

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Karel Alexa

# **Daňová kontrola**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Katedra: Katedra finančního práva a financí

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 17. březen 2009

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

V Praze dne 17. března 2009

Karel Alexa

## **Poděkování**

Děkuji paní Doc. JUDr. Haně Markové, CSc., vedoucí mé diplomové práce za péči a trpělivost, jež mi laskavě projevovovala při zpracování této práce.

V Praze dne 17. března 2009

Karel Alexa

## Obsah

<b>ČÁST PRVNÍ: CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉ KONTROLY .....</b>	<b>2</b>
KAPITOLA 1.: ÚVODNÍ VÝKLAD .....	2
KAPITOLA 2.: DEFINICE DAŇOVÉ KONTROLY .....	7
KAPITOLA 3.: VZTAH DAŇOVÉ KONTROLY A DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ.....	10
<i>Oddíl 1.: Pojem daní podle zákona o správě daní a poplatků.....</i>	<i>10</i>
<i>Oddíl 2.: Daňové řízení a správa daně.....</i>	<i>12</i>
<i>Oddíl 3.: Místo daňové kontroly v daňovém řízení.....</i>	<i>13</i>
<i>Oddíl 4.: Další „kontrolní“ nástroje správce daně.....</i>	<i>15</i>
<b>ČÁST DRUHÁ: OBECNÁ USTANOVENÍ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ KONTROLY .....</b>	<b>19</b>
KAPITOLA 1.: ZÁKLADNÍ ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ A JEJICH PŮSOBENÍ V DAŇOVÉ KONTROLE .....	19
KAPITOLA 2.: SUBJEKTY ZÚČASTNĚNÉ NA DAŇOVÉ KONTROLE .....	29
KAPITOLA 3.: DOKAZOVÁNÍ .....	32
<b>ČÁST TŘETÍ: PRŮBĚH DAŇOVÉ KONTROLY.....</b>	<b>40</b>
KAPITOLA 1.: ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY .....	40
<i>Oddíl 1.: podmínky zahájení.....</i>	<i>40</i>
<i>Oddíl 2.: způsob zahájení .....</i>	<i>47</i>
KAPITOLA 2.: POVINNOSTI DAŇOVÉHO SUBJEKTU .....	49
KAPITOLA 3.: POVINNOSTI SPRÁVCE DANĚ .....	55
KAPITOLA 4.: UKONČENÍ DAŇOVÉ KONTROLY .....	62
<b>ČÁST ČTVRTÁ: DŮSLEDKY DAŇOVÉ KONTROLY.....</b>	<b>66</b>
KAPITOLA 1.: DODATEČNÉ DOMĚŘENÍ DANĚ .....	66
KAPITOLA 2.: PENÁLE A ÚROK Z PRODLENÍ .....	70
<b>ČÁST PÁTÁ: OPAKOVANÁ DAŇOVÁ KONTROLA .....</b>	<b>74</b>
<b>ČÁST ŠESTÁ: OBRANA PROTI NEZÁKONNÉ DAŇOVÉ KONTROLE.....</b>	<b>80</b>
<b>ČÁST SEDMÁ: SROVNÁNÍ.....</b>	<b>86</b>
KAPITOLA 1.: SROVNÁNÍ DAŇOVÉ KONTROLY S KONTROLOU PODLE ZÁKONA O STÁTNÍ KONTROLE .....	86
KAPITOLA 2.: PŘIPRAVOVANÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA DAŇOVÉ KONTROLY .....	89
<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....</b>	<b>92</b>
<b>SEZNAM POŽITÉ LITERATURY A DALŠÍCH ZDROJŮ .....</b>	<b>94</b>
<b>DISSERTATION SUMMARY .....</b>	<b>97</b>

# Část první: Charakteristika daňové kontroly

## Kapitola 1.: Úvodní výklad

### Stickyův zákon tortury<sup>1</sup>

Finanční úřad zná bezpočet možností, jak vám znepríjemnit život.

#### Takeoverova vysvětlivka

Jedna z nich se jmenuje *kontrola*.

Daňová kontrola je procesní institut daňového práva. Daňovou kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Za tím účelem je správce daně vybaven pravomocí, které odpovídá povinnost daňového subjektu strpět zákonné provádění daňové kontroly a poskytnout potřebnou součinnost. Daňová kontrola je především postupem, v rámci kterého si správce daně opatřuje podklady pro případné vydání dodatečného platebního výměru. Z výše uvedeného je patrné, že daňová kontrola představuje pro daňový subjekt zátěž, zejména proto, že kontrolovaný subjekt musí zaměstnanci správce daně věnovat svůj čas a pozornost, sdělovat o sobě skutečnosti, které by jinak nikomu nesdělil a dále proto, že mu hrozba dodatečného vyměření daně rozhodně na klidném spánku nepřidá. Při daňové kontrole, jakož i v daňovém řízení obecně, dochází ke střetu protichůdných zájmů - státu, zde vystupujícím prostřednictvím správce daně, a daňového subjektu. Správce daně jedná z pozice vrchnostenské a rozhoduje jednostranně o právech a povinnostech daňového subjektu. Jde o typicky veřejnoprávní vztah. V tomto ohledu je pak nezbytné, aby právní úprava i praxe provádění daňové kontroly důsledně zajišťovaly naplnění principu proporcionality, tedy takovému postupu správce daně, který je pro kontrolovaný subjekt co nejméně zatěžující a ještě přitom vede k naplnění účelu daňové kontroly. Velmi významnou úlohu zde hraje ochrana daňového subjektu soudní mocí, protože teprve v řízení před správním soudem

---

<sup>1</sup> WAGNER, Karl. *Murphyho zákony*. Nakladatelství Levné knihy Kma, 2005. ISBN 80-7309-247-6.

bude mít daňový subjekt stejná procesní práva a povinnosti jako správce daně a o jejich sporu se bude rozhodnuto nezávisle a nestranně.

Ze zprávy o činnosti daňové správy České republiky za rok 2007<sup>2</sup>:

„V roce 2007 ukončily finanční úřady 90 991 daňových kontrol. V tomto údaji se za jednu kontrolu považuje kontrola jedné daně za jeden rok. Na základě provedených daňových kontrol bylo na daních doměřeno celkem 5 832 mil. Kč. Celková částka doměřených daní se v roce 2007 ve srovnání s rokem 2006 snížila o 581 mil. Kč. Mezi pozitivní výsledky kontrolní činnosti je třeba uvést, že ztráta vykázaná u daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob byla v roce 2007 snížena celkem o 2 747 mil. Kč.“

Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol za rok 2007 ukazuje následující tabulka:

<i>Druh příjmu</i>	<i>Počet kontrol</i>	<i>Doměřeno z kontrol (v Kč)</i>
<i>DPH</i>	<i>20 073</i>	<i>1 885 654 923</i>
<i>Daně spotřební</i>	<i>3</i>	<i>133 354 649</i>
<i>Daň z příjmů PO</i>	<i>12 470</i>	<i>2 628 456 534</i>
<i>Daň z příjmů FO-podáv. příznání</i>	<i>20 946</i>	<i>836 844 525</i>
<i>Daň z příjmů FO-závislá činnost</i>	<i>14 106</i>	<i>240 328 294</i>
<i>Daň z příjmů zvl. sazba (§36)</i>	<i>5 307</i>	<i>86 689 360</i>
<i>Daň z nemovitosti</i>	<i>6 694</i>	<i>8 517 834</i>
<i>Daň dědická, darovací a z přev. nemovitosti</i>	<i>33</i>	<i>381 596</i>
<i>Daň silniční</i>	<i>11 359</i>	<i>12 087 529</i>
<i>CELKEM</i>	<i>90 991</i>	<i>5 832 315 244</i>

<sup>2</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace o činnosti české daňové správy za rok 2007* [online]. 2006 [cit. 2008-05-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-C56C5673/cds/Informace\\_o\\_cinnosti07.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-C56C5673/cds/Informace_o_cinnosti07.pdf)>.

Z těchto údajů vyplývá zajímavá skutečnost a to, že stát získal na dodatečném vyměření daně z příjmů u právnických osob třikrát více než u osob fyzických, kterých však zkontroloval skoro dvakrát více.

Zpráva dále uvádí: „*Daňová kontrola se zaměřuje zejména na významné plátce a poplatníky, na daňové subjekty, u nichž nebyla dosud provedena kontrola, a na daňové subjekty, u nichž je možno podle poznatků správce daně předpokládat možnost daňových úniků. Správci daně v roce 2007 věnovali pozornost zejména přípravě na daňovou kontrolu, včetně analytické činnosti a systémovému výběru daňových subjektů ke kontrole.*

*Obdobně jako v letech předcházejících se vyskytují faktory, které negativně ovlivňují efektivitu kontrolní činnosti. Jedním z nich je neúměrné a úmyslné prodlužování doby trvání daňové kontroly ze strany daňových subjektů a zejména jejich zástupců z řad daňových poradců, a to z různých důvodů (např. zahraniční služební cesty, přebírání písemností v poslední den úložní lhůty, nemoc, dovolená, opakované žádosti o prodloužení lhůty pro splnění požadované povinnosti a opakované podávání námitek). Ukončení daňové kontroly komplikují případy, kdy se daňové subjekty snaží na poslední chvíli zvrátit výsledek daňové kontroly. V této souvislosti žádají lhůtu pro vyjádření ke skutečnostem zjištěným ve zprávě o daňové kontrole a zpravidla navrhují provedení nových doplňujících důkazních prostředků. Proces daňové kontroly nepříznivě ovlivňují časté změny v právních předpisech, a to jak v oblasti daňové, tak v oblasti nedaňové.“*

V citované zprávě se také uvádí, že v roce 2007 bylo v České republice 9 364 316 ekonomicky aktivních daňových subjektů. Srovnáme-li tento údaj s celkovým počtem daňových kontrol, zjistíme, že daňová kontrola byla provedena přibližně u 1% daňových subjektů. V případě zbylých 99% daňových subjektů tak došlo, odhlédneme-li od institutu vytýkácího řízení, k vyměření daně jen podle údajů uvedených v podaných daňových přiznáních. V těchto případech tedy stát nijak nekontroloval, zda byla daň vyměřena ve správné výši a ve věci daňové povinnosti daňového subjektu se neprovádělo žádné dokazování.

Jako prevence daňové kontroly v praxi slouží vhodně zvolená místní příslušnost správce daně. Ta je dána sídlem anebo bydlištěm daňového subjektu. Pokud tedy například nevelká obchodní společnost umístí své sídlo v Praze, pak má dobrou šanci, že se po celou dobu své existence daňové kontroly nedočká. Naopak obdobná obchodní společnost se sídlem v malém městě se může z daňové kontroly těšit celkem pravidelně. Pro ilustraci uvádím některé údaje z tabulky Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice<sup>3</sup>:

<i>Název</i>	<i>Periodicita kontrol</i>	<i>Počet pracovníků</i>	<i>Počet FO</i>	<i>Počet PO</i>	<i>Počet subjektů/ pracovník</i>	<i>Kontroly/rok</i>	<i>Kontroly/pracovníci</i>
<i>FÚ v Praze-Modřanech</i>	<i>104 let</i>	<i>19</i>	<i>15943</i>	<i>2634</i>	<i>978</i>	<i>158</i>	<i>8</i>
<i>FÚ Ostrava I</i>	<i>97 let</i>	<i>33</i>	<i>17793</i>	<i>4434</i>	<i>674</i>	<i>224</i>	<i>7</i>
<i>FÚ pro Prahu 7</i>	<i>95 let</i>	<i>19</i>	<i>10750</i>	<i>3204</i>	<i>734</i>	<i>152</i>	<i>8</i>
.....							
<i>FÚ v Moravském Krumlově</i>	<i>6 let</i>	<i>7</i>	<i>5301</i>	<i>378</i>	<i>811</i>	<i>592</i>	<i>85</i>
<i>FÚ v Náměšti nad Oslavou</i>	<i>5 let</i>	<i>5</i>	<i>2933</i>	<i>165</i>	<i>620</i>	<i>363</i>	<i>73</i>
<i>FÚ v Pacově</i>	<i>4 let</i>	<i>5</i>	<i>2210</i>	<i>182</i>	<i>478</i>	<i>363</i>	<i>73</i>

Daňová kontrola je upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů<sup>4</sup> (dále jen „ZSDP“). Tento zákon nabyl účinnosti

<sup>3</sup> Společnost TERRINVEST, s. r. o., *Mgr. Tomáš Pelikán*. Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice [online][cit. 20.5.2008]. Dostupný z [http://www.terrinvest.cz/dwe/index.php?id\\_document=308](http://www.terrinvest.cz/dwe/index.php?id_document=308)

<sup>4</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 302/1993 Sb., zákona č. 315/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 85/1994 Sb., zákona č. 255/1994 Sb., zákona č. 59/1995 Sb., zákona č. 118/1995 Sb., zákona č. 323/1996 Sb., zákona



1. ledna 1993 a od té doby byl více jak padesátkrát novelizován. Úpravy daňové kontroly obsažené v § 16 ZSDP se týkají pouze čtyři novely<sup>5</sup>, a to navíc nijak zásadní. Jde o typicky veřejnoprávní předpis. To vyplývá již z faktu, že obsahuje normy procesního práva. Platí to však jen ohledně většiny jeho norem, neboť některé z nich mají povahu hmotněprávní<sup>6</sup>, jako je například institut ručení podle § 57a nebo prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň podle § 47 ZSDP. Co se týká vztahu ZSDP k jiným předpisům procesního práva, pak zde je podle § 73 odst. 7 ZSDP přiměřené použití zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“), pro daňovou exekuci. Dále pak se v ustanovení § 99 ZSDP stanoví, že při správě daní se nepoužije obecný předpis správního práva, kterým je zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) s výjimkou jeho úpravy stížností proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu. I přes na první pohled jednoznačný text § 99 ZSDP je správní řád subsidiárně použitelný u některých institutů ZSDP jako je například příslušenství daně podle § 58 ZSDP, neboť nespadá pod legislativní zkratku daň podle § 1 odst. 1 ZSDP<sup>7</sup>. Již z tohoto příkladu je zřejmé, že ZSDP je předpisem se složitou vnitřní strukturou, kde často činí problémy orientovat se ve složitých vazbách jednotlivých ustanovení.

---

č. 61/1997 Sb., zákona č. 242/1997 Sb., zákona č. 168/1998 Sb., zákona č. 91/1998 Sb., zákona č. 29/2000 Sb., zákona č. 159/2000 Sb., zákona č. 227/2000 Sb., zákona č. 218/2000 Sb., zákona č. 367/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 120/2001 Sb., zákona č. 271/2001 Sb., zákona č. 320/2001 Sb., zákona č. 226/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb., zákona č. 322/2003 Sb., zákona č. 354/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 479/2003 Sb., zákona č. 440/2003 Sb., zákona č. 19/2004 Sb., zákona č. 237/2004 Sb., zákona č. 254/2004 Sb., zákona č. 436/2004 Sb., zákona č. 554/2004 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 444/2005 Sb., zákona č. 501/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 381/2005 Sb., zákona č. 413/2005 Sb., zákona č. 56/2006 Sb., zákona č. 62/2006 Sb., zákona č. 70/2006 Sb., zákona č. 79/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 115/2006 Sb., zákona č. 267/2006 Sb., zákona č. 214/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 122/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 254/2008 Sb. a zákona č. 305/2008 Sb.

<sup>5</sup> Jde o novelizace provedené zákonem č. 323/1996 Sb., zákonem č. 29/2000 Sb., zákonem č. 79/2006 Sb. a zákonem č. 214/2006 Sb.

<sup>6</sup> KINDL, Milan; TELECKÝ, Daniel; VÁLKOVÁ, Helena. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4.

<sup>7</sup> Tamtéž (str. 469).

## **Kapitola 2.: Definice daňové kontroly**

Kontrolou v nejobecnějším smyslu slova rozumíme srovnání stavu jaký je (stavu zkoumaného, skutečného) se stavem jaký má být (stavem podle práva). Při daňové kontrole jde o to, zda daň byla přiznána správně.

ZSDP neobsahuje definici daňové kontroly, nýbrž pouze stanoví, co je jejím účelem (§ 16 odst. 1 ZSDP). Problémem vymezení pojmu daňové kontroly se zabýval Nejvyšší správní soud. Ve svém rozsudku<sup>8</sup> ze dne 31.8.2004 judikoval: „*Daňovou kontrolu nelze považovat za celé daňové řízení. Není, jak taktéž nasvědčuje jeho systematické zařazení v zákoně o správě daní a poplatků, samostatným řízením, ale představuje procesní úkon či procesní postup, který je před správcem daně zahájen (sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly) a před správcem daně také ukončen, a to projednáním kontrolních výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole.*“.

Dále v usnesení<sup>9</sup> ze dne 21.8.2005: „*Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004-60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vylivších. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb.n.u.ÚS, sv. 30, č. 63, s.129 tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová*

<sup>8</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, č.j. 5 Afs 16/2004-60, www.nssoud.cz

<sup>9</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, www.nssoud.cz

*kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, tak je to až po skončení daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně.“.*

V rozsudku<sup>10</sup> ze dne 15. 9. 2005 vyslovil názor, že: „*Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé stádium daňového řízení. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Stejně tak jako doručování, dokazování, dožádání, nahlížení do spisu a další úkony, může být uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně. Zpravidla daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, a to především vzhledem k hledisku účelnosti takového postupu. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání; tím je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a to řízení přípravné, v němž daňová kontrola nemůže začít. Daňová kontrola je tak jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení.“.*

Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, od které se soud dodnes neodchýlil, nepředstavuje daňová kontrola samostatné řízení, ale jedná se pouze o postup či úkon správce daně. Pro takové řešení svědčí i to, že daňová kontrola začíná sepsáním protokolu dle § 12 ZSDP o zahájení reálných kontrolních úkonů. Tato skutečnost vyplývá podle judikatury i praxe z ustanovení § 21 odst. 1 ZSPD, podle kterého je řízení zahájeno dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně učinil. V tomto ustanovení je výslovně použito pojmu „zahájení řízení“. Na druhou stranu však podle § 16 odst. 8 ZSDP daňová kontrola končí projednáním zprávy o daňové kontrole. Tuto zprávu však podle již zmíněného nálezu Ústavního soudu ze dne 13.5.2003, sp. zn. II. ÚS 344/02 nelze považovat za rozhodnutí, neboť nezakládá práva ani povinnosti kontrolovanému

---

<sup>10</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005 č.j. 5 Afs 223/2004-89, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

subjektu. Představuje pouze důkazní prostředek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 ZSDP. Daňovou kontrolu tedy za samostatné řízení považovat nelze, protože jinak by šlo o řízení, které je sice formálně zahájeno, avšak nevede k vydání meritorního rozhodnutí a tudíž ani nekončí. Navíc je třeba přihlédnout i k argumentu, že § 16 ZSDP je zařazen do části první ZSDP nazvané obecná ustanovení, byť systematiku tohoto zákona nelze přeceňovat.

Co se týká termínů postup či úkon, které judikatura používá, přikláním se k závěru, že daňová kontrola je postupem správce daně a nikoli úkonem. Podle mého názoru termín postup lépe vystihuje skutečnost, že daňová kontrola sestává z více faktických kontrolních úkonů pracovníka správce daně, jako je např. nahlédnutí do účetního dokladu kontrolovaného daňového subjektu či výslech dodavatele nebo jeho zaměstnance ve věci průkaznosti účetního dokladu.

Dalším prvkem definice daňové kontroly je její účinek na daňové řízení. Zahájení daňové kontroly způsobí dočasnou nemožnost podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení (termín daňové hlášení je dnes obsoletní, neboť účinné daňové předpisy jej již neznají, používal se u zrušené daně z obratu) podle § 41 odst. 2 ZSDP. Dalším účinkem zahájení daňové kontroly je ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP přerušeni tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně. Pro určení těchto následků je nezbytné považovat daňovou kontrolu resp. její řádné zahájení za jediný úkon správce daně. Přerušeni prekluzivní lhůty pro vyměření daně nastane v okamžiku zahájení daňové kontroly a na běh nové lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly<sup>11</sup>. Pokud tedy tato lhůta začne znovu běžet, je její další přerušeni vyloučeno. Co se týče nemožnosti podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení, pak tento následek vzniká opět v okamžiku zahájení daňové kontroly a trvá po celou dobu jejího provádění až do jejího skončení a v případě, že dojde k vydání dodatečného platebního výměru, pak až do doby, kdy tento nabude právní moci. Jiné pojetí daňové kontroly v souvislosti s těmito jejími účinky by znamenalo nový běh tříleté prekluzivní doby vždy mezi jednotlivými kontrolními úkony pracovníka správce

---

<sup>11</sup> z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004-52, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

daně, jako je např. jednání se zaměstnancem kontrolovaného subjektu, což je zřejmě nepřipustné.

Daňová kontrola je řízením důkazním. Účelem daňové kontroly je dospět dokazováním ke zjištění, že daňový subjekt splnil své daňové povinnosti řádně anebo v opačném případě získat důkazy potřebné pro dodatečné vyměření daně. Daňová kontrola fakticky sestává z řady dílčích kontrolních úkonů pracovníka správce daně, jejichž výsledky budou shrnuty ve výstupu daňové kontroly – zprávě o daňové kontrole.

Na základě shora uvedených poznatků lze učinit závěr, že daňová kontrola je zákonem upravený postup správce daně resp. pracovníka správce daně, při kterém prověřuje důkazní prostředky kontrolovaného daňového subjektu a případně si opatřuje vlastní podklady potřebné pro správné zjištění daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, přičemž zahájení a trvání tohoto postupu má zákonem předvídané účinky na jiná práva nebo povinnosti subjektů řízení a kontrolovanému subjektu zákon pro tento případ ukládá povinnosti a přiznává práva vůči správci daně.

### ***Kapitola 3.: Vztah daňové kontroly a daňového řízení***

#### **Oddíl 1.: Pojem daní podle zákona o správě daní a poplatků**

Daněmi se pro účely ZSDP rozumí podle jeho § 1 odst. 1 daně, poplatky, odvody a zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, územních rozpočtů anebo fondů.

Daní rozumí doktrína platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění<sup>12</sup>. Jde o daně z příjmů, upravené zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních

---

<sup>12</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7. (str. 188)

z příjmů“); daň z nemovitostí, upravenou zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“); daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí, které jsou upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí“); daň silniční, podle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů; daň z přidané hodnoty, upravenou zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“); spotřební daně, jejichž úprava je obsažena v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“); a nově tzv. ekologické daně, upravené některými ustanoveními zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Poplatky oproti daním fungují jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi<sup>13</sup>. Rozeznáváme poplatky soudní, správní a místní. Existují však i některé správní poplatky, které nejsou příjmem některého z rozpočtů uvedených v §1 odst. 1 ZSDP. Jde například o poplatky v oblasti školství, jako je poplatek za přijímací řízení na vysokou školu podle § 58 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Odvody se v našem právním řádu vyskytují jen okrajově. Jde například o odvody za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu podle části VI zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů.

Odvody za porušení rozpočtové kázně upravuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), ve své hlavě XII. Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají, podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech územní finanční orgány podle zvláštního právního předpisu, kterým je podle poznámky pod čarou ZSDP. Kontrola hospodaření

---

<sup>13</sup> tamtéž

s peněžními prostředky podle zákona o rozpočtových pravidlech však probíhá podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, a nikoli podle ZSDP. Podobně je tomu v případě porušení rozpočtové kázně podle § 22 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Podstatné je, že ZSDP se použije jen ohledně toho, co spadá pod pojem daň, jak je vymezen v § 1 odst. 1 ZSDP. Ohledně jiných případů by byl použitelný, v souladu s principem *lex specialis derogat generali*, jen tehdy, pokud by zvláštní předpis výslovně odkazoval na ZSDP.

## **Oddíl 2.: Daňové řízení a správa daně**

Daňovým řízením se podle legislativní zkratky v § 2 odst. 1 ZSDP rozumí řízení o daních. Jde pouze o ty daně, které spadají pod legislativní zkratku daň zavedenou v § 1 odst. 1 ZSDP.

Doktrína definuje daňové řízení jako právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů<sup>14</sup>.

Ze systematiky ZSDP lze vyčíst určitá stádia daňového řízení. Jde o řízení přípravné (část druhá ZSDP), řízení vyměřovací (část třetí), řízení o řádných a mimořádných opravných prostředcích (části čtvrtá a pátá), řízení o placení daní či inkasní (některá ustanovení části šesté) a řízení vymáhací (§ 73 a § 73a ZSDP).

V praxi probíhá daňové řízení nejčastěji následujícím způsobem. Daňový subjekt podá v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání, ve kterém si daň vypočte a vyčíslí její výši (§ 40 odst. 13 ZSDP). V téže lhůtě (§ 40 odst. 1 ZSDP) pak zaplatí daň tak, jak ji vyčíslil v daňovém přiznání. Údaje obsažené v daňovém přiznání správce daně povšechně zkontroluje a pokud nemá pochybnosti o jejich správnosti, průkaznosti

---

<sup>14</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7. (str. 362)

či úplnosti, daň vyměří v souladu s tímto daňovým přiznáním. Takovéto vyměření daně správce daně nesděljuje daňovému subjektu platebním výměrem, pokud o to daňový subjekt nepožádá (§ 46 odst. 5 ZSDP). Daňový subjekt tedy již daň vypočetl a zaplatil a nečinnost správce daně pro něj znamená to, že tak učinil správně. Přestože jde o řízení, daňový subjekt se správcem daně nejednal a dokazování provedl jen prostřednictvím stanovených příloh k daňovému přiznání. Obvykle proto proběhne pouze vyměřovací řízení. Fakticky tak neproběhlo takové řízení, jaké probíhá například podle správního řádu, ve kterém spravovaný subjekt jedná se správním orgánem, vyjadřuje se k jeho tvrzení a navrhuje důkazy. V této souvislosti lze na daňovou kontrolu pohlížet i tak, že vlastně supluje klasické řízení, protože právě při daňové kontrole plní daňový subjekt povinnosti a využívá práv, která jsou pro klasické řízení typická. Tento aspekt spolu se zvláštní úpravou dokazování, představují nejviditelnější odlišnosti daňového řízení od jiných typů řízení, jak je zná náš právní řád.

V daňovém řízení vykonává správce daně správu daně, což je podle ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP právo (či přesněji pravomoc) činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Daňová kontrola je tak výslovně zahrnuta do pojmu správy daně. Pojem správa daně je však širší než pojem daňového řízení, neboť správou daně je i vyhledávací činnost podle § 36 ZSDP, která však neprobíhá v daňovém řízení.

### **Oddíl 3.: Místo daňové kontroly v daňovém řízení**

Úprava daňové kontroly je obsažena v části první ZSDP nazvané obecná ustanovení. Pouhým systematickým výkladem by bylo možné dovodit, že daňová kontrola může proběhnout v jakémkoli stádiu daňového řízení, což však není pravda. Možnost zahájit a provádět daňovou kontrolu je ohraničena na jedné straně skončením zdaňovacího období a uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání a na straně druhé uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP.



Nejprve tedy musí skončit to zdaňovací období, za které správce daně hodlá kontrolovat základ daně a daň, protože do té doby ještě není možné základ daně stanovit. Podle § 40 odst. 3 a 4 ZSDP se daňové přiznání podává ve lhůtách tam stanovených a ty počínají po uplynutí zdaňovacího období. Z toho vyplývá, že daňová kontrola nemůže být zahájena v řízení přípravném.

Daňovou kontrolu lze zahájit až po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, jde-li o daň, ke které se podává. Pokud by totiž byla daňová kontrola zahájena před uplynutím této lhůty, mohl by kontrolovaný daňový subjekt využít zjištění správce daně získaná daňovou kontrolou k tomu, aby podle nich podal řádné daňové přiznání anebo, pokud jej již podal, opravné daňové přiznání podle § 41 odst. 3 ZSDP. Tím by znemožnil případné doměření daně.

Podle § 47 ZSDP nelze po uplynutí stanovených lhůt daň vyměřit ani doměřit. Jedná se o prekluzi, tedy zánik práva, ke kterému správce daně přihlíží i bez návrhu z úřední povinnosti. Dále pak podle § 40 odst. 12 ZSDP jsou daňovým subjektům zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu stanovenou v § 47 pro vyměření daně. Z toho vyplývá, že po uplynutí zmíněných lhůt nemá daňový subjekt povinnosti ve smyslu § 16 ZSDP a také, že těmto neexistujícím povinnostem pak neodpovídá oprávnění správce daně daňovou kontrolu provádět. Navíc by za této situace bylo provádění daňové kontroly nevhodné, protože i při zjištění toho, že kontrolovaná daň je nesprávně nižší, by správce daně nemohl vydat dodatečný platební výměr.

Pokud prekluzivní lhůta uplyne během provádění daňové kontroly, nemůže již správce daně na základě kontrolních zjištění dodatečně vyměřit daň. Pokud by i přes upozornění kontrolovaného subjektu v daňové kontrole pokračoval, byl by to důvod pro podání námítky podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP a v případě nevyhovění této námítce i důvod pro podání žaloby pro nezákonný zásah správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 ZSDP, avšak účinky jejího zahájení trvají déle. Tak pokračuje ve svém běhu prekluzivní lhůta podle § 47 ZSDP, která byla zahájením daňové kontroly přerušena a nemožnost podání dodatečného daňového přiznání trvá podle § 41 odst. 2 ZSDP až do dne, kdy dodatečný platební výměr, který byl v důsledku daňové kontroly vydán, nabude právní moci.

Zpravidla je daňová kontrola prováděna v řízení vyměřovacím a to až po pravomocném vyměření daně. Vyměření daně však není podmínkou provedení daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly před pravomocným vyměřením daně by ale bylo neobvyklé, když v této fázi může správce daně k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání využít institutu vytýkacího řízení podle § 43 ZSDP.

#### **Oddíl 4.: Další „kontrolní“ nástroje správce daně**

ZSDP upravuje vedle daňové kontroly i další procesní nástroje, kterými správce daně zjišťuje, zda daňový subjekt splnil řádně své povinnosti. Jde zaprvé o **vyhledávací činnost**, upravenou v § 36 ZSDP. Podle odstavce prvního zmíněného ustanovení je správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Správce daně může tuto činnost vykonávat i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem (§ 36 odst. 3) a má při ní stejná oprávnění jako při místním šetření (§ 36 odst. 2). Výsledky vyhledávací činnosti lze podle § 36 odst. 3 ZSDP využít až v zahájeném daňovém řízení. Vyhledávací činnost je stejně jako daňová kontrola postupem kontrolním. Od daňové kontroly se však liší v tom, že jí lze provést před zahájením daňového řízení a tedy i před skončením zdaňovacího období. Další podstatnou odlišností je to, že výsledek vyhledávací činnosti nemůže nikdy sám o sobě být podkladem pro dodatečné vyměření daně, jak judikoval Nejvyšší správní soud<sup>16</sup>. Tento názor Nejvyššího

---

<sup>16</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.4.2006, čj. 1 Afs 60/2005-130

správního soudu je třeba považovat za správný už proto, že vyhledávací činnost může správce daně provádět samostatně a to i před zahájením daňového řízení a tudíž daňový subjekt nemůže využít svých procesních práv, tak jako při daňové kontrole. Pokud bychom připustili možnost dodatečného vyměření daně jen na základě podkladů získaných při vyhledávací činnosti, znamenalo by to že se daňový subjekt o těchto podkladech nemusí dozvědět ani z dodatečného platebního výměru, protože tento nemusí obsahovat odůvodnění, a tudíž by se proti němu nemohl před jeho vydáním bránit.

Dalším institutem je **vytýkací řízení** podle § 43 ZSDP. Ten se použije, vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně pak ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil. Ustanovení § 43 ZSDP odkazuje na úpravu daňové kontroly ohledně práv kontrolovaného subjektu a projednání výsledku vytýkacího řízení jako u zprávy o daňové kontrole. Stejně jako u daňové kontroly je účelem vytýkacího řízení dosažení správného stanovení daně, avšak zde se správce daně soustřeďuje pouze na skutečnosti obsažené v daňovém přiznání daňového subjektu. Výzva, kterou vytýkací řízení začíná, má stejně jako zahájení daňové kontroly za následek přerušení tříleté prekluzivní doby podle § 47 odst. 2 ZSDP. Na rozdíl od daňové kontroly vytýkací řízení předchází vyměření daně, a nelze je tedy zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil<sup>17</sup>. Z toho současně vyplývá, že následkem vytýkacího řízení může být jen vydání platebního výměru a ne již dodatečný platební výměr jak je tomu zpravidla u daňové kontroly. Provedení vytýkacího řízení nebrání tomu aby byla u téže daně a zdaňovacího období provedena daňová kontrola.

Nakonec jde o **místní šetření** podle § 15 ZSDP. To je oprávněn správce daně provádět v souvislosti s daňovým řízením jak u subjektu daně, tak i u jiných osob.

---

<sup>17</sup> podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003-81

Místní šetření může podle § 4 odst. 13 ZSDP provést každý správce daně v rámci své územní působnosti. Podle § 15 ZSDP má pracovník správce daně v době přiměřené předmětu šetření, zejména v době provozu, právo na přístup do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním písemnostem, záznamům a informacím na technických nosičích dat v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle zákona. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá rovněž pro podnikání. Dále má právo provést nebo si vyžádat z účetních písemností, záznamů nebo jiných informací bezúplatně výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má pracovník správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a je oprávněn využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny. Podle § 15 odst. 5 ZSDP jsou daňový subjekt a třetí osoby povinny poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení. Subjekt, u něhož je místní šetření prováděno, je povinen zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a jiné věci mimo svůj prostor. Při tomto postupu platí přiměřeně ustanovení § 16 odst. 7 ZSDP. Pracovník správce daně může také za podmínek stanovených v § 15 odst. 7 ZSDP zajistit též věci, u nichž jejich nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. O místním šetření sepíše pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Povahou místního šetření vymezil Nejvyšší správní soud tak, že: „*cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“.*“<sup>18</sup>. Místní šetření je tak svým rozsahem užší a svým zaměřením specializovanějším postupem než daňová kontrola. Lze jej provádět i v rámci daňové kontroly u jiného, než kontrolovaného daňového subjektu. Místním šetřením si tak správce daně zejména opatřuje důkazy, které potvrzují či vyvracejí tvrzení či důkazní prostředky kontrolovaného daňového subjektu. Zjišťuje tak například, zda třetí osoba skutečně poskytla kontrolovanému daňovému subjektu plnění, jehož cenu uplatňuje kontrolovaný daňový subjekt jako náklad pro účely stanovení

---

<sup>18</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2005, čj. 1 Afs 70/2004 - 80, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

základu daně z příjmů. Nejvyšší správní soud také zastává názor<sup>19</sup>, že daň nelze doměřit jen na základě podkladů získaných při místním šetření, aniž by byla řádně provedena daňová kontrola.

---

<sup>19</sup> tamtéž

## Část druhá: Obecná ustanovení týkající se daňové kontroly

### ***Kapitola 1.: Základní zásady daňového řízení a jejich působení v daňové kontrole***

Základními zásadami rozumíme vůdčí ideje, na kterých stojí určitá právní úprava. Stejně jako ostatní právní normy mají preskriptivní charakter (stanoví co má být), odlišují se však od z nich především vyšší mírou obecnosti<sup>20</sup>. Mají význam především pro správnou interpretaci právní normy. Ostatní normy mají být vykládány a aplikovány tak, aby to bylo v souladu se základními zásadami. Základní zásady fungují jako jakýsi filtr, přes který probíhá aplikace ostatních norem a představují tak sjednocující prvek právní úpravy. Základní zásady mají význam také pro tvorbu práva, kdy zákonodárce má k nim přihlížet při změnách právního předpisu, aby se nová úprava nedostala s nimi do rozporu. Základní zásady lze rozlišovat podle jejich právní síly. Nejvyšší právní sílu mají zásady, které jsou obsaženy v právních normách tvořících ústavní pořádek České republiky a dále ty, obsažené v mezinárodních smlouvách podle čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“). Nižší právní sílu mají pak zásady zakotvené v běžných zákonech. Z obecné zásady *lex superior derogat inferiori* vyplývá, že k zásadám nejvyšší právní síly je nutné přihlížet i při aplikaci právní normy nižší právní síly, obsažené v právním předpisu který sám obsahuje úpravu základních zásad. Základní zásady daňového řízení jsou zakotveny v § 2 ZSDP.

Na prvním místě ZSDP upravuje **zásadu zákonnosti či legality**. V § 2 odst. 1 stanoví, že při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na

---

<sup>20</sup> GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6.

zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Zde ZSDP zdůrazňuje obecný princip, který ovládá právo veřejné, a to princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Ten je zakotven i v čl. 2 odst. 3 Ústavy a v čl. 2 odst. 2 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 (dále jen „Listina základních práv a svobod“). Podle nich lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Vázanost státu, a tedy i jeho orgánů, právem je jedním z atributů demokratického právního státu, kterým Česká republika podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je. Pokud chce státní orgán, kterým je i správce daně, rozhodovat o právech a povinnostech právních subjektů, musí k tomu mít zákonem stanovenou působnost a pravomoc. Rozhodnutí správce daně, které by nemělo oporu v zákoně by bylo nezákonné nebo přímo nicotné. Do této kategorie spadá i okruh procesních nástrojů, kterými správce daně disponuje podle ZSDP. Naproti tomu ve vztahu k soukromoprávním subjektům platí princip opačný. Jde o princip legální licence podle čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle kterých může každý činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. S tím pak souvisí i čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle kterého mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Konkretizací této zásady je pak čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který říká, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Správce daně tedy musí vždy posuzovat, zda pro úkon, který hodlá učinit, má oporu v zákoně. Z toho vyplývá i požadavek, aby právní předpisy jasně upravovaly pravomoc státních orgánů, protože příliš extenzivní výklad pravomoci považují za velmi problematický.

Správce daně je vázán celým právním řádem České republiky. Ten je tvořen ústavními zákony (ty ve svém souhrnu tvoří Ústavní pořádek České republiky), normami evropského komunitárního práva, mezinárodními smlouvami podle čl. 10 Ústavy, „běžnými“ zákony, jakož i předpisy podzákonnými (nařízení vlády, vyhlášky ministerstev a jiných správních úřadů, obecně závazné vyhlášky a nařízení obcí a krajů).

Správce daně není oprávněn posuzovat soulad podzákoného právního předpisu a předpisu se silou alespoň zákona. Je tak vázán i vyhláškou ministerstva financí, která vybočila z mezí zákonného zmocnění. Daňový subjekt se tedy domůže ochrany až před soudem, který je podle čl. 95 odst. 1 Ústavy oprávněn takový nesoulad posoudit a k vyhlášce nepřihlížet. Právním názorem vysloveným v rozsudku je správce daně v konkrétní věci vázán.<sup>21</sup>

Správce daně navíc chrání zájmy státu a dbá přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Zájmem státu v daňovém řízení je nepochybně získat co nejvíce peněžních prostředků do veřejných rozpočtů. Znamená to, že správce daně musí uplatnit všechny zákonné prostředky k tomu, aby daň řádně stanovil, vybral a případně i vymohl. Ochrana zájmů státu se může projevit například i ve zdrženlivém používání institutu prominutí daně. Postup in favorem zájmům státu však nikdy nesmí vést k porušení práv daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. To by bylo protiprávní už s ohledem na princip legality, protože správce daně nikdy nemůže mít pravomoc k porušování práva. Stejně tak to platí ohledně právem chráněných zájmů těchto subjektů. Z dikce ZSDP vyplývá, že se nejedná o všechny zájmy, nýbrž jen o ty, které požívají ochrany právem. Příkladem by mohl být zájem na ochraně soukromí, kdy ochrana soukromí je zaručena čl. 8 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, publikované sdělením federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., ve znění sdělení č. 41/1996 Sb. a sdělení č. 243/1998 Sb. (dále jen „Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod“), nebo právo na informační sebeurčení chráněné čl. 2 odst. 2 ve spojení s čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

V této souvislosti je třeba zmínit, že i daňová kontrola sama o sobě může být nezákonná. Zahájení a provádění takové daňové kontroly pak zasahuje do řady práv kontrolovaného daňového subjektu, zejména do jeho práva na všeobecnou ochranu svobodné sféry jednotlivce ve smyslu již zmíněného čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Zahájení a provádění daňové kontroly tak může být podle okolností i

---

<sup>21</sup> Takto např. postupoval Městský soud v Praze ve věci č.j. 6 Ca 198/2005 - 39



nezákonným zásahem, proti němuž je za splnění dalších podmínek možné podat žalobu podle § 82 a násl. s.ř.s. (k tomu blíže v části šesté této práce).

**Zásada součinnosti** (někdy označovanou za zásadu projednací) a **přiměřenosti** či hospodárnosti jsou upraveny v § 2 odst. 2 ZSDP. Podle nich správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Zásada součinnosti pak souvisí se **zásadou spolupráce** obsaženou v §2 odst. 9 ZSDP, podle které je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy.

Zásada součinnosti se uplatňuje oboustranně. Z § 2 odst. 9 ZSDP vyplývá právo i povinnost daňového subjektu spolupracovat se správcem daně a naopak podle § 2 odst. 2 ZSDP musí správce daně postupovat v úzké součinnosti s daňovým subjektem<sup>22</sup>. Tyto zásady souvisí s ustanovením čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Tyto zásady pak vyjadřují princip, podle kterého má mít daňový subjekt možnost seznámit se se všemi důkazy, které má správce daně k dispozici a vyjádřit se k nim. ZSDP sice upravuje ve svém §16 práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole celkem podrobně, avšak stále je třeba tato ustanovení vykládat ve světle obecných zásad daňového řízení. Tak například Krajský soud Brno judikoval, že: *„je-li v daňovém řízení v rámci dokazování prováděn výslech svědků a daňový subjekt nemá možnost být tomuto výslechu přítomen a klást při něm svědkům otázky, je taková svědecká výpověď důkazem porušeným v rozporu se zákonem [ § 2 odst. 9 a § 16 odst. 4 písm. e) zákona ČNR č.*

---

<sup>22</sup> KOBÍK, Jaroslav, RAMBOUSEK, Jan, ŠPERL, Jiří. Daňové spory, jejich prevence a řešení : Základní zásady daňového řízení. *ASPI – původní nebo převzaté texty pro ASPI* [program na HDD]. Ver. 10. ASPI, a.s., 2000 – 2007, stav databáze k 2.9.2008.

337/1992 Sb. , o správě daní a poplatků].<sup>23</sup>. Z judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že tato zásada se uplatní ještě šířeji - daňovému subjektu svědčí zásada spolupráce kdykoli v daňovém řízení<sup>24</sup>. V daňovém řízení existují i případy, kdy se zásada součinnosti neuplatní, jde o stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 a § 44 ZSDP.

Druhá věta ustanovení § 2 odst. 9 ZSDP ukládá daňovým subjektům jednat v souladu se zákony a obecně závaznými právními předpisy. Jde o ustanovení, které informuje o platnosti obecné zásady povinnosti dodržovat právo, která bezpochyby existuje, přestože jí Ústava ani Listina základních práv a svobod, ke škodě věci, výslovně nestanoví. Zákon by ostatně ani nemohl tvrdit, že právo porušovat lze, protože tím by negoval celý smysl právního řádu.

Zásada přiměřenosti pak vyjadřuje princip, podle kterého se má řešit rozpor mezi zájmem státu (řádné stanovení a vybrání daně) a zájmem daňového subjektu (být co nejméně státem obtěžován). Tato zásada pak klade na správce požadavek, aby zvolil ten nejvhodnější prostředek z těch, které mu ZSDP dává k dispozici a aby jej optimálně využil. Dodržení takového postupu pak má mít za následek i úsporu času i peněžních prostředků jak na straně správce daně, tak u daňového subjektu. Ve vztahu k daňové kontrole tento princip znamená, že má být prováděna jen v rozsahu nezbytně nutném k dosažení jejího účelu, což je výslovně stanoveno i v § 16 odst. 1 ZSDP. Stejný postoj k této otázce zaujal i Ústavní soud<sup>25</sup>. Konkrétně to například znamená, že pokud daňový subjekt prokáže průkazně a nevyvratitelně údaje uvedené ve svém daňovém přiznání, nemůže být správcem daně nucen prokazovat svá tvrzení ještě dalšími důkazními prostředky.

**Zásada volného hodnocení důkazů** (§ 2 odst. 3 ZSDP) spočívá v tom, že při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

---

<sup>23</sup> Rozhodnutí Krajského soudu Brno č.j. 30 Ca 324/2001 - 39

<sup>24</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 14/2004 - 60

<sup>25</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 13.5.2003, sp. zn. II. ÚS 334/02

Hodnocením důkazů se rozumí myšlenkový postup, při kterém je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (zda lze z něho se zřetelem na jeho obsah činit poznatky o předmětu důkazu), zákonnosti (zda byl důkazní prostředek získán postupem, který je v souladu s právními předpisy) a pravdivosti (které skutečnosti, o nichž důkaz podává zprávu, lze považovat za pravdivé)<sup>26</sup>. K hodnocení důkazů lze podle výslovné dikce ZSDP přistoupit až po té, co jsou získány a provedeny, jinak by nebylo možné hodnotit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlédnout ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo. Zásada volného hodnocení důkazů pak znamená, že správce daně nemá předem stanoveno, které důkazy musí považovat za závažné, zákonné a pravdivé. Při svých úvahách o tom musí zachovávat pravidla logiky a rozumného uvažování.

Tato zásada rozhodně neumožňuje správci daně postupovat svévolně. Hodnocení důkazů správcem daně by mělo být odůvodněno, v případě daňové kontroly takové odůvodnění musí být obsaženo ve zprávě o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud se k problematice volného hodnocení vyjádřil takto: „*Hodnocení důkazů podle vlastního uvážení správního orgánu je tedy myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky. Takovýmto hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další.*“<sup>27</sup>.

Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění (§ 32 odst. 3 ZSDP ve spojení s § 46 odst. 7 ZSDP), nabývá na významu zpráva o daňové kontrole, jako jeho podkladu resp. odůvodnění. Pokud se správce daně nevypořádá náležitě s důkazní situací ve zprávě o daňové kontrole, má to za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

---

<sup>26</sup> JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 5. aktualizované vydání. Nakladatelství Linde Praha a.s., 2007. ISBN 978-80-7201-630-3. (str. 341)

<sup>27</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 21/2003 - 63

Podle **zásady neveřejnosti**, zakotvené v § 2 odst. 4 ZSDP, je daňové řízení vždy neveřejné. Obecně platí, že kterékoli řízení má být veřejné, aby se tak dala možnost kontroly rozhodování ze strany občanů. V případě daňového řízení však zájem na ochraně daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na řízení před zpřístupňováním informací o jejich majetkových poměrech převážil. Neveřejnost se uplatní jen v řízení před správcem daně. Pokud však jeho rozhodnutí bude napadeno před soudem, pak se dostáváme do oblasti procesního práva soudního, kde platí, že řízení je zásadně veřejné. Pak zde může dojít ke sdělení informací, které jsou v daňovém řízení chráněny i těm, kteří přijdou na jednání soudu jako veřejnost. Tento princip se samozřejmě uplatní i v daňové kontrole.

Se zásadou neveřejnosti pak úzce souvisí **zásada mlčenlivosti** podle § 2 odst. 5 ZSDP, podle něž jsou jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly; tato povinnost však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že je oprávněna tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu. Této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených tímto zákonem. Jiné státní orgány jen za podmínek stanovených § 24 ZSDP.

Povinnost mlčenlivosti se vztahuje na každého, vyjma toho, o jehož věc jde. Účelem tohoto institutu je zejména ochrana soukromí, do jehož rámce spadají i majetkové poměry. Tento institut se výrazně projevuje i při daňové kontrole. Při ní totiž mohou pracovníci správce daně vstupovat do každé provozní budovy, místnosti či místa, kde mohou získat informace, které jsou obchodním tajemstvím, nebo se například seznámit s prototypem přístroje, který daňový subjekt dosud nezpřístupnil veřejnosti.

Podrobnou úpravu povinnosti mlčenlivosti obsahuje § 24 ZSDP. Ten ve svém prvním odstavci říká, že pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových

subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Této povinnosti pak mohou být zproštěni jedině daňovým subjektem, o jehož věc jde a to písemně, s uvedením rozsahu a účelu (odst. 4). Správce daně odpovídá za vytvoření podmínek umožňujících splnění povinnosti mlčenlivosti (odst. 11). Dále pak ZSDP ukládá správci daně, aby o této povinnosti a o následcích jejího porušení poučil osoby zúčastněné na daňovém řízení. Důležitá je i úprava výjimek z povinnosti mlčenlivosti. Tak se například na správce daně nevztahuje obecná povinnost podle zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů oznamovat státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Tuto povinnost má pouze ohledně trestných činů taxativně uvedených v § 24 ZSDP.

Podle § 24 odst. 8 ZSDP jsou pracovníci správce daně mlčenlivostí vázáni i po skončení výkonu své funkce a to v rozsahu jako osoby zúčastněné na daňovém řízení. Ochrana poskytovaná zásadou mlčenlivosti je prohloubena i tím, že za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost se považuje i využití vědomostí získaných v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním pro jednání přinášející prospěch osobě zavázané touto povinností nebo osobám jiným a nebo jednání, která by způsobila někomu újmu (§ 24 odst. 9 ZSDP).

Za porušení povinnosti mlčenlivosti hrozí pracovníkovi správce daně i třetí osobě, která byla jakkoli účastna na daňovém řízení pokuta až do výše 500 000 Kč podle § 25 odst. 1 ZSDP.

Samotný daňový subjekt může o svých daňových záležitostech informovat kohokoli. V daňové kontrole by se mohlo stát, že kontrolovaný daňový subjekt bude tvrdit, že nemůže sdělit například údaje o poskytovateli peněžní půjčky vložené do podnikání s odkazem na smluvně převzatou povinnost mlčenlivosti. V tomto případě se smluvně převzatá soukromoprávní povinnost nesdělovat nikomu údaje o obsahu smlouvy třeba i pod sankcí, neuplatní. Jde totiž o údaje týkající se skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, ohledně kterých tíží kontrolovaný daňový subjekt břemeno důkazní (§ 31 odst. 9 ZSDP). Odmítne-li tedy kontrolovaný daňový subjekt uvést např. svého věřitele, neunesse svoje důkazní břemeno a existence takové půjčky mu nebude ve

zprávě o daňové kontrole uznána, neboť nebyla doložena adekvátními důkazními prostředky, jimiž by bylo možno existenci půjčky prokázat.

V § 2 odst. 6 ZSDP je zakotvena **zásada oficiality**, podle které je správce daně povinen daňové řízení i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.

Řízení se zahajuje buď na základě návrhu (podnětu) daňového subjektu anebo z úřední povinnosti. Tak zahájí správce daně vyměřovací řízení ex offio, když daňový subjekt nepodá, ani přes výzvu, daňové přiznání; navíc může stanovit daň podle pomůcek ve smyslu § 44 ZSDP. Zásada oficiality je nezbytným nástrojem správce daně, který mu umožňuje vyměřit a vybrat daň i přes to, že daňový subjekt zůstane nečinný. To platí za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle hmotného daňového zákona. Opakem zásady oficiality je zásada dispoziční, podle které záleží jen na navrhovateli (daňovém subjektu), zda zapříčiní svým návrhem zahájení řízení. Typickým příkladem je řízení o odvolání.

ZSDP neobsahuje ustanovení, které by daňovému subjektu zakazovalo požádat správce daně o provedení daňové kontroly. Může tedy požádat. Na druhé straně ZSDP neukládá správci daně, aby takové žádosti vyhověl. Bude tedy záležet na uvážení správce daně, zda podané žádosti daňového subjektu o provedení daňové kontroly vyhoví či nikoli. K takové situaci může dojít např. v situaci „rozhádaných“ společníků nebo jednatelů ve společnosti s ručením omezeným.

Dosud nebylo pochyb o tom, že daňová kontrola může být zahájena podle uvážení správce daně. Ten s ohledem na svoje poznatky ze zdaňování jednotlivých daňových subjektů a jejich dodavatelů nebo odběratelů zvolí, u koho daňovou kontrolu provede aniž by důvody pro tento svůj postup kontrolovanému daňovému subjektu sděloval. Zásadní změnu do tohoto postupu a tím i do zásady oficiality jakož i do principu legality vnesl náleží Ústavního soudu<sup>28</sup>, podle kterého musí existovat konkrétní

---

<sup>28</sup> náleží ÚS ze dne 18.11.2008 sp.zn. I ÚS 1835/07, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

důvody (podezření) pro zahájení daňové kontroly a tyto musí správce daně kontrolovanému daňovému subjektu sdělit a zachytit je v protokolu o zahájení daňové kontroly. (K tomu blíže v části třetí, kapitole 1. této práce.)

**Zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů** je upravena v § 2 odst. 7 ZSDP, dle něhož se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. V daňovém řízení se tedy má vždy vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu, což je předpokladem správného rozhodnutí správce daně. Podle Nejvyššího správního soudu: „o zakrývání (*dissimulaci*) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. , o správě daní a poplatků, může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (*simulují*) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.“<sup>29</sup>. Účelem takového počínání daňového subjektu bude zpravidla zkrácení daně. Půjde například o uzavření kupní smlouvy o převodu nemovitosti, ač se ve skutečnosti jedná o darování, protože v konkrétním případě bude darovací daň vyšší než daň z převodu nemovitostí. Jindy může jít o případ, kdy zaměstnavatel, aby se vyhnul odvodům za svého zaměstnance, vydává skutečný pracovněprávní vztah za vztah ze smlouvy o dílo. O simulovaný právní úkon ve smyslu ZSDP však nemůže jít v případě, kdy je právní úkon neplatný, pro rozpor se zákonem nebo pro obcházení zákona či pro rozpor s dobrými mravy, podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“)<sup>30</sup>. Vztah této zásady a důkazního břemene osvětlil Nejvyšší správní soud takto: „*Tvrdí-li správce daně o úkonu daňového subjektu, že jde o úkon předstíraný, leží důkazní břemeno k prokázání takového tvrzení ve na správci daně [ § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ]*.“<sup>31</sup>. Tuto zásadu musí správce daně důsledně uplatňovat vždy, tedy i pokud svědčí ve prospěch daňového subjektu<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. Afs 73/2004 - 89

<sup>30</sup> Např. rozhodnutí Nejvyššího správního soud č.j. Afs 1/2004 nebo č.j. Afs 73/2004

<sup>31</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. Afs 55/2005 - 73

<sup>32</sup> BONĚK, Václav. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. Praha : CODEX Bohemia, 1997. ISBN 80-85963-30-2. (str. 17)

Nakonec zde je **zásada rovnosti** podle § 2 odst. 8 ZSDP, který stanoví, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Tato zásada je obecně pro celý právní řád České republiky zakotvena v čl. 1 Listiny základních práv a svobod, který říká, že všichni lidé jsou svobodní a rovní v důstojnosti i v právech. V daňovém řízení se tato zásada projevuje tím, že správce daně musí ke všem daňovým subjektům - fyzickým osobám - přistupovat stejně, bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, majetku, sociálního původu či jiného postavení. Jde tedy současně o zákaz diskriminace. Obdobně to platí i o osobách právnických. Správce daně musí o stejném případě rozhodovat stejně, aby nedocházelo k neodůvodněným rozdílům. To klade nároky na jednotnou rozhodovací praxi správců daně, která je předpokladem zachování obecného principu předvídatelnosti práva ze strany daňových subjektů.

Totéž platí v daňové kontrole. Správce daně nesmí být v daňové kontrole přísnější, kontroluje-li daňového poradce nebo advokáta s odůvodněním, že jde o osoby daňového práva znalé na rozdíl od daňového subjektu, který je např. truhlářem.

## ***Kapitola 2.: Subjekty zúčastněné na daňové kontrole***

Účast zákonem vymezených subjektů je *conditio sine qua non* daňového řízení a tedy i daňové kontroly. Z § 7 odst. 1 ZSDP vyplývá, že těmito subjekty jsou správce daně a daňový subjekt. Zúčastňují se jí případně i třetí osoby.

**Daňovým subjektem** je podle ZSDP poplatník, plátcem daně a právní nástupce fyzické nebo právnické osoby, která byla poplatníkem či plátcem daně. Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem daně je pak osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Plátcem daně existuje u daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a tzv. ekologických daní, jakož i u daně z příjmů za závislé činnosti a funkčních požitků a daně z příjmů, kde je stanovena zvláštní sazba



daně. V ostatních případech figuruje v daňových předpisech jen poplatník. Obdobné postavení jako daňový subjekt mají i další osoby ustanovené podle zvláštních zákonů jako je např. insolvenční správce či správce dědictví. Daňovým subjektem je tak každá fyzická nebo právnická osoba, na kterou se vztahují daňové předpisy.

Co se týká procesního postavení daňového subjektu, pak podle § 9 ZSDP má daňový subjekt procesní způsobilost v tomtéž rozsahu, v jakém má způsobilost k právním úkonům. Pokud daňový subjekt není takovou způsobilostí nadán, vykonává jeho procesní práva a povinnosti jeho zákonný zástupce, anebo pokud jej nemá, pak zástupce ustanovený správcem daně. V dalších případech stanovených ZSDP, může zástupce ustanovit správce daně. Ve všech ostatních případech má daňový subjekt právo zvolit si zástupce sám. ZSDP upravuje i případy vyloučení zástupce ze zastupování, kde se však zvláštnímu postavení těší daňový poradce nebo advokát, které nelze vyloučit z podání daňového přiznání a podání opravného prostředku.

**Správcem daně** jsou podle § 1 odst. 3 ZSDP územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní.

Správu daní v užším smyslu vykonávají ve většině případů územní finanční orgány. Organizační uspořádání a působnost těchto orgánů stanoví zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“). Nejnižšími články organizace jsou finanční úřady. Jejich názvy, sídla a územní působnost jsou vymezeny v příloze č. 1 ke zmíněnému zákonu. Finanční úřady vykonávají, mimo jiné, správu daní podle ZSDP a zásadně provádějí i daňovou kontrolu. Druhým článkem soustavy územních finančních orgánů jsou finanční ředitelství. Vymezení jejich názvů, sídel, a územní působnosti je obsaženo v příloze č. 3 k zákonu o územních finančních orgánech. Finanční ředitelství řídí finanční úřady a tedy i rozhoduje o odvolání ve věcech správy daní, rovněž vykonává správu daní a přezkoumává rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení. Působnost při správě daní vykonává také Ministerstvo financí, které je orgánem s celostátní působností a tudíž se nejedná o územní finanční orgán. Ministerstvo financí

zejména řídí finanční ředitelství a v daňovém řízení rozhoduje například o prominutí daně, pokud k tomu nezmocní správce daně.

Správu spotřebních daní vykonávají podle § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních orgány Celní správy České republiky. Stejně orgány spravují zásadně i daň z přidané hodnoty vybíranou při dovozu a to podle § 4 odst. 1 písm. r) zákona o dani z přidané hodnoty. Orgány Celní správy tak spadají do množiny jiných státních orgánů České republiky, jak to stanoví ZSDP v § 1 odst. 3. Soustavu a působnost Celní správy upravuje zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Tato soustava je tvořena celními úřady, jako nejnižšími články, celními ředitelstvími a Generálním ředitelstvím cel, které je podřízeno Ministerstvu financí. Působnost jednotlivých prvků soustavy Celní správy v oblasti správy daní se podobá působnosti územních finančních orgánů. Orgány Celní správy postupují při správě zmíněných daní podle ZSDP, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Takovým zvláštním zákonem je například zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (§ 320) nebo zákon o spotřebních daních.

Daňové řízení může vést jen věcně a místně příslušný správce daně. Věcná příslušnost je upravena jednak zmíněnými kompetenčními zákony a jednak ZSDP. Místní příslušnost správce daně se řídí ZSDP, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Obecně platí, že místní příslušnost správce daně se řídí u právnické osoby místem jejího sídla a u fyzické osoby místem jejího trvalého pobytu, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tedy kde pobývá nejvíce dnů v roce. ZSDP pak obsahuje speciální úpravu místní příslušnosti pro jednotlivé typy daní a poplatky. Může však dojít také ke změně místní příslušnosti správce daně a to rozhodnutím Ministerstva financí podle § 4 odst. 14 ZSDP či z důvodu delegace nebo dožádání podle § 5 ZSDP či nakonec podle zvláštních předpisů, jako je například rozhodnutí finančního ředitelství podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech.

Jako poslední kategorii osob zúčastněných na řízení upravuje ZSDP tzv. **třetí osoby**. Jde o zbytkovou skupinu subjektů, kteří se v daňovém řízení mohou vyskytnout. Na prvním místě vypočítává ZSDP svědky a osoby předzvědné. ZSDP svědka

nedefinuje, obecně se však svědkem rozumí osoba, která dokazovanou skutečnost vnímala vlastními smysly. Osobou předzvědnou je pak podle ZSDP ten, kdo má znalosti o povšechných poměrech určitého daňového subjektu nebo celé skupiny daňových subjektů nebo oboru činnosti či majetkového vlastnictví, které jsou předmětem zdanění. ZSDP v § 8 upravuje povinnosti těchto osob, kam patří povinnost na výzvu správce daně se osobně dostavit k podání výpovědi. Dále je to povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, přičemž porušení této povinnosti naplňuje skutkovou podstatu přestupku podle § 21 odst. 1 písm. g) zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů. Výpověď může pak odepřít ten, kdo by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Zásadně také nelze provádět výslech ohledně skutečností, jež jsou předmětem státního tajemství nebo zákonem kvalifikované povinnosti mlčenlivosti. O těchto pravidlech je správce daně povinen svědka či osobu předzvědnou předem poučit.

Dále pak jde o osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, přičemž tyto osoby jsou podle § 34 odst. 4 ZSDP povinny tyto předměty, které mohou být důkazním prostředkem, na výzvu správci daně vydat nebo zapůjčit k ohledání. Za nesplnění této povinnosti může správce daně uložit pokutu podle § 37 ZSDP.

Třetími osobami jsou také znalci, auditoři a tlumočníci, dále ručitelé, podlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení, státní orgány a orgány obcí. Tento výčet je pak ukončen zbytkovou klauzulí zahrnující další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným ZSDP.

### ***Kapitola 3.: Dokazování***

Dokazování je postup, jehož účelem je hodnověrným způsobem zjistit pravdu o rozhodných skutečnostech důležitých pro řízení. Dokazování představuje těžiště daňové kontroly, protože naprostá většina úkonů subjektů zúčastněných na daňové kontrole spočívá ve vyhledávání, navrhování, provádění a hodnocení důkazních prostředků a

vyjadřování se k nim. Právní úprava dokazování v daňovém řízení obsažená v § 31 ZSDP má obecnou povahu a uplatní se nejen při daňové kontrole, ale ve všech fázích daňového řízení.

Proces dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení. Tento orgán může v rámci delegace podle § 5 ZSDP požádat o provedení jednotlivého důkazu kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně, téhož nebo nižšího stupně, může-li požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Oproti tomu je každý správce daně v obvodu své územní působnosti příslušný k provedení místního šetření, a to i bez delegace.

Podle § 31 odst. 2 ZSDP správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Z tohoto ustanovení vyplývá jednak povinnost správce daně dobrat se v daňovém řízení materiální pravdy a jednak se zde poukazuje na zásadu součinnosti. S tím pak přímo souvisí právo daňového subjektu předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici podle § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP. Daňový subjekt má rovněž právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření podle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP a právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení podle § 31 odst. 2 ZSDP.

Účast daňového subjektu na procesu dokazování je jeho základním právem a povinností. Proto je hlavním způsobem zjišťování daňové povinnosti dokazování. Teprve pokud není možné stanovit daň dokazováním, a to proto, že daňový subjekt nedostal svým zákonným povinností, upravuje ZSDP metody náhradní, kdy se dokazování neuplatní a to stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně.

Podle § 31 odst. 4 ZSDP je možné jako **důkazních prostředků** užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové

povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Dále pak toto ustanovení obsahuje demonstrativní výčet jednotlivých důkazních prostředků, kam patří např. podání daňových subjektů, svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim. Při hodnocení každého důkazního prostředku je tak třeba posuzovat jeho relevanci, tedy to, zda umožňuje potvrzení či vyvrácení dokazované skutečnosti a dále jeho zákonnost. O nepřipustný důkaz půjde jistě v případě, kdy byla například svědecká výpověď vynucena způsobem, který naplňuje skutkovou podstatu trestného činu. Dalším příkladem může být postup správce daně, kdy pořídí úřední záznam o telefonickém rozhovoru s osobou, která má postavení svědka a neumožní daňovému subjektu klást jí otázky a následně tento úřední záznam prohlásí za veřejnou listinu, která se těší presumpci správnosti<sup>33</sup>.

Správce daně může vycházet i z důkazů provedených v jiném daňovém řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „*výslech provedený v jednom daňovém řízení není vyloučen v řízení jiném; zde má protokol o výsledku povahu listinného důkazu (podle § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je protokol o ústním jednání veřejnou listinou)*.“<sup>34</sup>

V daňovém řízení nese daňový subjekt jak břemeno tvrzení, tak **břemeno důkazní**. Daňový subjekt má podle § 40 odst. 13 ZSDP povinnost daň si v daňovém přiznání sám vypočítat a vyčíslit její výši. Pokud tuto povinnost řádně a včas splní, pak unese břemeno tvrzení. Situace je ale složitější, pokud jde o břemeno důkazní. To je totiž nerovnoměrně rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení je třeba vykládat ve světle nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 38/95, ve kterém se uvádí, že: „*napadené ustanovení § 31 odst. 9, resp. jeho část, se tedy může jevit jako ustanovení umožňující libovůli zejména proto, že je vytrhuje z ostatních souvislostí a vazeb, a především pak z celé koncepce důkazního*

<sup>33</sup> podle rozsudku NSS ze dne 28.7.2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>34</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.11.2004, čj. 2 Afs 50/2004 - 76, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

*řízení v daňových věcech. Státní úředník tedy nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám..“<sup>35</sup>. Ústavní soud tímto restriktivním výkladem, zajistil rovnováhu mezi břemenem tvrzení a břemenem důkazním, která tíží daňový subjekt. Ten totiž bude povinen prokázat jen to, co sám již dříve tvrdil ve svém daňovém přiznání nebo později v daňovém řízení. Výzva správce daně tak musí směřovat jen ke skutečnostem, které daňový subjekt tvrdí či má povinnost tvrdit. Taková výzva pochopitelně musí být dostatečně jasná a určitá, aby jí bylo vůbec možno vyhovět.*

Judikatura Nejvyššího správního soudu rovněž uznává tzv. negativní důkazní teorii, podle které nelze po daňovém subjektu požadovat důkaz o neexistující skutečnosti<sup>36</sup>. Tak například nelze požadovat, aby daňový subjekt prokázal, že neměl jiné příjmy, než které uvedl ve svém daňovém přiznání. Tuto skutečnost naopak musí dokázat správce daně.

Správce daně, podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, naproti tomu tíží důkazní břemeno zejména ohledně prokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Daňový subjekt je povinen podle zvláštních právních předpisů vést účetnictví, evidence či jiné záznamy, jež mají podávat úplný a pravdivý přehled o jeho hospodaření. Přenesení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a zpět se věnuje i judikatura Nejvyššího správního soudu *„Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným,*

---

<sup>35</sup> Nález ÚS ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb., dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>36</sup> např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2008, čj. 7 Afs 73/2008 – 55 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.9.2008, čj. 9 Afs 20/2008 – 56, oba dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.*“<sup>37</sup>. V této fázi správce daně musí prokázat alespoň existenci důvodných pochybností ohledně pravdivosti důkazů předložených daňovým subjektem. Důsledkem pak bude přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Ten bude muset nabídnout další důkazy k prokázání dosavadních tvrzení anebo tvrdit skutečnosti jiné a ty pak ovšem také dokázat.

Princip, na kterém spočívá úprava § 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP je tedy takový, že primárně nese důkazní břemeno daňový subjekt, ale jen ohledně skutečností, jež tvrdí anebo má povinnost tvrdit. A pokud správce daně chce, aby daňový subjekt nabídl důkazy další, musí nejprve sám prokázat, že dosavadní důkazy, které použil daňový subjekt alespoň vzbuzují důvodné pochybnosti ohledně jejich pravdivosti.

Správce daně dále dokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce a existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. O právní domněnku jde například u tzv. náhradního doručení uložením na poště podle § 17 odst. 5 ZSDP a o právní fikci pak u fikce doručení v případě odepření převzetí písemnosti podle § 17 odst. 6 ZSDP. Zákonou sankcí je například pokuta podle § 37 ZSDP.

Důsledkem neunesení důkazního břemene je to, že se ke skutečnosti která měla být předmětem důkazu nepřihlíží. Pokud například poplatník daně z příjmů právnických osob neprokáže vynaložení určitého nákladu, který však jako takový uvedl v daňovém přiznání, správce daně k němu nepřihlédne a daň vyměří ze základu nesníženého o tento náklad. Pokud na druhou stranu správce daně přezkoumatelně a průkazně takový náklad nevyvrátí, musí jej uznat jako důvodně vynaložený.

Po vyhledání a provedení důkazu provede správce daně jeho hodnocení jak samostatně tak ve vzájemné souvislosti i s ostatními důkazy, které je završením procesu dokazování. V daňovém řízení se uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů (k tomu blíže v části druhé, kapitole 1. této práce).

---

<sup>37</sup> Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

V § 31 odst. 3 ZSDP uvádí, stejně jako jiné procesní kodexy, některé skutečnosti, které není třeba dokazovat. Jde především o právní předpisy publikované ve Sbírce zákonů České republiky. Z toho výkladem a contrario vyplývá, že předmětem důkazu budou právní předpisy, které se zde nepublikují. Půjde především o právní předpisy vydávané územními samosprávnými celky ale nejspíš i o prameny práva komunitárního a mezinárodní smlouvy, jimiž je Česká republika vázána a které byly publikovány po 1.1.2000 ve Sbírce mezinárodních smluv. Tento nedostatek lze však snadno překonat tím, že správce daně nebude prokázání jejich obsahu požadovat. Dále se nemusí dokazovat skutečnosti obecně známé a skutečnosti známé správci daně z jeho činnosti.

Pokud nemůže být daňová povinnost stanovena dokazováním, protože daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost, stanoví správce daně daň za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 a 6 ZSDP. Tento **náhradní způsob stanovení daňové povinnosti** se použije teprve tehdy, pokud daňový subjekt zcela neunesl důkazní břemeno. To se stane například tehdy, pokud vůbec nevede účetnictví či jiné povinné evidence anebo je sice vede, ale takovým způsobem, že vůbec nedostačují k prokázání tvrzených skutečností. Stejný následek má podle § 44 odst. 1 ZSDP i neunesení břemene tvrzení, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání a to ani po výzvě správce daně anebo přes výzvu neodstraní jeho vady. V obou případech musí jít o takový stav, který zcela vylučuje stanovení daně dokazováním, takže daň bude stanovena výlučně pomůckami<sup>38</sup>. Je tak nepřijatelné stanovit například základ daně z příjmů právnických osob tím způsobem, že příjmy budou zjištěny dokazováním a výdaje pak za použití pomůcek. To, zda daňový subjekt neunesl své břemeno důkazní nebo tvrzení zaviněně či bez svého zavinění, je irelevantní<sup>39</sup>. Druhou podmínkou, vyplývající z ustanovení § 31 odst. 7 ZSDP, pro použití tohoto postupu je, že daňovou povinnost lze pomůckami stanovit dostatečně spolehlivě. Pokud by tomu tak nebylo, bude třeba použít poslední náhradní metodu stanovení daňové povinnosti a to sjednání daně.

---

<sup>38</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2008, čj. 8 Afs 3/2007 - 45, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>39</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)



V důsledku použití pomůcek ztrácí daňový subjekt právo spolupracovat se správcem daně při stanovení daně podle § 2 odst. 9 ZSDP, protože tyto pomůcky si správce daně obstará bez součinnosti s ním. Volba pomůcek a jejich použití je na volné úvaze správce daně. Rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek lze napadnout odvoláním podle § 50 odst. 5 ZSDP pouze z toho důvodu, že nebyly splněny podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. I při použití pomůcek musí být daň stanovena co možná nejpřesněji, proto ZSDP v § 46 odst. 3 správci daně ukládá přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Demonstrativní výčet pomůcek obsahuje § 31 odst. 6 ZSDP. Jako pomůcky lze užít např. listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů, vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

Princip, podle kterého se při použití pomůcek nepoužije princip spolupráce a uplatní se volná úvaha správce daně dokresluje i to, že podle § 23 odst. 2 ZSDP není daňový subjekt oprávněn nahlížet do pomůcek, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů; to platí v případě, kdy jako pomůcky bude využito údajů jiného daňového subjektu. Výjimku z tohoto zákazu může za splnění dalších podmínek stanovených v ZSDP udělit správce daně.

Poslední a v praxi patrně zcela výjimečnou metodou stanovení daně je sjednání daně podle § 31 odst. 7 ZSDP. Ta se uplatní v případě, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním a navíc jí nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Tento postup spočívá v tom, že základ daně a daň jsou stanoveny dohodou správce daně a daňového subjektu. Taková dohoda musí být zachycena v protokolu a představuje podklad pro vydání platebního výměru. To, že dohoda o sjednání daně nenahrazuje platební výměr, je možné dovodit jednak z ustanovení § 50 odst. 5 ZSDP,

které upravuje odvolání proti rozhodnutí o dani sjednané a předpokládá tak rozhodnutí o sjednané dani a jednak i z výčtu exekučních titulů v § 73 odst. 4 ZSDP, kde žádná dohoda uvedena není a tudíž by její splnění nemohlo být vymáháno, což zákonodárce jistě nezamýšlel.

## Část třetí: Průběh daňové kontroly

### *Kapitola 1.: Zahájení daňové kontroly*

#### Oddíl 1.: podmínky zahájení

Nejprve je třeba vymezit podmínky, za nichž je zahájení daňové kontroly přípustné. V podstatě lze daňovou kontrolu zahájit již po skončení zdaňovacího období, za které se kontroluje daňový základ a jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, protože v této době jsou již tyto skutečnosti známé. Pokud však jde o daň ke které se podává daňové přiznání, nemá smysl zahajovat daňovou kontrolu před tím, než uplyne lhůta pro jeho podání. Je tomu tak především proto, že dokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání, nemůže správce daně jeho tvrzení v něm obsažené zkontrolovat a dále pak proto, že by daňový subjekt mohl poznatky získané správcem daně během daňové kontroly využít při podání daňového přiznání. Zahájení daňové kontroly totiž podle § 41 odst. 2 ZSDP brání podání pouze dodatečného daňového přiznání a nikoli (řádného) daňového přiznání. Rovněž by mohl ve lhůtě pro podání daňového přiznání podat opravné daňové přiznání podle § 41 odst. 3 ZSDP, pokud by již před tím daňové přiznání podal. Proto by podle mého názoru bylo zahájení daňové kontroly ještě před uplynutím lhůty pro podání řádného daňového přiznání s ohledem na zásadu hospodárnosti a přiměřenosti nezákonné.

Podle § 40 odst. 13 ZSDP je daňový subjekt povinen v daňovém přiznání si daň vypočítat a podat jej ve lhůtě podle odstavce 3 tohoto ustanovení. Nepodal-li daňové přiznání, správce daně jej k tomu podle § 44 ZSDP vyzve.

Základním předpokladem pro zahájení daňové kontroly je, aby se tak stalo v rámci **prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP**, podle kterého pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla

povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Zahájení daňové kontroly po uplynutí této lhůty je nepřípustné především proto, že zaniklo hmotné právo státu požadovat zaplacení daně, což znemožňuje vydání dodatečného platebního výměru; v takovém případě provádění daňové kontroly ztrácí smysl, když nemůže nastat jeden z jejích základních důsledků. Počátek běhu této lhůty se, v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu<sup>40</sup>, odvíjí od okamžiku, kdy vznikla ohledně předmětu zdanění povinnost podat daňové přiznání. Lhůty pro podání daňového přiznání jsou obecně stanoveny v § 40 odst. 3 a 4 ZSDP (konec třetího resp. šestého měsíce roku následujícího po roce, za nějž se daňové přiznání podává anebo do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období, pokud je zdaňovací období kratší než jeden rok) a dále v příslušných hmotněprávních daňových předpisech (např. § 21 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí). Pokud zákon nespojuje se vznikem daňové povinnosti povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, počíná běh lhůty od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla (např. § 13a zákona o dani z nemovitostí). To, že by poslední den lhůty podle § 47 ZSDP připadl na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, nemá na její skončení vliv, protože prodloužení lhůty podle § 14 odst. 8 ZSDP se uplatňuje pouze ve vztahu daňového subjektu vůči správci daně a nikoli naopak.

Zcela odlišný názor však k této problematice zaujal Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 2.12.2008, sp. zn. I.ÚS 1611/07, ve kterém k problematice § 47 odst. 1 ZSDP uvádí, že: „*tato lhůta je vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem "konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání" se v rozporu s racionálním výkladem neodvíjí ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou.*“<sup>41</sup>. Ústavní soud zde vyložil, že prvním dnem prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP je den, který následuje po dni, ve kterém uplynulo zdaňovací období. Pokud jde tedy například o zdaňovací období za rok 2008, začne tato lhůta běžet posledním okamžikem dne 31. prosince 2008 a uplyne se skončením 31. prosince 2011. Výchozím bodem je

<sup>40</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2005, čj. 5 Afs 187/2004 - 46, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>41</sup> náleží ÚS ze dne 2.12.2008, sp.zn. I.ÚS 1611/07, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

tak zdaňovací období a ne lhůta pro podání daňového přiznání. Tímto výkladem se ale nedosáhne toho, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně bude činit tři roky, protože daň nelze v podstatě vyměřit před tím, než bude podáno daňové přiznání anebo marně uplyne lhůta pro jeho podání. Tak například u daně z příjmů fyzických osob, kde je zdaňovací období jeden rok činí lhůta pro podání daňového přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP tři popřípadě šest měsíců. Lhůta pro podání daňového přiznání zde běží od konce zdaňovacího období, za nějž se podává. Z toho vyplývá, že pokud například daňový poradce daňového subjektu podá daňové přiznání až v červnu, zbude správci daně z prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP jen dva a půl roku. Tato koncepce pak motivuje daňové subjekty k tomu, aby podávaly daňové přiznání co možná nejpozději a zvýhodňuje ty daňové subjekty, kterým svědčí delší, šestiměsíční lhůta pro jeho podání. Naproti tomu dosavadní výklad podaný Nejvyšším správním soudem, který pokládám za správný už proto, že lépe odpovídá jazykovému výkladu daného ustanovení, zachovával lhůtu pro vyměření daně vždy alespoň v délce tří let bez ohledu na to, kdy došlo k podání daňového přiznání.

Následkem řádného zahájení daňové kontroly je podle § 47 odst. 2 ZSDP to, že běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Dojde tedy k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu *„Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole.“*<sup>42</sup>. Soud zde vychází z pojetí, podle kterého daňová kontrola představuje jeden celek z hlediska jejich účinků na daňové řízení. Tato lhůta začíná běžet od konce dne 31. prosince roku, ve kterém byla daňová kontrola zahájena.

Avšak nejen daňová kontrola je úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP. Judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, *„že takovým kvalifikovaným úkonem může být provedené místní šetření dle ustanovení § 15 daňového řádu, výzva k předložení*

---

<sup>42</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

daňového přiznání dle § 40 daňového řádu či výzva k odstranění pochybností daňového přiznání nebo prokázání údajů v něm uvedených, ve smyslu ustanovení § 43 daňového řádu. Stejně tak judikatura podporuje závěr, že úkonem směřujícím k vyměření daně nemůže být dožádání dle ustanovení § 5 daňového řádu, žádost o prominutí daně ve smyslu ustanovení § 55a daňového řádu ani rozhodnutí o nepovolení přezkumného řízení ve smyslu ustanovení § 55b daňového řádu.<sup>43</sup> Dále ZSDP v § 47 odst. 2 stanoví, že vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Z toho vyplývá, že k přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně může v rámci desetileté objektivní lhůty pro vyměření daně dojít vícekrát. Bude tomu například tehdy, pokud správce daně nejprve zahájí vytykáací řízení podle § 43 ZSDP, což způsobí první přetržení tříleté prekluzivní lhůty. Následně, po skončení vytykáacího řízení pak správce daně zahájí daňovou kontrolu, která tuto znovu běžící lhůtu přeruší podruhé. O tom, že tomu tak může být jednoznačně svědčí to, že ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP zakotvuje objektivní lhůtu desetiletou, která by bez možnosti opětovného přerušení tříleté lhůty nemohla nikdy uplynout. V každém případě je však podmínkou zahájení a provádění daňové kontroly to, že neuplynula žádná z těchto lhůt. Jinak řečeno právo státu vyměřit nebo doměřit daň zaniká uplynutím jak lhůty tříleté, i když dosud neuplynula lhůta desetiletá, tak lhůty desetileté, i když ještě neuplynula lhůta tříletá.

Další podmínku zahájení daňové kontroly je zásadně to, že se jedná o první kontrolu téže daně za totéž zdaňovací období u téhož daňového subjektu. Tento požadavek plyne z nepřípustnosti opakované daňové kontroly (k tomu blíže v části šesté této práce).

**Novou podmínku** zahájení daňové kontroly stanovil dne 18.11.2008 Ústavní soud ve svém **nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07** když rozhodl, že: „... použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či

---

<sup>43</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, www.nssoud.cz

podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".“ a dále, že: „důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.“<sup>44</sup>.

Takový závěr však vůbec nebere v úvahu koncepci daňového řízení, které v naprosté většině případů spočívá v konkludentním vyměření daně podle § 46 odst. 5 ZSDP, kdy vlastně žádné řízení neprobíhá. Správce daně vychází pouze z tvrzení obsaženého v podaném daňovém přiznání a shledá-li ho bezvadným, nemá důvod zahajovat vytýkácí řízení podle § 43 ZSDP a daň vyměří v souladu s ním. Komunikace daňového subjektu se správcem daně se omezuje pouze na podání daňového přiznání a zaplacení daně. Za takového stavu je jediným nástrojem správce daně, kterým může prověřit, zda daň byla stanovena správně, až následná daňová kontrola. V rámci daňové kontroly probíhá dokazování, jehož účelem je zjistit, zda byla daň stanovena správně. Teprve daňová kontrola dává vyměřovacímu řízení charakter takového řízení, jaký je obvyklý v jiných typech správních řízení. Lze proto s nadsázkou říci, že daňová kontrola nahrazuje daňové řízení. Tímto nálezem Ústavního soudu došlo fakticky k vyloučení možnosti provádět tzv. namátkovou daňovou kontrolu. Daňová kontrola plní vedle funkce zjišťovací také funkci preventivní, neboť hrozba dodatečného vyměření daně a sankce s tím spojené motivuje daňové subjekty k tomu, aby daň vyčíslily a zaplatily ve správné výši. Pokud by byl správci daně tento procesní nástroj odňat, mohly by daňové subjekty v podstatě platit daň v jakékoli výši, kterou sami uznají za vhodnou a to bez rizika, že jim bude vyměřen daňový nedoplatek. A k takovému okleštění pravomoci správce daně citovaným rozhodnutím Ústavního soudu vlastně došlo, protože nyní si musí správce daně nejprve opatřit konkrétní podklady legitimující zahájení daňové kontroly. Problém je především v tom, kde a jak je má správce daně získat. Vytýkácí řízení podle § 43 ZSDP se neuplatní v případě, kdy podané daňové přiznání bude bezvadné. Zbývá tedy jen vyhledávací činnost podle § 36

---

<sup>44</sup> nález ÚS ze dne 18.11.2008 sp.zn. I ÚS 1835/07, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

ZSDP a místní šetření podle § 15 ZSDP, které ale slouží jen ke zjišťování jednotlivých, dílčích skutečností. Aby správce daně vůbec mohl pojmout podezření o tom, že byla daň stanovena v nesprávné výši, bude zpravidla třeba takového šetření, které svým rozsahem prakticky odpovídá daňové kontrole. Při tom však daňový subjekt bude moci právem namítat, že jde o jednání správce daně in fraudem legis, když formálně provádí například místní šetření, ale fakticky se jedná o daňovou kontrolu. V důsledku uplatňování tohoto nálezu tak může dojít buď k tomu, že daňová kontrola neproběhne vůbec anebo k tomu, že proběhne vlastně dvakrát. Jednou jako „kontrola“ přípravná a podruhé jako kontrola vlastní.

Ústavní soud při argumentaci svého rozhodnutí vychází z principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ze zásady proporcionality stanovené v § 2 odst. 1 ZSDP a ze závěru, že *„daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce“*. Patrně není pochyb o tom, že správce daně provádějící daňovou kontrolu, uplatňuje svou pravomoc výslovně stanovenou ZSDP a při jejím provádění musí důsledně dbát principu přiměřenosti. Nejspíš není sporu ani o tom, že daňová kontrola daňový subjekt obtěžuje. Je ale třeba přihlídnout k tomu, že daňová kontrola se týká přibližně jen 1 % daňových subjektů za rok (podle části první, kapitoly 1 této práce) a při zachování současné koncepce daňového řízení jde o nástroj nenahraditelný. Zásada proporcionality uplatňovaná při daňové kontrole podle mého názoru znamená, že má být prováděna jen v rozsahu nezbytně nutném k dosažení jejího účelu a ne to, zda zahájena bude či nikoli. Navíc je daňový subjekt chráněn před obtěžováním opakovanou kontrolou tím, že současná judikatura vychází z její zásadní nepřípustnosti.

Ústavní soud také srovnává daňovou kontrolu s trestním řízením, když uvádí: *„.....v případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit.“* Ústavní soud při přirovnání daňové



kontroly k trestnímu řízení vychází z toho že teprve nasvědčují-li zjištěné a odůvodněné skutečnosti tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba, může být rozhodnuto o zahájení trestního stíhání této osoby. Ale o zahájení daňové kontroly rozhoduje správce daně dle své volné úvahy. Nevhodnost této analogie spatřuji už v tom, že účelem trestního řízení je rozhodování o trestných činech a ukládání trestů za ně. Naproti tomu účelem daňové kontroly je pouze prověření toho, zda byla daň stanovena správně. A pokud dojde k dodatečnému vyměření daně, není takový doměrek novou povinností sankční povahy, jako je trest za spáchaný trestný čin, ale pouze deklarováním povinnosti, kterou měl daňový subjekt podle hmotného daňového práva již dříve. Penále a úrok z doměřené daně se pak spíše podobá úrokům z prodlení například podle občanského zákoníku než pokutě podle zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Co se týká uváděné „presumpce viny“, pak toto tvrzení podle mého názoru vyvrací právě případ tzv. namátkové daňové kontroly, kdy správce daně vybírá kontrolovaný daňový subjekt náhodně a proto nemá dosud žádné poznatky o tom, zda v jeho případě nebyla daň stanovena správně a tudíž nemůže ani nic v tomto směru předpokládat. Tato skutečnost bude zjištěna až po provedeném dokazování, kde důkazní břemeno primárně tíží daňový subjekt, což je ale něco jiného než předpoklad viny. S touto argumentací Ústavního soudu vyslovila ve svém odlišném stanovisku nesouhlas i předsedkyně senátu, který ve věci rozhodoval.

S tímto nálezem Ústavního soudu se neztotožňuji a to především proto, že vážným způsobem a bez náhrady narušuje koncepci daňového řízení. Nepřesvědčila mě ani zmíněná argumentace, která se v podstatě omezuje jen na princip proporcionality a presumpci viny. Naopak souhlasím s tvrzením, které je obsaženo v separátním vótu, kde se říká: *„Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv. Přitom je nutno si uvědomit, že je prakticky nereálné, aby každé daňové přiznání bylo ihned prověřeno; i z tohoto hlediska lze bezpochyby usuzovat, že nahodilá daňová kontrola ve veřejném zájmu přispívá k řádnému daňovému odvodu, a tím i k naplnění příjmů státního rozpočtu (§ 1 daňového řádu), ze kterého jsou financovány potřeby sociálního státu,*

*jímž Česká republika jako právní a demokratický stát ve své podstatě nepochybně je (i když se takto explicitně v Ústavě nedeklaruje).“<sup>45</sup>.*

Jak se k tomuto problému postaví správci daně v praxi, může přiblížit článek publikovaný v Hospodářských novinách dne 28.1.2009, ve kterém ministr financí Miroslav Kalousek uvedl, že: „*se na ústavní soudce zlobí a chce v "přepadovkách" pokračovat. Jeho lidé se budou snažit získat důkazy o daňových únicích předem, jak to chtějí soudci. Ale v závažných případech zariskují a půjdou na kontrolu bez nich - a budou doufat, že ústavní soudci časem změní názor.*“<sup>46</sup>.

## **Oddíl 2.: způsob zahájení**

Jsou-li podmínky pro konání daňové kontroly splněny, je možné přistoupit k jejímu zahájení. Daňová kontrola je zahájena dnem, kdy se na místo kontroly (tím je zpravidla sídlo daňového subjektu nebo finanční úřad) dostaví pracovník správce daně a současně i kontrolovaný daňový subjekt resp. jeho zástupce a bude započato s prováděním kontrolních úkonů. O této skutečnosti je třeba sepsat protokol o ústním jednání podle § 12 ZSDP. V tomto protokolu bude uvedeno, že jeho sepsáním se zahajuje daňová kontrola, identifikace kontrolovaného daňového subjektu, označení kontrolované daně za konkrétní zdaňovací období a žádost správce daně o předložení záznamů a dokladů podle § 16 odst. 2 písm. c) a důkazních prostředků podle § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP. V souladu s výše zmíněným nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 by pak v něm měly být ještě uvedeny konkrétní důvody a podezření ospravedlňující zahájení daňové kontroly.

Z výše uvedeného vyplývá, že zahájení daňové kontroly spočívá ve dvou skutečnostech a to v oznámení daňovému subjektu o jejím zahájení a v započetí s prováděním kontrolních úkonů. Formální prvek spočívá v sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, avšak podle názoru Nejvyššího správního soudu<sup>47</sup> nelze

---

<sup>45</sup> odlišné stanovisko JUDr. Ivany Janů k výroku nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07

<sup>46</sup> VAŠEK, Petr; BLAŽEK, Vojtěch. Kalousek proti Ústavnímu soudu. *Hospodářské noviny*. 28. ledna 2009, čís. 19, str. 1-2.

<sup>47</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.9.2008, čj. 7 Afs 69/2008 - 79, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

vyločit ani nahrazení tohoto protokolu rozhodnutím správce daně o zahájení daňové kontroly. Tento požadavek vyplývá z ustanovení § 21 odst. 1 ZSDP, podle kterého je řízení zahájeno dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. To, že se daňový subjekt o zahájení daňové kontroly dozví je také předpokladem uplatnění zásady součinnosti a spolupráce. Správci daně také nic nebrání aby daňovému subjektu dopředu oznámil svůj úmysl zahájit daňovou kontrolu. Kontrolovaný daňový subjekt musí v každém okamžiku daňové kontroly vědět, co je jejím předmětem a tak pokud během provádění daňové kontroly vyvstane potřeba rozšířit jí na jiné daně nebo další zdaňovací období, je nezbytné o tom pořídit další protokol o zahájení daňové kontroly.

Dále musí rovněž dojít k faktickému provádění daňové kontroly. To lze dovodit opět z ustanovení § 21 odst. 1 ZSDP, které vyžaduje primárně provedení úkonu správce daně, jež bude současně daňovému subjektu oznámen. Tato podmínka bude v praxi nejčastěji splněna tím, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly vyzve kontrolovaný daňový subjekt k předložení dokladů a důkazních prostředků podle § 16 odst. 2 ZSDP a bezodkladně začne provádět kontrolní úkony. Nejvyšší správní soud jednoznačně odmítl pouze formální zahájení daňové kontroly, když judikoval, že: *„za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.“*<sup>48</sup>. Takový přístup lze jistě považovat za správný, protože nedovoluje správci daně, aby nejprve, typicky těsně před koncem prekluzivní lhůty pro vyměření daně, formálně zahájil daňovou kontrolu a dosáhl tak přerušování této lhůty a k vlastní kontrole přistoupil až o několik měsíců či let později, což představuje vážný zásah do právní jistoty kontrolovaného daňového subjektu, přičemž taková prodleva může způsobit i znehodnocení důkazních prostředků.

Vzniká také otázka, jak má správce daně postupovat, pokud daňový subjekt zahájení daňové kontroly maří. Pokud bezdůvodně odmítne podepsat protokol o

---

<sup>48</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 – 87, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

zahájení daňové kontroly, nemá to na jeho platnost vliv podle § 12 odst. 4 ZSDP. Správce daně by rovněž mohl vydat jednostranný akt aplikace práva - rozhodnutí o zahájení daňové kontroly, přičemž odepře-li daňový subjekt bezdůvodně jeho doručení, bude se podle § 17 odst. 6 ZSDP považovat za doručené dnem takového odepření. Pokud nelze daňový subjekt zastihnout v jeho podniku či obydlí, může jej nechat správce daně po předchozím neúspěšném předvolání nechat předvést podle § 29 ZSDP do sídla správce daně a tam s ním sepsat protokol o zahájení daňové kontroly.

Daňová kontrola je zahájena po právu jen v případě že, jsou splněny shora uvedené podmínky pro její zahájení a je-li zahájena bezvadně. Jen tehdy dojde k přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 ZSDP a nastane nepřípustnost podání dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 2 ZSDP. Dojde-li na základě zprávy o daňové kontrole k vydání rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, trvá druhý zmíněný následek až do dne, kdy toto rozhodnutí nabude právní moci. Pokud nedojde k doměření daně, nemožnost podání dodatečného daňového přiznání trvá až do dne projednání této zprávy ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP. V obou případech pak podle § 42 odst. 2 ZSDP začne běžet lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání znovu. Účelem úpravy pozastavení možnosti podat dodatečné daňové přiznání je zabránit tomu, aby se kontrolovaný daňový subjekt vyhnul sankci v podobě penále, protože to se podle § 37b odst. 4 ZSDP neuplatní v případě vyměření daně podle dodatečného daňového přiznání.

## ***Kapitola 2.: Povinnosti daňového subjektu***

Práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně při provádění daňové kontroly jsou upravena v § 16 ZSDP. Tam upravená práva a povinnosti jsou vzájemně spjata tak, že povinnosti daňového subjektu odpovídá oprávnění pracovníka správce daně plnění takové povinnosti vyžadovat a naopak povinnosti pracovníka správce daně odpovídá právo kontrolovaného daňového subjektu požadovat jejich plnění. Uložení povinností kontrolovanému daňovému subjektu představuje nezbytný prostředek k tomu, aby bylo vůbec možné daňovou kontrolu provádět. Tato úprava se uplatní ve

vztahu ke všem kontrolovaným daňovým subjektům, avšak půjde-li o povinnosti fyzické osoby, která nevykonává podnikatelskou činnost, použije se podle § 16 odst. 3 ZSDP pouze přiměřeně.

Daňová kontrola probíhá podle § 16 odst. 1 ZSDP u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Zpravidla bude daňová kontrola prováděna v podniku daňového subjektu anebo jde-li o daňový subjekt, který nepodniká, v jeho obydlí. Lze si ale představit i to, že kontrolovaný daňový subjekt zajistí jiné vhodné místo např. tím, že si za tím účelem najme cizí kancelář. Kontrolovaný daňový subjekt má podle § 16 odst. 2 písm. b) ZSDP povinnost **zajistit vhodné místo a podmínky** k provádění daňové kontroly. Podle mého názoru musí jít o takové prostředí, které splňuje podmínky ochrany bezpečnosti a ochrany zdraví při práci podle pracovních předpisů. To znamená, že se musí pracovník správce daně zajistit alespoň dostatečný pracovní stůl v přiměřeně klidná, vytápěná a osvětlená místnost. Vhodnost místa a podmínek posuzuje pracovník správce daně a na základě toho se rozhodne, zda jsou dostatečné<sup>49</sup>. Výklad, podle kterého by o tomto rozhodoval kontrolovaný daňový subjekt, by mu umožňoval šikanovat pracovníka správce daně a tím mařit provádění daňové kontroly. Daňová kontrola může však probíhat i v sídle správce daně, který kontrolu provádí, tedy zejména na příslušném finančním úřadě. Tak tomu bude především tehdy, pokud kontrolovaný daňový subjekt nedisponuje vhodnými prostorami. Místo, kde bude daňová kontrola prováděna, určuje správce daně buď dohodou s kontrolovaným daňovým subjektem anebo jednostranně sám. Při tom však musí přihlížet k možnostem kontrolovaného daňového subjektu a vycházet ze zásady přiměřenosti podle § 2 odst. 2 ZSDP. Místo, kde bude daňová kontrola probíhat by mělo být uvedeno již v protokolu o jejím zahájení. Je zřejmě rovněž možné místo provádění daňové kontroly po jejím zahájení změnit, přestane-li být vhodné anebo najde-li se místo vhodnější.

Podle § 16 odst. 2 písm. a) ZSDP má kontrolovaný daňový subjekt povinnost sám nebo jím určeným pracovníkem **poskytovat informace** o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných

---

<sup>49</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2006, čj. 1 Afs 11/2004 - 190, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

dokladů. Splněním této povinnosti získá pracovník správce daně základní informace nutné pro to, aby mohl provádění daňové kontroly účelně naplánovat. Na základě těchto poznatků bude vědět, jak je organizována hospodářská činnost kontrolovaného daňového subjektu, což mu usnadní rozhodnutí o tom, jaké důkazní prostředky bude požadovat. Předpokladem vzniku této povinnosti je požadavek pracovníka správce daně na poskytnutí těchto informací.

Základní povinností kontrolovaného daňového subjektu je podle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP **předložit na požádání záznamy**, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, **účetní a jiné doklady** a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti.

Půjde především o účetní knihy a účetní doklady podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), či jiné evidence, jejichž vedení je uloženo zákonem, jako je například evidence denních tržeb podle § 39 odst. 3 ZSDP či daňová evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů. Pokud správce daně dříve uložil kontrolovanému daňovému subjektu aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy vedl zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně podle § 39 odst. 1 ZSDP, bude se povinnost podle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP vztahovat i na ně. Správce daně může požadovat předložení i jiných dokladů, jejichž vedení není uloženo zákonem ani rozhodnutím správce daně. Půjde například o smlouvu, na základě které kontrolovaný daňový subjekt přijal plnění, jehož cenu uplatňuje jako výdaj pro účely daně z příjmů.

Správce daně musí kontrolovaný daňový subjekt k předložení požadovaných dokladů vyzvat. Může tak učinit již v protokolu o zahájení daňové kontroly anebo později. V tom případě by taková výzva měla být zachycena v protokolu o ústním jednání. Legálnost této výzvy vychází z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP a nikoli z § 31 odst. 9 ZSDP, které upravuje jen rozsah důkazního břemene, jež tíží daňový

subjekt<sup>50</sup>. Výzva by měla dostatečně přesně identifikovat požadované doklady a stanovit lhůtu, ve které jí má být vyhověno. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP neupravuje lhůtu zvláštní, použije se ustanovení § 14 odst. 1 ZSDP, podle kterého určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím správce daně, a že lhůtu kratší osmi dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Tak Nejvyšší správní soud shledal v konkrétním případě za přiměřenou i lhůtu třídní<sup>51</sup>.

Má-li pracovník správce daně pochybnosti o úplnosti, správnosti nebo pravdivosti předložených dokladů, sdělí je kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil. Ve výzvě musí správce daně své pochybnosti jakož i to, co požaduje ozřejmit dostatečně přesně formulovat aby, mohl kontrolovaný daňový subjekt reagovat a stanovit pro to lhůtu.

Podle odkazu na ustanovení § 15 odst. 3 má pracovník správce daně také právo provést nebo si vyžádat z účetních písemností, záznamů nebo jiných informací bezúplatně výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má pracovník správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a je oprávněn využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.

V praxi budou patrně za obvyklých okolností výzvy méně formální, převážně ústní. Pouze v případech, kdy kontrolovaný daňový subjekt ústně vyjádřeným pochybnostem a žádostem pracovníka správce daně nevyhoví, nastupuje forma písemná v podobě výzev. Těmi si správce daně dokumentuje to, že jím byl kontrolovaný daňový subjekt vyzván ke splnění povinnosti podle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP.

Kontrolovaný daňový subjekt **nesmí** podle § 16 odst. 2 písm. d) ZSDP **zatajovat doklady**, které má k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí. Účelem tohoto ustanovení je, aby pracovník správce daně měl přístup ke všem dokladům, které má kontrolovaný daňový subjekt u sebe anebo ví, kde se nalézají a mohl tak komplexně prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. To je

<sup>50</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>51</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.10.2007, čj. 5 Aps 1/2007 - 105, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

ostatně v zájmu kontrolovaného daňového subjektu, jinak se vystavuje nebezpečí, že neunesse svoje důkazní břemeno.

Pokud bude daňový subjekt během provádění daňové kontroly něco tvrdit, je podle § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP povinen **předložit důkazní prostředky** prokazující toto tvrzení. Může jít typicky o tvrzení obsažená ve vyjádření k pochybnostem pracovníka správce daně podle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP je možnost předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, současně jeho právem. Pokud bude pracovník správce daně předložení nebo návrh takových důkazních prostředků požadovat, musí za tím účelem kontrolovaný daňový subjekt vyzvat a stanovit mu k tomu podle § 14 odst. 1 ZSDP přiměřenou lhůtu.

Podle § 16 odst. 2 písm. f) ZSDP má kontrolovaný daňový subjekt povinnost **umožnit vstup** do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem. Účelem této úpravy je především to, aby měl pracovník správce daně možnost vlastními smysly zkontrolovat na místě některé okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Jde tedy o místní šetření prováděné u kontrolovaného daňového subjektu. Půjde například o fyzickou prohlídku zásob kontrolovaného daňového subjektu, jejímž účelem bude zjistit, zda zboží, které je tvoří skutečně existuje nebo kontrolu výměry bytu pro účely stanovení daně z nemovitostí. Pracovník správce daně se zde musí chovat ohleduplně, zejména si nesmí počínat tak, že by svým chováním způsobil kontrolovanému daňovému subjektu škodu například neopatrnou manipulací se zbožím.

Pracovník správce daně má právo hovořit s kterýmkoli zaměstnancem kontrolovaného daňového subjektu, avšak jen při respektování práva kontrolovaného daňového subjektu podle § 16 odst. 4 písm. b) ZSDP být tomu přítomen.

Nakonec jde podle § 16 odst. 2 písm. g) ZSDP o povinnost **zapůjčit potřebné doklady** a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu. Jinými věcmi podle tohoto



ustanovení může být například vzorek minerálního oleje za účelem provedení expertízy, zda se jedná o benzín ve smyslu zákona o spotřebních daních. Zapůjčení dokladů by mělo být pracovníkem správce daně dostatečně odůvodněno (např. nebezpečím jejich pozměnění nebo zničení), protože podobného výsledku lze dosáhnout pořízením jeho kopie podle § 16 odst. 2 písm. c) a § 15 odst. 3 ZSDP. Je třeba respektovat zásadu přiměřenosti podle § 2 odst. 2 ZSDP, když zapůjčením dokladů ztrácí daňový subjekt dočasně jejich detenci a nemůže tak jimi například prokázat určitou skutečnost vůči smluvní protistraně.

Podle § 16 odst. 7 ZSDP je třeba, aby převzetí těchto dokladů a jiných věcí potvrdil pracovník správce daně ve zprávě o kontrole nebo samostatně při převzetí. Tento postup se použije vždy, hrozí-li nebezpečí, že takto označené důkazní prostředky budou zničeny, pozměněny, zavlčeny nebo učiněny jinak nepotřebnými. Toto ustanovení chrání jak kontrolovaný daňový subjekt tím, že získá potvrzení o tom, že splnil svou povinnost, tak správce daně, který potvrzením může prokázat, že u něj nedošlo ke ztrátě či zničení dokladů či věcí, protože je vůbec nepřevzal. ZSDP nestanoví formu potvrzení jejich převzetí. Pokud k převzetí dojde při ústním jednání, půjde zpravidla o protokol o ústním jednání. Potvrzení by mělo obsahovat podrobný seznam převzatých dokladů nebo věcí, který vyhotoví pracovník správce daně.

Stejně ustanovení ukládá správci daně převzaté doklady a jiné věci vrátit kontrolovanému subjektu nejdéle do třiceti dnů. Ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a jiné věci podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit orgán přímo nadřízený správci daně. Proti těmto rozhodnutím není přípustné samostatné odvolání. Tím je kontrolovaný daňový subjekt chráněn před tím, že by správce daně držel převzaté doklady či jiné věci zbytečně dlouho. Po celou dobu, kdy je má správce daně ve své dispozici, je musí chránit před ztrátou, zničením či znehodnocením, což vyplývá z obecného principu právního nepůsobit škodu.

Pokud kontrolovaný daňový subjekt nesplní některou z výše uvedených povinností, může mu správce daně uložit pokutu podle § 37 ZSDP a to i opakovaně až do celkové výše 2 000 000 Kč. Opakovaně jí lze uložit jen tehdy, pokud nevedlo

dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá. Jde o případ tzv. pořádkového správního deliktu, kde podmínkou odpovědnosti za něj je zavinění a dodatečné splnění povinnosti vylučuje uložení sankce<sup>52</sup>. V řízení o uložení pokuty se postupuje pouze podle ZSDP. Splnění všech podmínek pro vznik odpovědnosti za tento pořádkový delikt prokazuje podle § 31 odst. 8 písm. d) ZSDP správce daně.

### **Kapitola 3.: Povinnosti správce daně**

Na prvním místě upravuje ZSDP v § 16 odst. 4 písm. a) povinnost pracovníka správce daně předložit kontrolovanému daňovému subjektu svůj **služební průkaz**. Podobu a obsahové náležitosti průkazu upravuje vyhláška Ministerstva financí č. 516/2005 Sb., kterou se stanoví vzor průkazu zaměstnance územního finančního orgánu. Účelem této povinnosti je především to, aby kontrolovaný daňový subjekt získal jistotu, že skutečně jedná s pracovníkem správce daně a dozvěděl se základní osobní údaje o takové osobě. To je významné především pro účely případného vyloučení pracovníka správce daně z provádění daňové kontroly jakož i dalšího daňového řízení pro podjatost. Tento institut je upraven v § 26 ZSDP, podle kterého je důvodem pro vyloučení to, že by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo daňových záležitostech osob blízkých (kdo se rozumí osobou blízkou vymezuje § 8 odst. 2 ZSDP), dále v případě, že se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně a nakonec, pokud lze podjatost vyvozovat z jeho poměru k předmětu řízení anebo k osobám na řízení zúčastněným. Podle téhož ustanovení jsou daňový subjekt, další osoby zúčastněné na řízení i pracovník správce daně povinni neprodleně oznámit vedoucímu pracovníkovi správce daně skutečnosti nasvědčující podjatosti pracovníka správce daně. Pracovník správce daně, o jehož nepodjatosti jsou pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o jeho podjatosti, provést ve věci jen nezbytné úkony. O vyloučení pracovníka z daňového řízení v předmětné věci rozhodne vedoucí pracovník správce daně. Rozhodnout o vyloučení může i z vlastního podnětu. Pokud se ale namítá podjatost vedoucího pracovníka správce daně rozhodne o vyloučení vedoucí pracovník nadřízeného správce daně. O

---

<sup>52</sup> HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-442-2. (str. 453)

podjatosti musí být rozhodnuto před skončením daňového řízení<sup>53</sup>, v tomto případě zřejmě před skončením daňové kontroly eventuálně vydáním dodatečného platebního výměru. Pokud kontrolovaný daňový subjekt vznese námitku podjatosti, která bude správcem daně nesprávně zamítnuta a následně dojde k doměření daně, bude to důvod pro zrušení dodatečného platebního výměru. O stejnou situaci půjde tehdy, neví-li kontrolovaný daňový subjekt o důvodu podjatosti, avšak pracovník správce daně si je vědom své podjatosti a neoznámí-li to vedoucímu pracovníku správci daně.

Namítá-li podjatost kontrolovaný daňový subjekt, musí uvést konkrétní skutečnosti, v nichž důvod tvrzené podjatosti spatřuje, například, že kontrolující pracovník správce daně byl ještě nedávno zaměstnancem kontrolovaného daňového subjektu.

Kontrolovaný daňový subjekt má podle § 16 odst. 4 písm. b) ZSDP právo být **přítomen jednání se svými pracovníky**, které vede pracovník správce daně. Logickým předpokladem uplatnění tohoto práva je povinnost správce daně předem informovat kontrolovaný daňový subjekt o tom, že takové jednání hodlá provést. V odborné literatuře<sup>54</sup> je vysloven názor, že zaměstnanci kontrolovaného daňového subjektu nejsou třetími osobami ve smyslu ustanovení § 7 ZSDP, protože tam nejsou uvedeni a ani ustanovení § 16 ZSDP jim povinnosti neukládá, tudíž je nestíhají povinnosti podle ZSDP, ledaže je správce daně označí za svědky anebo osoby předzvědné. Tento názor považují za správný už proto, že podle čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod lze povinnosti ukládat toliko na základě zákona a v jeho mezích. Extenzivním výkladem ustanovení § 16 odst. 4 písm. b) ZSDP tak nelze opodstatnit obdobné postavení zaměstnanců, jaké mají třetí osoby. Logickým výkladem lze dovodit, že správce daně může s těmito osobami jednat při zachování práva kontrolovaného daňového subjektu být tomu přítomen jako se zaměstnanci kontrolovaného daňového subjektu. Ti pak nemají povinnost vypovídat a nelze jim ani uložit pořádkovou pokutu podle § 37 ZSDP. Anebo je může vyslechnout jako svědky či osoby předzvědné a pak je stíhají povinnosti podle § 8 ZSDP. Možnost tohoto dvojího postavení zaměstnanců kontrolovaného daňového subjektu dovozují z toho, že jinak by ustanovení § 16 odst. 4 písm. b) ZSDP

<sup>53</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2003, čj. 3 Afs 20/2003 - 23, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>54</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha : ASPI, a. s., 2006. ISBN 80-7357-170-6. (str. 77)

zcela ztratilo smysl. O tom, jaké postavení bude konkrétní zaměstnanec mít, rozhodne podle mého názoru pracovník správce daně. Jiný výklad by totiž představoval vážný nedostatek právní úpravy daňové kontroly, když by kontrolovaný daňový subjekt resp. sám jeho zaměstnanec mohl svým rozhodnutím v tomto směru zcela zmařit výslechy svědka či osoby předzvědné. Proto je možné pracovníkům správce daně doporučit, aby institut jednání s pracovníkem kontrolovaného daňového subjektu použili jen v nesporných a jasných případech, kdežto pokud budou chtít výpovědi takového zaměstnance získat důkazní prostředek, aby jej vyslechli jako svědka či osobu předzvědnou.

Právo být přítomen při jednání pracovníka správce daně se zaměstnancem kontrolovaného daňového subjektu si lze vyhradit. To podle § 16 odst. 5 ZSDP neplatí, je-li při daňové kontrole přítomen statutární orgán nebo zástupce daňového subjektu.

Právo kontrolovaného daňového subjektu **předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky**, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, je zakotveno v § 16 odst. 4 písm. c) ZSDP. Jde o základní právo, které umožňuje kontrolovanému daňovému subjektu unést důkazní břemeno, které jej podle § 31 odst. 9 ZSDP tíží.

Kontrolovaný daňový subjekt může jednak nabízet důkazní prostředky přímo tím, že je pracovníku správce daně předloží a jednak nepřímo tím, že identifikuje důkazní prostředek, jež nemá ve své moci a ten pak opatří správce daně. Tato úprava vychází z toho, že správce daně má lepší podmínky pro zajištění důkazního prostředku než kontrolovaný daňový subjekt. Správce daně může podle § 34 odst. 4 ZSDP vyzvat osobu, která má listinu nebo jinou věc, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, aby je vydala nebo zapůjčila k ohledání a tato osoba je povinna této výzvě vyhovět. Dále může podle § 29 ZSDP předvolat případně nechat předvést svědka či osobu předzvědnou. Nejvyšší správní soud dovedl<sup>55</sup>, že kontrolovaný daňový subjekt je povinen důkaz, který nemá v dispozici a který navrhuje předložit, dostatečně přesně identifikovat, aby jej mohl správce daně nalézt a rovněž musí uvést, jakou skutečnost

---

<sup>55</sup> např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.7.2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

hodlá navrženým důkazním prostředkem dokázat. Pokud se správci daně nepodaří, ačkoli tomu věnoval veškerou snahu, kterou lze po něm rozumně požadovat, navržený důkazní prostředek nalézt, je to k tíži kontrolovaného daňového subjektu, kterého primárně tíží břemeno důkazní. Tato skutečnost mu ale pochopitelně nebrání nabízet k prokázání téže skutečnosti důkazy jiné.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP má správce daně vždy provést navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu: „*Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.*“<sup>56</sup>. V témže rozhodnutí se uvádí, že to, zda navržený důkazní prostředek nemůže rozhodnou skutečnost prokázat, dokazuje podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně. Navržený důkazní prostředek tak může správce daně odmítnout provést, pokud dokáže, že tento důkazní prostředek je neprůkazný, například proto, že označený svědek u dokazované skutečnosti i podle tvrzení kontrolovaného daňového subjektu nebyl, jen o ní slyšel anebo pokud odůvodní, že dalších důkazních prostředků není třeba, protože skutkový stav byl pomocí již provedených důkazů spolehlivě zjištěn a další dokazování by bylo nadbytečné.

Dále má kontrolovaný daňový subjekt podle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP právo **klást svědkům a znalcům otázky** při ústním jednání a místním šetření. Ústavní soud se tomuto ustanovení vyjádřil tak, že: „*dle názoru Ústavního soudu v rámci zachování "rovnosti zbraní" v daňovém řízení, je třeba vycházet z principu, že pravidlo uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. je třeba aplikovat vždy, je-li finančním orgánem ve vztahu k daňovému subjektu prováděno dokazování (§ 31 citovaného zákona).*“<sup>57</sup>. A dále, že: „*i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, tj. v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny. Měly tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednávána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.*“<sup>58</sup>. Extenzivním a podle mého názoru

<sup>56</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>57</sup> náleží Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II.ÚS 232/02, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>58</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 7. ledna 2004 sp. zn. II. ÚS 173/01 ve znění opravného usnesení ze dne 20. dubna 2004, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

jednoznačně správným výkladem se tak původně kusé ustanovení obsažené v paragrafu o daňové kontrole vztáhlo na provádění výslechů svědků a znalců ve všech řízeních, tedy například v řízení vytýkacím. Kontrolovaný daňový subjekt má tak právo vyjadřovat se ke všem prováděným důkazům. Jedině tak může být naplněna zásada součinnosti podle § 2 odst. 2 ZSDP. Pouze tehdy, když má kontrolovaný daňový subjekt možnost zpochybňovat prováděné důkazy a zasahovat do provádění důkazů dalších, například kladením otázek vyslychanému svědkovi, se lze dobrat materiální pravdy, což má být cílem dokazování.

Podle § 31 odst. 2 ZSDP o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Účelem této úpravy je pochopitelně to, aby se kontrolovaný daňový subjekt mohl provedení důkazního prostředku zúčastnit a připravit se na to. Z povahy věci pak vyplývá, že správce daně musí v tomto vyrozumění dostatečně přesně svědka identifikovat a ozřejmit, k čemu ho hodlá vyslychat a nakonec místo, kde se bude výslech konat a kdy. I povinnost správce daně vyrozumět kontrolovaný daňový subjekt o tom, že bude proveden důkaz, lze zobecnit tak, že se bude vztahovat na všechny důkazní prostředky a nejen na svědeckou výpověď.

V ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP se uvádí právo kontrolovaného daňového subjektu podávat **námítky** proti postupu pracovníka správce daně. Tyto námítky představují kvalifikovaný nesouhlas kontrolovaného daňového subjektu s postupem pracovníka správce daně při zahájení a provádění daňové kontroly. Je třeba je odlišovat od námítky podjatosti podle § 24 ZSDP, protože ta se může uplatnit v kterékoli fázi daňového řízení a nejen při daňové kontrole. Dále ZSDP upravuje námítky podle § 52 jako řádný opravný prostředek. Souhlasím s názorem vyjádřeným v odborné literatuře<sup>59</sup>, podle kterého jsou námítky podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP a námítky podle § 52 ZSDP dva různé právní prostředky, jež nelze směšovat. Tak nelze námítky podle § 52 ZSDP vznést při provádění daňové kontroly, protože se podle prvního odstavce zmíněného ustanovení mohou uplatnit jen v řízení vymáhacím a zajišťovacím, ve kterých daňová kontrola zásadně neprobíhá.

---

<sup>59</sup> KINDL, Milan; TELECKÝ, Daniel; VÁLKOVÁ, Helena. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4. (str. 129)

Námitkami podle § 16 odst. 4 písm. d) může kontrolovaný daňový subjekt napadnout v podstatě jakýkoli postup pracovníka správce daně ať už se týká čehokoli. Půjde například o námitku proti rozhodnutí pracovníka správce daně, že neprovede důkaz. Lze také namítat to, že nejsou splněny podmínky pro zahájení daňové kontroly nebo to, že nebyla zahájena řádně. Nejvyšší správní soud dovodil<sup>60</sup>, že podání této námitky je podle § 85 s.ř.s. nezbytným předpokladem pro možnost podat žalobu proti nezákonnému zásahu podle § 82 s.ř.s..

Možnost podávání námitek trvá po celou dobu provádění daňové kontroly. Námitka nemá suspenzivní účinek, tudíž v daňové kontrole lze přes její podání pokračovat. Podle § 16 odst. 6 ZSDP námitky vyřizuje pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Tento nadřízený pracovník námitce vyhovějí a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat. Z citovaného ustanovení vyplývá, že námitce lze vyhovět v celém rozsahu tím, že se zajistí náprava namítané vady aniž by se o tom vydávalo rozhodnutí. Naopak o zamítnutí námitky se vydá odůvodněné rozhodnutí. Nevyhovění námitce lze napadnout v opravném prostředku proti rozhodnutí ve věci (dodatečnému platebnímu výměru).

Úprava námitek neobsahuje určení lhůty, ve které musí správce daně o podané námitce rozhodnout. Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „*Nestanoví-li daňový řád lhůtu pro vyřízení námitek, užije se o délce této lhůty per analogiam iuris ustanovení § 49 zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu.*“<sup>61</sup>. Přestože zákon č. 71/1967 Sb., správní řád, byl k 1.1.2003 nahrazen novým správním řádem (zákon č. 150/2002 Sb.), platí podle mého názoru výše zmíněný názor Nejvyššího správního soudu dále s tím, že se vychází z ustanovení § 71 správního řádu. Tak je povinností správce daně o námitce rozhodnout bezodkladně a pokud to nelze, pak zásadně ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy mu námitka kontrolovaného daňového subjektu došla.

Vedle námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) lze podat i stížnost podle § 175 správního řádu a to proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu

---

<sup>60</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>61</sup> tamtéž

správního orgánu. Tuto možnost zakládá ustanovení § 99 ZSDP. Tato stížnost však bez dalšího nesupluje zamítnutou námitku.

Ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. g) ZSDP má kontrolovaný daňový subjekt právo **nahlížet** u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu **do převzatých dokladů**. Toto právo lze realizovat jen tehdy, pokud kontrolovaný daňový subjekt zapůjčil doklady správci daně mimo své prostory podle § 16 odst. 2 písm. g) ZSDP a jen do doby, než mu budou vráceny.

Z hlediska posloupnosti úkonů při provádění daňové kontroly bude posledním právem kontrolovaného daňového subjektu právo podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP **vyjádřit se** před ukončením daňové kontroly **k výsledku uvedenému ve zprávě**, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění (k tomu blíže v následující kapitole této práce).

V ustanovení § 16 odst. 9 až 11 ZSDP jsou upraveny zvláštní povinnosti pracovníka správce daně pokud provádí daňovou kontrolu v prostorách, v nichž advokát vykonává advokacii nebo v nichž se mohou nacházet listiny nebo jiné nosiče informací, které obsahují skutečnosti, na něž se podle zvláštního právního předpisu vztahuje **povinnost mlčenlivosti advokáta**. Základním právním předpisem, který upravuje výkon advokacie včetně povinnosti mlčenlivosti advokáta je zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů. V takovém případě je pracovník správce daně, povinen si vyžádat součinnost České advokátní komory (dále jen „Komora“). Pracovník správce daně je oprávněn seznámit se s obsahem takových listin nebo jiných nosičů informací pouze za přítomnosti a se souhlasem zástupce Komory, kterého ustanoví předseda Komory z řad jejích zaměstnanců nebo z řad advokátů. Stanovisko zástupce Komory bude uvedeno ve zprávě o daňové kontrole.

V případě, že zástupce Komory odmítne udělit souhlas s tím, aby se pracovník správce daně seznámil s výše zmíněnými informacemi, musí být listiny nebo jiné nosiče informací za účasti pracovníka správce daně, advokáta a zástupce Komory zabezpečeny tak, aby se s jejich obsahem nemohl nikdo seznámit, popřípadě je zničit nebo poškodit



tak, aby mohl být zmařen účel daňové kontroly. Poté musí být příslušné listiny nebo jiné nosiče informací předány Komoře. Souhlas zástupce Komory však lze v tomto případě nahradit rozhodnutím soudu a to na návrh nadřízeného pracovníka správce daně, který je nejbližší nadřízeným toho pracovníka správce daně, který provádí daňovou kontrolu. Podle poznámky pod čarou k ustanovení § 16 odst. 11 ZSDP o tomto rozhoduje soud v tzv. nesporném řízení podle ustanovení § 200j až § 200m občanského soudního řádu. V případě, že bude návrhu vyhověno, předá soud tyto dokumenty, jež mu po podání návrhu musí komora odevzdat, navrhovateli, aby se s nimi mohl seznámit, přičemž navrhovatel je po té povinen je vrátit Komoře.

Účelem této úpravy je očividně to, aby informace, které podléhají povinnosti mlčenlivosti advokáta, nebyly zpřístupněny správci daně bez toho, aby Komora zajistila ochranu práv a oprávněných zájmů klienta dotčeného advokáta.

#### ***Kapitola 4.: Ukončení daňové kontroly***

Daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole. **Zpráva o daňové kontrole** není rozhodnutím<sup>62</sup> a to ani rozhodnutím sui generis. Nezakládá, nemění ani neruší tudíž žádná práva a povinnosti kontrolovaného daňového subjektu. Zpráva o daňové kontrole je pouze důkazním prostředkem, jež je uveden i v demonstrativním výčtu důkazních prostředků v § 31 odst. 4. ZSDP. Nejde ani o veřejnou listinu<sup>63</sup> která by se těšila presumpci správnosti. Skutečnost, že podle § 46 odst. 7 a § 32 odst. ZSDP nemusí dodatečný platební výměr obsahovat odůvodnění, klade zvýšené požadavky na průkaznost a hodnověrnost zprávy o daňové kontrole, protože jiný dokument, který by vysvětloval důvody správce daně, jež ho vedly k doměření daně, není.

Stejně jako protokol o zahájení daňové kontroly, musí i zpráva o daňové kontrole dostatečně přesně identifikovat kontrolovaný daňový subjekt a předmět kontroly. Zejména by v ní mělo být uvedeno, kterých daní a za jaká zdaňovací období

---

<sup>62</sup> nález Ústavního soudu ze dne 13.5.2003, sp. zn. II. ÚS 344/02, dostupný na [www.naulus.usoud.cz](http://www.naulus.usoud.cz)

<sup>63</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.9.2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

se daňová kontrola týkala a seznam zkontrolovaných dokladů a evidencí, kdy byla zahájena a kdy skončila, jakož i den, kdy došlo k projednání zprávy o daňové kontrole s kontrolovaným daňovým subjektem.

Zpráva o daňové kontrole obsahuje zjištění, která byla získána při daňové kontrole. Pokud bylo při daňové kontrole zjištěno, že daň byla stanovena správně, bude zřejmě stačit, když ve zprávě o daňové kontrole bude uveden pouze tento závěr. Pokud ale v důsledku provedené daňové kontroly vyjde najevo to, že daň byla stanovena v nesprávné výši, bude nezbytné tuto skutečnost specifikovat. To se stane především tím, že bude ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, v čem spočívá porušení daňových právních předpisů, v důsledku kterého došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, částka, o kterou se původně vyměřená daň odchyluje od výše daně stanovené správně a odkaz na jednotlivé důkazní prostředky, o které tyto závěry opírají.

Po té, co pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole vyhotoví, musí jí poskytnout kontrolovanému daňovému subjektu, aby se s ní mohl seznámit a realizovat následně svá práva podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP - **vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě**, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Kontrolovaný daňový subjekt musí mít dostatek času na prostudování zprávy o daňové kontrole. Proto mu správce daně určí lhůtu, ve které může svá práva podle uplatnit. V situaci, kdy ZSDP pro tento případ nestanoví lhůtu zvláštní, bude třeba použít lhůtu obecnou podle § 14 odst. 1 ZSDP. Délka lhůty se bude odvíjet především od rozsahu zprávy o daňové kontrole<sup>64</sup>.

Kontrolovaný daňový subjekt se především může vyjádřit k výsledku daňové kontroly, tedy ke zjištění správce daně, zda byla daň stanovena správně či nikoli. S tímto zjištěním může souhlasit anebo namítat jeho vady. Rovněž se může vyjádřit ke způsobu, jakým bylo takového zjištění dosaženo. Tak se bude vyjadřovat především k důkazům, ze kterých správce daně vychází a k jejich hodnocení, jakož i k právní

---

<sup>64</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2005, čj. 1 Afs 154/2004, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

kvalifikaci důsledků, jež takové důkazy mají podle názoru správce daně. Nakonec má kontrolovaný daňový subjekt právo navrhnout doplnění daňové kontroly. Kontrolovaný daňový subjekt bude především navrhnout doplnění dokazování na podporu svých tvrzení.

Následně musí správce daně rozhodnout o tom, jak se vypořádá s vyjádřením kontrolovaného daňového subjektu a s jeho návrhem na doplnění daňové kontroly. Může jim vyhovět a daňová kontrola bude pokračovat a pak se vyhotoví nová zpráva o daňové kontrole. Anebo je nezohlední a daňovou kontrolu fakticky ukončí, přičemž důvody, které jej k tomuto rozhodnutí vedly musí uvést v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, protože ta má dokládat celý průběh daňové kontroly a v této fázi ještě nebyla ukončena.

Poslední fází daňové kontroly je **projednání zprávy o daňové kontrole** pracovníkem správce daně s kontrolovaným daňovým subjektem podle § 16 odst. 8 ZSDP. I zde by měl mít kontrolovaný daňový subjekt podle mého názoru práva podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. O tomto projednání by měl být sepsán protokol o ústním jednání podle § 12 ZSDP.

Po projednání zprávy o daňové kontrole má následovat její podepsání pracovníkem správce daně a kontrolovaným daňovým subjektem, čímž daňová kontrola končí. Souhlasím s názorem uvedeným v odborné literatuře<sup>65</sup>, že jejím podpisem nevyjadřuje kontrolovaný daňový subjekt souhlas se závěry správce daně, které jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, ale pouze potvrzuje, že s ním byla projednána. Jedno vyhotovení zprávy o daňové kontrole obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Dnem jejího doručení je den jejího podpisu.

V § 16 odst. 8 ZSDP je obsažena i úprava, která řeší situaci, kdy kontrolovaný daňový subjekt bezdůvodně odepře zprávu o daňové kontrole podepsat. Takové počínání kontrolovaného daňového subjektu je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné, přičemž o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový

---

<sup>65</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha : ASPI, a. s., 2006. ISBN 80-7357-170-6 (str. 96)

subjekt výslovně poučen. Bezdůvodné odepření podpisu tak nemá žádné důsledky pro průkaznost a důkazní sílu zprávy o daňové kontrole.

Pokud po projednání odmítne daňový subjekt zprávu o daňové kontrole převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, pak se mu podle § 16 odst. 8 ZSDP odešle v poštovní zásilce s doručenkou. Zpráva se považuje za projednanou. Tento postup se podle mého názoru uplatní i v případě, kdy kontrolovaný daňový subjekt odmítá už samotné projednání zprávy o daňové kontrole. Tento případ ZSDP výslovně neřeší, a tak je vhodné užití analogie legis už proto, že jinak by mohl kontrolovaný daňový subjekt skončení daňové kontroly mařit tak dlouho, až by uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně podle § 47 ZSDP a nebylo by tedy možné daň doměřit.

Na závěr lze dodat, že Nejvyšší správní soud judikoval<sup>66</sup>, že vada řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole je zhojitelná. Může se tak stát v řízení odvolacím podle § 50 odst. 3 ZSDP tím, že bude s kontrolovaným daňovým subjektem dodatečně projednána.

---

<sup>66</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.11.2005, čj. 5 Afs 2/2005 - 82, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

## Část čtvrtá: Důsledky daňové kontroly

### ***Kapitola 1.: Dodatečné doměření daně***

Daňová kontrola může vyústit ve dvě varianty zjištění. První spočívá v tom, že daňová kontrola potvrdí, že daň byla stanovena správně. V takovém případě nemá správce daně důvod do daňové povinnosti daňového subjektu zasahovat. Druhá varianta je ta, že daňovou kontrolou bude zjištěno, že stanovená daňová povinnost kontrolovaného daňového subjektu je nesprávně nižší než jeho zákonná daňová povinnost anebo, že jeho stanovená daňová povinnost je nesprávně vyšší oproti jeho zákonné daňové povinnosti. V tomto případě pak dojde k dodatečnému vyměření daně.

Podle § 46 odst. 7 ZSDP zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předeptí. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečným stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru.

Půjde o v pořadí již druhé vyměření daně. K prvnímu vyměření daně došlo platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem podle § 46 odst. 4 ZSDP anebo platebním výměrem podle § 46 odst. 6 ZSDP anebo konkludentně bez vydání platebního výměru podle § 46 odst. 5 ZSDP. Za tím účelem ZSDP výslovně stanoví, že původní pravomocné vyměření daně nezaloží překážku rei iudicatae. Je třeba zmínit, že judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že: „*Rozhodnutím o původním vyměření daně ve smyslu § 46 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba rozumět rozhodnutí o předchozím, nikoliv prvním, vyměření. Dodatečný platební výměr tedy lze vydat opakovaně.*“<sup>67</sup>. V této souvislosti je nutné

---

<sup>67</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 80/2004-72, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

poukázat na zásadní nepřípustnost opakované daňové kontroly, v důsledku které dodatečný platební výměr opakovaně vydat nelze.

Je povinností správce daně daň doměřit, což vyplývá jednak z imperativní povahy ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP a jednak ze zásady uvedené v § 2 odst. 1 ZSDP, podle které musí správce daně chránit zájmy státu. S ohledem na tutéž zásadu bude povinností správce daně i daň, která nebyla ve lhůtě splatnosti zaplácena, vymáhat.

Ve většině případů jde o doměření daně vyšší, než byla původně stanovena. Může však jít i o doměření daně nižší, než byla před tím nesprávně vyměřena, jak to předpokládá ZSDP v § 46 odst. 7 věta poslední. Navíc podle § 16 odst. 8 ZSDP při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny (např. zjistí-li zaúčtování téhož příjmu dvakrát). Pokud byla původně stanovená daň již zaplácena, bude rozdíl, mezi původně nesprávně stanovenou vyšší daní a daní nižší stanovenou následně správně, daňovým přeplatkem podle § 64 ZSDP. Pokud bude provedenou daňovou kontrolou zjištěno, že byla nesprávně stanovena daň vyšší, bude podle mého názoru i v tomto případě povinností správce daně vydat dodatečný platební výměr. Dovožuji to jednak z poslední věty § 46 odst. 7 ZSDP, která přikazuje správci daně postupovat v tomto případě přiměřeně jako u doměření daně vyšší a jednak z ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP, podle kterého správce daně v daňovém řízení dbá na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Jinak by se nápravy mohl daňový subjekt domoci po skončení daňové kontroly jen podáním dodatečného daňového přiznání, avšak tato možnost je úpravou obsaženou v § 41 odst. 4 ZSDP omezena.

Nejvyšší správní soud zastává názor, že: „*Správce daně skutečně není v daňovém řízení povinen aktivně vyhledávat okolnosti, které prospívají daňovému subjektu*“<sup>68</sup>. Z toho vyplývá pro kontrolovaný daňový subjekt to, že sám musí, v souladu se zásadou *vigilantibus iura*, k daňové kontrole přistupovat aktivně a nezanedbávat možnost tvrdit a prokazovat skutečnosti, jež mu prospívají. A naopak

---

<sup>68</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2007, čj. 1 Ans 1/2007 - 91, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

nelze požadovat po správci daně aby část daňové kontroly věnoval zjišťování toho, zda se kontrolovaný daňový subjekt sám na dani „neošidil“.

Dodatečný platební výměr, jako rozhodnutí, jímž se ukládají povinnosti, musí splňovat náležitosti uvedené v § 32 ZSDP. Na prvním místě jde o náležitosti uvedené v odstavci 2 zmíněného ustanovení, podle kterého jde o: a) označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, b) číslo jednacích, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, c) přesné označení příjemce rozhodnutí, d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na něž má být částka zaplácena, e) lhůta plnění, f) poučení o místu, době a formě podání oprávněného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Podle § 32 odst. 7 ZSDP pokud chybí v rozhodnutí některá ze základních náležitostí, vyjma poučení o oprávněném prostředku, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud však několikrát judikoval<sup>69</sup>, že ne každá odchylka meritorního rozhodnutí od požadavků vypočtených v § 32 odst. 2 ZSDP způsobí jeho neplatnost. Toto ustanovení nelze vykládat formalisticky, ale je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost.

Ve smyslu § 32 odst. 3 a § 46 ZSDP nemusí dodatečný platební výměr obsahovat odůvodnění. Důvody jeho vydání musí však být uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, jejíž jedno vyhotovení má obdržet kontrolovaný daňový subjekt a její další

---

<sup>69</sup> např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.8.2006, čj. 2 Afs 209/2004 - 115, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

vyhotovení bude založeno ve spisu správce daně. Podle § 16 odst. 8 ZSDP může být dodatečný platební výměr přímo součástí zprávy o daňové kontrole.

Nakonec musí být dodatečný platební výměr podle § 32 odst. 1 kontrolovanému daňovému subjektu řádně doručen, jinak by byl vůči němu právně neúčinný. Úprava doručování je obsažena v § 17 ZSDP, kde je obsažen i institut vyvratitelné domněnky doručení a fikce doručení. Dodatečný platební výměr se doručuje do vlastních rukou.

Dodatečný platební výměr je stejně jako původní vyměření daně meritorním rozhodnutím ve vyměřovacím řízení. Proti dodatečnému platebnímu výměru lze brojit odvoláním podle § 48 a násl. ZSDP. To však nemá podle § 46 a § 48 odst. 12 ZSDP odkladný účinek. To znamená, že je dodatečný platební výměr předběžně vykonatelný a pokud jím vyměřená daň nebude zaplacená do 30 dnů od jeho doručení, stane se exekucním titulem ve smyslu § 73 odst. 4 písm. b) ZSDP a bude možno daň vyměřenou dodatečným platebním výměrem vymáhat ještě před tím, než nabude právní moci.

Podle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, kterým zaujal stanovisko k předchozí rozporné judikatuře Nejvyššího správního soudu: *„Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.“*<sup>70</sup>. Dodatečný platební výměr tak musí nabýt právní moci v prekluzivní lhůtě podle § 47 ZSDP. To znamená, že musí být v této lhůtě doručen a také, že bude-li proti němu podáno odvolání a zmíněná lhůta uplyne v průběhu odvolacího řízení, bude to samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného dodatečného platebního výměru.

Ne závěr je vhodné zmínit, že pokud dojde na základě daňové kontroly k dodatečnému vyměření daně a její neprodlené zaplacení by pro daňový subjekt znamenalo vážnou újmu, může mu na jeho žádost správce daně povolit posečkání daně anebo její zaplacení ve splátkách podle § 60 ZSDP. A v případě, že by byla vymáháním

---

<sup>70</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2007, čj. 9 Afs 86/2007 - 161, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)



daňového nedoplatku vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období, může tento daňový nedoplatek správce daně zcela nebo zčásti prominout podle § 65 ZSDP.

## **Kapitola 2.: Penále a úrok z prodlení**

Bude-li na základě poznatků získaných daňovou kontrolou vydán dodatečný platební výměr na daň vyšší, vznikne daňovému subjektu povinnost zaplatit penále podle § 37b ZSDP a úrok z prodlení podle § 63 ZSDP.

Úprava penále byla k 1.1.2007 změněna zákonem č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tato novela jednak změnila povahu penále tak, že napříště jeho výše není závislá na čase a dále zavedla institut úroků z prodlení podle. Úprava penále ve znění této novely se podle jejího čl. VI použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po 1.1.2007 a úprava úroků z prodlení ve znění této novely se použije podle téhož ustanovení pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po 1.1.2007. V ostatních případech se postupuje podle ZSDP ve znění účinném do 31.12.2006. V článku věnovaném sankcím v daňovém řízení publikovaném na internetových stránkách časopisu Právní rádce se k tomu uvádí, že: „*Nevýhody starého penále byly spatřovány v tom, že jeho výše byla výrazně ovlivněna tím, kdy bylo zahájeno daňové řízení (např. daňová kontrola) a jak dlouho daňové řízení trvalo.*“<sup>71</sup>.

**Penále** představuje peněžitou sankci za to, že daňový subjekt nepřiznal daň ve správné výši. Podle § 37b odst. 1 ZSDP daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 20 %,

---

<sup>71</sup> KUNC, Daniel; ČERNOHOUZ, Jan. Sankce v daňovém řízení. *Právní rádce* [online]. 25.9.2007. [cit. 5.3.2009]. Dostupný z [www: http://pravniciradce.ihned.cz/c1-22098160-sankce-v-danovem-rizeni](http://pravniciradce.ihned.cz/c1-22098160-sankce-v-danovem-rizeni)

je-li daň zvyšována, 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo 5 %, je-li snižována daňová ztráta. Správce daně sníží penále vzniklé v důsledku zvýšení daně o penále se sazbou 5%, pokud vzniklo z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu jejího snížení, které bylo penalizováno. Penále je tak peněžitou částkou, jejíž výše se nemění v závislosti na tom, jaká doba uplynula ode dne splatnosti původně stanovené daně.

Podle § 37b odst. 3 správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Povinnost daňového subjektu zaplatit penále vzniká přímo ze zákona, čemuž odpovídá i dikce výše zmíněného ustanovení, podle kterého správce daně penále nestanoví, ale pouze sděluje jeho výši. Penále je splatné ve stejné lhůtě, jaká je stanovena pro splatnost dodatečně vyměřené daně, tedy ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru.

Daňový subjekt penále neplatí pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání. Tato úprava tak motivuje daňový subjekt k tomu, aby při zjištění, že přiznal daň v nižší než zákonné výši, podal sám dodatečné daňové přiznání a neriskoval doměření daně v důsledku provedené daňové kontroly. V průběhu daňové kontroly a případně až do dne, kdy nabude právní moci dodatečný platební výměr nelze totiž podle § 41 odst. 2 ZSDP podat dodatečné daňové přiznání.

Vedle penále vzniká daňovému subjektu, v případě doměření daně, současně povinnost zaplatit **úrok z prodlení** podle § 63 ZSDP. Úrok z prodlení je svou konstrukcí paušalizovanou náhradou škody určenou státu za to, že po dobu prodlení daňového subjektu nemohl hospodařit s peněžními prostředky, jichž se toto prodlení týká.

Povinnost zaplatit úrok z prodlení vzniká ex lege tehdy, když splatná daň nebude zaplacená nejpozději v den její splatnosti. Daň je podle § 40 odst. 1 ZSDP zásadně splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Jiná splatnost daně je stanovena zvláštním daňovými předpisy jako je např. § 18 zákona o dani dědické, dani darovací a

dani z převodu nemovitostí či § 15 zákona o dani z nemovitostí. Jistinou pro výpočet úroku je částka splatné daně, ohledně níž je daňový subjekt v prodlení.

Podle § 63 odst. 2 ZSDP úrok z prodlení nabíhá za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Správce daně může podle § 63 odst. 7 ZSDP daňového dlužníka vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního účtu daňového dlužníka.

Výše úroku z prodlení je omezena jednak tím, že se podle § 63 odst. 2 ZSDP uplatní nejdéle za 5 let prodlení a jednak tím, že podle odst. 5 téhož paragrafu se nepředepíše a daňovému dlužníku nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jedné daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč.

Oproti penále se úrok z prodlení uplatní i v případě, že k doměření daně na daň vyšší dojde v důsledku podání dodatečného daňového přiznání.

Penále podle § 37b ZSDP i úrok z prodlení podle § 63 ZSDP jsou ve smyslu § 58 ZSDP příslušenstvím daně, které sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. To především znamená, že pokud se v průběhu času výše vyměřené daně změní (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i jejich výše<sup>72</sup>. Pořadí, v jakém se použije úhrada daňového subjektu na doměřenou daň, penále a úrok z prodlení, je stanoveno v § 59 odst. 5 ZSDP.

---

<sup>72</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2008, čj. 9 Afs 26/2008 - 56, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Pro úplnost je třeba dodat, že pokud bude výsledkem daňové kontroly zjištění, které bude důvodem pro doměření daně nižší, je rozdíl mezi daní doměřenou a původně vyměřenou daňovým přeplatkem podle § 64 ZSDP. Zavínil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi **úrok z přeplatku** podle § 64 odst. 6 ZSDP. Stejný následek má podle téhož ustanovení to, je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě tam stanovené nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně. Výše úroku z přeplatku je stejná jako u úroku z prodlení. I zde jde o paušalizovanou náhradu škody, která je však v tomto případě určena daňovému subjektu s tím že, pokud by skutečná přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než tento úrok, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává (§ 63 odst. 6 ZSDP).

## Část pátá: Opakovaná daňová kontrola

Opakovanou daňovou kontrolou se rozumí taková daňová kontrola, která se týká téhož daňového subjektu a téže daně za stejné zdaňovací období, které již před tím jednou byly předmětem daňové kontroly. Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu postupně dospěla k závěru, že opakovaná daňová kontrola je zásadně nepřipustná.

V jednom z prvních nálezů týkajících se opakované daňové kontroly Ústavní soud vyslovil názor, že: *„správce daně ústním jednáním zahájil u navrhovatele další daňovou kontrolu. Z vymezení jejího předmětu lze dovodit, že v pořadí druhá daňová kontrola se týká stejných otázek, které již předmětem daňové kontroly byly. Jestliže i časové období je identické s obdobím vymezeném v daňové kontrole předchozí, platí pro finanční orgán ust. § 28 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o res indicata ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) citovaného zákona.“<sup>73</sup>* Tento závěr pak následně rozvedl, když judikoval, že: *„daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Dále musí být opakovaná daňová kontrola prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost "kontroly" postupu správce daně.“<sup>74</sup>*

V důsledku těchto právních názorů byla zásadní nepřipustnost opakování daňové kontroly odůvodněna překážkou věci rozhodnuté, přičemž daňovou kontrolu bylo

---

<sup>73</sup> náleží Ústavního soudu ze dne 4.11.1999, sp.zn. III. ÚS 86/99, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>74</sup> náleží Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

možné opakovat jen pokud zde byla skutková nova a provádět jí šlo jen v rozsahu vymezeným těmito novými skutečnostmi.

Pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu<sup>75</sup> potvrdila zásadní nepřipustnost opakované daňové kontroly, avšak jinou cestou. Nejvyšší správní soud neopírá nemožnost provádění opakované daňové kontroly o překážku rei iudicatae. Podle ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP je povinností správce daně, zjistí-li po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměřit ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou. Přičemž právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečný platební výměr, protože ZSDP jeho opakované vydání předpokládá, tak nezakládá překážku věci rozhodnuté a tudíž nelze aplikovat § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP, podle kterého je důvodem pro zastavení řízení to, že bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto. Podle mého názoru nelze ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) zde použít i proto, že zmiňuje jen rozhodnutí vydávaná v řízení, která se zahajují na návrh. O zahájení daňové kontroly rozhoduje výlučně správce daně. I když daňová kontrola není řízením, probíhá zpravidla v řízení vyměřovacím a dodatečný platební výměr, kterým toto řízení končí, není rozhodnutím, které by bylo vydáno na návrh kontrolovaného daňového subjektu. Ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP tak míří především na řízení o opravných prostředcích, která lze zahájit na návrh.

V naposled uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud vychází z toho, že možnost opakovat daňovou kontrolu není v ZSDP upravena. Z toho správně dovozuje, že s ohledem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí je v daňovém řízení přípustné pouze to, co zákon dovoluje. Proto může správce daně daňovou kontrolu opakovat jen postupem, který ZSDP stanoví. Tímto postupem je užití mimořádných opravných prostředků.

V jiném rozhodnutí<sup>76</sup> Nejvyšší správní soud argumentuje tak, že i když opakovaná daňová kontrola nemůže založit sama o sobě překážku věci rozhodnuté, je

---

<sup>75</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.9.2005, čj. 5 Afs 223/2004 - 89, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>76</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2007, čj. 8 Afs 28/2005 - 66, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

na její provádění třeba aplikovat stejné zásady, jaké se uplatňují v případě překážky rei iudicatae. Tak se má o jedné věci rozhodovat jen jednou a v jediném řízení, přitom výjimky z toho jsou upraveny zákonem a proto nelze z důvodu překážky litispendence ani vést současně více řízení o téže věci. Z toho pak učinil závěr, že: „*i zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít – nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování – zásadně toliko jednou.*“ Na základě takového principu pak musí správce daně postupovat dostatečně profesionálně a s odbornou péčí. Pokud takového přístupu nedbá a nezjistí při daňové kontrole všechny podstatné skutečnosti, nelze to přičítat k tíži kontrolovanému daňovému subjektu, ale pouze k tíži státu. Proto: „*Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“; oprávněně je možno předpokládat, že toho také bude schopen vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici.*“ Je tak základní podmínkou možnosti opakovat daňovou kontrolu to, že přes profesionální a pečlivou práci správce daně, vyjdou najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně stanovené daně a které nebyly dostupné dříve.

Výše zmíněné důvody vedly Nejvyšší správní soud k tomu, že judikoval: Opakování daňové kontroly proto může být zásadně přípustné jen tehdy, je-li důvod znovu zjišťovat skutkový stav. Zejména k tomu účelu však slouží, jak výše nastíněno, institut obnovy řízení (§ 54 až § 55 d. ř.). Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného opravného prostředku podle § 54 odst. 1 písm. a) až c) d. ř., je povinností správce daně řízení obnovit; není přitom rozhodné, zda o takový postup požádá příjemce rozhodnutí. V rámci obnoveného řízení pak může v mezích rozsahu a důvodů obnovy (§ 55 odst. 4 d. ř.) proběhnout i opakovaná daňová kontrola.<sup>77</sup>.

A doplnil, že v případě, kdy po skončení předchozí daňové kontroly nebylo vydáno rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně a obnova řízení tak z podstaty věci není možná: „*lze daňovou kontrolu opakovat pouze za splnění podmínek obdobných podmínkám obnovy řízení. Opakovaná daňová kontrola pak není vázána na předchozí*

---

<sup>77</sup> tamtéž

*formální obnovu řízení, v jehož rámci by mohla být provedena, správce daně je však přesto povinen zkoumat splnění podmínek obdobných těm, které by za existence pravomocného rozhodnutí mohly vést k obnově řízení.*<sup>78</sup>

Takovéto pojetí podmínek pro možnost opakování daňové kontroly aproboval i Ústavní soud<sup>79</sup>, když odmítl pro zjevnou neopodstatněnost ústavní stížnost, která směřovala proti rozsudku Nejvyššího správního soudu, v němž tyto podmínky Nejvyšší správní soud znovu uplatnil.

Dovršením koncepce zásadní nepřipustnosti opakované daňové kontroly je to, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vydal stanovisko<sup>80</sup>, podle kterého zahájení i provádění daňové kontroly může být za určitých okolností nezákonným zásahem, proti němuž je možné podat žalobu proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s.ř.s.. Takovým případem je i opakovaná daňová kontrola.

Opakovanou daňovou kontrolu, která by vyústila ve vydání dodatečného platebního výměru, lze ve smyslu výše citované judikatury zahájit a provádět jen v řízení obnoveném.

Podle § 54 odst. 1 ZSDP je důvodem obnovy řízení to, že: a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem, c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech, ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

Samotná obnova řízení se skládá ze dvou fází. První je řízení o tom, zda dojde k obnově či nikoli (iudicium rescindens) a druhé je samotné řízení obnovené (iudicium rescissorium).

---

<sup>78</sup> tamtéž

<sup>79</sup> usnesení Ústavního soudu ze dne 31.01.2008, sp. zn. I.ÚS 411/06, dostupný na [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

<sup>80</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)



Obnovu řízení může navrhnout daňový subjekt, přičemž žádost musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty pro vyměření daně podle § 47 ZSDP. Obnovu řízení lze nařídít i ex officio, avšak správce daně je zde omezen jen lhůtou pro vyměření daně podle § 47 ZSDP. Z citované judikatury vyplývá povinnost správce daně tak učinit, budou-li splněny zákonné podmínky. V řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení rozhoduje správce daně, který ve věci rozhodoval v posledním stupni.

Proti rozhodnutí, kterým se obnova řízení povolí anebo nařídí, se nelze podle § 55 odst. 5 ZSDP samostatně odvolat. To především znamená, že daňový subjekt nedisponuje opravným prostředkem, kterým by napadl rozhodnutí správce daně o nařízení obnovy řízení. Tak bude moci namítat například to, že nebyly splněny podmínky pro obnovu řízení až v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který bude vydán po provedení opakované daňové kontroly v řízení obnoveném. Naproti tomu ZSDP připouští odvolání proti rozhodnutí, kterým byla žádost daňového subjektu o obnovu řízení zamítnuta.

Podle § 55 odst. 4 ZSDP v rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení se vysloví, v jakém rozsahu se řízení obnovuje a z jakých důvodů. Opakovanou daňovou kontrolu lze pak provádět jen v rozsahu a z důvodů, které byly pro obnovené řízení vymezeny. S tím souvisí úprava § 55 odst. 7 ZSDP, podle kterého pokud řízení nebo jeho jednotlivé úkony nebyly dotčeny důvodem, pro který se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, zůstávají v platnosti.

Nové řízení ve věci provede podle § 55 odst. 6 ZSDP správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni; rozhodl-li o obnově řízení odvolací orgán, je správce daně při řízení vázán jeho právním názorem. Pokud správce daně po provedené opakované daňové kontrole vydá dodatečný platební výměr, dojde podle § 55 odst. 8 ZSDP ex lege ke zrušení původního dodatečného platebního výměru, který byl vydán podle výsledků první daňové kontroly. Proti dodatečnému platebnímu výměru, který bude vydán v řízení obnoveném, se lze odvolat.

Pokud jde o opakování daňové kontroly, jejímž následkem nebylo doměření daně, nelze použít institut obnovy řízení, neboť zde není pravomocné rozhodnutí ve věci, které by bylo možné změnit tímto mimořádným opravným prostředkem. I v takovém případě ale musí být splněny podmínky obdobné těm, které platí pro obnovu řízení. Z povahy věci vyplývá, že se vyžaduje naplnění některého z důvodů obnovy řízení podle § 54 odst. 1 ZSDP a zachování lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 55 odst. 2 ZSDP. V tomto případě neprobíhá žádné řízení o nařízení opakované daňové kontroly. Správce daně však musí prokázat splnění zmíněných podmínek a daňovou kontrolu opakovat jen v nezbytném rozsahu a z důvodů, které ospravedlňují její opakování.

Z omezení možnosti opakovat daňovou kontrolu vyplývá pro správce daně to, že musí pečlivě uvážit zda provede první daňovou kontrolu komplexně anebo jen namátkově se zaměřením jen na náhodně vybrané doklady. Tato volba je jen na správcích daně a musí počítat s tím, že jen namátková kontrola vybraných dokladů nemůže sama o sobě být důvodem obnovy řízení. Správce daně totiž měl možnost zkontrolovat i doklady jiné a že tak neučinil lze přičítat jen jemu a není možné nezkontrolované doklady pokládat za skutková nova ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) ZSDP.

Opakovanou daňovou kontrolu v rámci obnovy řízení bude pravidelně iniciovat správce daně. Pokud by chtěl daňový subjekt dosáhnout změny dodatečného platebního výměru vydaného po provedené daňové kontrole a nevyužije k tomu opravné prostředky podle ZSDP, může podat dodatečné daňové přiznání podle § 41 ZSDP. Tohoto institutu využije tím spíše, že nebude mít patrně zájem na tom, aby byla v rámci obnoveného řízení provedena další daňová kontrola, která pro něj znamená bezpochyby zátěž.

## Část šestá: Obrana proti nezákonné daňové kontrole

Zahájení a provádění daňové kontroly může trpět takovými vadami, které způsobí její nezákonnost. Vady se přitom mohou týkat daňové kontroly jako celku. Tento případ nastane pravidelně tehdy, když nejsou splněny podmínky pro její zahájení. O nezákonnou daňovou kontrolu půjde, bude-li se například jednat o nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolu nebo bude-li zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 ZSDP. Řádně zahájená daňová kontrola se rovněž může stát nezákonnou až ve svém průběhu například tím, že ke zmíněnému uplynutí prekluzivní lhůty dojde během jejího provádění.

V jiných případech se může vada týkat nikoli celé daňové kontroly, ale jen jednotlivých úkonů správce daně, prováděných v jejím rámci. Příkladem může být to, že správce daně nevrátí doklady, které mu kontrolovaný daňový subjekt zapůjčil včas, jak to upravuje § 16 odst. 7 ZSDP. Pak bude třeba posoudit, jaký má taková vada dopad na zákonnost prováděné daňové kontroly jako takové. Daný příklad by však k prohlášení daňové kontroly za nezákonnou zřejmě nepostačoval.

Správce daně nesmí zahájit ani pokračovat v nezákonné daňové kontrole. Je totiž vázán principem enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí zakotveném v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, ze kterého pro něj vyplývá zákaz činit to, co není po právu. Kontrolovaný daňový subjekt má naopak právo požadovat, aby se správce daně neoprávněného počínání zdržel. Soudní praxe hovoří v této souvislosti o právu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jednotlivce.

Podle konstantní soudní praxe není daňová kontrola řízením<sup>81</sup> a zpráva o daňové kontrole, jejímž projednáním daňová kontrola končí není rozhodnutím<sup>82</sup>. Ani protokol o zahájení daňové kontroly není rozhodnutím. Proti zahájení a provádění daňové kontroly tak nelze brojit opravnými prostředky podle části čtvrté a páté ZSDP. Jediný prostředek

---

<sup>81</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, č.j. 5 Afs 16/2004-60, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>82</sup> náleží Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz)

obrany kontrolovaného daňového subjektu přímo proti daňové kontrole jsou tak námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP (k nim blíže v části třetí, kapitole 3 této práce).

Tyto námitky samy o sobě představují pro kontrolovaný daňový subjekt jen slabý nástroj obrany zejména proto, že o nich rozhoduje pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči jehož postupu směřují, a proti rozhodnutí o námitce, kterým je zamítno, se nelze samostatně odvolat. Vznesení námitky navíc nebrání pokračování v daňové kontrole. Pokud by měl kontrolovaný daňový subjekt k dispozici pouze institut námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP a došlo by k jejich zamítnutí anebo by se s nimi správce daně vůbec nevypořádal, nezbývalo by mu než nezákonnost daňové kontroly uplatnit v odvolání podle § 48 a násl. ZSDP proti dodatečnému platebnímu výměru, který byl v důsledku kontrolních zjištění vydán a namítat to, že byl vydán například po opakované daňové kontrole. Neměl by tak možnost dosáhnout toho, aby byla nezákonná daňová kontrola zastavena. V ještě svízelnější situaci by se kontrolovaný daňový subjekt ocitl v případě, že by v důsledku daňové kontroly nedošlo k doměření daně, protože zde by nemohl podat ani odvolání, protože vůbec nebylo vydáno rozhodnutí. Rovně nelze přehlédnout diskrepanci v postavení kontrolovaného daňového subjektu, který je subjektem řízení a správcem daně, jenž je nejen stranou řízení ale i soudcem ve vlastní věci (o námitkách se rozhoduje v rámci téhož územního finančního orgánu, který daňovou kontrolu provádí).

Nastíněný problém vyřešil Nejvyšší správní soud v jenom se svých přelomových rozhodnutích<sup>83</sup>, která se týkají daňové kontroly tak, že:

*„I. Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, „daňový řád“) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.*

*II. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu.*

---

<sup>83</sup> usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*III. Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 daňového řádu), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.*

*IV. Nestanoví-li daňový řád lhůtu pro vyřízení námitek, užije se o délce této lhůty per analogiam iuris ustanovení § 49 zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu. “.*

Díky tomuto rozhodnutí lze za splnění stanovených podmínek napadnout samotnou nezákonnou daňovou kontrolu ve správním soudnictví. Žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu může podle § 82 s.ř.s. podat každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování. Aktivní žalobní legitimace je však omezena ustanovením § 85 s.ř.s., podle kterého je tato žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Žalobcem je kontrolovaný daňový subjekt, který tvrdí, že v jeho případě byla zahájena a pokračuje nezákonná daňová kontrola. Před podáním žaloby podle § 82 a násl. s.ř.s. musí kontrolovaný daňový subjekt vznést námitku nezákonnosti daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP přičemž další podmínkou je, že této námitce nebylo vyhověno v celém rozsahu. To znamená, že námitka byla zamítnuta anebo správce daně o ní ve lhůtě podle § 71 správního řádu vůbec nerozhodl anebo jí konečně vyhověl avšak nezjednal nápravu tak, jak to požadoval kontrolovaný daňový subjekt.

Nezákonný zásah správce daně nebo jeho důsledky musí trvat anebo musí hrozit jeho opakování. Tato podmínka bude pravidelně splněna v případě, že nezákonná daňová kontrola stále probíhá. Nejvyšší správní soud<sup>84</sup> ale nevyločil to, že by důsledky nezákonné daňové kontroly - jako nezákonného zásahu – mohly trvat i po jejím skončení, například tehdy pokud byly v rámci nezákonné daňové kontroly zapůjčeny správci daně doklady podle § 16 odst. 2 písm. g) ZSDP, které nebyly po jejím skončení

---

<sup>84</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2006, čj. 8 Aps 4/2006 - 98, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

vráceny. Pokud by během soudního řízení byla nezákonná daňová kontrola zastavena resp. přestaly působit její důsledky, bude to podle § 86 s.ř.s. důvodem pro zastavení soudního řízení. Ve výroku rozsudku by totiž nebylo co ukládat.

Žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu musí být podle § 84 s.ř.s. podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. S.ř.s. zde upravuje lhůtu subjektivní, která běží ode dne, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek podle § 16 odst. 6 ZSDP anebo ode dne marného uplynutí lhůty pro vyřízení těchto námitek. Druhá objektivní lhůta pak běží ode dne nezákonného zásahu, tedy například v případě nepřipustné opakované daňové kontroly ode dne sepsání protokolu o jejím zahájení.

V soudním řízení podle § 82 a násl. s.ř.s. vystupuje jako žalovaný přímo správce daně, který nezákonnou daňovou kontrolu vede. Zjistí-li soud, že jde o nezákonný zásah, rozsudkem zakáže správci daně, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Naturální restituci si lze zde představit například tak, že soud uloží správci daně, aby vrátil kontrolovanému daňovému subjektu doklady, které podle § 16 odst. 2 písm. g) ZSDP převzal.

Po podání žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. s.ř.s. může kontrolovaný daňový subjekt podat soudu také návrh na vydání předběžného opatření podle § 38 s.ř.s. To soud vydá, je-li potřeba zatímně upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu a uloží jím správci daně něco vykonat, něčeho se zdržet nebo něco snášet. Typicky půjde o to, že soud uloží správci daně, aby se zdržel dalšího provádění nezákonné daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud v prvně citovaném rozhodnutí<sup>85</sup> rovněž dovodil, že proti rozhodnutí správce daně o námitkách podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP nelze podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s. Je tomu tak zejména proto, že takové rozhodnutí správce daně je sice formálně rozhodnutím, ale nemá právní

---

<sup>85</sup> usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

obsah rozhodnutí (neukládá povinnosti). Navíc možnost podání žaloby podle § 65 a násl. s.ř.s. by vylučovala možnost podání žaloby proti nezákonnému zásahu podle § 85 a násl. s.ř.s.

Proti nezákonné daňové kontrole nelze okamžitě podat ústavní stížnost podle § 72 a násl. zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“). Ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o Ústavním soudu sice připouští podání ústavní stížnosti proti jinému zásahu orgánu veřejné moci než je pravomocné rozhodnutí nebo opatření, kterým bylo porušeno stěžovatelovo základní právo nebo svoboda zaručené ústavním pořádkem, avšak § 72 odst. 3 téhož zákona vyžaduje vyčerpání všech opravných prostředků včetně návrhu na soudní řízení. Opravným prostředkem směřujícím přímo proti nezákonné daňové kontrole je žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. s.ř.s. Pokud bude tato žaloba zamítnuta, bude ještě třeba podat kasační stížnost podle § 102 a násl. s.ř.s. proti rozhodnutí prvostupňového správního soudu, protože i ta je opravným prostředkem ve smyslu § 72 odst. 3 zákona o Ústavním soudu. Teprve nebude-li této kasační stížnosti vyhověno, otevírá to možnost podat ústavní stížnost proti zásahu správního orgánu.

Nezákonnost provedené daňové kontroly však působí i nezákonnost vydaného dodatečného platebního výměru. Proto daňový subjekt může nezákonnost daňové kontroly uplatňovat i v opravných prostředcích, jež mu ZSDP nabízí proti dodatečnému platebnímu výměru. Na prvním místě jde o odvolání podle § 48 a násl. ZSDP proti dodatečnému platebnímu výměru. Pokud se svým odvoláním neuspěje, může využít mimořádného opravného prostředku, kterým je žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí podle § 55b ZSDP.

Pokud nebude odvolání vyhověno, může daňový subjekt podat proti rozhodnutí odvolacího orgánu žalobu podle § 65 a násl. s.ř.s., o které bude rozhodovat místně příslušný krajský soud. Zahájení soudního řízení o této žalobě jakož i právní moc rozhodnutí soudu v této věci vylučuje podle § 56a odst. 2 ZSDP možnost použití mimořádných opravných prostředků podle ZSDP. Pokud krajský soud žalobu zamítne,

může daňový subjekt podat proti jeho rozsudku kasační stížnost podle § 102 a násl. k Nejvyššímu správnímu soudu.

Neuspěje-li daňový subjekt u Nejvyššího správního soudu, má možnost proti jeho rozsudku podat ústavní stížnost podle § 72 a násl. zákona o Ústavním soudu, tvrdí-li že napadeným rozhodnutím bylo porušeno jeho ústavně zaručené základní právo nebo svoboda.

Nevyhoví-li daňovému subjektu ani Ústavní soud, zbývá už jen stížnost podle čl. 34 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod k Evropskému soudu pro lidská práva, kde musí tvrdit porušení práv přiznaných touto úmluvou.

Přestože nezákonná daňová kontrola implikuje nezákonnost dodatečného platebního výměru, vydaného na základě zjištění během ní získaných, obrana proti nim se z procesního hlediska štěpí. Je to způsobeno tím, že obrana směřující přímo proti provádění nezákonné daňové kontroly (s výjimkou případu, kdy správní soud vydá předběžné opatření podle § 38 s.ř.s., kterým správci daně zakáže pokračovat v daňové kontrole) nemusí dospět k jejímu zákazu včas, tj. před tím, než bude ukončena zprávou o daňové kontrole. Z důvodu délky soudního řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. s.ř.s. včetně případného řízení o kasační stížnosti podle § 102 a násl. s.ř.s. tak může mezitím dojít k vydání dodatečného platebního výměru. Proto je třeba napadnout i dodatečný platební výměr nejprve prostředky podle ZSDP a následně třeba i ve správním soudnictví, protože jinak by mohlo dojít k tomu, že uplynou zákonem stanovené lhůty pro jejich použití. Pokud by toto kontrolovaný daňový subjekt opomněl, domohl by se sice zákazu provádění nezákonné daňové kontroly, avšak pro uplynutí lhůty stanovené pro odvolání podle § 48 odst. 5 ZSDP, by muselo být jeho odvolání zamítnuto podle § 49 odst. 2 písm. b) ZSDP. Pak by mohl už jen podat žádost o přezkoumání dodatečného platebního výměru podle § 55b ZSDP.



## Část sedmá: Srovnání

### **Kapitola 1.: Srovnání daňové kontroly s kontrolou podle zákona o státní kontrole**

Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní kontrole“) obsahuje obecnou právní úpravu kontroly, kterou vykonávají orgány státní správy v případech, kdy to stanoví zvláštní zákon. Tato úprava je subsidiární a tudíž se použije vždy, pokud zvláštní zákon neobsahuje úpravu odlišnou. Tento předpis tak podpůrně platí například<sup>86</sup> pro kontrolu podle zákona o účetnictví, devizovou kontrolu podle zákona č. 219/1995 Sb., devizového zákona, ve znění pozdějších předpisů, kontrolu podle zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů, nebo kontrolu vykonávanou Českou školní inspekcí podle zákona č. 561/2004 Sb., školského zákona, ve znění pozdějších předpisů, či kontrolu podle zákona 251/2005 o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů.

Průběh kontroly je upraven v části třetí zákona o státní kontrole. Kontrolu provádějí pracovníci kontrolních orgánů, kteří se kontrolovanému subjektu prokazují písemným pověřením kontrolního orgánu. Takové pověření pracovníci správce daně při daňové kontrole nepotřebují a prokazují se jen služebním průkazem. Zákon o státní kontrole zná, stejně jako ZSDP, institut vyloučení kontrolních pracovníků z kontroly z důvodu podjatosti.

Zákon o státní kontrole obsahuje rovněž úpravu vzájemných práv a povinností kontrolovaného subjektu a kontrolních pracovníků. Mezi práva kontrolních pracovníků patří, stejně jako u daňové kontroly, právo vstupovat do objektů, zařízení a provozů, na pozemky a do jiných prostor kontrolovaných osob, pokud souvisí s předmětem kontroly, dále požadovat na kontrolovaných osobách, aby ve stanovených lhůtách

---

<sup>86</sup> TRNKA, J. Kontrola v sociálním zabezpečení. *Právní rádce*. 1997, č. 8, s. 47. Nalezeno v *ASPI – původní nebo převzaté texty pro ASPI* [program na HDD]. Ver. 10. ASPI, a.s., 2000 – 2007, stav databáze k 2.9.2008.

předložily originální doklady a další písemnosti, vzorky výrobků nebo jiného zboží. Navíc však zákon o státní kontrole ukládá kontrolovanému subjektu poskytnout pravdivé a úplné informace o zjišťovaných a souvisejících skutečnostech. To neplatí, pokud by fyzická osoba tímto způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Kontrolním pracovníkům zákon o státní kontrole na druhou stranu ukládá šetřit práva a právem chráněné zájmy kontrolovaného subjektu či například povinnost mlčenlivosti. Tento zákon oproti ZSDP výslovně stanoví povinnost kontrolních pracovníků zajistit řádnou ochranu odebraných originálních dokladů proti jejich ztrátě, zničení, poškození nebo zneužití.

Výsledkem kontroly podle zákona o státní kontrole je protokol. Na rozdíl od zprávy o daňové kontrole podle ZSDP nemůže obsahovat rozhodnutí, jakým je v daňovém řízení dodatečný platební výměr. V protokolu o kontrole se uvedou pouze zjištění o nedostatecích, které kontrolní orgány předávají příslušným orgánům, které ve své působnosti činí opatření k nápravě zjištěného stavu. Další odlišností je, že kontrolní orgány oznamují orgánům činným v trestním řízení podezření z kterékoli trestné činnosti zjištěné v průběhu kontroly, zatímco v případě daňové kontroly se uplatní institut mlčenlivosti, který je prolomen jen ohledně taxativně vyjmenovaných trestných činů.

Proti protokolu podle zákona o státní kontrole může kontrolovaný subjekt podat písemné a zdůvodněné námitky, a to ve lhůtě pěti dnů ode dne seznámení s protokolem, nestanoví-li kontrolní pracovník lhůtu delší. O těchto námitkách rozhoduje zásadně vedoucí kontrolního orgánu. Naproti tomu zprávu o daňové kontrole musí správce daně s kontrolovaným subjektem projednat a daňový subjekt se k ní může jen vyjádřit. Nelze tedy proti ní vznést námitky. Avšak v průběhu daňové kontroly může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně a o nich pak rozhoduje pracovník správce daně jemu bezprostředně nadřízený. Navíc podle zákona o státní kontrole může o námitce rozhodnout přímo kontrolní pracovník, ale jen tak, že jim v plném rozsahu vyhoví. Jinak předloží námitky do sedmi dnů od jejich doručení vedoucímu kontrolního orgánu. Zákon o státní kontrole vylučuje použitelnost správního řádu na řízení o námitkách a v textu zákona nenalezneme odpověď na to, jak má

vedoucí kontrolního orgánu rozhodnout. Z povahy věci však vyplývá, že námitkám buď vyhoví a tímto rozhodnutím bude kontrolní pracovník vázán anebo je zamítne. Proti rozhodnutí o námitkách již nelze podat opravný prostředek. Zákon o státní kontrole ve znění účinném do 31.12.2005 upravoval rozhodování o námitkách odlišně. O námitkách rozhodoval v prvním stupni kontrolní pracovník a nevyhověl-li jim, mohl se kontrolovaný subjekt do patnácti dnů odvolat k vedoucímu kontrolního orgánu. Vedoucí kontrolního orgánu pak napadené rozhodnutí zrušil, změnil nebo odvolání zamítl a rozhodnutí potvrdil. V řízení o námitkách se zde tedy využíval princip dvou instancí. Podle současného znění zákona o státní kontrole se o námitkách rozhoduje vždy v jediné instanci, avšak zákon zavedl možnost autoremedury. I v případě zákona o státní kontrole platí, že rozhodnutí o námitkách není úkonem správního orgánu zakládajícím, měnícím, rušícím nebo závazně určujícím práva nebo povinnosti, a jde tak o úkon vyloučený ze soudního přezkumu podle § 70 písm. a) soudního řádu správního<sup>87</sup>. Zákon o státní kontrole dále stanoví, že pokud je do tří měsíců od doručení námitek zahájeno s kontrolovanou osobou správní řízení o uložení sankce nebo opatření v přímé souvislosti se skutečností obsaženou v protokolu, může kontrolní pracovník nebo vedoucí kontrolního orgánu namísto zmíněného postupu vyřizování stížností rozhodnout, že se námitky vyřídí v rámci tohoto správního řízení. Tato možnost navazuje na to, že kontrolní orgány předávají své zjištění o nedostatecích příslušným orgánům, které ve své působnosti činí opatření k nápravě zjištěného stavu, tedy že kontrolní orgán nemusí být totožný s orgánem, který bude rozhodovat o sankcích či jiných opatřeních za zjištěné nedostatky. Takovouto možnost ZSDP nezná, protože o typickém následku daňové kontroly, dodatečném vyměření daně, rozhoduje správce daně, tedy stejný orgán, který prováděl daňovou kontrolu.

Lze tedy shrnout, že oba srovnávané předpisy upravují průběh kontroly podobně. Zásadní odlišností byl až do novely zákona o státní kontrole proces rozhodování o námitkách. Dvouinstanční princip jednoznačně svědčí ve prospěch kontrolovaného subjektu, protože představuje další prostředek jeho obrany. Za současného stavu mu totiž nezbyvá, než oprávněnou námitku, která byla zamítnuta, hájit až v rámci opravného prostředku proti rozhodnutí, jehož podkladem byly kontrolní

---

<sup>87</sup> Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 A 55/2001 - 68

zjištění. Zavedení autoremedury do rozhodování o námitkách pouze zrychlí průběh kontroly, ale nezlepší procesní postavení kontrolovaného subjektu.

## **Kapitola 2.: Přípravovaná právní úprava daňové kontroly**

V květnu roku 2008 zveřejnilo Ministerstvo financí České republiky návrh<sup>88</sup> nového procesního předpisu upravujícího správu daní. Je nazván jako daňový řád. Účinnost tohoto předpisu je v návrhu stanovena k 1. lednu 2010. V důvodové zprávě k novému daňovému řádu se uvádí: „*V navržené právní úpravě zůstává hlavní význam daňové kontroly zachován. Cílem návrhu je vyplnit mezery, na něž poukazuje praxe a judikatura, zejména ve vztahu k problematice zahájení daňové kontroly a jejího opakování. Navrhovaná úprava rovněž zohledňuje apel na jasné vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, přičemž předpokládá, že daňová kontrola nemusí být vždy komplexním prověřením všech v úvahu přicházejících okolností a aspektů, ale může být tématicky zaměřena pouze na předem deklarovanou oblast.*“<sup>89</sup>.

Návrh upravuje řízení ve věcech daní podrobněji než stávající ZSDP. O tom svědčí i jeho rozsah, když čítá 258 paragrafů, což je více jak dvojnásobek oproti ZSDP. Hlubší úprava je věnována i daňové kontrole. Tu nalezneme v paragrafech 84 až 88. Systematicky je zařazena v dílu druhém, nazvaném postupy při správě daní, hlavě VI (řízení a další postupy), části druhé zákona (obecná část o správě daní). Návrh daňového řádu také neobsahuje definici daňové kontroly, ale již z jeho systematiky vyplývá, že nejde o samostatné řízení, nýbrž že jde o postup správce daně, což odpovídá i přístupu dnešní soudní praxe.

Kladně je třeba hodnotit i rozsáhlejší úpravu základních zásad správy daní. V souvislosti s daňovou kontrolou jde zejména o zakotvení poučovací povinnosti

---

<sup>88</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Návrh daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 2009-01-10]. Dostupný z WWW:

<[http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma\\_rack7m8h9hgv.doc](http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_rack7m8h9hgv.doc)>.

<sup>89</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007, 11.12.2008 [cit. 2009-01-10]. Dostupný z WWW:

<[http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd\\_rack7m8h9hgv.doc](http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc)>.

správce daně v § 6 odst. 3 daňového řádu. Správce daně má v souvislosti se svým úkonem poskytnout osobám zúčastněným na správě daní přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Dále pak jde o zásadu rychlosti řízení podle § 7 odst. 1 daňového řádu, podle které má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů.

Vlastní úprava daňové kontroly v návrhu zákona výslovně řeší okamžik jejího zahájení. V § 87 odst. 1 se říká, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Co se týká rozsahu daňové kontroly, pak je v § 85 odst. 2 stanoveno, že správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit postupem pro její zahájení. S tímto pak souvisí i možnost, že daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením probíhající daňové kontroly k jinému daňovému řízení (§ 85 odst. 3).

Zajímavá je také úprava možnosti konat opakovanou daňovou kontrolu. Podle § 85 odst. 4 daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v rámci stejného daňového řízení kontrolovány, je možné opakovat pouze ve dvou případech. A to když správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole, a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu, přičemž takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům. Tento důvod opakování daňové kontroly je v podstatě shodný s podmínkami obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Z takové úpravy však podle mého názoru vyplývá zásadní nerovnost mezi správcem daně a daňovým subjektem, protože zatímco obnovu řízení lze provést jak na návrh daňového subjektu, tak z moci úřední, o provedení opakované daňové kontroly rozhoduje výlučně správce daně. Z toho vyplývá, že správce daně si při splnění stejných podmínek bude moci vybrat mezi těmito dvěma možnostmi podle své úvahy, kdežto daňový subjekt bude moci uplatnit pouze návrh na povolení obnovy řízení. Tím bude správce daně zvýhodněn. Druhým důvodem opakování daňové kontroly je to, že daňový

subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení a takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

Návrh obsahuje také podrobnější vymezení obsahu zprávy o daňové kontrole. Dále podle § 87 odst. 2 neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván. Ve výzvě bude mimo jiné uvedena i lhůta, ve které musí daňový subjekt sdělit správci daně dobu, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly. Pokud se daňový subjekt podle této výzvy nezachová nebo neumožní-li zahájení a provedení daňové kontroly, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Navíc má marné uplynutí lhůty uvedené ve výzvě za následek přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Ustanovení § 253 nově upravuje stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně. Jde o institut, který je použitelný i při daňové kontrole a navíc tato stížnost musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Rovněž se zavádí princip dvou instancí při vyřizování takové stížnosti. Vzhledem k této výslovné úpravě pak již není třeba odkazovat na správní řád, jak to činí ZSDP.

Novou právní úpravu lze jistě přivítat, ale nelze jí přeceňovat. I když jde o předpis podrobnější a přehlednější než je stávající ZSDP, jeho kvality ukáže až aplikační praxe. Také nelze opomenout proces schvalování tohoto zákona. Vzhledem k tomu, že oblast daní je chápána nejen jako problematika ekonomická a právní, ale také sociální, bude bezpochyby vznesena řada pozměňovacích návrhů. Problém pak spočívá v tom, že tyto změny někdy nepřihlíží k celkové koncepci zákona a mohou tak narušit jeho dobře vymyšlený systém vazeb jednotlivých ustanovení.

## Seznam použitých zkratk

- **Komora** - Česká advokátní komora
- **Listina základních práv a svobod** - 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
- **občanský soudní řád** - zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- **občanský zákoník** - zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- **rozpočtová pravidla** - zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů
- **správní řád** - zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- **s.ř.s.** - zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
- **Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod** - Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod, publikovaná sdělením federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., ve znění sdělení č. 41/1996 Sb. a sdělení č. 243/1998 Sb.
- **Ústava** - ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

- **zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí** - zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o dani z nemovitostí** - zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o dani z přidané hodnoty** - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o daních z příjmů** - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o spotřebních daních** - zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o státní kontrole** - zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o účetnictví** - zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o Ústavním soudu** - zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon o územních finančních orgánech** - zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
- **ZSDP** - zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů



## Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Tištěné publikace:

- 1) BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-431-7.
- 2) BONĚK, Václav. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. Praha : CODEX Bohemia, 1997. ISBN 80-85963-30-2.
- 3) DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha : Aspi, a.s., 2006. ISBN 80-7357-223-0.
- 4) GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 3. rozšířené vydání. Plzeň : nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2004. ISBN 80-86473-85-6.
- 5) HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo. Obecná část*. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. ISBN 80-7179-442-2.
- 6) JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo procesní*. 5. aktualizované vydání. Nakladatelství Linde Praha a.s., 2007. ISBN 978-80-7201-630-3.
- 7) KINDL, Milan; TELECKÝ, Daniel; VÁLKOVÁ, Helena. *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-651-4.
- 8) KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha : ASPI, a. s., 2006. ISBN 80-7357-170-6.
- 9) WAGNER, Karl. *Murphyho zákony*. Nakladatelství Levné knihy Kma, 2005. ISBN 80-7309-247-6.

- 10) VAŠEK, Petr; BLAŽEK, Vojtěch. Kalousek proti Ústavnímu soudu.  
*Hospodářské noviny*. 28. 1. 2009, čís. 19.

Elektronické publikace:

- 1) BRATKOVÁ, Eva. (zprac.). *Metody citování literatury a strukturování bibliografických záznamů podle mezinárodních norem ISO 690 a ISO 690-2 : metodický materiál pro autory vysokoškolských kvalifikačních prací* [online]. Verze 2.0, aktualiz. a rozšíř. Praha : Odborná komise pro otázky elektronického zpřístupňování vysokoškolských kvalifikačních prací, Asociace knihoven vysokých škol ČR, 2008-12-22 [2008-12-30]. 60 s. (PDF). Dostupný z WWW: <<http://www.evskp.cz/SD/4c.pdf>>.
- 2) KOBÍK, Jaroslav, RAMBOUSEK, Jan, ŠPERL, Jiří. Daňové spory, jejich prevence a řešení : Základní zásady daňového řízení. *ASPI – původní nebo převzaté texty pro ASPI* [program na HDD]. Ver. 10. ASPI, a.s., 2000 – 2007, stav databáze k 2.9.2008
- 3) KUNC, Daniel; ČERNOHOUZ, Jan. Sankce v daňovém řízení. *Právní rádce* [online]. 25.9.2007. [cit. 5.3.2009]. Dostupný z WWW: <<http://pravniradce.ihned.cz/c1-22098160-sankce-v-danovem-rizeni>>.
- 4) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k návrhu daňového řádu* [online]. 2000-2007 , 11.12.2008 [cit. 2009-01-10]. Dostupný z WWW: <[http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd\\_rack7m8h9hgv.doc](http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=zd_rack7m8h9hgv.doc)>.
- 5) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace o činnosti české daňové správy za rok 2007* [online]. 2006 [cit. 2008-05-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xber/SID-3EA9846B-C56C5673/cds/Informace\\_o\\_cinnosti07.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xber/SID-3EA9846B-C56C5673/cds/Informace_o_cinnosti07.pdf)>.

- 6) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Návrh daňového řádu* [online]. 2000-2007 , 11.12.2008 [cit. 2009-01-10]. Dostupný z WWW: <[http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma\\_rack7m8h9hgv.doc](http://eklep.vlada.cz/eklep/getAttachment?id=ma_rack7m8h9hgv.doc)>.
- 7) TERRINVEST, s. r. o. ,Mgr. PELIKÁN, Tomáš. *Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice* [online][cit. 20.5.2008]. Dostupný z WWW:<[http://www.terrinvest.cz/dwe/index.php?id\\_document=308](http://www.terrinvest.cz/dwe/index.php?id_document=308)>.
- 8) TRNKA, J. Kontrola v sociálním zabezpečení. *Právní rádce*. 1997, č. 8, s. 47. Nalezeno v *ASPI – původní nebo převzaté texty pro ASPI* [program na HDD]. Ver. 10. ASPI, a.s., 2000 – 2007, stav databáze k 2.9.2008.

Databáze soudní judikatury:

- 1) NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *Rozhodnutí a stanoviska Nejvyššího správního soudu* [online]. 2003. Dostupný z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=AnonymZneniList>>.
- 2) NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2003. Dostupný z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=SbirkaRozhodnutiList>>.
- 3) ÚSTAVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY. *Databáze NALUS - nálezy a usnesení Ústavního soudu* [online]. 2006. Dostupný z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

## **Dissertation Summary**

My topic is to analyse a practical application of rules dealing with Czech tax audit as they are implied in the Act No. 337/1992 Coll., on Administration of Taxes and Fees, in the wording of additional amendments. According to its § 16 the purpose of the Tax audit is an investigation or a verification of the tax base or other circumstances decisive for correct determination of the tax at the tax subject.

The procedure of Tax audit represents one of legal or more accurately juridical instruments of tax administration, allowing a concrete tax control performed by tax administrators. Competent tax administrators to conduct the procedure will be nearly always Tax Offices situated at the bottom level of the Czech Tax Administration's hierarchy which allow to use a variety of legal remedies to protect tax payer's individual rights. The running of the procedure is conducted by tax administrator as an abstract body, tax subject submitted to its control is considered as a full-fledged juristic person „participating” withing the meaning of the Act to the Tax audit too.

Both tax subject and tax administrator have their rights and obligations during the procedure. Pieces of evidence (evidences and attestations) are presented and introduced, taxpayer has to prove the true value of their declarations, statements or allegations, so the Acte states that the burden of proof resides with the tax subject. Tax audit is a control process. If a competent tax administrator finds out incorrect assessment on controlled taxes he will by administrative decision newly determine a tax amount to be paid. In this sens the law provides that he will additionally assess tax as based on tax audit.

In my dissertation I am dealing with definitions of key concepts used by law and practice to set out the audit procedure. These concepts are mainly covered by expressions tax audit, relation of tax audit and tax proceeding. I will deal also with main principles of tax proceeding related to tax audit, subjects of tax procedure, introducing of evidences, initiation of tax control including its consequences and rights and obligations of tax subject. Using the abovementioned constructs will be treated

finalization of tax control, consequences of control findings, repetition of tax control, legal protection against unlawful tax control. Finally, the new bill of tax proceeding is also mentioned.

Is important to say that real practice application of the Act is changing under decisive influence of the courts. Because of this I attempt to quote judicial acts of The Supreme Administrative Court of the Czech Republic and The Constitutional Court of the Czech Republic in my dissertation often. The unlawfulness of repetition the tax control can be example of judicial effect on proceeding of tax audit in reality.

Klíčová slova diplomové práce - **Keywords** of dissertation:

- 1) daňová kontrola – tax audit
- 2) daňové řízení – tax proceeding
- 3) zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů - Act No. 337/1992 Coll., on Administration of Taxes and Fees, in the wording of additional amendments