazné bremeno ohľadom

⁵⁸ Tamtiež, s. 324 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁵⁹ Nález Ústavného súdu z dňa 31. Augusta 2001, IV.ÚS 179/01

⁶⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový rád s komentářem. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 324 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

skutočností, k preukázaniu ktorých ho správca dane vyzval a rovnako takto postupovať, a preukázaniu ho riadne vyzvať. Ani táto kasačná námietka žalovaného preto nie je dôvodná.“⁶¹ Myslím, že nedostatky ZSDP vyplnili ustanovenia DP, a malo by sa tým predísť sporom o nedostatočnom informovaní daňového subjektu zo strany správcu dane.

4.3 Povinnosti daňového subjektu

Daňovú kontrolu musíme chápať ako priestor, kde je aj daňovému subjektu umožnené, aby preukázal, že je schopný doložiť svoje tvrdenie. Výlučne vrchnostenský charakter nadobúda daňová kontrola až keď dôjde k prvým pochybnostiam, že dôkazné prostriedky daňového subjektu nie sú úplne v poriadku. I vtedy však musí byť vykonávaná pri zohľadňovaní všetkých zásad, vrátane zásady súčinnosti. Daňová kontrola je v podstate procesom dokazovania, ktorá prebieha podľa ustanovenia § 92, ktoré upravuje dokazovanie a ďalšiu zákonnú úpravu podmienok, za ktorých toto dokazovanie prebieha a to v § 86 odst. 2, pokiaľ ide o práva kontrolovaného subjektu a v § 86 odst. 3 pokiaľ ide o jeho povinnosti.⁶²

Zásada súčinnosti pôsobí obojstranne a predpokladá sa, že aj správca dane vyvinie potrebné úsilie spolupracovať s daňovým subjektom. Mal by daňový subjekt včas a riadne informovať o vykonávaní dôkazných prostriedkov tak, aby daňový subjekt mohol fakticky realizovať svoje práva v priebehu daňovej kontroly.⁶³ V praxi pomerne často dochádza k nedodržaniu zásady súčinnosti, k neplneniu spolupráce daňového subjektu so správcom dane.

Daňová kontrola k svojmu zahájeniu vyžaduje nielen formálne vymedzenie predmetu a rozsahu kontroly a oznámenie daňovému subjektu, ale tiež začatie jeho faktického vykonávania. Pre zahájenie kontroly nestačí oznámenie zámeru kontrolu vykonávať, ale správny orgán s vykonávaním kontroly musí skutočne začať. Až po splnení týchto podmienok je daňová kontrola zahájená a nastávajú účinky, ktoré s jej zahájením DP spája. Predovšetkým sa prerušuje lehota pre stanovenie dane a začína bežať nová lehota. Nebude ani prípustné podať dodatočné daňové priznanie alebo dodatočné vyúčtovanie.

Dlhé diskusie sa viedli ohľadom kontrolného postupu za predchádzajúcej právnej úpravy. Bolo to dôsledkom toho, že v ustanovení § 31 odst. 4 ZSDP bol použitý pojem

⁶¹ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 28. mája 2007, 8 Afs 97/2005 - 65

⁶² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentárom*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 320 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁶³ BAXA, Josef a kol. *Daňový rád s komentárom*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 464 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

dôkazné konanie. To viedlo k skúmaniu toho, či je daňová kontrola len jeden úkon, postup či konanie. Nový daňový poriadok dospel k záveru, že odlišuje úkon od sumy úkonov spojených do postupu a pomerne presne vymedzuje typy konaní, ktoré sú pri správe daní vedené. Rovnako sú v § 148 presne vymedzené úkony, ktoré „štartujú“ beh ďalšej lehoty pre stanovenie dane a z daňovej kontroly je relevantný ten úkon, ktorým je daňová kontrola zahájená.⁶⁴ Nová právna úprava uviedla pojem daňovej kontroly na správnu mieru, a snažila sa o odstránenie pochybností, či je to samotné konanie alebo nie a stotožňujem sa s názorom, že je to ucelený súbor úkonov.

V ustanovení § 68 odst. 3 zákon stanoví povinnosti kontrolovaného subjektu, ktoré odpovedajú právam oprávnených úradných osôb, ktoré daňovú kontrolu vykonávajú. V zmysle tzv. všeobecne povoloľovacej zásady⁶⁵, ktorou sa musí každý štátny orgán pri svojej činnosti riadiť, nemožno povinnosti daňového subjektu ani im odpovedajúce práva správcu dane akokoľvek rozširovať.⁶⁶

„Ústavný súd zdôrazňuje, že zásady zo strany správneho subjektu nesmú znamenať ľubovôľu. Vymedzenie a vzájomné vyváženie práv a povinností subjektu sa odvíja jednak z príslušných zákonov a jednak z ústavného poriadku Českej republiky. Správca dane musí pri svojej činnosti vychádzať z čl. 2 odst. 2 Listiny.“⁶⁷

4.3.1 Povinnosť zaistiť vhodné miesto a podmienky k vykonávaniu daňovej kontroly

Prvou povinnosťou je povinnosť zaistiť vhodné miesto a podmienky k vykonávaniu kontroly. Plnenie tejto povinnosti bude správca dane žiadať vtedy, ak bude daňová kontrola prebiehať v sídle daňového subjektu. Nemožno ju vykladať tak, že daňový subjekt by mal povinnosť, pokiaľ nedisponuje vhodnými priestormi, kde by mohla daňová kontrola prebehnúť, zaistiť vhodné miesto pre kontrolu. Ak u daňového subjektu takéto priestory nie sú, daňová kontrola by sa mala uskutočniť buď u správcu dane, alebo na inom vhodnom mieste.⁶⁸ Podľa názoru autorov táto povinnosť neznamená, že napríklad úradná osoba vykonávajúca daňovú kontrolu u prevádzkovateľa pneuservisu, ktorý pre svoje podnikanie nedisponuje iným priestorom ako dielňou s neoddeleným priestorom kancelárie, mohla

⁶⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 321 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁶⁵ Čl. 2 odst. 2 LZPS stanoví, že „Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.“

⁶⁶ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006 s. 140

⁶⁷ Nález Ústavného súdu z dňa 3. Januára 2005, sp. zn. II. ÚS 597/02

⁶⁸ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 467 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

požadovať, aby pre ňu tento kontrolovaný podnikateľ po dobu vykonávania kontroly prenajímал kanceláriu, v ktorej by mohla úradná osoba bez rušenia kontrolu vykonávať. Za takýchto podmienok, je namieste vykonať daňovú kontrolu v sídle správcu dane, pretože je toto miesto v zmysle zákona najvhodnejšie, čo sa tiež v praxi za podobných podmienok deje. Toto ustanovenie má skôr pracovníkovi správcu dane zaistiť, aby nebol k vykonávaniu daňovej kontroly u daňového subjektu odkázaný do úplne nevhodných a nedôstojných priestorov, napríklad aj s účelom, aby kontrola prebiehala u daňového subjektu čo najkratšiu dobu.⁶⁹

„To, či miesto a podmienky (podľa úvahy daňového subjektu „vhodné“) vyhovujú, musí posúdiť sám správca dane s ohľadom na konkrétne okolnosti daňovej kontroly, najmä rozsah kontrolovaných písomností, jej predpokladanú časovú náročnosť, dostupnosť takto zvoleného miesta pre pracovníkov správcu dane, ich časové možnosti pri vyťažení ďalšími pracovnými úlohami a pod. Výber miesta, ktorý daňový subjekt zaistil, musí uvážiť správca dane a následne ho využiť alebo nie. Opačný názor, hlavne v tom zmysle, že daňový subjekt bude sám svojím výberom určovať, kde sa kontrola vykoná, nielenže nemá oporu v zákone, ale mohol by fakticky zmať cieľ a zmysel samotnej kontroly.“⁷⁰

Ak správca dane môže vopred predpokladať, že daňová kontrola bude prebiehať krátku dobu, v takomto prípade, by nemal trvať na zaistení priestorov zo strany daňového subjektu. No na druhej strane si myslím, že keď je daňový subjekt finančne prosperujúci, tak má väčšinou aj administratívne priestory a v takomto prípade nie je žiadny problém vykonať daňovú kontrolu v mieste sídla daňového subjektu. Pokiaľ by však šlo o daňový subjekt, ktorý nevykazuje veľké zisky, a nemal by ani dostatočné finančné možnosti zabezpečiť náhradné priestory, zabezpečil by ich správca dane. Každopádne si myslím, že pokiaľ sa daňová kontrola nevykonáva priamo v priestoroch daňového subjektu, vždy tu figuruje riziko napr. straty dokumentov, faktúr a podobne. Preto ak to nie sú priestory úplne nedôstojné a mal by správca dane vykonávať kontrolu v priestoroch daňového subjektu a prispôbiť sa podmienkam.

4.3.2 Povinnosť poskytnúť nevyhnutné informácie

Ďalšou povinnosťou daňového subjektu je poskytnúť správcovi dane nevyhnutné informácie o vlastnej organizačnej štruktúre, pracovnej náplni jednotlivých útvarov a

⁶⁹ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006, s. 141

⁷⁰ Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 27. Marca 2006, čj. 1 Afs 11/2004-190

oprávnených zamestnancov a o uložení účtovných záznamov a iných informácií. Táto povinnosť sa v prvom rade vzťahuje len na právnické osoby a podnikajúce fyzické osoby. Jedná sa o povinnosť informačnú, teda pokiaľ ide o účtovné a iné doklady, o informácie o tom, kde sú uložené, nejedná sa o povinnosť umožniť k nim prístup.⁷¹

Splnenie tejto povinnosti kontrolovaným daňovým subjektom vlastne umožňuje správcovi orientáciu vo vnútornej štruktúre podnikajúceho daňového subjektu, z ktorej je schopný vyvodiť, s ktorými pracovníkmi a o akých skutočnostiach potrebuje hovoriť. Koho môže požiadať o predloženie dôkazov a kde sa skrýva prípadný svedok.⁷²

Myslím, že povinnosť poskytnúť informácie o organizačnej štruktúre nie je vždy jednoduché, pretože veľké množstvo daňových subjektov nevedie žiadnu organizačnú štruktúru, nehovoriac o daňových subjektoch s malým počtom zamestnancov. V takýchto prípadoch sa správca dane len neľahko orientuje.

Pri vstupe k daňovému subjektu pracovník správcu dane začína daňovú kontrolu rozhovorom s daňovým subjektom a prehliadkou jeho prevádzkových priestorov. Rozhovor zameriava na to, aby zistil akú hlavnú činnosť daňový subjekt vykonáva, aká bola v predchádzajúcom zdaňovacom období, prečo došlo (ak došlo) k zmene. Ďalej sa napríklad zaujíma o to, aká je materiálová náročnosť jeho výroby, či u neho došlo k nejakej poistnej udalosti a podobne. V rámci prehliadky si pracovník správcu dane všimá stav majetku daňového subjektu, napr. budovy, haly, strojné zariadenia, množstvo zamestnancov. Počas prehliadky sa môže rozprávať so zamestnancami.

Správca dane by sa mal dôkladne pripraviť na výsluch daňového subjektu, byť oboznámený s problematikou, ku ktorej sa výsluch vzťahuje. Dôkladná príprava môže vo veľkej miere ovplyvniť dĺžku konania výsluchu. Taktiež formulácia otázok pracovníka správcu dane by mala byť jasná a konkrétna, s cieľom objasnenia, vysvetlenia alebo doplnenia riešenej problematiky.

4.3.3 Povinnosť predložiť dôkazné prostriedky

Povinnosťou daňového subjektu je predložiť správcovi dane dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenie. Povinnosť predložiť dôkazné prostriedky sa vzťahuje nielen k

⁷¹ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 468 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁷² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 326 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

tvrdeniam daňového subjektu, ktoré uviedol v daňovom tvrdení alebo v dodatočnom daňovom tvrdení, ale všeobecne ku všetkým tvrdeniam, ktoré uviedol v priebehu daňovej kontroly. Povinnosťou daňového subjektu je samozrejme nielen predloženie tých dôkazných prostriedkov, ktorými disponuje ale i navrhnutie dôkazných prostriedkov spôsobilých k preukázaniu jeho tvrdení, ktoré nemá k dispozícii. Nesplnenie tejto povinnosti sa prejavuje neunesením dôkazného bremena a pokiaľ v dôsledku toho nebude možno stanoviť daň na základe dokazovania, stanoví správca dane daň podľa pomôcok (§ 98 DP).⁷³

Dôkazná povinnosť daňového subjektu je normovaná v zhode s predchádzajúcou právnou úpravou (§ 31 odst. 9 ZSDP). Je postavená na zásade, že daňový subjekt má povinnosť sám daň priznať a vedľa toho tiež povinnosť toto svoje tvrdenie doložiť. Táto odlišná koncepcia dokazovania, na rozdiel od iných typov konaní, vychádza z podstaty daňového konania, v ktorom je skutkovým základom tvrdenie daňového subjektu o jeho daňovej povinnosti. Dôkazná povinnosť daňového subjektu sa tak vzťahuje k skutočnostiam, ktoré je povinný uviesť napr. v daňovom priznaní, teda k skutočnostiam tykajúcim sa výlučne k daňovej povinnosti subjektu.⁷⁴

Jedná sa teda hlavne o povinnosť predložiť na požiadanie záznamy, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, účtovné a iné doklady a účtovné písomnosti, ktoré preukazujú hospodárske a účtovné operácie, ktoré sú pre správne stanovenie daňovej povinnosti rozhodné. Pri absencii dôkazných prostriedkov si tieto prostriedky obstaráva správca dane sám, kedy v zmysle § 92 odst. 2 dbá, aby boli skutočnosti rozhodné pre správne zistenie a stanovenie dane zistené, čo najlepšie, nie je v tom viazaný návrhmi daňových subjektov.⁷⁵

Záznamom, ktorého vedenie daňovému subjektu uložil správca dane, je prakticky len záznamná povinnosť uložená v § 97 DP (§ 39 odst. 1 ZSDP). Jedná sa o rozhodnutím správcu dane uloženú povinnosť viesť zvláštne záznamy, ktoré sú potrebné pre správne stanovenie dane. S ohľadom na skutočnosť, že vedenie týchto záznamov je zákonom uložené práve za účelom možnosti rýchlejšie a teda aj hospodárnejšie skontrolovať správnosť stanovenia základu dane a dane, je použitie slovného výrazu „záznamy, ktorých vedenie daňovému subjektu uložil správca dane“ nevhodné, preto pod tým treba rozumieť skôr záznamy, ktorých

⁷³ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 468 (§ 98, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁷⁴ Tamtiež, s. 569 (§ 98, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁷⁵ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 326 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

vedenie daňovému subjektu uložil správca dane, tak záznamy, tak aj záznamy, k vedeniu ktorých je daňový subjekt povinný zo zákona.⁷⁶

Ďalšiu nezrovnalosť v sebe ukrýva obsah pojmu účtovné doklady. Tie sú totiž po novele zákona o účtovníctve č. 437/2003 Zb., ktorá zrušila delenie účtovníctva na jednoduché a podvojnú, len doklady podľa § 11 ZoÚ. Pri výklade treba vychádzať z racionálnej podstaty zákona a historickým výkladom a dôjsť k záveru, že účtovnými dokladmi sa pre účely ustanovení o daňovej kontrole rozumejú tiež doklady slúžiace k vedeniu daňovej evidencie, ktoré by v podmienkach vedenia účtovníctva bolo možné označiť za účtovné doklady podľa § 11 ZoÚ.⁷⁷

Otázkou je tiež výklad slovného spojenia iné doklady. Napriek tomu, že existujú extrémne výklady, že inými dokladmi možno rozumieť len písomnosti, ktoré sú za doklady označené právnymi predpismi (napr. daňové doklady podľa zákona o DPH), autori Dráb, Trubáč a Zatloukal sa domnievajú, že týmto slovným spojením nemožno rozumieť nič iné ako písomnosti, ktorými je možné doložiť nejakú skutočnosť (bez toho, aby museli byť za doklad označené právnym predpisom), teda že je potrebné tento termín vykladať podľa jeho jazykového významu.⁷⁸ S týmto názorom autorov sa stotožňujem, vzhľadom na logiku jazykového významu. Avšak stretla som sa so skutočnosťou, že daňový subjekt, napr. malé pohostinstvá alebo kadernícke či iné služby, vydávajú rukou napísanú účtenku, namiesto výstupu z registračnej pokladnice. Tu je myslím namieste, zamyslieť sa, či nie je aj chybou zákazníka, že si potrebný pokladničný doklad nepýta.

„Daňový subjekt, ako podnikateľ, je povinný viesť účtovníctvo o všetkých svojich príjmoch a výdajoch, ako mu to ukladá zákon o účtovníctve. Túto povinnú evidenciu musia účtovné jednotky viesť úplne, preukázateľne a správne tak, aby verne zobrazovala skutočnosti, ktoré sú jej predmetom. Poverením inej osoby k vedeniu svojho účtovníctva sa účtovná jednotka nemôže zbaviť zodpovednosti za vedenie účtovníctva.“⁷⁹

Následne by som uviedla príklad, kedy vlastník nemenovanej cestovnej kancelárie zakúpil na súkromné účely detskú autosedačku na náklady firmy. Následne správca dane pri daňovej kontrole preveroval, že doklad o zakúpení detskej sedačky nesúvisí s činnosťou podnikania daňového subjektu. Daňový subjekt to obhájil tým, že detskú sedačku využíva pri

⁷⁶ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006, s. 142-143

⁷⁷ Tamtiež, s. 143

⁷⁸ Tamtiež, s. 143

⁷⁹ Rozhodnutie Krajského súdu v Brne z dňa 30. septembra 2003, sp. zn. 29 Ca 256/2001

preprave malých detí počas zájazdov, ktoré daňový subjekt v rámci svojej pracovnej náplne vykonáva. Tento argument u správcu dane obstál, no ja v tom vidím jeden z mnohých nedostatkov.

4.3.4 Povinnosť umožniť jednanie

Povinnosť umožniť jednanie so zamestnancami a ďalšími osobami, ktoré vykonávajú činnosti daňového subjektu úzko nadväzuje na plnenie povinnosti podľa písmena b) a zodpovedá rovnako právu kontrolovaného daňového subjektu vyjadrenému v odst. 2 písm. a).⁸⁰ Daňový subjekt je teda povinný v rámci informačnej povinnosti o pracovnej náplni svojich útvarov a o oprávneniach jednotlivých zamestnancov a ďalších uvedených osôb umožniť správcovi dane zistiť, ktoré osoby by mu mohli poskytnúť potrebné informácie a súčinnosť. Druhá povinnosť má potom umožniť správcovi dane získať potrebné informácie od týchto osôb. Povinnosťou daňového subjektu je samozrejme len to, aby takéto jednanie umožnil, jej obsahom nie je, že by daňový subjekt mal povinnosť zaistiť, aby tieto osoby so správcom dane jednali a poskytli mu potrebné informácie. To je ich vlastnou povinnosťou.⁸¹

Je potrebné zdôrazniť, že sa v prípade týchto osôb nejedná o tzv. „tretie osoby“, lebo im zákon neukladá žiadne povinnosti a nepriznáva žiadne práva. Nevzťahuje sa na nich v daňovom konaní povinnosť vypovedať pravdivo a nič nezamlčať, lebo táto povinnosť je uložená zákonom iba svedkom.⁸²

Pod pojmom pracovník daňového subjektu sa rozumie osoba v pracovnoprávnom vzťahu k daňovému subjektu, tj. osoba vykonávajúca pre daňový subjekt práce na základe pracovnej zmluvy, či dohôd o prácach konaných mimo pracovný pomer. Takže sa logicky nejedná o členov dozornej rady alebo spoločníkov spoločnosti, pokiaľ nemajú s daňovým subjektom – právnickou osobou – zároveň uzatvorený pracovnoprávny vzťah, či dokonca o osoby poskytujúce daňovému subjektu služby na základe zmluvy o poskytovaní služieb, mandátnej zmluvy a podobne (napríklad samostatná účtovníčka, ktorá na základe svojho živnostenského oprávnenia vedie účtovníctvo daňového subjektu).⁸³

⁸⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 326 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁸¹ BAXA, Josef a kol. *Daňový rád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 468 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁸² KOBÍK: *Daňový rád...*, s. 326 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁸³ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006 s. 148

Otázkou ostáva, v akej pozícii sa pracovník daňového subjektu pri jednaní s pracovníkom správcu dane nachádza, či jedná ako daňový subjekt, svedok či osoba prezvedná. Autori Dráb, Trubáč a Zatloukal sa domnievajú, že pracovník daňového subjektu, pri jednaní so správcom dane v žiadnom prípade nemôže jednať za daňový subjekt. Pokiaľ by však pracovník daňového subjektu jednal v pozícii svedka či osoby prezvednej, možno jednanie s ním vykonať len formou výsluchu, na vykonávanie ktorého má daňový subjekt či jeho zástupca výslovné právo byť zúčastnený a klásť pri ňom svoje otázky. V prípade, že by zákonodarca zamýšľal, aby sa pracovník daňového subjektu pri jednaní so správcom dane nachádzal v pozícii svedka alebo osoby prezvednej, nebolo by však podľa názorov autorov treba v tomto ustanovení vykonávať samostatnou právnou úpravou požadovať výpoveď. Ako svedok alebo osoba prezvedná je povinný vypovedať každý, teda i pracovník kontrolovaného daňového subjektu. Napriek tomu sa autori prikláňajú k druhému výkladu, t.j., že pracovník daňového subjektu jedná ako svedok alebo osoba prezvedná, pretože ZSDP (dnes DP), vzhľadom k tomu, že za subjekt v danej chvíli nepochybne jednať nemôže, iné postavenie nemá.⁸⁴ Tento názor zastáva aj autor Kobík. Prikláňam sa k názoru autorov, keďže v prípade opačného výkladu by mal pracovník daňového subjektu možnosť neoznámiť fakty o kontrolovanom daňovom subjekte, kvôli nedostatku právnej úpravy.

4.3.5 Povinnosť nezatajovať dôkazné prostriedky

Posledná ukladaná povinnosť daňového subjektu je povinnosť nezatajovať dôkazné prostriedky, ktoré má k dispozícii alebo o ktorých vie, kde sa nachádzajú. Táto povinnosť je vyjadrením zásady súčinnosti, ktorá má viesť k dosiahnutiu cieľa správy dane, teda k správne mu zisteniu a stanoveniu dane a zabezpečeniu jej úhrady. Plnenie tejto povinnosti sa týka hlavne situácie, kedy bude mať daňový subjekt isté obavy, že určitý dôkazný prostriedok nebude príliš pozitívne hodnotený v jeho prospech a nebude smerovať k doloženiu jeho tvrdenie. I v tomto prípade má daňový subjekt povinnosť nezatajovať dôkazné prostriedky, ktoré má k dispozícii, alebo mu je známe, kde sa nachádzajú.⁸⁵

Táto povinnosť je veľmi zaujímavá, hlavne s ohľadom na dvojitú povahu povinnosti. Prvou je pochopiteľný zákaz zatajovania dokladov, o ktorých vie ako daňový subjekt, tak pracovník správcu dane, že existujú alebo existovať majú. Vzhľadom k tomu, že sa jedná o povinnosť daňového subjektu, dochádza k domnienke, že ustanovenie, ktoré túto povinnosť

⁸⁴ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006 s. 149

⁸⁵ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010, s. 327 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

zakotvuje, smeruje hlavne k zákazu zatajovania dokladov, ktoré si pracovník správcu dane vyžiada k predloženiu. Druhá stránka tohto ustanovenia sa veľmi blízko viaže k pravidlám dokazovania. Toto ustanovenie vedľa zákazu zatajovania dokladov vo svojej podstate stanoví povinnosť správcu dane zaistiť doklady, ktorých predloženie si vyžiadal, ktoré však nie sú v moci daňového subjektu, pokiaľ daňový subjekt vie o tom, kde sa nachádzajú a túto informáciu pracovníkovi správcu dane oznámi.⁸⁶

Daňová kontrola prebieha rôzne. Daňové subjekty sú taktiež odlišné, od úplne bezproblémových, ktoré majú všetky doklady a podklady nutné pre daňovú kontrolu vopred nachystané, účtovníčka vie odpovedať na všetky otázky, vie doložiť účtovné operácie. Sú subjekty, ktoré majú síce veci nachystané ale správca dane sa ich musí „doprosovať“, napr. o doloženie nájomných zmlúv, poisťných zmlúv, sprostredkovateľských zmlúv. Samozrejme sú i daňové subjekty, ktoré ku kontrole predložia neúplné doklady, faktúry, chýba skladová evidencia. Vtedy správca dane písomne vyzve daňový subjekt, ktorý v lehote doloží potrebné doklady správcovi dane.

4.4 Ďalšie povinnosti daňového subjektu vyplývajúce z ustanovení týkajúcich sa miestneho šetrenia

Umožnenie správcovi dane zaobstarávať obrazový alebo zvukový záznam o skutočnostiach dokumentujúcich priebeh úkonu. Je to špeciálna úprava vo vzťahu k § 60 odst. 2 obsahujúci všeobecné pravidlo o možnosti zaobstarat' obrazový alebo zvukový záznam ako prílohu protokolu. Komentované ustanovenie na viac rozširuje možnosť zaobstarávať obrazový alebo zvukový záznam tiež z činnosti, výstupom ktorej je obyčajný úradný záznam.⁸⁷

Umožnenie správcovi dane prístup na pozemky, do každej prevádzkovej budovy, miestnosti a miesta, vrátane dopravných prostriedkov a prepravných obalov. Správca dane preto musí disponovať oprávnením vstupu do miest, kde je potreba miestne šetrenie realizovať. Daňový poriadok preto zveruje správcovi dane oprávnenie vstupovať do všetkých priestorov daňového subjektu a tretích osôb, ak je možné v týchto priestoroch obstarat' potrebné dôkazné prostriedky. Správca dane má rovnako právo na prístup k všetkým účtovným záznamom a informáciám, a to i na technických nosičoch dát, aby mohol vykonať

⁸⁶ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, 2006 s. 147

⁸⁷ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 433 (§ 80, zákona č. 280/2009 Sb.)

šetrenie, či môžu byť využité ako dôkazný prostriedok. Ak daňový subjekt odoprie správcovi dane vstup do svojich priestorov, nemôže si ich správca dane vynútiť proti vôli daňového subjektu. Toto vyplýva z porovnania formulácie oprávnenia správcu dane v ustanovení stanoveného ako „právo na prístup“ oproti formulácii § 203 odst. 2, kde pre účely priehliadky bytu a ďalších priestorov dlžníka je daňový exekútor oprávnený si „zjednať do týchto priestorov prístup“.⁸⁸

Toto právo správcu dane má hranice. Limitom práva na vstup a prístup k informáciám je, že toto oprávnenie môže správca dane využiť len v rozsahu nevyhnutnom pre dosiahnutie cieľa správy dane. Správca dane preto musí najskôr zhodnotiť, aké dôkazy je potrebné obstaráť pre naplnenie cieľa dane, a potom v tomto odpovedajúcom rozsahu využiť svoje oprávnenia.⁸⁹ Myslím, že to smeruje v prospech subjektu, aby správca dane nemohol konať podľa svojej ľubovôle a nedochádzalo k určitému šikanovaniu daňového subjektu.

Pokiaľ sa správca dane chystá realizovať právo vstupu do obydľia daňového subjektu, ktoré súčasne užíva k podnikaniu pristupuje k limitom ďalšia podmienka, a to že rozhodné skutočnosti nemožno zistiť iným spôsobom. Daňový poriadok touto podmienkou reaguje na to, že nedotknuteľnosť obydľia má ústavnú ochranu⁹⁰ a zásahy do nej v prípade, kedy je obydlie užívané tiež pre podnikanie alebo prevádzkovanie inej hospodárskej činnosti, môžu byť zákonom dovolené len vtedy, ak je to nevyhnutné pre plnenie úloh verejnej správy. Oprávnenie vstupu do týchto priestorov je tak obmedzené len na situáciu, kedy nemožno dohľadať dôkazné prostriedky iným spôsobom a pôjde pritom o dôkazné prostriedky nutné pre zaistenie skutkového stavu.⁹¹ Myslím, že v tomto prípade môže dochádzať k rozporuplnej situácii, kedy je obydlie nedotknuteľné, no daňový subjekt môže prípadne ukrývať dôkazné materiály práve vo svojom obydľí i keď nie je zhodné s miestom pre účely podnikania.

Ak osoba, v priestoroch ktorej chce správca dane vykonať miestne šetrenie, odmietne správcovi dane prístup do týchto priestorov, prípadne mu odmietne prístup k účtovným záznamom, či informáciám, je splnenie tejto povinnosti vynútiteľné uložením poriadkovej pokuty podľa § 247 odst. 2, a to až do výšky 50 000 Kč.⁹²

⁸⁸ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 435 (§ 81, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁸⁹ Tamtéž, s. 435 (§ 81, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁹⁰ Čl. 12 odst. 1 Listiny „Obydlí je nedotknutelné. Není dovoleno do něj vstoupit bez souhlasu toho, kdo v něm bydlí.“

⁹¹ BAXA: *Daňový řád...*, s. 435-436 (§ 81, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁹² Tamtéž, s. 436 (§ 81, zákona č. 280/2009 Sb.)

Pokiaľ by správca dane prekročil oprávnenia vyplývajúce z tohto ustanovenia, jednalo by sa o nezákonný postup. Takto získané dôkazné prostriedky však budú obstarané nezákonne, nebude je preto možné v ďalšom konaní označiť za dôkazy.⁹³

Medzi ďalšie povinnosti daňového subjektu patrí povinnosť umožniť správcovi dane vykonať alebo na vyžiadanie poskytnúť výpis alebo kópiu z účtovných záznamov alebo iných informácií, a to i na technickom nosiči dát. I tu musia byť dodržané základné zásady správy daní, i zásada primeranosti. V prospech správcu dane však na druhú stranu svedčí zásada súčinnosti, z ktorej vyplýva, že by daňový subjekt mal správcovi dane podávať v takom formáte, s ktorým sa čo najlepšie pracuje. Keď si obstaráva výpis, kópiu sám správca dane, nesie náklady spojené s týmto zaobstaraním sám.⁹⁴ Má povinnosť poskytnúť správcovi dane informácie o používaných programoch výpočtovej techniky a prístup k programovému vybaveniu, v ktorom boli informácie zaobstarané.

Daňový subjekt je povinný poskytnúť úradnej osobe, ktorá vykonáva daňovú kontrolu, všetky primerané prostriedky a potrebnú súčinnosť k účinnému vykonaniu daňovej kontroly. Povinnosť všeobecne plynie zo zásady súčinnosti daňovej kontroly, a zo vzájomnej spolupráce. Táto súčinnosť je však obojstranná, takže nielen daňový subjekt by mal spolupracovať so správcom dane, ale aj správca dane by mal reagovať na podnety daňového subjektu, oznamovať mu zaobstarané dôkazné prostriedky, aby ten mohol následne predkladať dôkazné prostriedky vlastné a pod.

4.5 Právomoc správcu dane

Daňový poriadok cestou odkazu na ustanovenie § 80 až 84 vnáša i do daňovej kontroly mnoho oprávnení správcu dane, ktorá mu prináleží pri miestnom šetrení. Miestne šetrenie je jedným z ďalších postupov pri správe daní a slúži k vyhľadávaniu dôkazných prostriedkov. Má s daňovou kontrolou, ktorá je postupom preverovania daňových tvrdení a daňových povinností, veľa styčných bodov. Daňový poriadok sa preto namiesto opakovania týchto oprávnení, ktoré boli pre oba postupy spoločné, obmedzil na ich založenie formou odkazu.⁹⁵

⁹³ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 436 (§ 81, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁹⁴ Tamtiež, s. 436 (§ 81, zákona č. 280/2009 Sb.)

⁹⁵ Tamtiež, s. 468-467 (§ 86, zákona č. 280/2009 Sb.)

Na rozdiel od predchádzajúcej právnej úpravy obsahuje nový DP požiadavku na presné vymedzenie predmetu daňovej kontroly zo strany správcu dane a to ako vo vzťahu ku konkrétnemu daňovému konaniu, tak i ku konkrétnemu zdaňovaciemu obdobiu. V ustanovení § 58 odst. 3 je zakotvené vymedzenie predmetu a rozsahu daňovej kontroly. Problematika presného a jednoznačného vymedzenia predmetu a rozsahu daňovej kontroly by potom mohla byť zásadnou prekážkou pre prípadnú opakovanú daňovú kontrolu zo strany správcu dane.

Vo väčšine prípadov je rozsah kontroly udávaný rozsahom zdaňovacích období, ktoré majú byť predmetom daňovej kontroly. Najčastejšie bývajú daňové kontroly zamerané predovšetkým na oblasť dane z príjmu, či už fyzických alebo právnických osôb. V prípade, že kontrolovaný subjekt je i platcom dane z pridanej hodnoty, býva obvykle súčasne s daňou z príjmu kontrolovaná i daň z pridanej hodnoty.⁹⁶

⁹⁶ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohľadu daňového rádu*. Praha: Linde, 2011., s. 65

ZÁVER

Cieľom bakalárskej práce bolo objasniť, analyzovať a priblížiť verejnosti práva a povinnosti daňových subjektov v rámci daňovej kontroly. Mám za to, že cieľ, ktorý som si v úvode stanovila, som v zásade dodržala.

V prvej kapitole sa venujem histórii a vývoju daňovej kontroly v priebehu času až do dnešných dní. V nasledujúcej kapitole objasňujem základné pojmy týkajúce sa daňovej kontroly. V tretej kapitole sa zaoberám samotnou daňovou kontrolou a jej jednotlivými fázami. A v hlavnej, poslednej kapitole obraciam pozornosť k právam a povinnostiam daňového subjektu v rámci daňovej kontroly, ktorá mi, podľa môjho názoru, priniesla najväčší prínos.

Pre daňový subjekt vo väčšine prípadov pôsobia pracovníci správcu dane ako nevlúdni ľudia, ktorí sa snažia nájsť, čo najviac dôkazov v neprospech daňového subjektu. Nie je to síce nič príjemné, ale daňový subjekt sa tomu v dnešnej dobe nevyhne. Len máloktorý daňový subjekt sa nesnaží aspoň malým podielom vyhnúť sa svojím povinnostiam. Na druhej strane i keď má daňový subjekt všetky doklady v poriadku, pre každý daňový subjekt je ohlásenie daňovej kontroly istý stres a neistota.

Daňový subjekt nemá šancu sledovať každú legislatívnu novinku ohľadom správy daní, preto mnoho z nich prenechávajú svoje účtovníctvo do rúk odborníka, účtovníka. Daňové priznanie si avšak daňový subjekt podáva sám a sám teda zodpovedá za jeho obsah a pravdivosť. Pri nepoznaní svojich práv a povinností sa len ťažko daňový subjekt pred daňovou kontrolou obháji.

Daňový subjekt sa samozrejme snaží, aby výsledná čiastka, ktorú má zaplatiť bola čo najnižšia a preto využíva rôzne odpočty, či iné prostriedky, i keď nie sú zákonné. Aby štát neprichádzal o časť svojich príjmov, využíva inštitút daňovej kontroly. Tento nástroj slúži na preverenie a odkontrolovanie všetkých skutočností, ktoré daňový subjekt uviedol vo svojom daňovom priznaní. Daňová kontrola napomáha dosahovať cieľ správy daní.

Priebeh daňovej kontroly je realizáciou práv a povinností daňového subjektu a správcu dane. Pre začiatok daňovej kontroly je myslím si najdôležitejšia povinnosť, aby daňový subjekt umožnil vstup do sídla svojej podnikateľskej činnosti. Veľmi dôležitým faktorom je, aby bola dodržiavaná zásada súčinnosti z oboch strán. Nielen zo strany daňového subjektu ale

aj zo strany správcu dane. V neposlednom rade je v praxi podľa môjho názoru nesmierne dôležitá aj zásada ústretovosti a slušnosti a vzájomnej korektnosti.

Potreba dosiahnuť rovnováhu medzi povinnosťami a právami daňového subjektu je nevyhnutná. Zabezpečiť, aby daňový subjekt nebol utláčaný, ale na druhej strane, aby nedochádzalo ku kráteniu daní, kvôli rôznym podvodom zo strany daňového subjektu. Je náročné vyvážiť tento stav, keďže v dnešnej dobe ľudia žijú rôzne, majú rôzne finančné zázemie a považujú štát za takpovediac svojho protivníka. Nevidia v platení daní nutnosť zabezpečiť príjmy do štátneho rozpočtu, ale isté „okrádanie obyčajného človeka“. A čo nie je v zákone presne stanovené, to sa snažia rôznymi spôsobmi obísť.

Otázkou do budúcnosti ostáva, či sa daňové subjekty budú voči štátu správať lojálnejšie a plniť si svoje daňové povinnosti čestne, alebo nájdu tú správnu cestu, ako sa čo najlepšie a v zákonnej miere vyhnúť povinnosti a pritom nebyť potrestaní.

ABSTRAKT

Názov mojej bakalárskej práce je „Povinnosti daňového subjektu v rámci daňovej kontroly“. V prvej kapitole sa venujem histórii a vývoju daňovej kontroly. V nasledujúcej kapitole objasňujem základné pojmy týkajúce sa daňovej kontroly. V tretej kapitole sa zaoberám samotnou daňovou kontrolou a jej jednotlivými fázami. A v hlavnej, poslednej kapitole obraciam pozornosť k právam a povinnostiam daňového subjektu v rámci daňovej kontroly.

The title of my thesis is „Obligations of the Taxpayer within the tax Control“. The first part explains deals history and development of Tax Control. The next part explains basic terms of the Tax Control. The third part of my work aims at conduction of supervisory tax control procedures on taxpayer's activity. And in the main, last part draws attention to the rights and obligations of the Taxpayer within the tax Control.

KLÚČOVÉ SLOVÁ

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

KEY WORDS

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

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

Právne predpisy

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

Odborné publikácie

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

DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: Aspi, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0

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

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

Komentáre

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

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

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

Judikatura

Nález Ústavného súdu z dňa 13. augusta 2007. sp. zn. II. ÚS 262/06

Nález Ústavného súdu z dňa 31. Augusta 2001, IV.ÚS 179/01

Nález Ústavného súdu z dňa 3. Januára 2005, sp. zn. II. ÚS 597/02

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 25. augusta 2006, č. j. 5 Afs 223/2004

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 28. apríla 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 20. júla 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 27. Marca 2006, čj. 1 Afs 11/2004-190

Rozhodnutie Krajského súdu v Brne z dňa 30. septembra 2003, sp. zn. 29 Ca 256/2001

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 7. marca 2005, čj. 4 Afs 1/2004 - 86

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 20. októbra 2004, č. j. 1 Afs 7/2003 – 65

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu z dňa 28. mája 2007, 8 Afs 97/2005 – 65

Uznesenie rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu z dňa 31. augusta 2005, čj. 2 Afs 144/2004