

**UNIVERZITA KARLOVA**

Právnická fakulta

Eva Skálová

**DAŇOVÁ KONTROLA**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce doc. JUDr. Radim Boháč, Ph. D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Praha, červen 2017

## **Prohlášení**

„Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.“

V Praze 27.6.2017

.....

Eva Skálová

## **Poděkování**

Děkuji panu doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph. D., vedoucímu mé diplomové práce, za vstřícný přístup a pomoc při vedení diplomové práce.

V Praze 27.6.2017

.....

Eva Skálová

# **Obsah**

Úvod .....	6
<b>Kapitola I. Daňová kontrola .....</b>	<b>8</b>
<b>I.1. Pojem daňová kontrola .....</b>	<b>8</b>
<b>I. 2. Principy daňové kontroly .....</b>	<b>9</b>
<b>I. 3. Účastníci daňové kontroly .....</b>	<b>9</b>
<b>I. 3. 1. Správce daně .....</b>	<b>9</b>
<b>I. 3. 1. 1. Věcná příslušnost správce daně .....</b>	<b>10</b>
<b>I. 3. 1. 2. Místní příslušnost správce daně .....</b>	<b>10</b>
<b>I. 3. 2. Daňový subjekt .....</b>	<b>11</b>
<b>I. 3. 3. Třetí osoby .....</b>	<b>12</b>
<b>Kapitola II. Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly .....</b>	<b>13</b>
<b>II. 1. Povinnosti daňového subjektu .....</b>	<b>13</b>
<b>II. 2. Práva daňového subjektu .....</b>	<b>15</b>
<b>Kapitola III. Fáze daňové kontroly .....</b>	<b>16</b>
<b>III. 1. Zahájení daňové kontroly .....</b>	<b>16</b>
<b>III. 2. Vlastní průběh daňové kontroly .....</b>	<b>22</b>
<b>III. 2. 1. Fáze shromažďovací .....</b>	<b>22</b>
<b>III. 2. 2. Fáze dokazování .....</b>	<b>22</b>
<b>III. 2. 2. 1. Důkazní břemeno daňového subjektu ....</b>	<b>24</b>
<b>III. 2. 2. 2. Důkazní břemeno správce daně .....</b>	<b>25</b>
<b>III. 2. 2. 3. Důkazní prostředky .....</b>	<b>26</b>
<b>III. 2. 3. Fáze vyhodnocování .....</b>	<b>27</b>
<b>III. 2. 4. Ukončení daňové kontroly .....</b>	<b>29</b>
<b>Kapitola IV. Následky daňové kontroly .....</b>	<b>32</b>
<b>IV. 1. Finanční následky .....</b>	<b>32</b>

IV. 1. 1. Dodatečný platební výměr .....	33
IV. 1. 2. Penále .....	34
IV. 1. 3. Úrok z prodlení .....	35
IV. 1. 4. Prominutí příslušenství daně .....	35
IV. 2. Trestněprávní následky .....	37
IV. 2. 1. Trestní odpovědnost právnických osob .....	39
<b>Kapitola V. Prostředky ochrany v průběhu daňové kontroly .....</b>	<b>41</b>
V. 1. Ochrana před nečinností správce daně .....	41
V. 2. Stížnost .....	42
V. 3. Námitka na podjatost .....	43
V. 4. Nahlížení do spisu .....	44
<b>Kapitola VI. Obrana po ukončení daňové kontroly .....</b>	<b>45</b>
VI. 1. Opravné prostředky .....	47
VI. 1. 1. Řádné opravné prostředky .....	47
VI. 1. 1. 1. Odvolání .....	47
VI. 1. 2. Mimořádné opravné prostředky .....	50
VI. 2. Dozorčí prostředky .....	52
<b>Závěr .....</b>	<b>54</b>
<b>Prameny .....</b>	<b>56</b>
<b>Abstrakt .....</b>	<b>58</b>
<b>Abstract .....</b>	<b>59</b>
<b>Seznam klíčových slov .....</b>	<b>60</b>
<b>Keyword list .....</b>	<b>60</b>

# Úvod

Ve své diplomové práci jsem se rozhodla zabývat tématem, kterým je daňová kontrola, neboť ji považuji za důležitou část daňového práva, které samo o sobě patří mezi stěžejní pilíře pro fungování státu.

Na daňovou kontrolu lze nahlížet ze dvou odlišných pohledů, a to z pozice kontrolované osoby nebo z pozice státu. Pojem „daňová kontrola“ je mezi širokou veřejností obecně znám a většina se s ním během života setkala, ať již okrajově nebo se jich daňová kontrola přímo dotkla. Jde o právní institut, který výrazně zasahuje do práv kontrolované osoby a u nemalé části z nich vzbuzuje obavy. O tom, jak bude kontrolovaná osoba vnímat daňovou kontrolu, výrazně rozhoduje i skutečnost, jak je daňová kontrola upravena v právním řádu, zda půjde o právní úpravu, která je přehledná, jednoznačná, srozumitelná. Jakákoliv, byť sebemenší nejasnost či prostor pro různý výklad, povedou ke zvýšení nejistoty u kontrolované osoby. Stát má zájem na tom, aby osoby odváděly daň ve správné výši, neboť jde o nejdůležitější příjem do veřejného rozpočtu, z kterého stát hradí své výdaje. V současné chvíli v České republice funguje systém samovyměření (popř. samodoměření) daně, který předpokládá, že osoba přizná správnou výši daně. Stát tak provádí kontroly osob a jejich daňových tvrzení s cílem prověřit, zda osoby stanovily správnou výši daně a není-li tomu tak, daň doměřit a vyvodit příslušné následky. Rovněž tedy i ze strany státu je potřeba, aby právní úprava daňové kontroly byla jasná a postup správce daně při daňové kontrole byl prováděn v souladu se zákonem, jedině poté může správce daně kontrolované osobě uložit případné povinnosti.

Přestože jde o institut, který je společný pro všechny druhy daně a zároveň často využívaný správcem daně, nenalezneme k němu téměř žádnou odbornou literaturu, což je na škodu. Ve svojí diplomové práci se tak v jednotlivých kapitolách zaměřím na objasnění daňové kontroly z pohledu právní úpravy obsažené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, s tím, že nejasným částem se budu věnovat podrobněji. Zbývající část diplomové práce má sloužit k utvoření si obecného přehledu o

daňové kontrole a má za cíl lepší pochopení nejasných částí daňové kontroly. Rovněž stojí za povšimnutí aktuálnost tématu, kterým je trestněprávní odpovědnost právnických osob, kterému se stručně věnuji v části týkající se trestněprávních následků daňové kontroly.

Při tvorbě diplomové práce jsem vycházela z právní úpravy obsažené nejen v daňovém řádu, ale i jiných odvětvích práva (trestní, správní,...), které s problematikou daňové kontroly souvisí. Zjištěné poznatky jsem analyzovala s judikaturou a odbornou literaturou související s touto problematikou. Jde tedy o použití kvantitativní metody výzkumu. Výsledkem výše uvedené metody je deskripce poznatků a hledání jejich řešení *de lege ferendae*.

V první kapitole se obecně věnuji vymezení pojmu daňové kontroly, dále zodpovězením otázky týkající se účastníků daňové kontroly. Druhá kapitola pojednává o právech a povinnostech účastníků řízení se zaměřením na práva a povinnosti daňového subjektu. Třetí kapitola se zaměřuje na fáze daňové kontroly, včetně jejího zahájení, samotný průběh daňové kontroly až po ukončení. Následuje kapitola týkající se následků daňové kontroly. Předposlední a poslední kapitola se věnuje tématu obrany a prostředků ochrany v rámci daňové kontroly.

# I. Daňová kontrola

## I. 1. Pojem daňová kontrola

Než se budeme podrobněji zabývat samotnou daňovou kontrolou, je důležité na začátku práce zodpovědět otázku, co je vlastně daňová kontrola, proč se jí vůbec zabývat? Daňová povinnost subjektu sahá daleko do historie a stejně jako v minulosti, má i v současnosti souvislost se státem. K financování výdajů státu jsou totiž nutné příjmy z daní, které představují hlavní příjem veřejného rozpočtu. Stát má tedy zájem na tom, aby daňový subjekt odvedl daň ve správné výši. V české republice funguje princip tzv. samovyměření daně, kdy sám daňový subjekt nese zodpovědnost za správné stanovení daně<sup>1</sup> a správci daně je dán institut daňové kontroly, prostřednictvím kterého může prověřit správnost daňovým subjektem tvrzené daně. Daňová kontrola má vést daňový subjekt k tomu, aby přiznal správnou výši daně.

Daňovou kontrolu lze vzhledem k jejímu charakteru zařadit do daňového práva procesního, které tvoří s daňovým právem hmotným jeden celek, a to daňové právo. Daňové právo hmotné, které je upraveno v jednotlivých právních předpisech, se uskutečňuje prostřednictvím daňového práva procesního. Daňové procesní právo je upraveno v obecné rovině v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a platí pro všechny druhy daní, nejde však o komplexní kodex, neboť nezahrnuje všechny procesní normy daňového procesního práva.

Daňová kontrola však není samostatným daňovým řízením. Dle daňového řádu jde o postup při správě daní, tedy v rámci určitého daňového řízení (např. řízení o dani z příjmů fyzických osob za rok 2016).

---

<sup>1</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 1



## **I. 2. Principy daňové kontroly**

Přestože je daňová kontrola upravena v daňovém řádu, neobejdeme se při jejím provádění bez znalosti řady zásad a principů. Půjde o principy a zásady ústavního, správního a daňového práva.

Daňový řád uvádí v části první, hlavě druhé, základní zásady správy daní. Jde o zásadu zákonnosti /legality, upravenou v ustanovení § 5 daňového řádu, na jejímž základě smí správce daně jednat jen v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Dále je v daňovém řádu uvedena zásada procesní rovnosti všech osob zúčastněných na správě daní, zásada součinnosti, zásada rychlosti řízení, procesní ekonomie, zásada volného hodnocení důkazů, která je vysvětlena v části diplomové práce věnované dokazování. Následuje zásada legitimního očekávání, materiální pravdy, zásada nevěřejnosti, zásada dispoziční a zásada oficiality.<sup>2</sup>

Výše uvedenými principy a zásadami, včetně zásad správního a ústavního práva, odkazujeme na bohatou judikaturu soudů.

## **I. 3. Účastníci daňové kontroly**

### **I. 3. 1. Správce daně**

Zodpovězení otázky, kdo je oprávněn být správcem daně při daňové kontrole, je velice důležité, neboť pokud by daňovou kontrolu provedl orgán, který není k tomuto příslušný, došlo by tak k porušení zásady legality a jednalo by se o procesní vadu, která by měla za následek nezákonný zásah. Je tedy třeba vymezit věcnou a místní příslušnost správce daně.

---

<sup>2</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 1-31

### ***I. 3. 1. 1. Věcná příslušnost správce daně***

Vzhledem ke skutečnosti, že pro daňovou kontrolu není správce daně speciálně právně upraven, použije se ustanovení § 10, odst. 1 daňového řádu, dle kterého je správce daně: „správní orgán nebo jiný správní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní“. <sup>3</sup> Je tedy zřejmé, že kontrolou daňových povinností se nebudou zabývat jen orgány finanční správy, ale i jiné orgány veřejné moci, kterým je stejně jako orgánům finanční správy dána věcná pravomoc.

Dle ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky má obecnou věcnou příslušnost pro správu daní finanční správa. Pokud je však ve zvláštních právních předpisech dána věcná příslušnost jinému orgánu veřejné moci než orgánům finanční správy, neuplatní se obecná věcná příslušnost, např. ke správě spotřebních daní jsou věcně příslušné celní úřady. <sup>4</sup>

Orgány finanční správy jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Na rozdíl od předchozí právní úpravy (zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, který byl k 1. 1. 2013 zrušen), stanoví zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky v ustanovení § 10 odst. 4, věcnou příslušnost k provádění daňové kontroly finančnímu úřadu a u vybraných subjektů provede daňovou kontrolu Specializovaný finanční úřad.

### ***I. 3. 1. 2. Místní příslušnost správce daně***

Pro určení místní příslušnosti správce daně při daňové kontrole použijeme ustanovení § 13, odst. 1 daňového řádu, dle kterého se místní příslušnost správce daně u fyzické osoby řídí místem jejího pobytu (adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, která je uvedena v centrálním registru obyvatel nebo

---

<sup>3</sup> podle § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>4</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 51 an.

adresa hlášeného místa pobytu cizince a nelze-li takto místa pobytu fyzické osoby určit, je to místo na území ČR, kde se osoba převážně zdržuje). U právnické osoby se místní příslušnost správce daně řídí jejím sídlem, tj. adresa, pod kterou je zapsaná v obchodním rejstříku nebo jiném veřejném rejstříku a nezapisuje-li se právnická osoba do těchto rejstříků, tak adresa, kde právnická osoba skutečně sídlí.<sup>5</sup>

Existují však speciální pravidla pro určení místní příslušnosti správce daně, která mají přednost před obecnou úpravou místní příslušnosti dle ustanovení § 13 odst. 1 daňového řádu. Jde o případy, kde je vzhledem k předmětu zdanění účelnější určit místní příslušnost správce daně dle speciálních pravidel, např. v případě, kde je předmětem daně nemovitost, bude místně příslušný správce daně ten, v jehož územním obvodu se nemovitost nachází.<sup>6</sup>

### **I. 3. 2. Daňový subjekt**

Další osobou, bez které si lze daňovou kontrolu jen těžko představit, je daňový subjekt. Spolu se správcem daně jde o osoby, které se daňové kontroly účastní obligatorně. Daňovým subjektem je dle daňového řádu osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon nebo osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.<sup>7</sup>

K tomu, aby mohl daňový subjekt samostatně jednat při daňové kontrole, musí mít neomezenou procesní způsobilost. Procesní způsobilost bude mít osoba v takovém rozsahu, v jakém bude mít svéprávnost dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. „*Svéprávnost je způsobilost nabyvat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem (právně jednat).*“<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> podle § 13 odst.1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>6</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 54 an.

<sup>7</sup> podle § 20 odst.1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>8</sup> podle § 15 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., občanský zákoník

V případě, že je daňovým subjektem právnická osoba, jedná správce daně při daňové kontrole s osobou, která je na základě zákona oprávněna za právnickou osobu jednat (statutární orgán apod.) nebo kterou právnická osoba pověřila k jednání při správě daní a která jedná jejím jménem.

Daňová kontrola představuje velký zásah do subjektivních práv daňového subjektu a z pohledu daňového subjektu se mohou zdát jednotlivé úkony daňové kontroly složité, je tak na daňovém subjektu, zda bude při daňové kontrole jednat se správcem daně přímo sám nebo prostřednictvím osoby, kterou k tomu zmocní. Takto zmocněnou osobou může být daňový poradce, advokát atd. Je však zapotřebí uvést, že daňový subjekt může mít v téže věci pouze jednoho zmocněnce a zmocněnec, pokud jím není advokát nebo daňový poradce, nemůže mít, kromě zmocněnce pro doručování, dalšího zmocněnce.

Pokud má daňový subjekt zmocněnce, měl by správce daně jednat výhradně s tímto zmocněncem. Daňový subjekt, který je zastoupen zmocněncem, je však přesto povinen se v nutných případech osobně účastnit jednání.

Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, přináší daňový řád nový institut, a to v podobě odborného konzultanta. Zatímco zmocněnce může mít daňový subjekt jen jednoho, odborných konzultantů může mít ve své podstatě tolik, kolik chce, neboť daňový řád v tomto ohledu žádné omezení nestanoví a nespecifikuje ani požadavky na kvalifikaci nebo znalosti odborného konzultanta. Je tak plně v kompetenci daňového subjektu, popř. zmocněnce daňového subjektu, koho si vybere za odborného konzultanta. Odborný konzultant je však oprávněn účastnit se jednání a právně na nich jednat pouze pokud je přítomen daňový subjekt nebo jeho zmocněnec.

### **I. 3. 3. Třetí osoby**

Při daňové kontrole se však můžeme setkat kromě správce daně a daňového subjektu i s dalšími osobami, které jsou pro řádný průběh daňové kontroly důležité. Daňový řád upravuje třetí osoby v ustanovení § 22 jako „*osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a*

*povinnosti jsou správou daní dotčena.“* <sup>9</sup> Půjde tedy zejména o svědky, auditory, znalce, ale i jiné osoby, které zejména ve fázi dokazování mohou ovlivnit výsledek daňové kontroly.

## **II. Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly**

Při daňové kontrole vzniká mezi správcem daně a daňovým subjektem právní vztah, na jehož základě mají účastníci řízení určitá práva a povinnosti, jež souvisí s vlastním průběhem daňové kontroly.

### **II. 1. Povinnosti daňového subjektu**

Vzhledem k tomu, že je při daňové kontrole zasahováno do subjektivních práv daňového subjektu, jsou daňovému subjektu dána určitá práva a povinnosti a samotný daňový řád upravuje práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole. Tyto povinnosti daňového subjektu jsou ve fázi probíhající daňové kontroly pro daňový subjekt důležité a správce daně by ho měl o nich poučit, stejně tak o jeho právech.

Daňovému subjektu ukládá daňový řád v ustanovení § 86 odst. 3 při daňové kontrole povinnost zajistit vhodné místo a podmínky pro provádění daňové kontroly. O tom, zda je místo vhodné, rozhoduje správce daně, který se řídí určitými zásadami a principy, např. zákazem diskriminace, principem rovnosti, procesní ekonomie řízení atd. Pokud však daňový subjekt není schopen zajistit vhodné místo pro provedení daňové kontroly, provede se daňová kontrola v sídle příslušného správce daně.

Dále, vyjma nepodnikajících fyzických osob, je daňový subjekt povinen poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob

---

<sup>9</sup> podle § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací. Další povinností daňového subjektu je umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnost a předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení a má také povinnost nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.<sup>13</sup> Dostáváme se tak k otázce, zda je daňový subjekt skutečně povinen nezatajovat veškeré důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí, neboť může jít i o důkazní prostředky, které jsou v jeho neprospěch. Lze se domnívat, že po daňovém subjektu nelze požadovat povinnost nezatajovat důkazní prostředky, které jsou k jeho tíži. Vzhledem k tomu, že poznatky získané správcem daně během daňové kontroly mohou vést k trestnímu řízení, má daňový subjekt dle čl. 37 odst. 1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listiny základních práv a svobod, právo odepřít výpověď, pokud by mohl sobě nebo osobě blízké způsobit nebezpečí trestního stíhání.<sup>10</sup> Zákaz být nucen k sebeobvinění je tedy jedním z ústavních práv daňového subjektu, a pokud by správce daně uvedené právo nerespektoval, porušil by ústavní princip daný daňovému subjektu.

Výčet povinností daňového subjektu při daňové kontrole dle ustanovení § 86 odst. 3 daňového řádu je taxativní. Daňový subjekt má však při daňové kontrole řadu dalších povinností, vyplývajících přímo z daňového řádu nebo jiných právních předpisů a principů, kterým je věnována kapitola I. 2. diplomové práce.

Pokud by daňový subjekt neplnil při daňové kontrole svoje povinnosti, může mu správce daně uložit sankci v podobě pořádkové pokuty až do výše 50.000,- Kč (v některých případech až 500.000,- Kč). Daňový řád tím posílil pozici správce daně ve vztahu k daňovému subjektu. Pořádková pokuta však může být udělena pouze v případě závažného porušování průběhu řízení, kterým je to, že daňový subjekt ruší pořádek, a to i přes předchozí napomenutí nebo neuposlechne pokynu úřední

---

<sup>10</sup> podle čl. 37 odst.1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod

osoby, která vede řízení nebo se i přes předchozí napomenutí chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní. Daňový subjekt se může proti uložené pořádkové pokutě odvolat, které má odkladný účinek.

## II. 2. Práva daňového subjektu

Práva daňového subjektu při daňové kontrole upravuje ustanovení § 86 odst. 2 daňového řádu, dle kterého má daňový subjekt právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost, dále má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které daňový subjekt nemá k dispozici, a právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.<sup>11</sup>

Daňový subjekt má však i další práva, která se týkají daňové kontroly, a to zejména: vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, být seznámen s důvody pro opakování daňové kontroly, podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně, být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností a být přítomen výslechu znalce a klást mu otázky týkající se podávaného znaleckého posudku.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> podle § 86 odst.2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>12</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 107

### III. Fáze daňové kontroly

V této části diplomové práce se budeme věnovat průběhu samotné daňové kontroly od zahájení daňové kontroly přes vlastní daňovou kontrolu až po ukončení daňové kontroly.

#### III. 1. Zahájení daňové kontroly

Problematika týkající se zahájení daňové kontroly byla dlouhou dobu ponechána v jurisdikci soudu, neboť tato fáze daňové kontroly nebyla před přijetím a nabytím platnosti a účinnosti daňového řádu definována v zákoně o správě daní a poplatků. Nově je tak tento institut právně upraven v zákoně.

Zahájení daňové kontroly se věnuje ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, dle kterého je „*daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, ve kterém správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly, a správce daně musí začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*“<sup>13</sup>

Při porovnání rozsudku sp. zn. 2 Afs 69/2004 Nejvyššího správního soudu, který uvedl: „*daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně*“<sup>14</sup> a jiných judikátů Nejvyššího správního soudu např. sp. zn. 2 Afs 69/2004-52, sp. zn. 5 Afs 36/2003-87 nebo sp. zn. 8 Afs 7/2005-96 je zřejmé, že se zákonodárce judikaturou Nejvyššího správního soudu při právní úpravě zahájení daňové kontroly inspiroval.

Předmět daňového řízení, tj. tedy i daňové kontroly, je dle ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu: „*správné zjištění a stanovení daně*“.<sup>15</sup> Předmětem daňové

---

<sup>13</sup> podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>14</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2005, čj. 2 Afs 69/2004, č. 634/2005 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)



Předmět daňového řízení, tj. tedy i daňové kontroly, je dle ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu: „*správné zjištění a stanovení daně*“.<sup>15</sup> Předmětem daňové kontroly tak může být například daň z přidané hodnoty za období prvního čtvrtletí roku 2017. Předmětem daňové kontroly však nemohou být takové daňové povinnosti, u kterých ještě daňový subjekt nebyl povinen je řádně přiznat, tuto skutečnost potvrzuje rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 31/2005:

*„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.“*<sup>16</sup>

Správce daně vymezí i rozsah daňové kontroly a stanoví tak, jaká tvrzení a skutečnosti bude v rámci daňové kontroly prověřovat, může tedy prověřovat všechna tvrzení, která daňový subjekt v daňovém přiznání uvedl nebo jen některá tvrzení. V případě chybějícího uvedení rozsahu daňové kontroly by šlo ze strany správce daně o nezákonný postup. Dostáváme se tím však k otázce, zda má takovéto neuvedení rozsahu daňové kontroly vliv na zákonnost výsledku daňové kontroly, popřípadě, zda lze neuvedení rozsahu daňové kontroly chápat v tom smyslu, že se jedná o kontrolu v plném rozsahu. Domníváme se, že výsledek daňové kontroly bude zákonný a platný, a to i přesto, že nebyl dostatečně vymezen rozsah daňové kontroly. Nevymezení rozsahu daňové kontroly však bude mít dopad na možnost provedení opakované daňové kontroly.<sup>17</sup>

Pro daňový subjekt i správce daně je určení skutečnosti, kdy došlo k zahájení daňové kontroly zásadní, protože zahájením daňové kontroly dochází k přerušení lhůty pro stanovení daně, což znamená, že ode dne zahájení daňové kontroly začíná tříletá lhůta pro stanovení daně běžet znova.

---

<sup>15</sup> podle § 134 odst.1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>16</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2006, čj. 2 Afs 31/2005, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>17</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 39

Dostáváme se nyní k otázce, co lze tedy označit za zahájení daňové kontroly? Správce daně není povinen předem informovat daňový subjekt o skutečnosti, že bude zahájena daňová kontrola. V případech, kdy není ohroženo její provedení, může správce daně oficiálním způsobem (oznámením, výzvou) nebo neformálně (např. telefonickou výzvou) oznámit daňovému subjektu záměr provést daňovou kontrolu, který však nelze považovat za zahájení daňové kontroly ve smyslu dle § 87 odst. 1 daňového řádu a daňový subjekt tak například ještě může podat dodatečné daňové přiznání.<sup>18</sup>

Poté správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly, a to buď v protokolu o zahájení daňové kontroly, který je sepsán při ústním jednání, nebo ve výzvě k zahájení daňové kontroly, k níž správce daně přistupuje v okamžiku, kdy daňový subjekt úmyslně svým jednáním maří zahájení daňové kontroly.

Shora uvedené vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly je pro daňový subjekt jedním ze zásadních momentů daňové kontroly, protože správce daně nemůže rozsah daňové kontroly překročit. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí s čj. 8 Afs 7/2005 uvádí:

*„Z hlediska daňového subjektu bránit svá práva a právem chráněné zájmy je elementárním požadavkem, aby bylo již při zahájení daňové kontroly zřejmé, čeho se bude týkat. Nelze akceptovat výklad umožňující správci daně vymezit zaměření daňové kontroly až v jejím průběhu nebo dokonce implicitně pouze z jejího průběhu.“*<sup>19</sup>

Správce daně může pouze upřesnit předmět a rozsah daňové kontroly, a to ve smyslu významu upřesnění dle Nejvyššího správního soudu čj. 2 Azs 134/2005, aniž by tedy správce daně předmět a rozsah daňové kontroly rozšiřoval. Z důvodové zprávy k daňovému řádu však lze upřesnění chápat tak, že správce daně

---

<sup>18</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7. s. 26 an.

<sup>19</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2006, čj. 8 Afs 7/2005, č. 1480/2008 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

může rozšířit nebo zúžit předmět a rozsah již zahájené daňové kontroly. Pokud by správce daně chtěl rozšířit předmět a rozsah daňové kontroly, má možnost zahájit další daňovou kontrolu daňového subjektu pro tyto nové daně a období, které mají být správcem daně prověřeny.

K tomu, aby byla daňová kontrola skutečně zahájena, však nestačí, že správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly, je také zapotřebí, aby začal i faktickou kontrolní činnost a prověřoval tak daňová tvrzení daňového subjektu. Daňový řád ani prováděcí předpisy či jurisdikce však neupravují, co se konkrétně pojmem kontrolní činnost myslí, je tak na jednotlivých příslušných správcích daně, jak si tento pojem vyloží. Především by mělo jít o úkony, které skutečně prověřují tvrzení daňového subjektu, nikoliv formální úkony, které nikterak k objasnění a prověření tvrzení daňového subjektu nevedou. Tento názor potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 36/2003 - 87 :

*„Nejvyšší správní soud považuje za nutné konstatovat, že za okamžik zahájení daňové kontroly není možno v daném případě považovat protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 12. 2000, neboť se jednalo o úkon formální, kterým nebyla kontrola zahájena, ale pouze byl daňový subjekt seznámen s tím, že v lednu roku 2001 bude kontrola prováděna.“<sup>20</sup>*

K problematice určení okamžiku zahájení daňové kontroly ještě uvádím rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 22/2003:

*„Při ústním jednání dne 31. 12. 1999 nebylo totiž žalobci oznamováno, že někdy v budoucnu v nějaký konkrétní den bude provedena daňová kontrola, nýbrž tato kontrola samotná byla již zahájena provedením jejích úvodních procedur. Ústní jednání ze dne 31. 12. 1999 by nebylo možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další*

---

<sup>20</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2005, čj. 5 Afs 36/2003 – 87, č. 698/2005 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Uvedené ústní jednání by proto nebylo možno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení například tehdy, pokud by správce daně po několik dalších měsíců v provádění kontroly nepokračoval, neboť by nečinil ve věci další konkrétní kroky, takže by z okolností případu bylo patrné, že ústní jednání provedl pouze ve snaze o přerušování běhu prekluzivní lhůty....“<sup>21</sup>*

Dle uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 22/2003 je při posuzování toho, zda byla daňová kontrola skutečně zahájena, potřeba se zaměřit na časový úsek mezi jednotlivými úkony správce daně v rámci daňové kontroly, mezi kterými by měl být přiměřený časový interval, nikoliv se zabývat tím, zda konkrétními kroky učiněnými správcem daně byla zahájena daňová kontrola.

Na závěr je k problematice zahájení daňové kontroly nutno dodat, že by ji měl provést správce daně odborně, což klade značné nároky na kvalifikaci a odbornost samotných pracovníků správce daně. Neodborné jednání správce daně při zahájení daňové kontroly, a nejen při ní, může mít zásadní následky jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt. V případě, kdy by správce daně nesplnil veškeré náležitosti vyžadované k zahájení daňové kontroly, by se totiž jeho jednání považovalo za nicotné, které ve své podstatě neexistuje, a tedy nikoho k ničemu nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 As 22/2015 - 143:

*„Absence výslovné odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Nicotné rozhodnutí není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí považovat....Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím. Navíc funkční nepříslušnost nemůže*

---

<sup>21</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.12.2004, čj. 7 Afs 22/2003, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*být důvodem nicotnosti podle § 77 odst. 1 správního řádu. Tu může způsobit jen nedostatek příslušnosti věcné. Jde-li o překvapivost rozhodnutí a opomenuté důkazy, pokud se vztahují k tomu, co již účastník tvrdil v žalobě, nelze jejich navrhování považovat za rozšíření žaloby, a proto není omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. Soud není povinen provést všechny důkazy navrhované účastníkem řízení; je ovšem vždy povinen náležitě odůvodnit, z jakých důvodů navrhovaný důkaz neprovedl.“<sup>22</sup>*

---

<sup>22</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.7.2015, čj. 1 As 22/2015 - 143, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

## III. 2. Vlastní průběh daňové kontroly

Samotný průběh daňové kontroly není daňovým řádem upraven. Je tedy zapotřebí vycházet ze samotného účelu daňové kontroly, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Správce daně by měl tedy během daňové kontroly činit takové kroky, které povedou ke správnému zjištění a prověření daně, a v rámci řádně zahájené daňové kontroly tak půjde zejména o seznámení se s daňovým subjektem a získání rozhodných skutečností při dokazování, které správce daně vyhodnotí a zprávou o daňové kontrole tuto kontrolu ukončí.

### III. 2. 1. Fáze shromažďovací

V této části daňové kontroly správce daně získává od daňového subjektu podklady potřebné ke kontrolní činnosti a prověření daňových tvrzení daňového subjektu. Dle ustanovení § 81 odst. 1 daňového řádu má úřední osoba:

*„právo na přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle kontroly“<sup>23</sup>*

A z těchto účetních záznamů nebo jiných informací má úřední osoba právo provést kopie nebo si od daňového subjektu vyžádat výpisy nebo kopie.

### III. 2. 2. Fáze dokazování

Při dokazování dbá správce daně na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.<sup>24</sup> Ověřuje tak pravdivost a úplnost daňových tvrzení daňového subjektu a dalších skutečností potřebných k zjištění stavu, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 81/2007 - 42:

---

<sup>23</sup> podle § 81 odst.1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>24</sup> podle § 92 odst.2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

*„Podle § 31 odst. 9 d. ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno leží tedy na daňovém subjektu. Pouze správce daně ale rozhoduje, zda důkaz provede či nikoli, hodnotí také jeho věrohodnost. Touto otázkou se již soudy ve správním soudnictví zabývaly a vyslovily mimo jiné názor zveřejněný pod č. 39/2003 Sb. NSS:*

*Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.“<sup>25</sup>*

Je patrné, že mezi správcem daně a daňovým subjektem není vztah rovnosti a správce daně vystupuje z pozice vrchnostenské, přesto však daňový řád, na rozdíl od dřívější právní úpravy o správě daní a poplatků, upustil od toho, aby správce daně upřednostňoval zájmy státu před právy daňového subjektu.

Daňový subjekt má zásadní vliv na výsledek dokazování při daňové kontrole, vyplývající mu ze zásady důkazního břemene daňového subjektu, neboť je to daňový subjekt, jenž primárně nese odpovědnost za náležité zjištění skutkového stavu a také za to, že jím tvrzené skutečnosti budou v řízení prokázány.

---

<sup>25</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

### **III. 2. 2. 1. Důkazní břemeno daňového subjektu**

Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. Pl. ÚS 38/95 stanovil, že se důkazní břemeno daňového subjektu váže k prokázání skutečností jím tvrzených<sup>26</sup>, tj. skutečností týkajících se tvrzení v daňovém přiznání, vysvětlení a sdělení daňového subjektu. Daňový subjekt není povinen dokazovat ani skutečnosti, které jsou nad rámec předmětu a rozsahu prováděné daňové kontroly.

Daňový subjekt se důkazního břemene nemůže zprostit, a to ani v případě, že důkazy fakticky neexistují, např. proto, že došlo k jejich zničení nebo odcizení. Závažné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem může mít za následek to, že správce daně stanoví daň na základě tzv. pomůcek. Pokud však daňový subjekt unese svoje důkazní břemeno, přechází důkazní břemeno na správce daně.<sup>27</sup>

K prokázání důkazního břemene daňového subjektu umožňuje daňový řád dle ustanovení § 86 odst. 2, aby daňový subjekt v průběhu daňové kontroly předkládal nebo navrhoval důkazní prostředky. Zdali bude navržený důkazní prostředek skutečně proveden je ale plně v kompetenci správce daně, který rozhodne, zda navržený důkazní prostředek provede. Měly by být provedeny ty navržené důkazní prostředky, které povedou ke zjištění rozhodných skutečností pro stanovení daně, viz Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 29/2009 - 92:

*„Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, nebo že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být*

---

<sup>26</sup> nález sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)

<sup>27</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 193-195



*dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán je tak oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Správní orgán však nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž je vůbec provedl.“<sup>28</sup>*

Zamítnutí návrhu na provedení důkazních prostředků, které navrhl daňový subjekt, musí správce daně odůvodnit. Odůvodnění zamítnutí návrhu na provedení důkazních prostředků je nutné k zachování práva na řádný proces a případnému přezkoumání kroků, které správce daně vedly k tomu, aby návrh zamítl a nedocházelo tak k libovůli. Více k tomuto lze nalézt v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, čj. 2 Afs 100/2005.

### **III. 2. 2. 2. Důkazní břemeno správce daně**

Důkazní břemeno správce daně je upraveno v ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, dle kterého „*správce daně prokazuje:*

- a) oznámení vlastních písemností,*
- b) skutečnosti rozhodné pro použití právní domněnky nebo právní fikce,*
- c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředku uplatněných daňovým subjektem,*
- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,*

---

<sup>28</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.7.2009, čj. 7 Afs 29/2009 - 92, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.“<sup>29</sup>*

K tomu, aby správce daně unesl svoje důkazní břemeno, je zapotřebí, aby svoje tvrzení podložil dostatečnými podklady, nestačí pouhý fakt, že správce daně skutečnosti popře. Není potřeba dokazovat tzv. notoriety, tj. skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně ze své činnosti, a právní předpisy. Správce daně by měl mít při prokazování jeho důkazního břemene na paměti zásadu materiální pravdy, tedy že obsah tvrzení má přednost před formou, a tím předcházet situacím, kdy neunese svoje důkazní břemeno. Poté, co správce daně prokáže svoje důkazní břemeno a daňový subjekt s tvrzením správce daně nesouhlasí, je opět důkazní břemeno na daňovém subjektu, aby prokázal svoje tvrzení vyvracející tvrzení správce daně.

### **III. 2. 2. 3. Důkazní prostředky**

Důkazním prostředkem je prostředek, kterým správce daně získá znalost o konkrétní skutečnosti, kterou správce daně o věci zjišťuje, tj. o předmětu důkazu. Důkazem je poznatek získaný prostřednictvím důkazních prostředků během dokazování. Je tak třeba od sebe odlišovat důkaz a důkazní prostředek. Výčet důkazních prostředků uvedený v ustanovení § 93 daňového řádu je demonstrativní. Důkazním prostředkem tak může být například znalecký posudek, svědecká výpověď, listiny.

Hodnocení důkazů provádí výhradně příslušný správce daně, na rozdíl od shromažďování podkladů, popř. provádění důkazů, které může provést i dožádaný správce daně. Při dokazování vychází správce daně ze zásady volného hodnocení důkazů, tj. správce daně zhodnotí důkazy dle svého uvážení, nejde však o libovůli. Správce daně by měl postupovat při hodnocení logicky a měl by posuzovat důkazy jednotlivě, ale i vzájemnou souvislost všech důkazů, měl by se zabývat úvahou, zda

---

<sup>29</sup> podle § 92 odst.5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

má důkaz význam pro skutkové zjištění, dále zákonností důkazu a nakonec pravdivostí důkazu, viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 83/2005:

*„Myšlenkový proces při hodnocení důkazů právě proto vychází z jednotlivých složek zmíněných výše – první úvahou rozhodujícího orgánu musí být kritérium závažnosti. Toto kritérium určuje, který důkaz má význam pro skutkové zjištění, jež je nutné pro zhodnocení hypotézy právní normy. Právě hypotéza právní normy v daném myšlenkovém procesu vymezuje ty konkrétní skutečnosti, které je nutné dokazováním zjistit. Po takto vymezeném rámci dokazování pak nastupuje kritérium zákonnosti, které reprezentuje již samotné provádění důkazů. Po provedení důkazů pak je nutné provést kritérium pravdivosti, které celý proces dokazování završí, a z takto provedeného dokazování určí skutečnosti významné pro řádné skutkové zjištění. Jak již bylo shora uvedeno, jednotlivé komponenty dokazování musí následovat po sobě, a nelze je libovolně zaměňovat.“*<sup>30</sup>

### **III. 2. 3. Fáze vyhodnocování**

Poté co správce daně provedl v rámci daňové kontroly dokazování, kterým získal určité skutečnosti, je potřeba, aby správce daně zkontroloval správnost daně, kterou daňový subjekt přiznal v daňovém tvrzení, se skutečnostmi zjištěnými při dokazování, které právně kvalifikuje a vypočte správnou daň. Pokud však nelze stanovit daň na základě dokazování, musí správce daně stanovit daň prostřednictvím tzv. pomůcek a nelze-li daň stanovit ani prostřednictvím pomůcek, stanoví správce daně daň tak, že ji sjedná. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí čj. 1 Afs 153/2004:

*„Prvotním způsobem či metodou je stanovení daně pomocí dokazování; aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti, tj. především řádně vedl účetnictví či jiné povinné evidence a doložil s*

---

<sup>30</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.7.2006, čj. 2 Afs 83/2005, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

*jejich pomocí, případně jiným způsobem, skutečnosti významné pro stanovení daně. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek: tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Třetím způsobem je sjednání daně: tento způsob lze užít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výše daně a tyto částky nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek (§ 31 odst. 6 daňového řádu). Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty – stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně – se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující.“<sup>31</sup>*

K použití pomůcek by měl správce daně přistupovat výjimečně, jen pokud je to nezbytně nutné a jsou splněny požadavky pro stanovení daně pomocí pomůcek.

### **III. 2. 4. Ukončení daňové kontroly**

Správce daně v dosavadním řízení získal potřebné informace k vyhodnocení daňové kontroly, na které navazuje závěrečná fáze daňové kontroly, kterou je ukončení. V této části řízení sepíše správce daně informace o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly, které uvede ve zprávě o daňové kontrole. Náležitosti zprávy o daňové kontrole upravuje ustanovení § 88 daňového řádu, dle něhož musí obsahovat výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, skutečnostech zjištěných mimo jednání, seznámení daňového subjektu s kontrolním zjištěním, vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění a stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.<sup>32</sup>

Se zprávou o daňové kontrole, popř. s jejím návrhem, musí být daňový subjekt seznámen a správce daně je povinen ji s daňovým subjektem projednat. Daňovému subjektu by měla být dána přiměřená lhůta, aby se seznámil s výsledky kontrolního zjištění a mohl využít jeho práva dle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a uzná-li za vhodné, tak navrhnout doplnění. Návrhy daňového subjektu na doplnění kontrolního zjištění daňové kontroly není správce daně vázán a nemusí je tak provést, svoje rozhodnutí zamítnout návrh na doplnění je nutné odůvodnit. Pokud však správce daně provede daňovým subjektem navržené doplnění daňové kontroly, dochází tím ke změně kontrolního zjištění a je znovu zapotřebí daňovému subjektu poskytnout přiměřenou lhůtu k seznámení se změněným kontrolním zjištěním a daňový subjekt má znovu právo vyjádřit se ke změněnému kontrolnímu zjištění a navrhnout další doplnění.

---

32 podle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Přestože je zpráva o daňové kontrole jednou z povinných náležitostí daňové kontroly, jde o velice specifický dokument. Zpráva o daňové kontrole totiž není rozhodnutím ani veřejnou listinou, nelze tak tedy proti ní podat odvolání. Správce daně je povinen ji sepsat vždy, a to bez ohledu na výsledek daňové kontroly, tj. i pozitivní pro daňový subjekt, potvrzující jím tvrzené skutečnosti. Vzhledem k tomu, že se platební výměr dle ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu neodůvodňuje, je zpráva o daňové kontrole jedinou možností daňového subjektu seznámit se se skutečnostmi, na základě kterých poté správce daně stanovil daň v platebním výměru a posoudit je se skutkovým stavem a zákonem. Zprávu o daňové kontrole lze tedy vnímat jako jakési „odůvodnění“ platebního výměru a je na správci daně, aby v ní uvedl veškeré rozhodné skutečnosti a unesl tak důkazní břemeno v případě přezkoumávání jeho rozhodnutí.<sup>33</sup>

K samotnému ukončení daňové kontroly dochází v okamžiku, kdy je zpráva o daňové kontrole projednána a poté podepsána správcem daně a kontrolovaný daňový subjekt svým podpisem potvrzuje, že byl seznámen s informacemi uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, nikoliv však, že souhlasí s výsledkem kontrolního zjištění, viz Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 118/2005:

*„K tomu, aby mohl daňový subjekt svých práv využít, zakládá daňový řád na straně druhé povinnost správce daně prokazatelně seznámit daňový subjekt s důkazními prostředky, které byly použity jako důkazy ve smyslu ustanovení § 31 d. ř. Ve smyslu § 16 odst. 8 d. ř. sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou následně projedná a spolupodepíše s kontrolovaným daňovým subjektem. Ten má právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění [§ 16 odst. 4 písm. f) d. ř.]. Projednání zprávy o daňové kontrole znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování.*

<sup>33</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 241 an.

*Opačný výklad citovaných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny (srov. např. č. 838/2006 Sb. NSS). Ukončení daňové kontroly, které je spojeno se seznámením kontrolovaného daňového subjektu s kontrolním výsledkem a s tím souvisejícími procesními právy daňového subjektu, je důležitým okamžikem celé daňové kontroly. Při nedodržení zákonného postupu dochází zpravidla buď k zásahu do práv kontrolovaného subjektu (při pochybení správce daně), nebo ke ztrátě práva (vlastním zaviněním, pochybí-li kontrolovaný). Při přezkoumávání zákonnosti postupu správce daně je proto nutné pečlivě posuzovat způsob ukončení daňové kontroly, neboť jde o takovou fázi kontroly, která v případě procesního pochybení správce daně zhusta způsobí nezákonnost daňové kontroly jako úkonu správce daně, jakož i nezákonnost následného rozhodnutí (platebního výměru). Nebyl-li při daňové kontrole - včetně jejího ukončení - dodržen zákon, nebude zpravidla možno bez odstranění takového nedostatku zprávu o kontrole použít jako zákonný důkazní prostředek.“<sup>34</sup>*

Mohou ale také nastat situace, kdy daňový subjekt odmítne projednat a podepsat zprávu o daňové kontrole, poté je v souladu s ustanovením § 88 odst. 6 daňového řádu: *„Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“<sup>35</sup>* V těchto případech tak bude okamžikem ukončení daňové kontroly datum doručení zprávy o daňové kontrole adresované daňovému subjektu do vlastních rukou.

<sup>34</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3.2007, čj. 8 Afs 118/2005, www.nssoud.cz

<sup>35</sup> podle § 88 odst.6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

## **IV. Následky daňové kontroly**

V předchozí kapitole byl popsán samotný průběh daňové kontroly, včetně jejího ukončení. Správce daně v ní došel k určitému kontrolnímu zjištění, které uvedl ve zprávě o daňové kontrole, kterou pak s daňovým subjektem projednal. Zpráva o daňové kontrole však není rozhodnutím a daňový subjekt jí není nijak vázán ani z ní není k ničemu povinen. Navíc samotná zpráva o daňové kontrole nemusí obsahovat ani přesnou výši správně stanovené daně zjištěnou správcem daně. Nastává tedy otázka, jaké jsou další kroky správce daně navazující na zprávu o daňové kontrole?

### **IV. 1. Finanční následky**

Pokud správce daně při daňové kontrole zjistí, že daň stanovená a přiznaná daňovým subjektem neodpovídá správné výši daně, a to v návaznosti na kontrolní zjištění správce daně při daňové kontrole, následuje doměřovací řízení a vydání dodatečného platebního výměru. Zde musíme uvést, že i v případě, kdy provedenou daňovou kontrolou bylo zjištěno, že daň stanovená a přiznaná daňovým subjektem odpovídá správné výši daně, je přesto správce daně v souladu s ustanovením § 144 odst. 1 daňového řádu povinen vydat dodatečný platební výměr. S tímto je v rozporu autor Tomáš Zatloukal, který ve své knize Daňová kontrola v širších souvislostech uvádí, že v takovém případě správce daně vůči daňovému subjektu žádné další kroky nečiní, neboť správce daně již jednou o věci rozhodl a to svým, ve většině případů konkludentním, rozhodnutím ve vyměřovacím řízení, kdy stanovil daň, o věci tak není potřeba rozhodovat podruhé. <sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 250



Správce daně zahajuje doměřovací řízení z moci úřední, tj. ex offo. V doměřovacím řízení správce daně doměří rozdíl mezi daňovým subjektem, přiznanou daní a daní stanovenou správcem daně na základě zjištění provedených při daňové kontrole a uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně vydá o nově stanoveném základu daně a rozdílu daně dodatečný platební výměr, který je dle ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím. Dodatečný platební výměr se neodůvodňuje, a jak bylo uvedeno v části diplomové práce věnující se ukončení daňové kontroly, lze zprávu o ukončení daňové kontroly chápat jako jakési odůvodnění dodatečného platebního výměru. Při vydávání dodatečného platebního výměru je proto správce daně vázán zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole, pokud by zjistil nové skutečnosti důležité pro správné stanovení daně, je zapotřebí, aby provedl znovu daňovou kontrolu v rozsahu nově zjištěných skutečností.

#### **IV. 1. 1. Dodatečný platební výměr**

Náležitostí dodatečného platebního výměru je označení správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právního předpisu podle něhož bylo rozhodováno, částku doměřené daně a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena, lhůtu k plnění, dále poučení o možnosti podat odvolání, v jaké lhůtě a u jakého správce daně, a nakonec ještě podpis úřední osoby s uvedením jména a příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka (může být nahrazeno uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby) a datum, kdy byl dodatečný platební výměr úřední osobou podepsán.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> podle § 102 odst.1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Domnívá-li se daňový subjekt, že vydaný dodatečný platební výměr není zákonný nebo neodpovídá skutečnosti, může proti dodatečnému platebnímu výměru podat odvolání. Odvolání nemá odkladný účinek, avšak podaným odvolání dochází k posunutí lhůty, ve které měl daňový subjekt uhradit doměřenou daň, jde o tzv. náhradní lhůta splatnosti.

Rozdíl mezi daní přiznanou, daňovým subjektem a daní stanovenou správcem může být buď ve formě nedoplatku, nebo naopak přeplatku. Pokud jde o přeplatek, tedy případ, kdy daňový subjekt přiznal vyšší daň než je správná výše daně, musí daňový subjekt požádat správce daně o jeho vrácení, má-li však daňový subjekt vůči správci daně jiný nedoplatek, použije správce daně přeplatek na úhradu tohoto závazku.

Byl-li daňovou kontrolou a následným doměřovacím řízením zjištěn nedoplatek u daňového subjektu, tj. stanovená daň správcem daně je vyšší než daň, kterou přiznal daňový subjekt, je doměřená daň splatná do patnácti dnů ode dne, kdy dodateční platební výměr nabyl právní moc. Daňový subjekt je povinen uhradit správci daně nedoplatek, ale i příslušenství daně, které lze vnímat jako sankci za porušení daňových povinností.

#### **IV. 1. 2. Penále**

Příslušenství doměřené daně dle dodatečného platebního výměru se skládá z klasického úroku z prodlení, ale zároveň i z penále. Penále představuje sankci za to, že správce daně musel daňovému subjektu doměřit daň, s výjimkou doměření na základě dodatečného daňového tvrzení nebo dodatečného vyúčtování. Zjistí-li tedy daňový subjekt sám nesrovnalost v daňovém tvrzení, je jeho zájmem, aby podal dodatečné daňové přiznání a vyhnul se tak penále. Penále se platí z rozdílu mezi správnou výší daně a daní přiznanou daňovým subjektem. Výše penále je buď 20 %, pokud je daň zvyšována nebo snižován daňový odpočet, nebo penále ve výši 10 % v případě daňové ztráty. Správce daně penále vyčíslí v dodatečném platebním

výměru a jeho splatnost je stejná jako u doměřené daně, tj. do patnácti dnů ode dne, kdy dodatečný platební výměr nabyl právní moc.

#### **IV. 1. 3. Úrok z prodlení**

Nárok na úrok z prodlení vzniká státu, neuhradí-li daňový subjekt daň v den její splatnosti, a to v den původní splatnosti daně, nikoliv v tzv. náhradní lhůtě splatnosti určené v doměřovacím platebním výměru. Úrok z prodlení se počítá za každý den prodlení, a to počínaje pátým pracovním dnem ode dne splatnosti původní daně až do dne uhrazení včetně. Pro daňový subjekt je důležitá skutečnost, že dle platné právní úpravy je dnem platby den, kdy byly peněžní prostředky připsány na účet správce daně nebo v případě hotovostní platby v den, kdy byly peněžní prostředky převzaty správcem daně, nikoliv den, kdy byly peněžní prostředky odepsány z účtu daňového subjektu. K této změně došlo v návaznosti na přijetí zákona o platebním styku. Vzhledem k faktu, že délka bezhotovostních převodů mezi jednotlivými bankami se od sebe liší, ponechal zákonodárce daňovému subjektu lhůtu 4 pracovních dnů po splatnosti daně, během kterých mohou být připsány peněžní prostředky na účet správce daně, aniž by došlo k jakémukoliv sankcionování daňového subjektu.

#### **IV. 1. 4. Prominutí příslušenství daně**

Institut prominutí daně, popř. příslušenství daně, je vnímán jako velice důležitý právní prvek pro daňový subjekt. Dává mu totiž možnost, přestože z jeho strany došlo k porušení povinností, požádat o prominutí a zmírnit tak dopad následků způsobených jeho porušením povinností. Na druhou stranu jde i o zajímavý prvek z pozice orgánu veřejné moci, neboť ten může přihlédnout k okolnostem případu a zmírnit tvrdost zákona. Předchozí právní úprava v zákoně o správě daní a poplatků obsahovala prominutí příslušenství daně, dle kterého mohl daňový subjekt požádat správce daně nebo Ministerstvo financí České republiky o prominutí příslušenství daně z důvodu nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů nebo odstranění

tvrdosti zákona. Nově má daňový subjekt možnost dle ustanovení § 259 daňového řádu požádat orgán veřejné moci o prominutí daně nebo příslušenství daně, ale pouze tehdy, pokud zákon stanoví orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně. Došlo tak k omezení možnosti podat žádost o prominutí daně, což není zrovna šťastné. Proti rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně nelze podat opravné prostředky, daňový subjekt však může podat novou žádost, a to nejdříve po 60 dnech ode dne oznámení zamítavého rozhodnutí. Rozhodne-li se daňový subjekt podat novou žádost, musí v ní daňový subjekt uvést jiné důvody, než které uvedl v předchozí žádosti, jinak bude žádost odložena.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> podle § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

## IV. 2. Trestněprávní následky

V této části diplomové práce se budeme okrajově věnovat problematice trestněprávních následků daňové kontroly. Není sporu o tom, že pro daňový subjekt představují trestněprávní následky daňové kontroly jistě závažnější postih, než finanční následky daňové kontroly. Již na samém začátku diplomové práce byla zmíněna provázanost daňových právních předpisů s právními předpisy z odlišných odvětví práva, a že se nelze daňovými předpisy zabývat samostatně, o čemž svědčí i trestněprávní následky daňové kontroly. Správce daně má totiž dle ustanovení § 53 odst. 3 daňového řádu ve spojitosti s ustanovením § 8 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen „trestní řád“) povinnost oznámit orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, a o nichž se správce daně dozvěděl při své činnosti. Daňovému subjektu tak za porušení daňových povinností za určitých podmínek hrozí nejen finanční následky, ale i trestněprávní následky.

Nejedná se však při souběhu více sankcí za totéž provinění o porušení zásady „ne bis in idem“? Tato otázka byla dlouhou dobu nezodpovězena. Závěry k problematice, zda může daňový subjekt nést zároveň finanční i trestní následky, byly různé. Otázkou se několikrát zabýval i Ústavní soud a Nejvyšší správní soud, Nejvyšší soud, ale i Evropský soud pro lidská práva. Poměrně zajímavý pohled na věc přinesl rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, ve kterém byla řešena otázka možného souběhu daňového a trestního řízení, ve kterém jsou ukládány sankce za totéž provinění. Evropský soud pro lidská práva dospěl k závěru, že souběh daňového a trestního řízení o tomtéž činu je možný, pokud je daňová sankce zohledněna v trestním řízení a obdobný názor má i Nejvyšší soud v rozsudku čj. 15 Tdo 832/2016. Z výše uvedeného je patrné, že daňovému subjektu může být zároveň uložena sankce jak v daňovém řízení, tak v trestním řízení, je však otázkou, zda je uvedené řešení efektivní. Budou-li daňovému subjektu uloženy sankce, které ho až příliš zatíží, nebude schopen plnit povinnosti vyplývající ze sankce a v konečném důsledku to může vést až k situaci, kdy daňový

subjekt nebude schopen plnit sankce. Domníváme se, že vhodnějším řešením za porušení daňových povinností by bylo uložení pouze jediné sankce, a to buď v daňovém řízení, nebo v trestním řízení, v závislosti na konkrétním případě. Stát by měl mít zájem na tom, aby se daňový subjekt ze sankce poučil a do budoucna přistupoval k daňovým povinnostem zodpovědněji, nikoliv, aby neunesl tíhu uložených sankcí. Tento názor je však v rozporu s ustálenou judikaturou soudů týkající se dané problematiky.

Daňové trestné činy nejsou speciálně právně upraveny, použije se tedy právní úprava obsažená v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“) a procesní právo obsažené v trestním řádu. Zajímavostí daňových trestných činů fyzických osob je skutečnost, že se vždy musí jednat o úmyslné jednání. Dle trestního zákoníku, ustanovení § 15 odst. 1 je trestný čin spáchán úmyslně: *„jestliže pachatel chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem nebo věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn.“*<sup>39</sup> Dopustí-li se fyzická osoba porušení daňové povinnosti z nedbalosti, nepůjde o trestný čin.

Dalším specifikem daňových trestných činů je, že k tomu, aby se jednalo o trestný čin, musí porušením daňových povinností vzniknout škoda nejméně 50.000 Kč.<sup>40</sup> Stanovení výše škody nejméně 50.000 Kč je považováno za vhodné, a to s ohledem na množství prováděných daňových kontrol a skutečnost, že méně závažné porušení daňových povinností je sankcionováno v daňovém řízení, které pro daňový subjekt představuje dostatečný trest.

Soud není vázán rozhodnutím správce daně, tj. dodatečným platebním výměrem, a může dojít k odlišné částce stanovené daně, než k jaké dospěl správce daně v doměřovacím řízení. V trestním řízení, na rozdíl od daňového řízení, se neukládá

---

<sup>39</sup> podle § 15 odst.1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

<sup>40</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 266

daňovému subjektu důkazní břemeno, ale trestní řízení je ovládáno zásadou vyhledávací, kdy jsou orgány činné v trestním řízení povinny zjišťovat právně relevantní skutečnosti a vyhledávat k nim důkazy i bez návrhu stran.<sup>41</sup> Není-li možné jednoznačně prokázat vinu daňového subjektu (obviněného), svědčí ve prospěch obviněného zásada „in dubio pro reo“ a soudu v trestním řízení nezbyvá nic jiného, než vynést zprošťující rozsudek.<sup>42</sup>

#### **IV. 2. 1. Trestní odpovědnost právnických osob**

U problematiky trestněprávních následků daňové kontroly se krátce zmíníme o institutu trestní odpovědnosti právnických osob za daňové delikty. Otázka trestní odpovědnosti právnických osob je poměrně novým tématem, které upravuje zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „zákon o trestní odpovědnost právnických osob“). Od doby, kdy je zákon o trestní odpovědnosti právnických osob účinný, je předmětem diskuze nejen zákonodárců a soudců, ale i odborné veřejnosti, což vyústilo v několik novel zákona, poslední k 1. 12. 2016. Trestní zákoník a trestní řád jsou k zákonu o trestní odpovědnosti právnických osob ve vztahu *lex generalis* a jejich ustanovení se použijí jen v případě, pokud zákon o trestní odpovědnosti právnických osob neobsahuje vlastní úpravu.<sup>43</sup>

Daňová kontrola je důležitým nástrojem při odhalování daňových trestných činů právnických osob, neboť na základě zjištěných skutečností v rámci daňové kontroly pak může být vedeno trestní stíhání proti daňovým subjektům.

Zavedení trestní odpovědnosti právnických osob přináší objektivní odpovědnost

---

<sup>41</sup> JELÍNEK, Jiří. Trestní právo procesní. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student. 846 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 364 an.

<sup>42</sup> JELÍNEK, Jiří. Trestní právo procesní. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student. 846 s. ISBN 978-80-7502-160-1. s. 122 an.

<sup>43</sup> KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8. s. 187.

právnických osob, což je novým institutem v trestním právu, který lze považovat za krok správným směrem. Vzhledem k tomu, že je právnické osobě přiznána právní subjektivita, nebrání nic tomu, aby měla i právní subjektivitu v trestněprávní rovině. V současné době je již překonán názor, že právnická osoba je pouze jakási fikce a nelze jí přičítat právní jednání. Přestože byl zákon o trestní odpovědnosti právnických osob několikrát novelizován, jde o zákon, který bude ještě dlouhou dobu předmětem úprav a kritiky. Z pohledu daňového práva a daňové kontroly jde o velice důležitý zákon, neboť jak vyplývá ze statistik Ministerstva spravedlnosti, většina trestních řízení vedených proti právnickým osobám byla vedena ve věci daňových deliktů.

Trestní odpovědnost právnických osob je rozsáhlé téma a není předmětem této diplomové práce, proto se jím nebudeme podrobněji zabývat.



## **V. Prostředky ochrany v průběhu daňové kontroly**

Rozsáhlost tématu týkajícího se prostředků ochrany při daňové kontrole a následně i prostředků po ukončení daňové kontroly je natolik široká, že by mohla být předmětem samostatné diplomové práce, proto budou uvedeny pouze základní informace k utvoření přehledu o prostředcích ochrany, které souvisí s daňovou kontrolou.

Přestože daňový řád neobsahuje speciální úpravu ochrany práv daňového subjektu v průběhu daňové kontroly, nelze z toho vyvodit, že daňový subjekt nemá žádné prostředky ochrany jeho práv, které by mohl použít v průběhu daňové kontroly. Daňový subjekt může pro ochranu svých práv v průběhu daňové kontroly použít obecné prostředky ochrany upravené daňovým řádem, kterým je například stížnost, nebo využít možnosti nahlížet do spisu, vyloučit úřední osobu nebo podat podnět k ochraně před nečinností správce daně.

Níže se diplomová práce bude věnovat pouze vybraným prostředkům ochrany práv v průběhu daňové kontroly.

### **V. 1. Ochrana před nečinností správce daně**

Vzhledem k zásahu, jaký představuje pro daňový subjekt daňová kontrola, je pro daňový subjekt zásadní, aby ze strany správce daně nedocházelo k průtahům a celá věc byla vyřešena v co možná nejkratším termínu a daňový subjekt tak nebyl zbytečně vystavován nejistotě. Problematika ochrany před nečinností správního orgánu byla předmětem mnoha judikátů Nejvyššího správního soudu, které se promítly i do právní úpravy daňového řádu, a které se ochraně před nečinností věnují v ustanovení § 38, dle kterého je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna podat podnět nejbližší nadřízenému správci daně, pokud správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, a to v následujících třech případech. Prvým případem je situace, kdy již marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon. Druhým případem je, pokud správce daně neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá a

třetím případem je, nevydal-li správce daně rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí, přestože od posledního úkonu již uplynuly 3 měsíce.<sup>44</sup> Ještě můžeme poukázat na skutečnost, že v ustanovení § 38 daňového řádu je zákonodárcem záměrně uvedeno, že ze strany správce daně půjde o průtahy, bude se tak jednat jak o nečinnost, tak ale i činnost správce daně, která je neúčelná.

O podnětu na ochranu před nečinností správce daně rozhoduje nejbližší nadřízený správci daně. Shledá-li podnět důvodným, vyzve správce daně, kterého se nečinnost týká, aby do 30 dnů sjednal nápravu, a nedojde-li k ní ve stanovené lhůtě, učiní nápravu sám. Neshledá-li podnět důvodným, podnět odloží a daňový subjekt do 30 dnů od odložení vyrozumí včetně uvedení důvodů, které ho k takovému rozhodnutí vedly.

## V. 2. Stížnost

K institutu stížnosti je nejprve nutné uvést, že nejde o opravný ani dozorčí prostředek ochrany, sám daňový řád ji zařadil do části páté s názvem Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná. Stížnost nahrazuje námitky proti postupu správce daně, které upravoval zákon o správě daní a poplatků. Z ustanovení § 261 daňového řádu, který upravuje stížnost, vyplývá, že ji může podat osoba zúčastněná na správě daní proti nevhodnému chování úřední osoby správce daně nebo proti postupu správce daně, je však zapotřebí, aby předtím vyčerpala veškeré prostředky ochrany, které ji dává daňový zákon (např. podání podnětu k ochraně před nečinností). Stížnost je tedy subsidiární prostředek ochrany. O stížnosti rozhoduje ve formě autoremedury přímo správce daně, proti kterému je stížnost podána. Správce daně je povinen vyřídit stížnost do 60 dnů ode dne jejího doručení, nejpozději však do ukončení daňové kontroly. Pokud správce daně

---

<sup>44</sup> podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

dospěje k závěru, že je stížnost důvodná nebo alespoň částečně důvodná, snaží se bezodkladně učinit kroky k nápravě. O učiněných krocích k nápravě sepíše úřední záznam a informuje stěžovatele o výsledku. Úkon správce daně, kterým vyřídí stížnost, však nelze považovat za rozhodnutí dle procesního práva a nelze se tak proti němu odvolat. Nesouhlasí-li stěžovatel s vyřízením jeho stížnosti, může se obrátit na nejbližší nadřízeného správce daně, aby stížnost prošetřil.

### **V. 3. Námitka na podjatost**

Daňový subjekt má právo na to, aby daňovou kontrolu a úkony s ní související prováděla osoba, která nemá žádné osobní vazby k daňovému subjektu nebo jeho zástupci a nemá ani zájem na výsledku daňové kontroly, tedy aby byla provedena objektivně. Má-li daňový subjekt pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby, znalce, tlumočnicka, může vnést námitku na podjatost dle ustanovení § 77 daňového řádu. Námitku musí daňový subjekt učinit bezprostředně poté, co se objeví pochybnosti o nepodjatosti, k později navržené námitce na podjatost nelze přihlížet, ani pokud by byly naplněny znaky podjatosti.

Nelze učinit námitku na podjatost směřující obecně vůči příslušnému správci daně, vždy půjde o podjatost vůči konkrétní osobě – úřední osobě správce daně, popř. znalci, tlumočnickovi. O námitce na podjatost rozhoduje úřední osoba stojící v čele správce daně. Rozhodne-li tento o vyloučení osoby z důvodu její podjatosti, určí zároveň jinou osobu, tato osoba však nesmí být ve vztahu podřízenosti k osobě vyloučené pro podjatost. V případě pochybností o podjatosti o osobě stojící v čele správce daně rozhodne o námitce nejbližší nadřízený správce daně. Námitka na podjatost úřední osoby stojící v čele ústředních správních orgánů je nepřípustná.

## V. 4. Nahlížení do spisu

Právo nahlížet do spisu je jedním z procesních práv, které je dáno účastníkovi řízení. Daňovému subjektu je umožněno, aby se seznámil s informacemi, které o něm a záležitostech, které se ho týkají, vede správce daně. Může pak na zjištěné informace reagovat, například podat podnět na ochranu při nečinnosti v případě, že není správce daně v řízení aktivní. Spis vedený správcem daně o daňové kontrole určitého daňového subjektu je rozdělen na dvě části, a to obecnou, do které může daňový subjekt nahlédnout, a neveřejnou část vyhledávací, do které daňový subjekt nesmí nahlédnout. Ve vyhledávací části spisu budou zařazeny písemnosti, které mohou být v řízení použity jako důkazní prostředky, a jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Jsou-li však tyto písemnosti důkazním prostředkem při daňové kontrole, lze je ponechat ve vyhledávací části spisu nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Ve vyhledávací části spisu jsou zařazeny i písemnosti, které mohou být použity jako pomůcky při stanovení daně a jejichž zpřístupnění by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní a úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, a dále půjde o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.<sup>45</sup> Daňový subjekt se smí jen seznámit se seznamem písemností, které obsahuje vyhledávací část spisu. Ze seznamu písemností obsažených ve vyhledávací části však nesmí být patrný obsah těchto listin.

Na závěr je nutné zmínit ustanovení § 66 odst. 3 daňového řádu, dle kterého v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožní správce daně nahlédnout do vyhledávací části spisu, nesmí být ale ohrožen zájem jiného

---

<sup>45</sup> podle § 65 odst.1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní nebo cíl správy.<sup>46</sup>

## VI. Obrana po ukončení daňové kontroly

Daňový řád neobsahuje žádnou speciální úpravu opravných prostředků proti rozhodnutí správce daně navazující na provedenou daňovou kontrolu, tj. proti dodatečnému platebnímu výměru. Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, který rozlišoval pouze opravné prostředky řádné a mimořádné, rozlišuje daňový řád opravné prostředky (rovněž na řádné a mimořádné), ale zabývá se i rozlišením na dozorčí prostředky, což je zcela běžné dělení v jiných právních odvětvích a právních úpravách. Výše uvedené rozdělení je považováno za přínosné, neboť z něho jednoznačně vyplývá, kdo je oprávněn prostředek podat a určuje specifika, které to přináší. Opravný prostředek je oprávněn podat dle dikce daňového řádu příjemce rozhodnutí, avšak provedení dozorčího prostředku nařizuje ex offo (z moci úřední) správce daně. K rozdělení opravných a dozorčích prostředků je zde uveden rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 56/2004:

*„Opravný prostředek – řádný nebo mimořádný – je vždy procesním institutem, který je plně v rukou účastníka řízení; je charakterizován tím, že účastník má subjektivní procesní právo na to, aby takový prostředek byl projednán v zákonem předpokládané procesní formě. Správní orgán se jej nemůže zbýt a zůstat pasivní; opravný prostředek musí být projednán předepsaným pořadem správních stolic; nestane-li se tak, dochází k porušení účastníkově subjektivního procesního práva. Zpravidla je také opravný prostředek vázán zákonnou lhůtou, ve které musí být podán (řádný prostředek ve lhůtě kratší, mimořádný ve lhůtě delší) a jejíž zmeškání*

---

<sup>46</sup> KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, komentář autora, související zákonná ustanovení, výňatky z judikátů se zvýrazněným podstatným textem. Olomouc: ANAG, 2016. Daň. ISBN 978-80-7554-029-4. s. 136-137

*má za následek ztrátu takového prostředku. Opravný prostředek je přizpůsoben k ochraně subjektivního práva účastníka a jeho podání je ponecháno jeho vlastní aktivitě; úřad nemůže tuto aktivitu nahradit.*

*Naproti tomu výkon dozorčího práva slouží k ochraně práva objektivního a vykoná se z moci úřední, (...) řádné provedení dozorčího práva může sice fakticky „jít k duhu“ i občanům, je to ale jen důsledek jeho výkonu, nikoli zamýšlený účel. Dozorčí právo může být vykonáno i proti vůli účastníků či zájemníků a také na jejich újmu. (...) Projev dozorčí moci se zásadně uskutečňuje z úředního podnětu; účastník či jiná osoba na to nemá právní vliv, třebaže právní předpisy počítají s tím, že interesent či účastník (připomíná se, že i osoba třetí či jiný správní orgán atd.) může úřad na věc upozornit. Takový podnět (podle staršího práva např. tzv. „dozorčí stížnost“) však není opravným prostředkem, ale právě jen upozorněním dozorčího úřadu.“<sup>47</sup>*

Výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu jasně vymezil rozdíl mezi opravnými a dozorčími prostředky, dle kterého slouží opravný prostředek k ochraně subjektivního práva účastníka řízení, naproti tomu dozorčí prostředek chrání objektivní právo. Tento názor je plně v souladu s právní naukou a nelze, než s tímto souhlasit.

Z ustanovení § 108 odst. 1 daňového řádu plyne účel opravných a dozorčích prostředků, kterým je přezkoumávání rozhodnutí při správě daní. V případě daňové kontroly tak půjde o rozhodnutí, kterým je dodatečný platební výměr.

---

<sup>47</sup> rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2006, čj. 1 Afs 56/2004, č. 1113/2007 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

## **VI. 1. Opravné prostředky**

Opravné prostředky upravuje daňový řád v Části druhé – Obecná ustanovení o správě daní, Hlavy VII s názvem Opravné a dozorčí prostředky. Opravné prostředky lze dělit na řádné a mimořádné, a to podle toho, zda opravný prostředek směřuje proti rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci či proti rozhodnutí, které ještě právní moc nenabylo. Řádné opravné prostředky se uplatňují proti nepravomocnému rozhodnutí správce daně, tj. rozhodnutí, které ještě nezpůsobilo účinky v něm obsažené, a dle daňového řádu je jím odvolání a rozklad. Mimořádný opravný prostředek má za cíl obnovit řízení, které již skončilo pravomocným rozhodnutím.<sup>48</sup>

### **VI. 1. Řádné opravné prostředky**

Jak bylo uvedeno výše, daňový řád řadí mezi řádné opravné prostředky odvolání a rozklad. Rozklad je specifický opravný prostředek, jde totiž o odvolání, které se podává proti rozhodnutí správního úřadu nebo rozhodnutí úřední osoby stojící v jeho čele, tj. proti rozhodnutí Ministerstva financí či ministra financí.<sup>49</sup> Vzhledem k výše uvedenému se rozkladem nebudeme podrobněji zabírat.

#### **VI. 1. 1. Odvolání**

Odvoláním lze napadnout pouze nepravomocné rozhodnutí správce daně. Nelze ho tedy podat proti zprávě o daňové kontrole, která není rozhodnutím. V případě daňové kontroly tak může daňový subjekt podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Daňový subjekt může podat odvolání do 30 dnů ode dne, kdy mu byl doručen dodatečný platební výměr, proti kterému odvolání směřuje. Odvolání se podává z důvodu ekonomie a rychlosti řízení u správce daně, který

---

<sup>48</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1. 2015. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Meritum. ISBN 978-80-7478-695-2 s. 74

<sup>49</sup> BAXA, Josef, DRÁB Ondřej, KANIOVÁ Lenka, LAVICKÝ Petr, SCHILLEROVÁ Alena, ŠIMEK Karel, ŽIŠKOVÁ Marie, Daňový řád: komentář I.díl., 1.vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 672

rozhodnutí vydal, neboť tento má spis u sebe a může ho případně doplnit a věc vyřešit autoremedurou.<sup>50</sup>

V odvolacím řízení se setkáme se zásadou dvojinstančnosti. Učiněným podáním ve formě odvolání žádá daňový subjekt správce daně vyššího stupně, aby prošetřil rozhodnutí orgánu nižšího stupně.<sup>51</sup> Jde o devolutivní účinek řádně a včas podaného odvolání. V některých případech ale dochází k prolomení dvojinstančnosti, a to konkrétně při autoremeduře. V rámci autoremedury rozhodne o odvolání sám správce daně, který rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, vydal, avšak autoremedura je přípustná pouze v případě, kdy správce daně odvolání vyhoví v plném rozsahu, popř. částečně. Proti rozhodnutí o odvolání v rámci autoremedury je přípustné odvolání.

Odvolání v daňovém řízení má určité specifikum, které se týká odkladného účinku a s tím související vykonatelností rozhodnutí. V jiných právních odvětvích je odvolání obecně přiznán odkladný účinek rozhodnutí. Avšak odvolání v daňovém řádu nemá primárně odkladný účinek, viz Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád:

*„Důvodem je, že nejčastější a nejtypičtější rozhodnutí vydávaná při správě daní jsou spojena s povinností uhradit určité peněžité plnění do veřejného rozpočtu. Nepřiznání obecného odkladného účinku je specifikem daňového procesu a vychází z konstrukce správy daní, při které daňový subjekt sám první nalézá právo tím, že daň tvrdí a dokazuje. Rovněž to zohledňuje fakt, že povinnost daň uhradit je dána ke stejnému okamžiku jako povinnost ji tvrdit (přiznat), což znamená, že v době vydání rozhodnutí je (v ideálním případě) již přiznaná daň uhrazena. Odkladný účinek odvolání by tak znamenal nutnost vracet uhrazené prostředky zpět z*

---

<sup>50</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 282 - 284

<sup>51</sup> BAXA, Josef, DRÁB Ondřej, KANIOVÁ Lenka, LAVICKÝ Petr, SCHILLEROVÁ Alena, ŠIMEK Karel, ŽIŠKOVÁ Marie, *Daňový řád: komentář I.díl.*, 1.vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. s. 676



*veřejných rozpočtů za dobu odvolacího řízení, což by pochopitelně vedlo k ryze účelovým odvoláním a rozporu se zásadou hospodárnosti.“<sup>52</sup>*

K problematice odkladného účinku odvolání v daňovém řízení je uvedeno ještě usnesení Nejvyššího správního soudu čj.: 8 Afs 15-2007 – 75, který výše uvedené potvrzuje:

*„Odvolání jako řádný opravný prostředek zajišťuje dvojinstančnost správního řízení a byť i daňové řízení je řízením správním, je zde funkce odvolání koncipována odlišně. Obecně má totiž odvolání dva účinky: suspenzivní a devolutivní. Daňový řád však vylučuje účinek suspenzivní (odkladný) a v podstatě tím zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení. Byť je tedy o dani rozhodnuto až právní mocí odvolacího rozhodnutí (bylo-li odvolání podáno), vykonatelným je platební výměr poté, kdy byl daňovému subjektu řádně sdělen.“<sup>53</sup>*

V souvislosti s daňovou kontrolou a odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru se uplatňuje výjimka týkající se odkladného účinku rozhodnutí. Dodatečný platební výměr má odlišnou povahu, a proto dochází k posunutí vykonatelnosti dodatečného platebního výměru. Daňový subjekt je tak povinen uhradit rozdíl v náhradní lhůtě splatnosti, tzn. do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru.

Náležitosti odvolání upravuje ustanovení § 112 daňového řádu, je v něm potřeba uvést označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, označení odvolatele, číslo jednací, popř. jinou identifikaci rozhodnutí, uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti a označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu a petit.

---

<sup>52</sup> viz. Důvodová zpráva k § 109 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z : <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

<sup>53</sup> usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Nerozhodl-li správce daně o odvolání autoremedurou nebo nerozhodl o zamítnutí odvolání (pro nepřipustnost), postoupí odvolání a spis se svým stanoviskem odvolacímu orgánu, kterým bude správce daně nejbližší nadřízení správci daně. Odvolací orgán není vázán rozsahem vymezeným v odvolání daňového subjektu, výsledkem odvolacího řízení tak může být i k tíži daňového subjektu, kdy mu může být doměřena vyšší daň, než mu byla stanovena správcem daně v dodatečném platebním výměru. Odvolací orgán totiž v rámci odvolacího řízení provádí dokazování k doplnění podkladů nebo k odstranění vad původního řízení a rovněž může skutečnosti odlišně právně kvalifikovat.

Odvolací orgán v závislosti na výsledku odvolacího řízení rozhodne tak, že dodatečný platební výměr změní nebo zruší, popř. odvolání zamítne a dodatečný platební výměr tak potvrdí. Svoje rozhodnutí však musí odůvodnit. Proti rozhodnutí o odvolání není přípustné odvolání, pokud by tedy daňový subjekt s rozhodnutím odvolacího orgánu nesouhlasil, musel by se obrátit na správní soudnictví, a to prostřednictvím podání žaloby.<sup>54</sup>

## ***VI. 1. 2. Mimořádné opravné prostředky***

Dle daňového řádu je jediným mimořádným opravným prostředkem **návrh na povolení obnovy řízení**. Jak už bylo uvedeno v předchozí části diplomové práce, mimořádný opravný prostředek lze použít jen proti pravomocnému rozhodnutí správce daně. Návrh na povolení obnovy řízení má za cíl obnovit řízení, které pravomocně skončilo.

Návrh na povolení obnovy řízení může podat navrhovatel do šesti měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech pro obnovu řízení, nejdéle však do uplynutí prekluzivní lhůty, tj. do tří let ode dne nabytí právní moci dodatečného

---

<sup>54</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 287 an.

platebního výměru.<sup>55</sup> Návrh na povolení obnovy řízení podává daňový subjekt u správce daně, který vydal dodatečný platební rozkaz, a to za splnění zákonných podmínek pro obnovu řízení uvedených v ustanovení § 117 odst. 1 daňového řádu. Obnova řízení se povolí pouze v případě, kdy vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a zároveň mohly podstatně ovlivnit výrok rozhodnutí. Nejde tedy o skutečnosti a důkazy nově vzniklé, ale takové, které existovaly již v původním řízení. Druhá podmínka týkající se toho, že musí mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, je spojena s tím, že obnovením řízení dochází k zásadnímu zásahu do právní jistoty pravomocně skončeného řízení.<sup>56</sup> Dále je obnova přípustná, pokud bylo rozhodnutí učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku, popřípadě bylo-li rozhodnutí dosaženo trestným činem, nebo rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.<sup>57</sup>

O tom, zda dojde k zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení nebo bude návrhu vyhověno a dojde k povolení obnovy řízení, rozhoduje správce daně, který o věci rozhodl v posledním stupni. Proti tomuto rozhodnutí může daňový subjekt podat odvolání, půjde však zejména o případy, kdy došlo k zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení.

V obnoveném řízení bude rozhodovat nikoliv správce daně, který obnovu řízení povolil, ale správce daně, který rozhodoval v prvním stupni, tedy ten správce daně, který vydal dodatečný platební výměr. Jakmile je povolena obnova řízení, dochází

---

<sup>55</sup> viz. Důvodová zpráva k § 118 odst. 2 a § 119 odst. 4 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z : <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

<sup>56</sup> Jarešová, Jana. Daňový řád, 9a. část - Přezkumné řízení a obnova řízení. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 7. 12. 2011. [cit. 2017-07-22]. ISSN 2533-4484. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=39757>

<sup>57</sup> podle § 117 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

k odkladnému účinku přezkoumávaného rozhodnutí, daňový subjekt je tak chráněn před důsledky vadného rozhodnutí. Vydáním nového rozhodnutí v obnoveném řízení se původní rozhodnutí ruší.

## VI. 2. Dozorčí prostředky

Dozorčí prostředky mohou směřovat nejen proti pravomocným rozhodnutím, ale i proti rozhodnutím, která ještě právní moc nenabyla. Dozorčí prostředky slouží výlučně pouze správci daně, který je aktivně legitimován k jejich podání a daňový subjekt nemá žádný nárok na jejich uplatnění. Je tak zcela v kompetenci správce daně, zda dozorčí prostředky použije či nikoliv. Daňový subjekt může podat pouze podnět k přezkoumání řízení ke správci daně dle ustanovení § 121 odst. 4 daňového řádu. Hlavním cílem dozorčích prostředků je ochrana zákonnosti.

Mezi dozorčí prostředky řadí daňový řád nařízení obnovy řízení a nařízení přezkumného řízení. Pro **nařízení obnovy řízení** učiněného správcem daně se obdobně použijí stejná pravidla jako pro návrh na povolení obnovy řízení, který podal daňový subjekt.

**Přezkumné řízení** může směřovat jak proti pravomocnému, tak proti nepravomocnému rozhodnutí, a slouží k nápravě rozhodnutí, které bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Přezkumné řízení lze nařídit do tří let ode dne nabytí právní moci dodatečného platebního výměru a má stejně jako obnova řízení dvě fáze. Nejprve se zjišťuje splnění procesních a věcných podmínek, a teprve poté dochází k samotnému přezkumnému řízení. O tom, zda bude nařízeno přezkumné řízení, rozhoduje nejbližší nadřízený správci daně, který vydal rozhodnutí v posledním stupni. Samotné přezkumné řízení pak provede správce daně, který rozhodl v posledním stupni. Dojde-li k přezkumnému řízení, dochází k odkladnému účinku přezkoumávaného rozhodnutí. Proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení se lze odvolat.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 293 an.

Na závěr se můžeme jen krátce zmínit, že kromě výše uvedených prostředků ochrany lze využít i **soudní přezkum dle zákona č. 150/2002 Sb.**, soudní řád správní. Správní soudnictví slouží k přezkumu správních rozhodnutí, jde tedy již o zcela odlišné řízení, které s daňovým řízením, jehož předmětem je daňová povinnost, nesouvisí. Domníváme se, že pro vytvoření si obecného přehledu o prostředcích ochrany byla zmínka o možnosti využití správního soudnictví důležitá.

## Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo obsáhnout poměrně široké téma daňové kontroly se zaměřením na to, jak ji upravuje daňový řád, rozebrat určité problémy a nástrahy, které se mohou při daňové kontrole objevit, a najít, případně navrhnout řešení těchto problémů. Nejprve jsem se zaměřila na daňovou kontrolu jako na celek, přiblížila pojmy důležité pro její pochopení a zaměřila svou pozornost na problematické části. Byly objasněny nejdůležitější pojmy – daňová kontrola, správce daně a daňový subjekt. Zde jsme se setkali s prvními úskalími daňové kontroly. Zejména šlo o zavedení nového prvku v daňovém řádu, kterým je odborný konzultant, jehož právní úprava je dosti benevolentní a může být předmětem sporu mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Další kapitola byla věnovaná právům a povinnostem účastníků daňové kontroly, daňového subjektu správce daně. Seznámili jsme se zde se základními právy a povinnostmi, které se týkaly nejen těchto dvou účastníků daňové kontroly, ale i dalších subjektů, jež jsou společné pro celou správu daní. Problematická je v této oblasti zejména otázka nezatajování důkazních prostředků, které má daňový subjekt k dispozici, nebo o nichž mu je známo, kde jsou, neboť v případě poskytnutí těchto prostředků by mohlo následovat trestní stíhání daňového subjektu. Odpověď na tuto otázku je zakotvena v zákoně, neboť osoba může odmítnout výpověď, pokud by tím sobě nebo blízké osobě přivodila trestní stíhání. S odkazem na toto by nemělo být nezatajování důkazních prostředků po daňovém subjektu bezpodmínečně vyžadováno.

Ve třetí kapitole byla popsána samotná daňová kontrola, od jejího zahájení, přes průběh, až po ukončení. Otázka týkající se zahájení daňové kontroly je do dnešního dne jedním z největších problémů daňové kontroly, který se snaží vyřešit judikatura Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k důsledkům, které přináší zahájení daňové kontroly, by bylo nejvhodnější přizpůsobit právní úpravu věnující se zahájení daňové kontroly, aby byla dostatečně jasná.

Následky daňové kontroly byly rozebrány v kapitole čtvrté a rozděleny na finanční následky a trestněprávní následky. Finanční následky jsou dostatečně právně upraveny s obsáhlou judikaturou, která pomáhá výkladu. Přesto však, na rozdíl od dřívější právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, byla nově v daňovém řádu zúžena možnost požádat správce daně o prominutí daně a příslušenství daně. Zde lze vést diskuzi, zda je to krok vpřed. Domnívám se, že nikoliv. V části věnované trestněprávním následkům daňové kontroly byla, kromě základních principů trestního řízení ve vztahu k daňové kontrole, vyslovena otázka dvojího trestání za tentýž čin, která je dlouhá léta odlišně řešena napříč všemi soudy. A rovněž byla řešena otázka trestní odpovědnosti právnických osob, která přináší zásadní změnu v chápání pojmu odpovědnosti v trestním právu, a která bude ještě dlouhou dobu předmětem sporů a úprav. Trestní odpovědnost právnických osob je z pohledu daňového práva a daňové kontroly důležitým institutem a měla by jí dle mého názoru být věnována větší pozornost.

Poslední části diplomové práce jsou o prostředcích ochrany práv, které lze použít v průběhu daňové kontroly nebo následně po ukončení daňové kontroly. Jde o materii, která je daňovým řádem upravena dostatečně. Kladně hodnotím zejména rozdělení prostředků po ukončení daňové kontroly na opravné prostředky a dozorčí prostředky, které přináší větší přehlednost.

Úplným závěrem lze tedy říci, že právní úpravu týkající se daňové kontroly obsaženou v daňovém řádu můžeme považovat za vcelku povedenou, neboť je patrné, že se zabývá judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, která souvisí s danou problematikou. Přesto však daňový řád obsahuje několik

nejasných částí souvisejících s daňovou kontrolou, které by bylo vhodné upravit, pozměnit či upřesnit.

## **Prameny**

### **Literatura**

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

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

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1. 2015*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Meritum. ISBN 978-80-7478-695-2.

BAXA, Josef, DRÁB Ondřej, KANIOVÁ Lenka, LAVICKÝ Petr, SCHILLEROVÁ Alena, ŠIMEK Karel, ŽIŠKOVÁ Marie, *Daňový řád: komentář I.díl., 1.vydání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 800 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, komentář autora, související zákonná ustanovení, výňatky z judikátů se zvýrazněným podstatným textem*. Olomouc: ANAG, 2016. Daně. ISBN 978-80-7554-029-4.

JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo procesní*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2016. Student. 846 s. ISBN 978-80-7502-160-1.

KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.

### **Právní předpisy**

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád



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

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád

Ústavního zákona č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod

Zákon č. 280/2009 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

## **Internetové zdroje**

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z:  
<http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

Jarešová, Jana. Daňový řád, 9a. část - Přezkumné řízení a obnova řízení. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 7. 12. 2011. [cit. 2017-07-22]. ISSN 2533-4484. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=39757>

[www.psp.cz](http://www.psp.cz)

## **Judikáty**

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2005, čj. 2 Afs 69/2004

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2006, čj. 2 Afs 31/2005

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.12.2004, čj. 7 Afs 22/2003

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2006, čj. 8 Afs 7/2005

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2008, čj. 8 Afs 81/2007 – 42

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.7.2009, čj. 7 Afs 29/2009 – 92

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.7.2006, čj. 2 Afs 83/2005

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2005, čj. 1 Afs 153/2004

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.7.2015, čj. 1 As 22/2015 – 143

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2005, čj. 5 Afs 36/2003 – 87

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2006, čj. 1 Afs 56/2004

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.3.2007, čj. 8 Afs 118/2005

usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75

nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. 38/95 ze dne 24. 4. 1996

## **Abstrakt**

Předmětem této diplomové práce je daňová kontrola, kterou lze zařadit do odvětví finančního práva. Cílem práce je základní popis a seznámení se s institutem daňové kontroly.

Při vypracování diplomové práce jsem používala k objasnění institutu daňové kontroly právní úpravu z několika právních odvětví, které jsem posuzovala v jejich vzájemném kontextu souvisejícím s tématem daňové kontroly. Pro komplexní vyřešení problematiky daňové kontroly bylo nutné použít i judikaturu s tímto související a odbornou literaturu. Zjištěné poznatky týkající se daňové kontroly jsem za pomoci deskripce uvedla v diplomové práci a následně za užití metody dedukce vyvodila určité závěry. Rovněž jsem se zabývala dosud nejednoznačnými problémy daňové kontroly, jež jsem se snažila objasnit a zaujmout k nim právní názor a naznačit možné změny *de lege ferendae*.

V úvodu diplomové práce dochází k seznámení se s tématem a k stanovení cíle diplomové práce. Předmětem následujících kapitol je obecná část daňové kontroly, jednotlivé fáze daňové kontroly, následky daňové kontroly a prostředky ochrany práv. Poslední část diplomové práce je věnována závěru, obsahujícímu shrnutí diplomové práce a navržené změny *de lege ferendae*.

Výše uvedená diplomová práce přináší základní přehled o daňové kontrole, včetně výkladu a objasnění určitých problémů souvisejících s daňovou kontrolou vyplývající ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

## **Abstract**

The subject of this diploma thesis is the tax control which can be classified to the financial law sector. The aim of the thesis is a basic description and introduction to the tax control.

During writing my diploma thesis I used legal regulation from several legal branches to clarify the tax control and I considered them in the (mutual) context related to the topic of the tax control. For the comprehensive solution of the tax control issue it was also necessary to apply related judicial decisions and literature. I described the findings concerning the tax control in the diploma thesis by using the description and subsequently I deduced certain conclusions by using the deduction method. I also dealt with ambiguous issues of the tax control which I tried to clarify and take legal opinion on them and imply possible *de lege ferendae* changes.

The diploma thesis consists of the introduction where the subject and the aim of the diploma thesis are introduced. The subject of the following chapters is the general part of the tax control, particular stages of the tax control, consequences of the tax control and means of rights protection. The last part of the diploma thesis devotes to the conclusion, including a summary of the diploma thesis and proposed *de lege ferendae* changes.

The above mentioned diploma thesis provides a basic overview of the tax control, including the interpretation and clarification of certain issues related to the tax control arising from the Act No. 280/2009 Sb, The Tax Code.

## **Seznam klíčových slov:**

daňová kontrola

daňový řád

dodatečný platební výměr

judikatura

## **Keyword list:**

Tax control

Tax Code

Additional payment assessment

Judicial decisions

