

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Lucie Schwarzová

## **Vybrané postupy při správě daní**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: 28. 6. 2016

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 28. 6. 2016

Lucie Schwarzová

## **Poděkování**

Děkuji svému vedoucímu práce, JUDr. Romanu Vybíralovi, Ph.D., za ochotu vést mou diplomovou práci, vstřícný přístup a za cenné rady, které mi při psaní práce poskytoval.

V Praze dne 28. 6. 2016

Lucie Schwarzová

## Obsah

Úvod.....	6
1 Správa daní .....	8
1.1 Historie daňového procesu.....	8
1.2 Předmět a účel správy daní .....	9
1.3 Zásady při správě daní .....	11
2 Postupy při správě daní .....	17
2.1 Vztah řízení, postupů a úkonů dle daňového řádu.....	17
2.2 Společné znaky postupů při správě daní .....	18
2.3 Vyhledávací činnost .....	19
2.4 Vysvětlení .....	21
2.5 Místní šetření.....	22
2.6 Daňová kontrola .....	23
2.7 Postup k odstranění pochybností.....	24
2.8 Úvahy de lege ferenda.....	25
3 Daňová kontrola .....	27
3.1 Předmět a rozsah daňové kontroly .....	28
3.2 Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole.....	30
3.3 Práva a povinnosti správce daně při daňové kontrole.....	33
3.4 Zahájení daňové kontroly.....	35
3.5 Průběh daňové kontroly .....	39
3.6 Ukončení daňové kontroly .....	42
3.7 Možné následky daňové kontroly .....	45
3.8 Opakování daňové kontroly .....	47
3.9 Úvahy de lege ferenda.....	49
4 Postup k odstranění pochybností .....	51

4.1	Podmínky aplikace postupu k odstranění pochybností .....	51
4.2	Vyzvání k odstranění pochybností .....	55
4.3	Průběh postupu k odstranění pochybností.....	58
4.4	Následky neodstranění pochybností.....	61
4.5	Úvahy de lege ferenda.....	64
	Závěr .....	66
	Seznam zkratk .....	69
	Seznam použitých zdrojů.....	70
	Shrnutí.....	75
	Summary.....	77
	Klíčová slova .....	79
	Key words .....	79

## Úvod

Ačkoli je úprava daňového práva procesního často opomíjena, její znalost je stejně důležitá jako znalost hmotněprávních předpisů. Bez této úpravy by nebylo možné zajistit realizaci a vynutitelnost daňového práva hmotného. Postupy při správě daní přitom patří mezi důležité nástroje, které může správce daně v rámci daňového procesu využít. K 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád,<sup>1</sup> který zásadním způsobem změnil, resp. doplnil úpravu dřívějšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.<sup>2</sup> Přestože se zákonodárci podařilo spoustu mezer vyjasnit, nevyvaroval se veškerých chyb a daňový řád i nadále obsahuje mezery a nepřesnosti.

Tato práce bude zaměřena především na daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností, protože to jsou významné kontrolní nástroje, které správce daně má k dispozici. Jejich úprava se neustále vyvíjí, a proto považuji za vhodné osvětlit aktuální stav. Cílem této práce je především popis a analýza současného stavu právní úpravy, přitom bych ráda poukázala na rozdíly se starší úpravou, na důvody vzniku nové úpravy a na případné mezery a chyby, které se nyní v daňovém řádu vyskytují, s nástinem jejich možných řešení.

Úvodní kapitola se bude zabývat obecně správou daní, především vývojem právní úpravy a následně předmětem a účelem správy daní, protože veškerá činnost správce daně musí probíhat v rámci tohoto předmětu a za určeným cílem. Dále bych pak v této kapitole chtěla stručně popsat základní zásady správy daní, protože ty považuji za zcela zásadní z důvodu, že prostupují celým daňovým řádem a je nutné se jimi řídit i při postupech při správě daní.

V druhé kapitole se hodlám věnovat postupům při správě daní obecně. Nejdříve se pokusím vymezit rozdíly mezi pojmy řízení, postup a úkon, v další podkapitole bych se ráda zaměřila na společné znaky všech postupů při správě daní a následně stručně charakterizují jednotlivé postupy upravené daňovým řádem. Poté se pokusím kriticky zhodnotit aktuální úpravu a navrhnout její změny.

---

<sup>1</sup> Dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“.

<sup>2</sup> Dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“.

Třetí kapitola se bude věnovat daňové kontrole. Ta je dle převážné většiny názorů nejvýznamnějším kontrolním nástrojem správce daně, proto bych ráda podrobněji analyzovala práva a povinnosti daňových subjektů a správců daně a celý postup daňové kontroly, včetně zajímavostí ohledně opakování daňové kontroly nebo jejích možných následků, to vše včetně nastínění řešení možných problémů, které se v této oblasti vyskytují. Poté kriticky zhodnotím úpravu daňové kontroly a navrhnou možné změny či doplnění.

Čtvrtá kapitola se týká postupu k odstranění pochybností. Zde bych ráda komplexně analyzovala podmínky užití tohoto postupu, celý jeho proces včetně možných následků, taktéž se hodlám zaměřit na mezery, které zde můžeme nalézt, a pokusit se je vyřešit.

V této práci využiji zejména metody deskriptivní a analytické, a to zejména v úvodní kapitole a pro seznámení se s danými jevy i v kapitolách dalších. Následně bude použita metoda syntézy a komparace, a to zejména při vlastních úvahách na dané téma a při návrhu možných změn či doplnění.

Při zpracování této práce budu vycházet zejména ze znění daňového řádu a v případě porovnání i ze zákona o správě daní a poplatků. Pro podrobnější pochopení budu pracovat především s důvodovou zprávou a komentářovou literaturou. V nemalé části této práce hodlám využít judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, případně také dalších správních soudů. U daňové kontroly existují komplexní publikace zaměřující se pouze na toto téma, proto budu vycházet především z nich, ovšem u postupu k odstranění pochybností tomu tak není, proto se zaměřím především na články v odborných časopisech a na internetové zdroje.

# 1 Správa daní

## 1.1 Historie daňového procesu

Daňové právo procesní je možné charakterizovat jako souhrn právních norem upravujících výkon správy daní, a to včetně procesního postupu oprávněných orgánů při projednávání a rozhodování ve věcech daní a při exekuci daňových rozhodnutí.<sup>3</sup>

I když je daňové právo považováno za velmi proměnlivé, ke změnám daňového práva procesního nedochází tak často. To lze vyčíst z níže uvedeného vývoje právní úpravy daňového procesu.

Původně na území Československé republiky byla procesní úprava zakotvena v zákoně č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních. Významnou změnou pak bylo přijetí vyhlášky MF č. 162/1953 Ú. l., která byla v roce 1962 nahrazena vyhláškou MF č. 16/1962 Sb. a která z původní úpravy ponechala pouze některé části. Obě vyhlášky však byly aplikovatelné pouze jako prováděcí předpisy ke zvláštním hmotněprávním daňovým zákonům. Komplexní úpravu daňového práva procesního na našem území tak představuje až zákon o správě daní a poplatků. Avšak specifickou úpravu procesních postupů u jednotlivých daní obsahovaly a i nyní stále obsahují také hmotněprávní předpisy.

Protože se však společnost i nyní neustále vyvíjí, je potřeba tomuto vývoji přizpůsobit také právní předpisy. Proto po 18 letech účinnosti ZSDP dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Předchozí právní úprava již nebyla dostatečně efektivní a jen stěží naplňovala cíle správy daní. Daňový řád tak nově reaguje na společenský posun, vývoj právní teorie, reflektuje změny v ostatních právních oblastech a také přijímá názory vytvořené judikaturou českých soudů. Vzhledem k harmonizaci některých předpisů v rámci Evropské unie daňový řád posiluje spolupráci mezi členskými státy.

Jak zmiňuje důvodová zpráva, „*předložený návrh zákona se snaží o jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu při správě daní, nikoliv o neodůvodněný*

---

<sup>3</sup> BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 255.



*zásah do vývoje uplynulých patnácti let, který navázal v roce 1992 na tradici berní administrativy z první poloviny dvacátého století. Očekávaným přínosem by tak mělo být zlepšení a zefektivnění fungování správy daní.“<sup>4</sup>*

## **1.2 Předmět a účel správy daní**

Předmět správy daní je zakotven v § 2 odst. 1 DŘ, který říká, že *předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Z důvodové zprávy pak můžeme zjistit, že zákonodárcův úmysl byl pojmout správu daní jako „pojem, který se používá v nejširším slova smyslu pro správu peněžitých plnění splňující kritéria vymezená v § 2. Navrhovaný zákon vymezuje správu daní ve všech svých ustanoveních a jedná se tedy o postup (činnost) normovaný daňovými zákony, který zahrnuje interakci mezi správcem daně a dalšími zúčastněnými subjekty. Tento postup by měl směřovat k naplnění základního cíle správy daní.“<sup>5</sup>*

Pro správu daní je klíčovým termínem daň. Daň právní teorie chápe jako zákonné, nenávratné, nedobrovolné, neekvivalentní a nesankční peněžité plnění, které je spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu a které je příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem zpravidla neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným.<sup>6</sup>

Pro účely daňového řádu je daň vymezena v jeho § 2 odst. 3 následovně:

*Daní se pro účely tohoto zákona rozumí*

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.*

Daň je tedy třeba v daňovém procesu chápat v poněkud širším smyslu, než pouze jako peněžité plnění označené jako daň, protože daňový řád procesně dopadá na širokou škálu peněžitých plnění. Pod pojem daň se tedy pro účely daňového řádu kromě

---

<sup>4</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

<sup>5</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

<sup>6</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5. s. 105-106.

tradičních daní řadí také například poplatky, cla a další peněžité plnění, jejichž správa se bude řídit podle daňového řádu na základě zmocnění zvláštním zákonem.

Daní se dále také rozumí podle § 2 odst. 4 DŘ daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

V této souvislosti je třeba také poukázat na čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny<sup>7</sup>, ve kterých je stanoveno, že povinnosti, resp. daně a poplatky, mohou být ukládány jen na základě zákona.<sup>8</sup> Vzhledem k existenci čl. 4 odst. 1 Listiny je pak její čl. 11 odst. 5 nadbytečný. Jeho zakotvení však vychází z tradice minulých ústavních zákonů, ve kterých byl obsažen.<sup>9</sup>

Takto vymezená daň pak musí taktéž splňovat požadavek uvedený v § 2 odst. 1 DŘ, tedy že musí být příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu, tzv. vratkou. Co má zákonodárce na mysli pod pojmem veřejný rozpočet, je pro účely daňového řádu uvedeno v odstavci 2 téhož ustanovení.

Správa daní je charakterizována také svým účelem. Tento účel je zakotven v § 1 odst. 2 DŘ, který říká, že *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z důvodové zprávy vyplývá, že „cílem (zejména pak cílem daňového řízení) je správné zjištění a stanovení daně (v rovině nalézací), ale také zajištění její úhrady (v rovině platební). V tomto ohledu cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, třebaže toto není explicitně stanoveno v zákoně.“*<sup>10</sup>

Správce daně má tedy jednak právo, ale také povinnost činit opatření potřebná ke správnému zjištění a stanovení daní a k zabezpečení jejich úhrady. To vše však musí být v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina“).

<sup>8</sup> Zákon musí upravovat podstatné rysy toho, zda bude určitý skutkový stav zdaněn, k tomu viz ŠIMKA, Karel a Petra NOVÁKOVÁ. Ústavní právo a daně. Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Roč. 2015, č. 2. ISSN 1211-9946. s. 7 a násl.

<sup>9</sup> K tomu viz MÜLLER, Zdeněk. O rozmanitosti poplatků. Právní rozhledy. Roč. 1998, č. 5. ISSN 1210-6410.

<sup>10</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

<sup>11</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0. s. 20.

Velmi důležité je, aby zjištění a stanovení daně bylo správné. Je tedy upřednostňováno hledisko správnosti, nikoli dříve preferované hledisko fiskální.<sup>12</sup> Tímto je myšleno zjištění a stanovení daně v zákonné výši.<sup>13</sup> Výše daně pak bude záležet na postupu, jakým správce daně tuto daň stanoví. Přesná částka se totiž může lišit například při stanovení daně na základě dokazování, nebo za použití pomůcek. Pokud však správce daně bude dodržovat zákonem stanovená pravidla a postupy, bude se jednat o správné zjištění a stanovení daně.<sup>14</sup>

Jak plyne z důvodové zprávy, „je třeba zdůraznit, že nedílnou součástí správy daně je i mezinárodní spolupráce daňových správ na základě mezinárodních ujednání a zvláštních zákonů.“<sup>15</sup>

V této souvislosti je vhodné také zmínit subjekty správy daní. Těmi jsou správce daně<sup>16</sup> a osoby zúčastněné na správě daní.<sup>17</sup>

### 1.3 Zásady při správě daní

Řada základních principů, kterými je nutno se při správě daní řídit, je zakotvena v Ústavě<sup>18</sup> a Listině základních práv a svobod (viz např. čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 4 odst. 1 Listiny, čl. 11 odst. 5 Listiny, čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny).

Základní zásady správy daní jsou uvedeny v § 5 – 9 DŘ. Zásady sice nejsou příliš rozsáhle upraveny, ale především z nich vychází úprava daňového procesu a v praxi hrají významnou roli při interpretaci a aplikaci ustanovení daňových zákonů. V zákoně o správě daní a poplatků byly zásady nepřesně zakotveny pod souhrnným názvem „Základní zásady daňového řízení“, daňový řád změnil jejich název na „Základní zásady správy daní“, došlo tedy k upřesnění, že se zásady nevztahují pouze

<sup>12</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9. s. 17.

<sup>13</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, sp. zn. 1 Ans 1/2007.

<sup>14</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0. s. 20.

<sup>15</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

<sup>16</sup> Správcem daně je podle DŘ správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém je mu svěřena působnost v oblasti správy daní zákonem nebo na základě zákona.

<sup>17</sup> Osobami zúčastněnými na správě daní jsou daňové subjekty a třetí osoby. Daňovým subjektem je osoba, kterou tak označuje zákon, a osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce. Třetí osobou je osoba jiná než daňový subjekt, která má práva a povinnosti při správě daní, nebo jejíž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Podle důvodové zprávy se může jednat např. o svědka, odborného konzultanta, znalce nebo tlumočníka.

<sup>18</sup> Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“).

na daňová řízení, ale na celou správu daní. Daňové řízení je totiž pouze jednou z částí správy daní a laickou veřejností se tyto pojmy často zaměňují.

Při vytváření daňového řádu vzal zákonodárce v úvahu také jeho vztah ke správnímu řádu a dalším předpisům, když v důvodové zprávě uvedl, že „*zásady obsažené v návrhu daňového řádu vycházejí i z komparace s textem správního řádu, který obsahuje zásady činnosti správních orgánů. Zásady správy daní dopadají i na jiné správce daně, nežli správní orgány (např. soudy). Lze říci, že návrh zachovává stejný standard v otázkách společných pro procesní předpisy veřejného práva (nejde přitom jen o zásady správního práva procesního, ale též o zásady občanského či trestního práva procesního). Spolu s těmito společnými zásadami, které samy o sobě jsou často jen deklarací zásad a obecných principů vyplývajících z ústavního pořádku a právní teorie, však navržený text obsahuje i zásady typické pro daňové právo (např. zásada nevěřejnosti, ochrany mlčenlivosti atd.), nikoliv pro právo správní.*“<sup>19</sup>

**Zásada zákonnosti či legality** je dle důvodové zprávy vyjádřením principu zakotveného v Listině, že daně a poplatky mohou být ukládány jen na základě zákona.

Daňový řád ve svém § 5 odst. 1 upravuje soulad postupu správce daně se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem se v tomto smyslu rozumí také mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Zahrnuto je zde taktéž primární a sekundární právo Evropské unie. Z gramatického výkladu tohoto ustanovení jde tedy spíše o vyjádření vázanosti činnosti správce daně právním řádem, než o princip zakotvení daní a poplatků v zákoně. Správce daně tedy může činit pouze to, co mu zákon dovoluje, na rozdíl od osob zúčastněných na správě daní, pro které platí zásada „co není zakázáno, je dovoleno“ (viz čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 Listiny).

Pro úplnost je vhodné uvést, že tzv. D-pokyny<sup>20</sup> nejsou právním předpisem a z pohledu této zásady by tak nemusely být pro správce daně závazné. Tyto pokyny ovšem často vytváří ustálenou správní praxi<sup>21</sup> a k její změně by mohl správce daně

---

<sup>19</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

<sup>20</sup> Jedná se o daňové pokyny vydané Generálním finančním ředitelstvím a dříve také Ministerstvem financí.

<sup>21</sup> K tomu právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005: „Vytvořila-li se na základě pokynu Ministerstva financí č. D-144 z roku 1996, o stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení (§ 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), správní praxe

přistoupit pouze ze závažných a principiálních důvodů. Závaznost postupu upraveného v D-pokynu pak plyne především z principu právní jistoty.<sup>22</sup>

**Zásada legální licence** stanovuje, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena (§ 5 odst. 2 DŘ). Opět zde můžeme najít ústavní základ, a to konkrétně v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Pokud by správce daně vykonával pravomoc v rozporu s jejím účelem nebo nad svěřený rozsah, jednalo by se o zneužití pravomoci (popř. o zneužití správního uvážení). Takovéto pochybení by mělo za následek zrušení rozhodnutí pro nezákonnost, což může učinit soud jednající a rozhodující ve správním soudnictví dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „SŘS“).<sup>23</sup>

**Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti (proporcionality)** ukládá správci daně povinnost v souladu s právními předpisy šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a používat co nejméně zatěžující prostředky, které umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 DŘ). Opět zde můžeme najít ústavní základ a propojení s ostatními zásadami. Zejména je tato zásada důležitá u správního uvážení, kdy by měl správce daně posoudit všechny okolnosti a vybrat vhodný prostředek. Nejednotný je názor odborné veřejnosti na to, zda se jedná o protiklad k § 1 odst. 2 DŘ, tedy zda je protikladem k cíli správy daní správně zjistit a stanovit daně a zabezpečit jejich úhrady. Rozdílně je řešena otázka, jestli v souladu s cílem správy daní může být daň stanovená bez přihlídnutí k této zásadě.<sup>24</sup> Toto ustanovení také zakotvuje legislativní zkratku osob zúčastněných na správě daní.

**Zásada procesní rovnosti** vyjadřuje rovná procesní práva a povinnost mezi osobami zúčastněnými na správě daní (§ 6 odst. 1 DŘ). Nejedná se však o materiální

---

*spočívající v tom, že vytýkáci řízení se uzavírají v určitých lhůtách, případně ve lhůtách prodloužených podle přesně určených pravidel, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod), že pro správní orgán je takováto správní praxe právně závazná.“*

<sup>22</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 35.

<sup>23</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 35.

<sup>24</sup> Srov. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 36; KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-616-7. s. 38.

rovnost každého s každým, ale o to, aby nedocházelo k nedůvodným rozdílům při uplatňování procesních práv a povinností.

**Zásada spolupráce (součinnosti)** zakotvuje povinnost správce daně spolupracovat s osobami zúčastněnými na správě daní a naopak (§ 6 odst. 2 DŘ). Tato zásada je v dalších ustanoveních často konkretizována a dále rozvedena, nicméně je nutné ji brát v úvahu i v dalších případech v kterékoli fázi správy daní. Jak uvádí odborná literatura, „jde jak o právo, tak o povinnost zároveň. Pakliže osoby zúčastněné na správě daní takto činit nebudou, upravuje pro tyto účely daňový řád speciální postup, kdy jako ultima ratio se uplatňuje pořádková pokuta ve smyslu ustanovení § 247 a násl. Osoby zúčastněné na správě daní tak mají možnost volby v tom, zda této zásadě dostojí či zda budou riskovat sankci. Naopak správce daně takovouto možnost volby nemá. Zákon mu nijak neumožňuje svévolně odmítnout součinnost z jeho strany. Samotnou součinnost tak nelze odmítnout ani s poukazem na to, že sám správce daně se obdobné součinnosti z druhé strany nikdy nedočkal.“<sup>25</sup>

**Zásada poučovací** vychází z práva na právní pomoc zakotveného v Listině a stanovuje povinnost správci daně umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a poskytnout jim patřičné poučení, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon (§ 6 odst. 3 DŘ). Tato zásada míří především na skutečnou možnost osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat svá práva a na právo být poučen především co se týče procesních práv a povinností. Osoby zúčastněné na správě daní by neměly utrpět újmu na svých právech pouze z důvodu neznalosti práv a povinností vyplývajících z daňového řádu.

**Zásada vstřícnosti a slušnosti** nařizuje správci daně chovat se k osobám zúčastněným na správě daní vstřícně a vyvarovat se nezdvořilostí (§ 6 odst. 4 DŘ). Podle důvodové zprávy je nutno zachovávat klientský přístup vůči zúčastněným osobám. Dle odborné literatury je však možno tuto zásadu chápat jako „další potvrzení interpretačního přístupu, plynoucího již z ústavního pořádku, že v případě pochybností

---

<sup>25</sup> *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 30.

*je nutno se přiklonit k výkladu právního předpisu, který je příznivý daňovému subjektu.*“<sup>26</sup>

**Zásada rychlosti** dává správci daně povinnost postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 DŘ). Je však velmi problematické stanovit, co bylo vykonáno bez zbytečných průtahů a co již nikoli. Vždy bude třeba posuzovat konkrétní okolnosti daného případu. K průtahům také může dojít z důvodů na straně osob zúčastněných na správě daní, za což samozřejmě nemůže být správce daně odpovědný. Pokud však bude správce daně nečinný, bude v úkonech postupovat liknavě nebo neúčelně, je možné se domáhat ochrany před nečinností.

**Zásada hospodárnosti (procesní ekonomie)** zakotvuje povinnost správce daně postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a umožňuje provádění úkonů pro různá řízení společně (§ 7 odst. 2 DŘ). Zbytečné náklady nesmí vzniknout nikomu, tedy ani správci daně ani komukoli jinému. Avšak použitím této zásady nesmí být osoby zúčastněné na správě daní zbaveni možnosti hájit svá práva<sup>27</sup> a musí být vždy dodržen zákonný postup.

**Zásada volného hodnocení důkazů** dává správci daně právo na hodnocení důkazů podle své úvahy (§ 8 odst. 1 DŘ). Správce daně je povinen hodnotit důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala důkazní sílu, hodnocení důkazů funguje pouze na základě vnitřního přesvědčení správce daně, avšak nemůže jít o svévoli.

**Zásada legitimního očekávání** stanovuje správci daně povinnost rozhodovat tak, aby u skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 DŘ). Podle důvodové zprávy se tato zásada uplatní především v jednotném metodickém řízení, ale také v rámci sjednocování judikatury v důsledku činnosti Nejvyššího správního soudu.

**Zásada materiální pravdy** cílí na skutečný obsah právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (§ 8 odst. 3 DŘ). Správce daně se nesmí zabývat

---

<sup>26</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 44.

<sup>27</sup> Viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 23. 10. 1998, sp. zn. 7 A 157/95.

pouze formální stránkou, ale je povinen zkoumat skutečný obsah právního jednání nebo jiné skutečnosti.

**Zásada neveřejnosti** stanovuje, že je správa daní neveřejná a osoby jsou povinny zachovávat zákonem stanovenou mlčenlivost (§ 9 odst. 1 DŘ). Neveřejnost je tradičním znakem správy daní a zajišťuje její fungování. S tím také souvisí povinnost mlčenlivosti, protože v rámci správy daní dochází často k přenosu diskrétních informací, které by mohly být bez povinnosti mlčenlivosti snadno zneužitelné.

**Zásada oficiality a zásada vyhledávací** zakotvuje správci daně právo a zároveň povinnost soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit k tomu nezbytné úkony (§ 9 odst. 2 DŘ). Správce daně tedy postupuje z úřední povinnosti a soustavně aktivně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní. Je však limitován zásadou přiměřenosti.

**Shromažďování osobních a jiných údajů** je limitováno potřebou a rozsahem nezbytným pro dosažení cíle správy daní (§ 9 odst. 3 DŘ). Správce daně nemá bezbřehou možnost získávat jakékoli údaje, ty musí být pro správu daní potřebné a může se tak díť jen v rozsahu, který je nezbytný.



## 2 Postupy při správě daní

### 2.1 Vztah řízení, postupů a úkonů dle daňového řádu

Řízení, postupy a úkony správce daně jsou při jeho činnosti vzájemně provázány. Legální definice však v zákoně chybí, můžeme je tedy v teoretické rovině definovat na základě jejich rozdílů, které ze zákona vyplývají.

Z § 1 odst. 2 DŘ můžeme vyčíst, že celá správa daní je postupem. Na základě systematiky části druhé, hlavy šesté daňového řádu lze zjistit, že postup je zastřešujícím pojmem pro řízení a další postupy při správě daní.

Řízení před správcem daně musí být vždy zahájeno, a to buď podáním ze strany osoby zúčastněné na správě daní, nebo úkonem správcem daně vůči této osobě, tedy z moci úřední. Řízení se, stejně jako veškerá jiná činnost správce daně, zaměřuje na správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady, k jehož zajištění mu zákonodárce dává rozličné důkazní a další specifické prostředky, aby bylo řízení efektivní. Řízení je pak na svém konci ukončeno určeným aktem. Pouze na základě řízení je možno vydat rozhodnutí o stanovení daně. Jako stěžejní je bráno řízení daňové, daňový řád dále upravuje také řízení registrační a řízení o závazném posouzení.

Co se týče dalších postupů při správě daní, ty jsou pro správce daně významným zdrojem informací při jeho vlastní činnosti. Řízení je zejména komplexní proces, zatímco v rámci těchto dalších postupů správce daně spíše vyhledává dílčí poznatky.<sup>28</sup> Úprava je především reakcí zákonodárce na princip samovyměření daně daňovým subjektem a jeho další navazující povinnosti, „*správce daně proto musí být nadán prostředky, jimiž může ověřit, zda daňové subjekty tyto povinnosti řádně plní. S ohledem na ústavní zásadu v čl. 2 odst. 2 Listiny tak však může činit jen postupem zákonem předvídaným. Děje se tak postupy vymezenými v dílu druhém daňového řádu.*“<sup>29</sup> Pro tyto postupy není na rozdíl od řízení v obecné rovině stanovena povinnost postup ukončit určeným aktem. Pouze na základě postupů však nemůže správce daně daň vyměřit či doměřit. Daňový řád upravuje následující postupy při správě daní:

---

<sup>28</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

<sup>29</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 420.

vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností.

Úkonem správce daně rozumíme jeho jednotlivou dílčí činnost. V souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva, kdy byl „právní úkon“ nahrazen „právním jednáním“ a s tím souvisejících změn i v daňovém řádu, můžeme úkon správce daně chápat jako úkon procesní. Souborem úkonů pak jsou řízení a další postupy při správě daní.<sup>30</sup> Správce daně dle § 15 DŘ *může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný*, za podmínek stanovených v § 17 DŘ může k provedení úkonu, dílčího řízení nebo jiného postupu dožádat i jiného věcně příslušného správce daně. Kromě úkonů správce daně rozeznáváme také úkony osob zúčastněných na správě daní.

Správce daně tedy může činit „*určitý úkon (např. výslech svědka), postup (např. provedení daňové kontroly) nebo dílčí řízení (např. provedení dražby)*.“<sup>31</sup>

## 2.2 Společné znaky postupů při správě daní

Postupy při správě daní jsou upraveny v části druhé, hlavě šesté, díle druhém DŘ a jsou tak nově vyděleny jako samostatná část výkonu správy daní.

Důvodová zpráva k postupům uvádí, že „*vedle tvrzení daňových subjektů obsažených v různých typech podání je hlavním zdrojem informací správce daně jeho vlastní činnost, tedy specifické postupy jím uplatňované. Tyto jednotlivé postupy, pomocí nichž správce daně získává zejména důkazní prostředky, jsou v návrhu upraveny tak, aby byla zajištěna efektivita správní činnosti na jedné straně a ochrana práv daňového subjektu na straně druhé. Systematické uspořádání je voleno tak, aby byla zajištěna vzájemná propojenost jednotlivých postupů, což se projevuje zejména ve vztahu místního šetření a daňové kontroly, které mají spoustu společných prvků. Je tak reagováno i na skutečnost, že propojení těchto instrumentů v platné právní úpravě není*

---

<sup>30</sup> Daňový řád a jeho změny v roce 2014. In: *Portál POHODA* [online]. 2014. [cit. 2016-06-05]. Dostupné z WWW: <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danovy-rad-a-jeho-zmeny-v-roce-2014/>>.

<sup>31</sup> *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 59.

*ideální, a lze se tak setkat s řadou duplicit a ustanovení řešících jinými slovy tutéž situaci.*“<sup>32</sup>

Pomocí postupů správce daně získává skutečnosti rozhodné pro správu daní, především se jedná o důkazní prostředky, ale také například vyhledává daňové subjekty nebo zjišťuje plnění povinností. Použití postupů při správě daní není podmíněno probíhajícím řízením. Mohou probíhat v průběhu řízení nebo také nezávisle. Existují však výjimky, kdy *„z povahy věci vyplývá, že některé postupy při správě daní budou vždy probíhat v rámci zahájeného daňového řízení.*“<sup>33</sup> Postupy se však nemusí uplatnit pouze v rámci řízení daňového, ale i v řízení registračním nebo o závazném posouzení. Různé postupy se také mohou navzájem prolínat, případně po zjištění, že vybraný postup není vyhovující, může být zahájen postup jiný. Lze také využít informace získané prostřednictvím jednoho postupu u postupu jiného.

Cíl postupů při správě daní je shodný s cílem správy daní uvedeným v § 1 odst. 2 DŘ, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

U všech postupů je také nezbytné brát v úvahu základní zásady uvedené v § 5 – 9 DŘ. Ty se totiž vztahují, jak je uvedeno výše, nejen na řízení, ale na celou správu daní, tzn. i na postupy.

Volbu konkrétního postupu provádí správce daně, ta *„je závislá zejména na rozsahu nezbytného zjišťování, přičemž ve volbě toho kterého postupu pro danou situaci není správce daně volný, ale podle rozsahu má volit takový postup, který je pro danou situaci nejvhodnější právě s ohledem na předpokládaný rozsah zjišťování, či rozsah nezbytného dokazování.*“<sup>34</sup>

## **2.3 Vyhledávací činnost**

Vyhledávací činnost je upravena v § 78 DŘ. V rámci vyhledávací činnosti může správce daně využít postupu vysvětlení (§ 79 DŘ a kapitola 2.4 této práce) a místního šetření (§ 80 – 84 DŘ a kapitola 2.5 této práce).

---

<sup>32</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

<sup>33</sup> *Daňový řád: komentář.* 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 163.

<sup>34</sup> KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení. Daně a právo v praxi. Roč. 2012, č. 8. ISSN 1211-7293.

Na základě vyhledávací činnosti správce daně vyhledává daňové subjekty, důkazní prostředky a zjišťuje, zda daňové subjekty řádně plní své povinnosti vyplývající z daňových zákonů.

Zahájení vyhledávací činnosti není podmíněno probíhajícím řízením, tato činnost může být zahájena i před řízením a výsledky z ní pak mohou být důvodem, pro který bude následné řízení zahájeno. Také v případě, že vyhledávací činnost probíhá v rámci řízení, můžou být výsledky z ní v tomto řízení použity.

Co se týče důkazních prostředků, musí správce daně dodržet zákonem stanovený postup, aby mohl být v řízení tento důkazní prostředek použit. Správce daně však v rámci vyhledávací činnosti důkazní prostředky pouze vyhledává a nemá právo je hodnotit, k tomu dochází až při dokazování a hodnocení důkazů v rámci probíhajícího řízení.<sup>35</sup>

Správce daně je podle § 78 odst. 2 DŘ oprávněn provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti daňového subjektu. Někdy je tato možnost vhodnější nejen z důvodu, že daňový subjekt součinnost neposkytuje, ale také z důvodu, aby daňový subjekt opatření případných důkazních prostředků nezmařil.

V § 78 odst. 3 DŘ zákonodárce taxativně vymezuje okruh postupů konaných v rámci vyhledávací činnosti:

*V rámci vyhledávací činnosti správce daně*

- a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,*
- b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,*
- c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,*
- d) opatřuje nezbytná vysvětlení,*
- e) provádí místní šetření.*

---

<sup>35</sup> *Daňový řád: komentář.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 421.

V § 78 odst. 4 DŘ pak zákonodárce dává pravomoc správci daně konat místní šetření také mimo obvod své územní příslušnosti, aniž by k tomu potřeboval dožádání.

## 2.4 Vysvětlení

Vysvětlení je zakotveno v § 79 DŘ a je jednou ze součástí vyhledávací činnosti (viz kapitola 2.3 této práce). Vzhledem k tomuto se na něj vztahují obecná pravidla uvedená v § 78 DŘ.

Vysvětlení, stejně jako vyhledávací činnost, může probíhat jak v průběhu řízení, tak také nezávisle na něm. Omezující je však poslední část § 79 odst. 1 DŘ, kde je stanoveno, že vysvětlení lze uplatnit pouze v případě, že skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem. Co má však zákonodárce na mysli „jiným úředním postupem“, dále nespécifikoval. Z důvodové zprávy můžeme vyvodit, že se jedná o záměr co nejméně zasahovat do práv jiných osob v případě, že lze cíle dosáhnout jinou (snazší) cestou.

Povinnost podat vysvětlení má dle § 79 odst. 2 DŘ každý. Důvodová zpráva však konkretizuje, že zákonodárce pod slovem „každý“ myslel třetí osoby (dle definice v § 22 DŘ). I z této definice je pak zřejmé, že pokud má osoba povinnost podat vysvětlení (tzn. má povinnost při správě daní), stává se třetí osobou ve smyslu § 22 DŘ. S tím souvisí také skutečnost, že této osobě vzniká povinnost mlčenlivosti o tom, co se při podání vysvětlení dozvěděla. I když důvodová zpráva mluví o třetích osobách, vzhledem k textaci zákona by nebylo možné rozporovat, pokud by správce daně požadoval vysvětlení přímo od daňového subjektu (i když by takový postup v praxi s velkou pravděpodobností narážel na princip, že vysvětlení lze uplatnit pouze v případě, že skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem).

Před vysvětlením musí být osoba poučena o možnosti vysvětlení odepřít (§ 79 odst. 2 ve spojení s § 96 odst. 4 DŘ) a může tak učinit z důvodů uvedených v § 96 odst. 2 a 3 DŘ.

V § 79 odst. 3 DŘ je výlučně zakázáno použití vysvětlení jako důkazního prostředku. Při použití vysvětlení jako důkazního prostředku by totiž mohlo dojít k obcházení procesu dokazování a krácení práv daňových subjektů z důvodu, že vysvětlení se může konat i bez součinnosti daňového subjektu (§ 78 odst. 2 DŘ).

Obsah podaného vysvětlení je podle § 79 odst. 4 DŘ zachycen v protokolu nebo se o něm sepíše úřední záznam.

## 2.5 Místní šetření

Místní šetření je upraveno v § 80 – 84 DŘ a je jednou ze součástí vyhledávací činnosti (viz kapitola 2.3 této práce). Vzhledem k tomuto se na něj vztahují obecná pravidla uvedená v § 78 DŘ.

Místní šetření slouží zejména k získávání důkazních prostředků. Správce daně je v jeho rámci oprávněn provádět mimo jiné ohledání u daňových subjektů, dalších osob zúčastněných na správě daní, popřípadě také na dalších vhodných místech. S ohledem na charakter místního šetření je v jeho rámci možné také ověřovat plnění povinností.

Správce daně má v rámci místního šetření mnoho oprávnění. Například může k provádění místního šetření přizvat další osoby, může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam, má právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, to vše však pouze v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní.

Správce daně si může pořídit výpisy či kopie, odebrat vzorky, zapůjčit doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, nebo podle § 83 odst. 1 DŘ může správce daně *zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi.*

Těmto oprávněním správce daně odpovídá na straně druhé povinnost daňového subjektu, případně dalších přítomných osob, poskytnout všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost. Dle důvodové zprávy jsou daňový subjekt i další osoby povinny strpět opatření správce daně, avšak v zákoně jsou konkrétní podmínky stanoveny tak, aby byla šetřena práva povinných osob.

*„Odepře-li daňový subjekt správci daně vstup do svých prostor, nemůže si jej správce daně vynutit proti vůli daňového subjektu. To vyplývá z porovnání formulace oprávnění správce daně v komentovaném ustanovení [§ 81 odst. 1 DŘ] stanoveného*

jako „právo na přístup“ oproti formulaci § 203 odst. 2, kde pro účely prohlídky bytu a dalších prostor dlužníka je daňový exekutor oprávněn „zjednat do těchto prostor přístup“. <sup>36</sup> Správce daně však může tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní, uložit pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 DŘ.

Průběh místního šetření musí být podle § 80 odst. 3 DŘ zachycen buď v protokolu, nebo v úředním záznamu.

## 2.6 Daňová kontrola

Daňová kontrola je upravena v § 85 – 88 DŘ. Jedná se o postup, při kterém správce daně prověřuje daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti mající vliv na správné zjištění a stanovení daně. Na rozdíl od již uvedených postupů je správce daně v rámci daňové kontroly oprávněn důkazní prostředky hodnotit.

*„Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vázící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové daní. Daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků.“<sup>37</sup>*

Daňová kontrola tedy může nastoupit v okamžiku, kdy již daň byla vyměřena, a je ověřováno, zda se tak stalo ve správné výši. Vyloučena však není ani preventivní kontrola. Daňová kontrola je jediný postup, na jehož základě může správce daně přistoupit k doměření daně z úřední povinnosti (viz § 143 odst. 3 DŘ).

Provést daňovou kontrolu může správce daně u daňového subjektu nebo na dalších vhodných místech.

Oproti předchozí úpravě daňový řád apeluje na konkrétní vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, lze však přistoupit také ke společné kontrole, případně může správce daně rozsah kontroly rozšířit nebo naopak zúžit.

---

<sup>36</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 435.

<sup>37</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 449.

Daňový subjekt má povinnost umožnit zahájení a provedení daňové kontroly a další povinnosti dle § 86 odst. 3 DŘ, správce daně však musí zároveň šetřit jeho práva. Podle § 86 odst. 4 DŘ, který odkazuje na pravomoci správce daně při místním šetření, se tak tyto pravomoci přenáší i do daňové kontroly.

Správce daně má však také povinnosti, které se týkají zejména správně vedené dokumentace.

## **2.7 Postup k odstranění pochybností**

Postup k odstranění pochybností je upraven v § 89 – 90 DŘ. Správce daně může tohoto institutu využít, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.

Dle důvodové zprávy je tento postup méně náročnou alternativou: „*v případě, že vzniknou takovéto pochybnosti, správce daně se rozhoduje, zda ověří schopnost daňového subjektu své tvrzení prokázat pomocí institutu místního šetření, při kterém dojde např. k ohledání několika faktur, nově provozovaného skladu atp., nebo zda jsou pochybnosti takového rozsahu, že by mělo dojít k zahájení daňové kontroly, anebo zda postačí, pokud daňový subjekt potřebné listiny s případným vysvětlením doručí správci daně.*“<sup>38</sup>

Je zřejmé, že lze tento postup použít pouze v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího nalézacího řízení. Z výše uvedeného také vyplývá, že tento postup může správce daně realizovat pouze vůči daňovému subjektu.

Daňový řád nově zejména konkretizuje náležitosti výzvy, kterou je povinen správce daně předat daňovému subjektu. Oproti předchozí úpravě také zakotvuje nové lhůty. Podle důvodové zprávy má při tomto postupu dojít k písemnému či ústnímu dialogu. Průběh musí být dle § 90 odst. 1 DŘ zachycen v protokolu nebo úředním záznamu.

Pokud nebudou pochybnosti odstraněny, správce daně je povinen sdělit výsledek postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu. Daňový subjekt je v tomto

---

<sup>38</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.



případě oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

V případě neposkytnutí součinnosti je správce daně oprávněn dle § 90 odst. 4 DŘ stanovit daň podle pomůcek, pokud je na tuto skutečnost daňový subjekt ve výzvě upozorněn.

## **2.8 Úvahy de lege ferenda**

Po stručném popisu postupů při správě daní považuji jejich úpravu za zdařilou. Daňový řád vhodně reaguje na aktuální problémy, které v oblasti daňového procesu vznikají a snaží se vyplňovat objevující se mezery. K tomuto vyplňování navíc dochází způsobem nikoli překvapivým, když zákonodárce zejména přejímá judikatorní názory.

Zákonodárce i přes poměrně strohou úpravu vystihl přesně jejich účel, což je základem pro následný výklad. Dalšími podrobnostmi a podmínkami by mohlo dojít k neřešitelným situacím, kdy by nebylo možné použít žádný postup nebo by vznikla povinnost zahájit neúčelně postupů více. Zákonodárce také správně zachovává obecnost právních norem, když ke speciálním ustanovením přistoupil pouze v nezbytně nutných případech (např. lze zmínit lhůtu pro zahájení postupu k odstranění pochybností v případě, že má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet).

Mohlo by se zdát, že v daňovém řádu chybí např. úprava rozdílů postupů a detailnější podmínky jejich užití. To je však dle mého názoru správné z výše uvedených důvodů.

Avšak i přesto lze najít v zákoně mezery. Je možné tedy uvažovat o případné inspiraci zahraniční úpravou. Vzhledem ke stejným kořenům a principům vycházejících ze společných tradic je vhodné srovnat českou úpravu s úpravou daňového procesu na Slovensku. Navíc slovenský nový zákon upravující daňový proces byl přijímán přibližně ve stejnou dobu, jako český daňový řád. Daňový proces je u našich sousedů upraven v zákoně č. 563/2009 Z. z. o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Tento zákon zná pouze 3 postupy, a to instituty vyhledávací činnosti, místního šetření a daňové kontroly. Chybí zde tak vysvětlení a postup k odstranění pochybností. Tady by se dle mého názoru měla spíše slovenská

úprava inspirovat českou, protože postrádá instituty, které jsou pro daňové subjekty méně zatěžující, než je např. zakotvená daňová kontrola.

Účel slovenských postupů je obdobný, ale upraveny jsou podrobněji. Zákon se zaměřuje více na regulaci zajištění a propadnutí věci v rámci místního šetření a normuje jejich postup, což český daňový řád postrádá. Mohlo by se zdát, že je ve slovenském zákoně také podrobněji upravena daňová kontrola, tak tomu však není, protože slovenská úprava neobsahuje odkazy na podobnosti s místním šetřením (jako je tomu v českém daňovém řádu), musí tak určitá práva a povinnosti znovu zakotvovat.

### 3 Daňová kontrola

Daňová kontrola je klíčovým postupem, který má správce daně k dispozici, a přispívá k zabezpečení cíle správy daní, tedy ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Účelem daňové kontroly je zejména ověřování řádného splnění daňových povinností. Protože má daňový subjekt povinnost sám daň tvrdit, musí právní úprava umožnit správci daně efektivně toto „samovyměření“ kontrolovat. Hrozba daňové kontroly rovněž přispívá k pečlivému výpočtu daňové povinnosti samotným daňovým subjektem. Daňová kontrola je postupem, který nejvíce zatěžuje daňový subjekt, zejména vzhledem k tomu, že nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní (viz § 92 odst. 3 DŘ), přesto má při správě daní nezastupitelné místo.

Daňová kontrola může být prováděna pouze u daňového subjektu, na rozdíl od místního šetření, které může správce daně provádět i u dalších osob zúčastněných na správě daní.<sup>39</sup>

Daňová kontrola plní funkci preventivní spočívající v odrazování daňových subjektů od nežádoucího chování při správě daní. Dále pak funkci eliminační, kdy „*na základě kontrolních zjištění dojde do budoucna k nápravě jednotlivých, dosud nesprávně uplatňovaných postupů.*“<sup>40</sup> Neméně důležitá je funkce inspekční, tedy aby za pomoci daňové kontroly došlo ke zjištění a vyhodnocení daňové povinnosti. Daňová kontrola má také funkci ochrannou, „*kteřou je realizována samotná fiskální funkce daní, tedy získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů pro financování veřejných statků a veřejných potřeb.*“<sup>41</sup>

Daňovým řádem byl z důvodu významu daňové kontroly tento postup upraven mnohem podrobněji, než tomu bylo v zákoně o správě daní a poplatků. Došlo tedy k vyplnění mezer, které se do té doby řešily pouze výkladem. Na druhou stranu zákonodárce stanovil také pravidla nová, která dosavadní výklad překonávají.

---

<sup>39</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.3. 2011.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Meritum. ISBN 978-80-7357-650-9. s. 51.

<sup>40</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech.* 2. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 1.

<sup>41</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech.* 2. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0. s.2.

### 3.1 Předmět a rozsah daňové kontroly

Daňový řád na rozdíl od předchozí úpravy více apeluje na jasné vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a dochází tak v této oblasti k vyplnění mezer právní úpravy.

Vymezením předmětu daňové kontroly došlo mimo jiné také k odstranění pochybností, zda jde o řízení, úkon nebo soubor úkonů správce daně.<sup>42</sup> Nyní je tedy daňová kontrola jasně vymezena jako postup při správě daní a jedná se o postup kontrolní.

Předmětem daňové kontroly jsou dle § 85 odst. 1 DŘ *daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*

Předmět daňové kontroly je vázán k jednomu daňovému řízení ve smyslu § 134 DŘ, je tedy vázán k jedné daňové povinnosti daňového subjektu, která počíná svým vznikem a končí splněním nebo jiným zánikem. V případě opakujících se daní se tak bude předmět vázat ke zdaňovacímu období za jednotlivou daň, v případě jednorázových daní pak ke konkrétní daňové povinnosti (resp. k jednotlivé skutečnosti podléhající dani jako takové).

Předmětem daňové kontroly není dle citovaného ustanovení jen samotná daňová povinnost, ale také tvrzení daňového subjektu a jiné rozhodné okolnosti. Tvrzením však daňový subjekt pouze formálně naplňuje svou povinnost sám si daň vyměřit, kontrolovat tak může správce daně nejen vymezenou daňovou povinnost, ale i její formální vyjádření.<sup>43</sup>

Na první pohled se může zdát, že správce daně tak může kontrolovat vše. Je však limitován základními zásadami při správě daní a dalšími ustanoveními daňového řádu. Vyzývat může daňový subjekt jen ohledně okolností, u kterých nese důkazní břemeno. „*Správce daně nemůže vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž*

---

<sup>42</sup> V zákoně o správě daní a poplatků totiž nebyla stanovena nutnost uvedení předmětu daňové kontroly a nebylo ani jednoznačně stanoveno postavení daňové kontroly v daňovém procesu.

<sup>43</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0. s. 370.

*pouze k prokazování toho co on sám bud' v daňovém přiznání tvrdil, popř. měl tvrdit, nebo co je nutné k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně.*<sup>44</sup>

K problematice přenesení důkazního břemene na daňový subjekt se taktéž vyjádřil Ústavní soud v usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2008, sp. zn. III. ÚS 5196/07: „*Ústavní soud se ve své judikatuře již dříve obecně zabýval tím, zda a v jaké míře může být přeneseno důkazní břemeno na daňový subjekt v daňovém řízení, přičemž došel k závěru, že ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami (Pl. ÚS 38/95 in Ústavní soud České republiky: Sbíрка nálezu a usnesení sv. 5, str. 271, 1996 - I. díl; č. 130/1996 Sb.).*“.

Rozsah daňové kontroly je upraven v § 85 odst. 3 DŘ, který stanoví, že *správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení.*

Rozsah daňové kontroly představuje její vlastní prováděný rozsah správcem daně, tedy která tvrzení a jiné skutečnosti bude správce daně v rámci již vymezeného předmětu prověřovat.

Jak uvádí důvodová zpráva, „*berní správa není dimenzována na provedení celkové revize předmětu daňové kontroly. Většinou dochází ke koncentraci na důkazní prostředky v rozsahu, který se týká věcí, kde se vyskytuje nejčastěji pochybení, ať již úmyslné nebo nedbalostní. Šíře vymezeného rozsahu může být různá, např. se zaměřením na výdajovou stránku, či určitý typ nákladů, nebo může jít o celkové prověření všech důkazních prostředků relevantních pro určité daňové řízení.*“<sup>45</sup>

Rozsah daňové kontroly správce daně vymezuje při jejím zahájení. Může se týkat všech tvrzení a jiných skutečností vážících se k předmětu, nebo může být zaměřena pouze na ověření vybraných povinností. Rozsah lze však v průběhu kontroly

---

<sup>44</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0. s. 370.

<sup>45</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

upřesnit, avšak pouze postupem pro její zahájení, tedy sepsáním příslušného protokolu.<sup>46</sup>

Jednou z možností je rozšíření rozsahu. To lze učinit pouze v případě, že na počátku nebyl rozsah stanoven na ověřování všech tvrzení a jiných skutečností. Rozšíření tedy znamená, že správce daně bude ověřovat více povinností daňového subjektu v rámci daného předmětu. Toto rozšíření však nemá účinky zahájení daňové kontroly.<sup>47</sup>

Dále je možné rozsah také zúžit. Správce daně se tedy omezí pouze na některé povinnosti daňového subjektu. Je otázkou, nakolik bude provedení kontroly týkající se pouze některých povinností efektivní, v tomto případě je nutné postupovat pečlivě v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti a zároveň tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní.

Vyvstává zde také otázka účinků zahájení daňové kontroly týkající se zúženého rozsahu na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Kratochvíl k tomuto uvádí, že „podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu je totiž účinky pro obnovení běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu nadána obecně každá daňová kontrola bez ohledu na její rozsah a to ode dne jejího zahájení.“<sup>48</sup> S tímto názorem souhlasím, lhůta pro stanovení daně se totiž váže na celou daň ve zdaňovacím období, resp. daňovou povinnost u jednorázových daní, tedy na předmět daňové kontroly, a není možné jí vztáhnout pouze na určitou daňovou povinnost.

### **3.2 Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole**

Aby mohla být daňová kontrola efektivní, je potřeba stanovit daňovému subjektu určité povinnosti, zároveň je také nutné mu zaručit určitá práva, aby nedocházelo k jeho nadměrnému zatěžování, šikaně a zároveň aby se mohl účinně bránit případnému pochybení správce daně.

---

<sup>46</sup> *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 180.

<sup>47</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 452.

<sup>48</sup> KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. Roč. 2012, č. 8. ISSN 1211-7293.

Základní povinností daňového subjektu je povinnost *umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly* (§ 86 odst. 1 DŘ). Tato povinnost je konkretizací zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 DŘ). Má-li správce daně účinně kontrolu provést, musí mu být umožněno kontrolovat, daňový subjekt tedy musí se správcem daně komunikovat, podávat mu vysvětlení, umožnit mu přístup k dokladům apod.

Tato povinnost součinnosti je důležitá zejména při zahájení daňové kontroly, protože pro zahájení je nezbytné i započítí faktického provádění daňové kontroly (viz kapitola 3.4). Bez povinnosti součinnosti by tak mohlo dojít k absurdní situaci, kdy by správce daně reálně žádnou kontrolu provést nemohl, neboť ta by nikdy nemohla být zahájena zákonem předepsaným způsobem, protože daňové subjekty by se stěží této kontrole podrobili dobrovolně.

Avšak zákonodárce nepodcenil ani situaci, kdy by daňový subjekt součinnost při zahájení neposkytl. Daňový řád dává správci daně pravomoc stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat (§ 98 DŘ).

Povinnost součinnosti je stanovena také v průběhu daňového kontroly. Nejde však o situaci, kdy by měl daňový subjekt sám navrhnout a předložit dostatek důkazních prostředků, ale o to, aby měl správce daně možnost tyto důkazní prostředky vyhledat a provést jimi důkaz.<sup>49</sup>

Daňový subjekt je dále povinen podle § 86 odst. 3 DŘ:

- a) *zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,*
- b) *poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,*
- c) *předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,*
- d) *umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,*

---

<sup>49</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 465.

e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.

Daňový subjekt má podle § 86 odst. 3 DŘ také povinnosti vyplývající z § 82, které se týká místního šetření. Jedná se o poskytnutí přiměřených prostředků a součinnosti potřebné k účinnému provedení daňové kontroly, o povinnost zapůjčit správci daně vyžádané doklady a další nezbytné věci i mimo své prostory, o povinnost odevzdat nebo strpět odebrání vzorků věcí pro účely bližšího posouzení nebo expertizy. S odkazem na ustanovení o místním šetření patří nepochybně mezi povinnosti daňového subjektu „i povinnost umožnit úřední osobě vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt buď používá také k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem.“<sup>50</sup> Nesplnění této povinnosti lze vynutit pořádkovou pokutou dle § 247 DŘ, správce daně si však vstup nemůže zjednat.

Povinnosti stanovené v § 86 odst. 3 DŘ míří především na situace, kdy dojde k chybám na straně daňového subjektu a správce daně tyto chyby odhalí. „Na tomto místě totiž daňová kontrola získává výslovně vrchnostenský charakter, který je spojen právě s velkým množstvím povinností na straně daňového subjektu. Všechny povinnosti daňového subjektu mají společné mantinely, které jsou vyjádřeny v § 86 odst. 1. Plnění povinností tak lze po daňovém subjektu vyžadovat pouze v tom rozsahu, který směřuje k umožnění zahájení a provedení samotné daňové kontroly.“<sup>51</sup>

Práva daňového subjektu nejsou u daňové kontroly příliš rozsáhle upravena. Dle důvodové zprávy zakotvením a následným využitím těchto práv daňovým subjektem by mělo dojít k předcházení sporů, které vyvstávají po stanovení daně na základě kontrolní zprávy.

Práva daňového subjektu jsou zakotvena v § 86 odst. 2 DŘ:

*Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo*

---

<sup>50</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0. s. 383.

<sup>51</sup> *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 188.



- a) *být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,*
- b) *předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,*
- c) *vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.*

Oproti předchozí úpravě se může zdát, že došlo k jejich omezení. Další práva daňového subjektu jsou však skryta v dalších ustanoveních o daňové kontrole a také v dalších ustanoveních daňového řádu, ze kterých vyplývá obecná použitelnost. Jde například o právo na předložení průkazu úřední osoby podle § 12 odst. 3 DŘ, o právo namítat podjatost úřední osoby dle § 77 odst. 1 DŘ, o právo být seznámen s důvody pro opakování daňové kontroly podle § 85 odst. 6 DŘ, o právo vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění podle § 88 odst. 3 DŘ, o právo být přítomen výslechu znalce a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku podle § 95 odst. 4 DŘ, o právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností podle § 96 odst. 5 DŘ a o právo podat stížnost podle § 261 DŘ.<sup>52</sup>

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 1 Afs 70/2004 dovedl následující: „*Není-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při místním šetření.*“<sup>53</sup> Z tohoto názoru lze vyvodit, že je nutné vždy práva daňového subjektu při daňové kontrole respektovat a pokud se tak nestane, nemůže správce daně na základě takto provedené kontroly zákonným způsobem daň doměřit.

### **3.3 Práva a povinnosti správce daně při daňové kontrole**

Práva a povinnosti správce daně při daňové kontrole prostupují celým daňovým řádem a nikde není uveden jejich výčet. Nejčastějším pochybením správce daně je

<sup>52</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 106. Shodně *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 465-466.

<sup>53</sup> Ačkoliv se tento spor rozhodoval za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, je použitelný i za účinnosti daňového řádu.

nerespektování základních zásad správy daní, které se (jak již bylo uvedeno výše) uplatní i při daňové kontrole.

Práva a povinnosti správce daně jsou odrazem práv a povinností daňového subjektu a je třeba, aby byla ve vzájemné rovnováze a umožňovala jejich vzájemnou realizaci. Právům daňových subjektů tedy odpovídají povinnosti správce daně, ten totiž musí umožnit realizaci těchto práv. To platí samozřejmě také naopak, pokud tedy zákon stanoví povinnost daňovému subjektu, znamená to na straně druhé oprávnění správce daně.<sup>54</sup>

Správce daně má v první řadě právo provádět daňovou kontrolu (za zákonem stanovených podmínek a zákonem stanoveným způsobem). Dále má například právo požadovat součinnost daňového subjektu (§ 86 odst. 1 DŘ), právo na nezbytné informace o kontrolovaném subjektu (§ 86 odst. 3 písm. b) DŘ), právo vyslýchat svědky (§ 96 DŘ), ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 95 DŘ), právo vyzvat daňový subjekt k zahájení daňové kontroly, pokud její zahájení neumožní (§ 87 odst. 2 DŘ), a další.

Zajímavou otázkou je také výběr místa provedení daňové kontroly, kdy náleží daňovému subjektu povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k jejímu provedení (§ 86 odst. 3 písm. a) DŘ). Správce daně má však právo si místo provedení kontroly zvolit sám a nemusí to být na místě zajištěném daňovým subjektem: „*Dotčené – ostatně nepřilíš vhodně formulované - ustanovení stanoví jednoznačně povinnost daňového subjektu „zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly“.* To, jestli místo a podmínky (podle mínění daňového subjektu „vhodné“) vyhovují, musí sám posoudit správce daně s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly, zejména rozsah kontrolovaných písemností, její předpokládanou časovou náročnost, dostupnost takto zvoleného místa pro pracovníky správce daně, jejich časové možnosti při vytížení dalšími pracovními úkoly atp. Výběr místa, které daňový subjekt zajistil, proto musí podrobit své úvaze správce daně a využít jej nebo nevyužít [a v takovém případě současně podle § 16 odst. 2 písm. g) d. ř. převzít doklady ke kontrole provedené v sídle správce daně]. Opačný názor, zejména v tom smyslu, že daňový subjekt bude sám svým

---

<sup>54</sup> Tento názor je vyjádřen také v KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-170-6. s. 73 a násl.

*výběrem určovat, kde se kontrola provede, nejenže nemá oporu v zákoně, ale mohl by fakticky zmařit také cíl a smysl kontroly samotné.*“<sup>55</sup>

Kromě specifických pravomocí vázících se k daňové kontrole má správce daně dle § 86 odst. 4 DŘ také pravomoci jako při provádění místního šetření (§ 80 – 84 DŘ). „*I když tak DŘ výslovně nestanoví, z odkazu na pravomoci podle § 80 až 84 DŘ plynou správci daně také povinnosti zde upravené. Jestliže má např. správce daně pravomoc zapůjčit si vyžádané doklady (§ 82/2 DŘ), má také povinnost tyto doklady vrátit (§ 82/4 DŘ).*“<sup>56</sup>

Ve světle zásady legální licence však nelze pravomoci správce daně vykládat extenzivně a může tak činit pouze to, co mu zákon dovoluje.

Povinností správce daně je, jak již bylo zmíněno, především umožnění realizace práv daňového subjektu.

Zajímavou otázkou je zásada součinnosti, kdy tuto povinnost stanovuje § 86 odst. 1 DŘ daňovému subjektu, ale tato součinnost je oboustranná a „*předpokládá, že i správce daně vyvine potřebné úsilí s daňovým subjektem spolupracovat.*“<sup>57</sup> Správce daně musí především daňový subjekt dostatečně informovat, aby věděl, které povinnosti má splnit a jaká práva může využít (správce daně má například povinnost informovat o zamýšleném výslechu svědka, aby mohl daňový subjekt využít své právo být tomuto výslechu přítomen a klást svědkovi otázky). Je velmi důležité, aby byl daňový subjekt o stavu dokazování dostatečně informován, protože nese důkazní břemeno.

### **3.4 Zahájení daňové kontroly**

Pro platné zahájení daňové kontroly musí správce daně podle §87 odst. 1 vůči daňovému subjektu učinit úkon, *při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.* Zahájení má tedy dvě podmínky:

---

<sup>55</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004.

<sup>56</sup> KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 210.

<sup>57</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 464.

- 1) vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly,
- 2) faktické započetí provádění daňové kontroly.

Může nastat situace, kdy tyto podmínky nebudou splněny současně, „v takovémto případě bude platit, že daňová kontrola bude zahájena splněním podmínky časově poslední.“<sup>58</sup>

Předchozí úprava, tedy zákon o správě daní a poplatků, problematiku zahájení daňové kontroly neupravovala dostatečně a mezery byly vyplňovány judikaturou především Nejvyššího správního soudu. Daňový řád judikatorní názory převzal a účinná úprava je již jasnější. Lze zde např. zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004: „daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.“. Dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003: „Za okamžik zahájení daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.“. Tyto principy platí pro daňovou kontrolu i za účinnosti daňového řádu.

V praxi si tedy lze představit situaci, kdy bude daňová kontrola zahájena při jednání, kde správce daně informuje daňový subjekt o předmětu a rozsahu daňové kontroly a zahájí kontrolní úkony. O tomto jednání je pak nutné sepsat protokol. Správce daně taktéž může nejdříve daňový subjekt seznámit s předmětem a rozsahem a oznámit mu, kdy začne s faktickou kontrolou. V tomto případě pak dojde k zahájení daňové kontroly až v momentě jejího faktického započetí.

Stanovení okamžiku faktického zahájení však může být občas problematické a je nutné ho vždy zkoumat individuálně. „Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázku, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy

---

<sup>58</sup> Daňový řád: komentář. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 193.

*je daňový subjekt správci daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod.*<sup>59</sup>

Výše nastíněné situace počítají se součinností daňového subjektu. Ten však nemusí svou povinnost součinnosti splnit, a proto zákonodárce umožnil správci daně přesto daňovou kontrolu zahájit. Pokud daňový subjekt neumožní zahájení daňové kontroly, musí ho k tomu správce daně podle § 87 odst. 2 DŘ vyzvat.

V § 87 odst. 3 DŘ zákonodárce stanoví náležitosti této výzvy, jimiž jsou:

- a) *místo zahájení daňové kontroly,*
- b) *předmět daňové kontroly,*
- c) *lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.*

Pokud ani přes výzvu daňový subjekt součinnost neposkytne, může správce daně podle § 87 odst. 4 DŘ daň stanovit podle pomůcek nebo daň sjednat (§ 87 DŘ). Uplynutím lhůty stanovené ve výzvě se podle § 87 odst. 5 DŘ přerušuje běh lhůty pro stanovení daně (viz níže).

Zákonodárce nestanovuje správci daně žádné předpoklady, které musí splnit, aby mohl daňovou kontrolu zahájit. Tato problematika již byla také řešena za předchozí úpravy a judikatura se k této otázce staví shodně (až na náleží Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07)<sup>60</sup>, a to tak, že správce daně nemusí mít při zahájení daňové kontroly konkrétní podezření nebo pochybnosti (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, sp. zn. 2 Aps 2/2009 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, sp. zn. 2 Afs 18/2010, nověji např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. 1 Afs 107/2014). Daňová kontrola tedy může být zahájena namátkově, avšak nesmí to být vůči daňovému

---

<sup>59</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 473.

<sup>60</sup> V roce 2011 však vydal Ústavní soud stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, ve které svůj postoj z roku 2008 pozměnilo, a to tak, že správce daně může zahájit kontrolu i bez důvodného podezření nasvědčujícím zkrácení daně, nesmí se však jednat o šikanózní postup ze strany správce daně.

subjektu šikanózní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, sp. zn. 5 Aps 2/2010, který říká, že se jedná o šikanózní daňovou kontrolu, pokud je zahájena a prováděna svévolně; je nutné brát v úvahu celý průběh daňové kontroly a jednání správce daně).<sup>61</sup>

Zahájení daňové kontroly má mnoho významných účinků. Jejím zahájením se přerušuje běh lhůty pro stanovení daně (viz § 148 odst. 3 DŘ). Od tohoto dne pak běží nová tříletá lhůta pro stanovení daně. Pokud tedy nenastanou jiné skutečnosti prodlužující tuto lhůtu, musí být v případě nesprávné výši daně rozhodnuto o daňové povinnosti do tří let od zahájení daňové kontroly.<sup>62</sup> Účinky přerušení běhu lhůty pro stanovení daně má však pouze daňová kontrola zahájena zákonem stanoveným způsobem a pouze v případě, pokud nenastanou překážky bránící zahájení daňové kontroly (viz níže).

Dále zahájením daňové kontroly podle § 141 odst. 6 DŘ dochází k dočasnému zániku práva podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. Takovéto podání není možné učinit po celou dobu trvání daňové kontroly.

Překážky bránící zahájení daňové kontroly nejsou v daňovém řádu uceleně upraveny. První překážkou je uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 148 DŘ). K prekluzi přihlíží správce daně z úřední povinnosti. Druhou překážkou je zákaz opakování daňové kontroly, pokud nejsou splněny zákonem stanovené podmínky. Pokud by byla nezákonně zahájena opakovaná kontrola, nepřerušuje se prekluzivní lhůta pro stanovení daně a opakovaná daňová kontrola by byla nezákonným zásahem.<sup>63</sup>

Nejvyšší správní soud k překážkám zastává názor, „že v některých situacích bylo pravomocné vyměření daně po provedeném vytykáčím řízení překážkou zahájení daňové kontroly. Jednalo se o případy, v nichž správce daně již v rámci vytykáčícího řízení učinil

---

<sup>61</sup> K tomu blíže Zákonná daňová kontrola. In: *Epravo.cz* [online]. 2011. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/zakonna-danova-kontrola-76292.html>>.

<sup>62</sup> Žádné další lhůty nejsou zákonem stanoveny. Shodně DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0. s. 263.

<sup>63</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 472.

*závěry ohledně konkrétní daňové relevantní skutečnosti, a to především na základě provedeného dokazování.“<sup>64</sup>*

### **3.5 Průběh daňové kontroly**

Průběh daňové kontroly, tedy proces jejího provádění, je v daňovém řádu vymezen pouze konstatováním, že správce daně provádí činnosti vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně. Žádnou další podrobnější úpravu zákon nezmiňuje. Avšak s ohledem na rozmanitost daňových subjektů je to logické. Průběh daňové kontroly se bude lišit u jednotlivých daní i daňových subjektů s ohledem na jejich jedinečnost. Určení konkrétního průběhu daňové kontroly je plně v působnosti správce daně (je „pánem procesu“). Jeho nadřazené postavení je však omezeno zákonem a základními zásadami.<sup>65</sup>

V teorii můžeme rozlišovat několik fází daňové kontroly. Nejprve se provádí fáze seznamovací, kdy se správce daně seznamuje se základními informacemi o velikosti daňového subjektu, jeho vlastnické struktuře, druhu ekonomické činnosti a metodách vedení účetnictví. Tyto obecné poznatky umožní správci daně, aby se mohl rozhodnout, co a jak bude prověřovat. Daňový řád v § 86 odst. 3 písm. b) pro tyto účely stanovuje daňovému subjektu taxativně vymezené povinnosti, těmi jsou poskytnutí nezbytných informací *o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací*. V této fázi by také měl zároveň správce daně daňovému subjektu sdělit alespoň rámcově plán a představu o daňové kontrole.

Po seznámení se následuje fáze shromažďovací, jejímž účelem je získání podkladů. Na základě těchto podkladů pak volí správce daně konkrétní techniky, které odpovídají předmětu daňové kontroly. Povinnosti daňového subjektu v této fázi zakotvuje především § 81, § 93 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. d) DŘ. Může nastat situace, kdy správce daně bude pochybovat o věrohodnosti a průkaznosti předložených dokladů,

---

<sup>64</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, sp. zn. 8 Afs 13/2014.

<sup>65</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 108.

nebo bude mít pochybnosti o jejich správnosti či úplnosti. Vzhledem k právu daňového subjektu tyto pochybnosti vyvracet, musí správce daně s nimi daňový subjekt seznámit.

Po fázi shromažďovací následuje fáze vyhodnocovací. Zde dochází k podrobné analýze. Vyhodnocovací fáze je závislá na individuálních zkušenostech a znalostech konkrétních úředních osob, které byly provedením daňové kontroly pověřeny.<sup>66</sup> Při analýze se vychází ze zjištěného skutkového stavu a právní kvalifikace, kdy se srovnává výše daně vypočtená správcem daně a výše daně přiznaná daňovým subjektem. V tomto smyslu se vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 3. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 19/2004: „*Cílem daňové kontroly ... je ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně a dani uváděných v daňových přiznáních. Je na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu.*“.

Klíčovou fází je fáze dokazování. Dokazování je základní metodou stanovení daně, protože nejuvěrněji odráží skutečnou realitu. Způsoby stanovení daně a jejich hierarchií se věnuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005 sp. zn. 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 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*

---

<sup>66</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 116.



*stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující.“*

Při dokazování je z hlediska procesní odpovědnosti důležité rozložení důkazního břemene.<sup>67</sup> Daňový subjekt prokazuje dle § 92 odst. 3 DŘ *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* a podle § 92 odst. 4 DŘ *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.* Daňový subjekt nese tedy důkazní břemeno ohledně těch skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Není však povinen prokazovat tzv. negativní skutečnosti, tedy to, co sám netvrdí (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, sp. zn. 1 Afs 16/2008).

Z praxe prokazování skutečností daňovým subjektem Nejvyšší správní soud zastává názor, že pokud jsou o faktickém stavu pochybnosti, nestačí k unesení důkazního břemene daňovým subjektem předložený formálně bezvadný daňový doklad, ale musí být fakticky prokázáno existující zdanitelné plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. 5 Afs 10/2007).

Naopak rozsah důkazního břemene správce daně je podstatně užší, když § 92 odst. 5 DŘ stanoví, že *správce daně prokazuje*

- a) oznámení vlastních písemností,*
- b) skutečnosti rozhodné pro užití 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 prostředků uplatněných daňovým subjektem,*
- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,*
- e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.*

---

<sup>67</sup> Blíže k rozložení důkazního břemene viz KOBÍK, Jaroslav a Jiří ŠPERL. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI, 2004. Daňová řada. ISBN 80-86395-94-4. s. 14-21.

Z praxe k problematice důkazního břemene na straně správce daně lze uvést např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 30 Ca 101/2001, ve kterém soud vyslovil, že leží-li důkazní břemeno na správci daně, nestačí k vyslovení, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pouhé popření skutečností daňovým subjektem tvrzených bez dalšího dokazování.

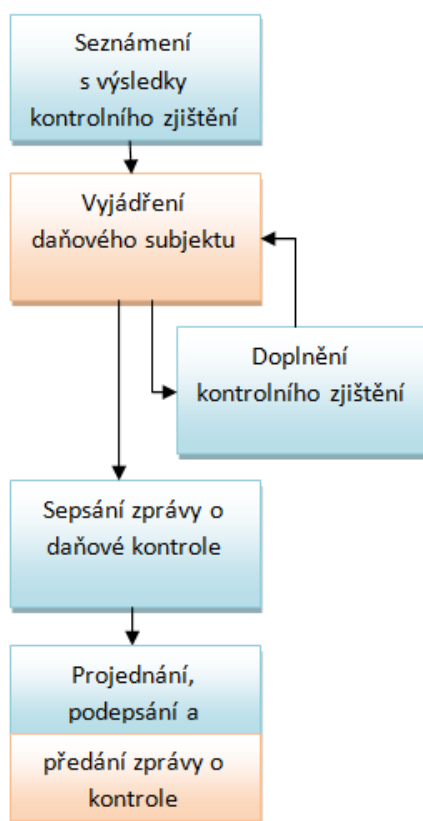
*Důkazními prostředky ve smyslu § 93 DŘ mohou být všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.*

### **3.6 Ukončení daňové kontroly**

Po ukončení kontrolní činnosti je povinen správce daně daňovou kontrolu formálně ukončit. Postup tohoto ukončení zakotvuje § 88 DŘ. Jednotlivé odstavce tohoto ustanovení však nejsou v chronologickém pořadí. Pořadí tohoto procesu by mělo být následující:<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> Vlastní zpracování na základě posloupnosti uvedené v KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 220. Modře jsou vyznačeny činnosti správce daně, oranžově daňového subjektu.



Správce daně tedy nejprve musí zpracovat výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, s tímto zjištěním daňový subjekt seznámit a umožnit mu vyjádření se.

Toto vyjádření je právem daňového subjektu, nikoli jeho povinností. Pokud toto právo nevyužije, bude kontrolní zjištění konečným výsledkem daňové kontroly. Vyjádřit se může daňový subjekt bezprostředně po seznámení se s kontrolním zjištěním, avšak jeho právem je také podle § 88 odst. 3 DŘ požádat správce daně o stanovení lhůty, ve které se bude moct vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Konkrétní délku lhůty ani její rozpětí zákon nestanovuje, podle základních zásad však musí být přiměřená a vzhledem k existenci § 32 DŘ by neměla být ve většině případů kratší než 8 dnů. V této fázi může daňový subjekt navrhnout provedení dalších důkazů. Pokud však na svém kontrolním zjištění i poté správce daně setrvává, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole další doplňování navrhopvat. *„Jedná se o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné*

nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění.“<sup>69</sup> Z tohoto pohledu je tedy velice vhodné využít institut žádosti o stanovení lhůty a ve svém vyjádření se neukvapovat.

Ze zákona sice neplyne, jak by měl správce daně pokračovat, pokud na základě vyjádření změní kontrolní zjištění. Z odborné literatury a ze zásad můžeme dovodit, že je povinen znovu s tímto změněným kontrolním zjištěním daňový subjekt seznámit a opět mu umožnit využití práva na podání vyjádření.<sup>70</sup>

Následuje vypracování zprávy o daňové kontrole. Ta má přísné náležitosti stanovené v § 88 odst. 1 DŘ: *O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o*

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,*
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,*
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,*
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,*
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,*
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.*

K obsahu zprávy o daňové kontrole se také vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005: „*Ze zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné.*“.

Zpráva o daňové kontrole by měla být pečlivě zpracována, v případě, že by byla vnitřně rozporná, mohla by být její síla jako důkazního prostředku v rámci daňového řízení oslabena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn.

---

<sup>69</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 482.

<sup>70</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 482.

1 Afs 47/2007). Po dopracování této zprávy předloží správce daně její stejnopis kontrolovanému daňovému subjektu k projednání a podpisu společně s úřední osobou podle § 88 odst. 4 DŘ. Tento postup předpokládá součinnost správce daně s daňovým subjektem. V této fázi již nemůže daňový subjekt podávat námitky proti kontrolnímu zjištění, avšak může činit námitky např. proti neúplnosti odkazů na protokoly a úřední záznamy.<sup>71</sup>

V případě, že daňový subjekt nespolupracuje, nastupují pravidla uvedená v § 88 odst. 5 a 6 DŘ. Pokud se kontrolovaný daňový subjekt odmítne se zprávou seznámit, projednat, nebo se projednání vyhýbá, doručuje její stejnopis správce daně daňovému subjektu do vlastních rukou. V tomto případě nastupuje právní fikce projednání a daňová kontrola je ukončena dnem doručení této zprávy. Pokud daňový subjekt bez dostatečného důvodu odepře zprávu podepsat, nastávají tímto okamžikem účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly. O těchto účincích musí být ve zprávě poučen.

### **3.7 Možné následky daňové kontroly**

Pokud správce daně nedojde k žádným kontrolním zjištěním, pro daňový subjekt tedy nebude mít daňová kontrola žádné důsledky. Nejčastějším následkem daňové kontroly však je zahájení doměřovacího řízení z moci úřední podle § 143 DŘ.

Daňová kontrola je jediným postupem, ze kterého může vyústit doměření daně z úřední povinnosti. Správce daně doručí daňovému subjektu dodatečný platební výměr, za odůvodnění se v tomto případě považuje dle § 147 odst. 4 DŘ zpráva o daňové kontrole. V případě, že je doměřená daň vyšší, správce daně stanoví náhradní lhůtu splatnosti, která činí 15 dnů od právní moci.<sup>72</sup> V opačném případě, tedy pokud je doměřená daň nižší, musí si o vrácení přeplatku daňový subjekt požádat podle § 155 odst. 2 DŘ.

---

<sup>71</sup> K tomu viz RAMBOUSEK, Jan. Projednání zprávy o daňové kontrole. Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Roč. 2016, č. 1. ISSN 1211-9946. s. 49-51.

<sup>72</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0. s. 251

V rámci doměřovacího řízení je správce daně vázán zprávou o daňové kontrole a musí z ní vycházet.<sup>73</sup> Pokud by správce daně zjistil nové skutečnosti, nebylo by možné je bez dalšího použít, protože doměření daně z moci úřední je možné pouze na základě daňové kontroly. V tomto případě by mohl správce daně uvažovat nad novou daňovou kontrolou zabývající se novými skutečnostmi. Daňový subjekt v případě vydání nálezu nemůže být ani vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení (viz § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 DŘ). Nové důkazy by však mohl daňový subjekt navrhnout v rámci odvolacího řízení, protože dle § 115 odst. 1 DŘ je možné provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí.

Doměření daně má kromě doplacení dodatečně stanovené daňové povinnosti další negativní dopady do majetkové sféry daňového subjektu, tím je její příslušenství – penále a úrok z prodlení. Oba instituty je možné ukládat vedle sebe a jsou na sobě nezávislé, avšak vůči dani jsou v akcesorickém postavení.

V případě doměření daně z moci úřední je nutné platit penále. Pokud je daň doměřena na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, penále se neplatí. Jeho cílem je tedy přimět daňový subjekt, pokud zjistí daňové nesrovnalosti, k jejich dobrovolnému plnění.<sup>74</sup>

Oproti penále se úrok z prodlení platí vždy, pokud nebyla povinnost zaplatit daň splněna ke dni její splatnosti. Je tedy sankcí za to, že je daňový subjekt s úhradou daně v prodlení.

Následky daňové kontroly mohou nastat i v rovině trestněprávní. Správci daně jsou povinni podle § 8 TR<sup>75</sup> a § 53 odst. 3 DŘ informovat státního zástupce nebo policejní orgán o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin. Nejčastěji se jedná o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,<sup>76</sup> dalšími trestnými činy mohou být například neodvedení daně, pojistného na sociální

---

<sup>73</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-503-6. s. 55.

<sup>74</sup> K povaze penále viz HAJDUŠEK, Tomáš. Penále je trest. Vykoupení daňových hříchů za 20 %? Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Roč. 2016, č. 1. ISSN 1211-9946. s. 52 a násl.

<sup>75</sup> Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) (dále jen "TR").

<sup>76</sup> Viz Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014. In: *Mfcr.cz* [online]. 2015. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>>.

zabezpečení a podobné povinné platby, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení a porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží.

### 3.8 Opakování daňové kontroly

Pro opakování daňové kontroly jsou stanoveny podmínky v § 85 odst. 5 DŘ, který stanoví, že *daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud*

- a) *správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo*
- b) *daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.*

Dále pak je povinen správce daně podle § 85 odst. 6 DŘ seznámit daňový subjekt s důvody opakované kontroly již při jejím zahájení.

Tyto podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu jsou zavedeny z důvodu zakotvení právní jistoty a ochrany daňového subjektu před nadměrným zatěžováním a zasahováním do jeho práv, nelze tedy stejné kontrolování znovu uskutečnit v případě dřívějšího nedostatečného prověření všech dokladů a jiných písemností.<sup>77</sup>

Zakotvením těchto podmínek v daňovém řádu zákonodárce reaguje na mezeru v zákoně o správě daní a poplatků, kde bylo nutno opakovanou daňovou kontrolu regulovat prostřednictvím judikatury Ústavního soudu a soudů ve správním soudnictví.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7. s. 21.

<sup>78</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005: „Oprávnění správce daně při daňové kontrole a tomu odpovídající povinnosti daňového subjektu (viz zejm. § 16 odst. 2 daň. ř.) slouží nepochybně k tomu, aby daňová kontrola mohla efektivně plnit svůj účel. Současně však tato oprávnění mohou z hlediska daňového subjektu znamenat výrazný zásah do jeho subjektivních práv.

Dřívější judikatura spojovala opakovanou daňovou kontrolu především s institutem obnovy řízení, dnes se již vyskytují názory, že je na obnově nezávislá: „*Opakovaná daňová kontrola dle § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Za splnění podmínek § 85 odst. 5 citovaného zákona přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by předtím (nebo nejpozději současně) nařídil obnovu nalézacího řízení.*“<sup>79</sup>

Pro určení, zda se jedná či nikoli o opakovanou daňovou kontrolu, je významný její předmět a rozsah. Zvláštností, avšak logickou, je, že v případě rozšíření daňové kontroly v jejím průběhu se při opakované daňové kontrole vychází z takto rozšířeného rozsahu. Naopak při zúžení prvotní daňové kontroly v jejím průběhu se při opakování vychází z původního rozsahu. „*Tak tomu musí být proto, že byť i jen po část daňové kontroly si správce daně vytvořil prostor k prověřování předmětných skutečností. Pokud následně usoudil, že takového prověřování není třeba, lze spravedlivě požadovat, aby znovu mohl přikročit k ověřování těchto skutečností jen z kvalifikovaných důvodů v režimu opakování daňové kontroly.*“<sup>80</sup>

Prvním důvodem pro opakování kontroly je shodný jako důvod pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) DŘ. Rozsah opakování je pak závislý na nově zjištěných skutečnostech. Druhým důvodem je změna tvrzení daňového subjektu. Rozsah opakování je dán předmětem změněného tvrzení.

---

*Nelze proto připustit, aby daňová kontrola byla opakována libovolně často a aby tak byl dán prostor k případnému neprofesionálnímu či dokonce v krajních případech i šikanózním postupu správce daně vůči daňovému subjektu; na druhé straně ovšem nelze ani připustit, aby možnosti správce daně k užití instrumentu v podobě daňové kontroly byly fakticky vyprázdněny tím, potřebnou profesionalitou a kdy teprve po jejím skončení a z důvodů, jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání. Opakování daňové kontroly proto může být zásadně přípustné jen tehdy, je-li důvod zopakovat proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi, tj. znovu zjišťovat skutkový stav.“*

<sup>79</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, sp. zn. 6 Afs 79/2015.

<sup>80</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 456.



### 3.9 Úvahy de lege ferenda

Dle mého názoru si zákonodárce při vytváření úpravy daňové kontroly počínal velmi dobře, když vzal v úvahu mezery zákona o správě daní a poplatků, které bylo potřeba vyplnit judikatorními názory správních soudů a Ústavního soudu. Je tak dosažena větší právní jistota adresátů právních norem.

Jako stěžejní považuji, že byla daňová kontrola vymezena jako postup při správě daní a také systematicky zařazena. Odpadly tak dohady, zda se jedná o řízení, postup či úkon správce daně, a to zejména ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně.<sup>81</sup>

Dále za zdařilé považuji zakotvení předmětu a nutnosti stanovení rozsahu daňové kontroly již při jejím zahájení. Protože daňová kontrola zatěžuje daňový subjekt, je vhodné, aby přesně věděl, co bude kontrolováno. V zákoně však není stanovena sankce v případě nedodržení této povinnosti. Dle mého názoru by daňová kontrola nebyla vůbec zahájena, protože by tento úkon neobsahoval všechny jeho podstatné náležitosti.

Dalším pozitivním krokem je stanovení, že k zahájení daňové kontroly je potřeba jak vymezení předmětu a rozsahu, tak faktické započetí prověřování. Ačkoli to ze zákona mlčky vyplývá, pro větší právní jistotu by bylo vhodné doplnit, že v případě, kdy by se okamžiky vymezení předmětu a rozsahu a faktického započetí neshodovaly, byla by kontrola zahájena okamžikem splnění poslední podmínky.

Taktéž přínosné je zakotvení podmínek pro opakovanou daňovou kontrolu, které za účinnosti zákona o správě daní a poplatků stanovovala judikatura.

Co však ani daňovým řádem nebylo odstraněno, je nejistota ohledně nutnosti konkrétních pochybností při zahájení daňové kontroly. Souhlasím s převážnou částí judikatury, která říká, že konkrétní pochybnosti nejsou třeba, ostatně když zákon žádné konkrétní podmínky v tomto směru nestanovuje, byla by jistě chyba výkladem tyto

---

<sup>81</sup> Lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP byla tříletá a počínala běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost. Podle § 47 odst. 2 *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*. Existovaly různé názory na to, zda každý úkon v rámci daňové kontroly je úkonem, který přerušuje běh této lhůty. Tento problém řeší např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004, který říká, že tímto úkonem je zahájení daňové kontroly, nikoli další úkony v rámci ní prováděné.

podmínky zakotvovat. Avšak s ohledem na zásadu legální licence by bylo velmi vhodné, aby pravomoc zahájit daňovou kontrolu i bez konkrétních pochybností zákon výslovně stanovil.

Co se týče průběhu daňové kontroly, je dle mého názoru správné, že zákonodárce zde nestanovuje správci daně žádné svazující povinnosti. Z důvodu velké rozmanitosti daní a daňových subjektů by nejspíš zákon nedokázal postihnout všechny možné situace a správci daně by se často dostávali do nevyřešitelných situací. Pokud by zákonodárce zvolil cestu obecného zakotvení průběhu, muselo by být tak obecné, že by z praktického pohledu ztrácelo smysl.

Ustanovení o ukončení daňové kontroly, resp. ustanovení o zprávě o daňové kontrole, je při prvním pohledu nesrozumitelné. Jistě by bylo žádoucí upravit pořadí odstavců podle postupu správce daně a daňového subjektu při ukončování daňové kontroly.

Dalším pozitivním krokem je zakotvení opakování daňové kontroly. Podmínky pro toto opakování vychází z judikatury, došlo tak k posílení právní jistoty daňových subjektů. Také je z pohledu daňových subjektů přínosné stanovení povinnosti správci daně uvést důvody pro opakování již při zahájení této kontroly.

Za hlavní problém úpravy daňové kontroly však považuji velmi nesystematické stanovení práv a povinností správce daně. I když můžeme vnímat snahy o profesionalizaci veřejné správy, je bohužel smutnou skutečností, že úřední osoby pracující na finančních úřadech ve většině případů nemají právnické vzdělání, což způsobuje, že se často neorientují v právních předpisech, neznají jejich význam a nedokážou správně vykládat a aplikovat právní normy. Tím často dochází z jejich strany k pochybením a zasahováním do práv daňových subjektů i jiných osob. Komplexní úprava jejich pravomocí a povinností by jistě přispěla ke zlepšení situace.

## 4 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností nahrazuje dřívější institut vytýkacího řízení upraveného v § 43 ZSDP. V mnoha rysech jsou tyto postupy shodné, ale nová úprava postup k odstranění pochybností upravuje detailněji a vyplňuje některé mezery úpravy předchozí.

Prvotním způsobem vyměření daně je podle § 140 vyměření konkludentní. Pokud má však správce daně konkrétní pochybnosti, může v rámci nalézacího řízení zahájit postup k odstranění pochybností a daň vyměřit až na základě této součinnosti s daňovým subjektem. Tento postup slouží k tomu, aby správce daně především zjistil, zda je daňové tvrzení podloženo příslušnými důkazy.<sup>82</sup>

V praxi správce daně nejčastěji tento postup využívá při kontrole daně z přidané hodnoty.<sup>83</sup> Na tento jev reaguje také daňový řád v § 89 odst. 4, který stanoví lhůtu pro zahájení postupu k odstranění pochybností u prověřování situace, kdy má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet. Dále byl pak v souvislosti s nepřiměřenou délkou tohoto postupu u kontrolování uplatňovaného daňového odpočtu zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015 vložen § 254a, který zakotvuje povinnost správce daně platit úrok z daňového odpočtu v případě neukončení postupu do 5 měsíců.<sup>84</sup>

### 4.1 Podmínky aplikace postupu k odstranění pochybností

Daňový řád ve svém § 89 zakotvuje podmínky, při jejichž splnění může správce daně vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností. Správce daně musí mít při zahájení tohoto postupu konkrétní pochybnosti, protože tyto konkrétní pochybnosti musí uvést ve výzvě určené daňovému subjektu. Nově a zcela zásadně zde zákonodárce použil slovo konkrétní. Judikatura k předchozímu vytýkacímu řízení se ohledně konkrétnosti pochybností stavěla stejně, i když tato povinnost nebyla v zákoně o správě daní a poplatků výslovně stanovena, a to tak, že rozšířený senát v usnesení Nejvyššího

---

<sup>82</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0. s. 414.

<sup>83</sup> Viz Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014: Příloha č. 1 - Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. In: *Mfcr.cz* [online]. 2015. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>>.

<sup>84</sup> Tak bylo zakotveno z důvodu, že dokud není postup k odstranění pochybností ukončen, odkládá se vyměření daně a tedy i vznik případného přeplatku a jeho vrácení. To některým daňovým subjektům způsobovalo až existenční problémy.

správního soudu ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. 9 Afs 110/2007 vyslovil, že „ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“.

Na tento názor navazuje i nová judikatura k tomuto postupu, např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. 1 Afs 107/2014, ze kterého vyplývá, že tento postup slouží k odstranění konkrétních pochybností, které brání stanovení daně, na rozdíl od ostatních postupů, u kterých požadavek konkrétnosti pochybností zákonodárce nestanovuje.

Konkrétní pochybností není konkrétní důkaz, na základě kterého správce daně ví, že údaje daňového subjektu jsou nesprávné, tento důkaz vyplyne až na základě tohoto postupu. Musí však jít o konkrétní důvod, který může správce daně zjistit na základě prověřování údajů uvedených v daňovém tvrzení nebo jiných písemnostech (např. na základě místního šetření), nebo na základě analýzy vývoje daňových povinností daného subjektu v případě náhlého vybočení nebo na základě jiných skutečností, které mohou spočívat např. v rozdílných údajích v přiznání k dani z příjmů a přiznání k dani z přidané hodnoty.<sup>85</sup>

V případě uplatňování daňových odpočtů však konkrétní pochybností není samotná skutečnost, že daňový subjekt uplatňuje nadměrný odpočet, avšak za situace, pokud správce daně nezná příčinu náhle vzniklého nadměrného odpočtu, po zvážení individuální situace by to konkrétní pochybnost být mohla.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 225.

<sup>86</sup> *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 203-204. Shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, sp. zn. 1 Afs 105/2012.

Tyto pochybnosti musí být dle § 89 DŘ dány *o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.*

Z tohoto tedy vyplývá, že se tento postup neuplatní jen v případě pochybností v daňovém tvrzení, ale i v dalších písemnostech, které daňový subjekt správci daně předloží. Může se tak stát např. v situaci, kdy daňový subjekt provedl větší investici, která pro něj není obvyklá, a proto k daňovému tvrzení předloží i podklady k této investici. Pokud správce daně má o této investici pochybnosti, bude vést postup k odstranění pochybností vůči těmto podkladům.<sup>87</sup>

I když by se mohlo zdát, že zahájení postupu k odstranění pochybností není limitováno žádnou lhůtou, není tomu tak. Když pomineme speciální ustanovení týkající uplatnění daňového odpočtu (§ 89 odst. 4 DŘ), existuje zde povinnost tento postup zahájit a ukončit před prekluzí tříleté lhůty pro stanovení daně dle § 148 DŘ. Další podmínkou na to navazující je, ač to zákon přímo nestanovuje, že správce daně nemůže tento postup „zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně správcem daně v prvním stupni, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“<sup>88</sup> Totéž platí i dnes za účinnosti daňového řádu (konkludentní vyměření je upraveno v § 140 DŘ).

Správce daně musí pečlivě zvážit, který postup při správě daní zvolí. Ne vždy je totiž postup k odstranění pochybností přiléhavý. Tento postup totiž má sloužit k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem v případě sporných či nejasných skutečností.<sup>89</sup> Protože tento postup brání vyměření, resp. doměření daně, což znamená pro daňový subjekt nejistotu, měl by trvat co nejkratší dobu.

Při postupu k odstranění pochybností nese důkazní břemeno daňový subjekt. Správce daně by měl proto zvažovat, zda není vhodnější použít např. místní šetření, při

---

<sup>87</sup> *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 203.

<sup>88</sup> Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, sp. zn. 5 Afs 92/2008.

<sup>89</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, sp. zn. 1 Aps 20/2013.

kterém nedochází k takové zátěži daňového subjektu. Naopak platí, že pokud bude třeba obsáhlejší dokazování nebo neexistují-li konkrétní pochybnosti, je žádoucí zvolit spíše daňovou kontrolu.

Problematikou, kdy je vhodné využít postup k odstranění pochybností a kdy daňovou kontrolu, se zabývá taktéž judikatura. Správce daně nemůže mezi těmito postupy libovolně volit. I když je daňová kontrola postupem používaným především po vyměření daně, je možné ji uplatnit i před vyměření stejně jako postup k odstranění pochybností.<sup>90</sup>

Postup k odstranění pochybností nemá sloužit k rozsáhlému a náročnému dokazování, jedná se o těsně navazující kroky bez zbytečných průtahů, je nutné klást důraz na jeho rychlost a jednoduchost,<sup>91</sup> „*hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován.*“<sup>92</sup> Podle citovaného rozsudku stále platí také názor rozšířeného senátu vysloveného v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, sp. zn. 5 Afs 92/2008, který říká, že zvolen musí být takový postup, který odpovídá zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti, tedy v případě, že by byl postup k odstranění pochybností dostačující, není oprávněn zahájit daňovou kontrolu.

Naopak v případě, kdy správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností zjistí, že se začíná vymykat svým zákonným mantinelům, měl by zahájit daňovou kontrolu a tento postup ukončit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 2 Afs 32/2015).

Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností Šimek znázornil v následujícím schématu:<sup>93</sup>

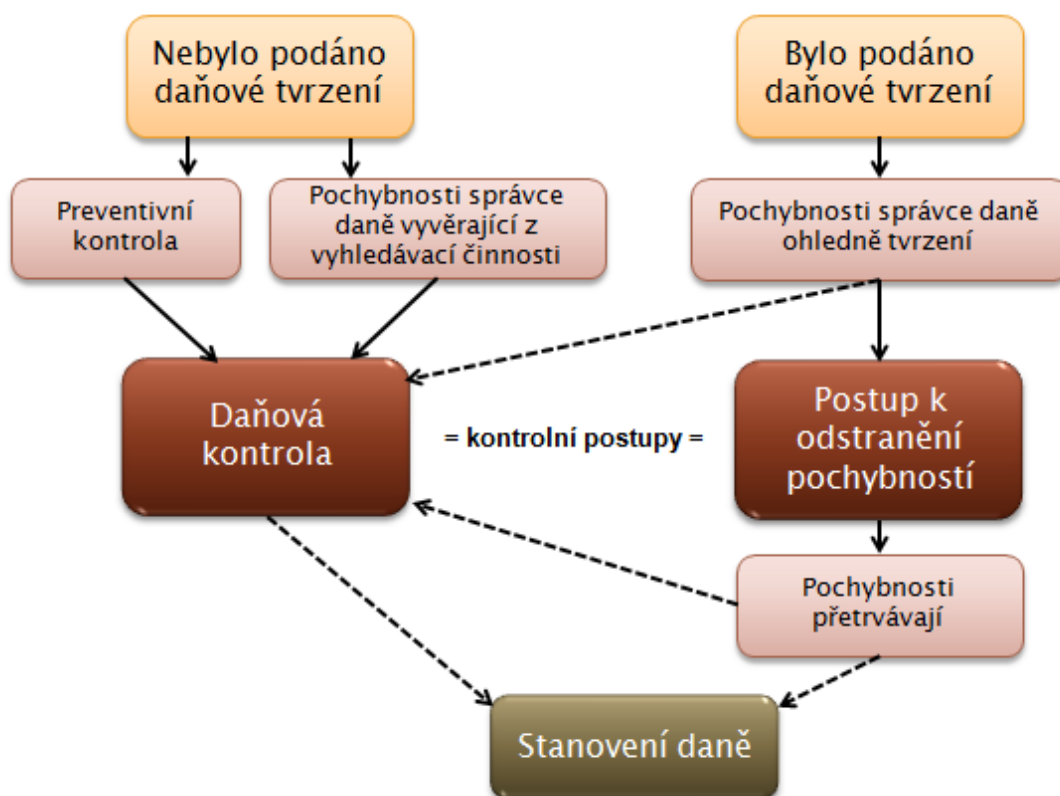
---

<sup>90</sup> BURDA, Zdeněk. Zadržování nadměrného odpočtu DPH správcem daně. Daně a právo v praxi. Roč. 2015, č. 2. ISSN 1211-7293.

<sup>91</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012.

<sup>92</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, sp. zn. 2 Afs 174/2014.

<sup>93</sup> Prezentace Mgr. Karla Šimka na téma Řízení a postupy při správě daní. In: *Radimbohac.cz* [online]. 2015. [cit. 2016-06-05]. Dostupné z WWW: <[www.radimbohac.cz/userFiles/zimni-semester-2015/danove-pravo-procesni/prednaska-5-rizeni-a-postupy-pri-sprave-dani-2-11-2015.pptx](http://www.radimbohac.cz/userFiles/zimni-semester-2015/danove-pravo-procesni/prednaska-5-rizeni-a-postupy-pri-sprave-dani-2-11-2015.pptx)>.



## 4.2 Vyzvání k odstranění pochybností

Správce daně zahajuje postup k odstranění pochybností výzvou určenou daňovému subjektu. Výzva může být oznámena doručením písemnosti daňovému subjektu, nebo v případě ústního jednání seznámením se s protokolem, ve kterém je výzva obsažena.<sup>94</sup>

Výzva je považována za rozhodnutí ve smyslu § 101 DŘ.<sup>95</sup> Výzva tedy musí splňovat náležitosti rozhodnutí, kterými dle § 102 odst. 1 DŘ jsou:

- a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal,
- b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru,
- c) označení příjemce rozhodnutí,

<sup>94</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 489.

<sup>95</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 489. Shodně NOVOTNÝ, Libor. Postupy při správě daní vymezené daňovým řádem. *Daně a právo v praxi*. Roč. 2015, č. 5. ISSN 1211-7293.

- d) *výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,*
- e) *lhůta k plnění, je-li nutné ji stanovit,*
- f) *poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,*
- g) *podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby,*
- h) *datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.*

Výzva, stejně jako každé jiné rozhodnutí, není-li stanoveno jinak, musí obsahovat odůvodnění (viz § 102 odst. 2 DŘ). K obsahu tohoto odůvodnění se blíže vyjadřuje § 89 odst. 2, který stanoví, že správce daně musí uvést své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Takovéto pochybnosti musí být uvedeny, jak již bylo vysvětleno v předchozí podkapitole, konkrétně. Nemůžou mít tedy všeobecný charakter.<sup>96</sup> Daňovému subjektu na základě výzvy musí být tedy dostatečně jasné, k čemu se má vyjádřit, co má doložit, vysvětlit, opravit nebo prokázat.

Ve výzvě musí být také stanovena lhůta k odstranění pochybností. Tato lhůta by měla být přiměřená konkrétním okolnostem případu, daňový řád v § 89 odst. 3 stanovuje, že tato lhůta nesmí být kratší než 15 dní. Jedná se tak o speciální ustanovení k § 32 odst. 2 DŘ, které stanoví, že lhůta až na výjimky nesmí být kratší než 8 dnů. Další obecná ustanovení o lhůtách se však využít dají, daňový subjekt tedy může žádat o prodloužení lhůty dle § 36 nebo o navrácení v předešlý stav dle § 37 DŘ.<sup>97</sup>

<sup>96</sup> KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně: a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-047-9. s. 94.

<sup>97</sup> Postup k odstranění pochybností (dále jen POP). In: *Epravo.cz* [online]. 2015. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/postup-k-odstraneni-pochybnosti-dale-jen-pop-97841.html>>.



Správce daně musí ve výzvě taktéž daňový subjekt poučit o následcích, pokud by byl nečinný nebo nedodržel stanovenou lhůtu.<sup>98</sup> V tomto směru lze souhlasit s názorem uvedeným v odborné literatuře, že pokud by daňový subjekt učinil podání po stanovené lhůtě, avšak před stanovením daně podle pomůcek, měl by správce daně i přesto brát podání v úvahu a nebýt příliš formální.<sup>99</sup> Tento názor navíc dle mého názoru podporuje skutečnost, že způsoby stanovení daně jsou v hierarchickém postavení. Správce daně se tedy za každé situace musí snažit daň stanovit na základě dokazování, byť by šlo o důkazy podané daňovým subjektem opožděně, avšak stále před využitím pomůcek.

Výzvy k odstranění pochybností nemůže správce daně vydávat ve stejné věci opakovaně. Takové počínání by bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti, zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti a zásadou rychlosti. Správce daně si proto musí hned na počátku rozmyslet, co vše bude třeba objasnit a zbytečně nezatěžovat daňový subjekt postupnými výzvami.<sup>100</sup> To však neplatí za situace, kdy v procesu odstraňování pochybností vyplynou pochybnosti jiné. V tomto případě může správce daně pokračovat v komunikaci a je možné vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně i v průběhu odstraňování pochybností dle § 92 odst. 4 DŘ.

Dnem vydání výzvy je podle § 101 odst. 2 DŘ den, kdy byl učiněn úkon k jejímu doručení. Podle § 109 odst. 2 DŘ se nelze proti rozhodnutí označenému jako výzva samostatně odvolat. Námitky proti výzvě lze uplatnit až v souvislosti s rozhodnutím o vyměření, resp. doměření daně.

Zákonodárce v reakci na nutnost speciálně upravit zahájení postupu k odstranění pochybností v případě, že daňovému subjektu má na základě daňového tvrzení vzniknout daňový odpočet, zakotvil § 89 odst. 4 DŘ. Ten stanovuje lhůtu, ve které musí

---

<sup>98</sup> K problematice poučení zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2007, sp. zn. 7 AfS 59/2007 poněkud kontroverzní názor, když se vyjádřil, že i když výzva neobsahovala poučení, neznamená to její nezákonnost, protože jinak byla výzva určitá a konkrétní. Stěžovatelka si měla být v tomto případě vědoma toho, že pokud neprokáže základní předpoklady vzniku nároku na odpočet DPH, nebude jí odpočet uznán. S tímto názorem se však neztotožňuji z důvodu, že správce daně jedná v nadřazeném postavení a měl by dodržet všechna zákonná pravidla směřující k ochraně daňového subjektu.

<sup>99</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 490.

<sup>100</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 489.

správce daně tento postup zahájit, která činí 30 dnů ode dne, kdy bylo učiněno předmětné daňové tvrzení, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání tohoto tvrzení. Toto ustanovení má dle důvodové zprávy vést k větší právní jistotě daňových subjektů, zejména při správě nadměrných odpočtů u DPH. Lhůta 30 dní je zde stanovena z důvodu, že dle § 105 odst. 1 zákona o DPH<sup>101</sup> má daňový subjekt nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve lhůtě 30 dní od vyměření tohoto odpočtu, a to bez podání žádosti.

Rozdílný je názor, zda se jedná o lhůtu pořádkovou nebo propadnou.<sup>102</sup> Přikláním se k názoru, že se jedná o lhůtu propadnou, protože toto pojetí lépe vystihuje účel daného ustanovení, které má zajistit především větší právní jistotu, ne pouze dát možnost daňovým subjektům domáhat se odpovědnosti za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem. Tento názor nastiňuje i rozšířený senát v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, sp. zn. 5 Afs 92/2008: „*správce daně je však v možnosti zahájit vytykáací řízení v některých případech omezen výslovnou zákonnou úpravou (viz třicetidenní lhůta k zahájení vytykáacího řízení podle §43 odst. 2 d. ř. ve znění zákona č. 270/2007 Sb.)*“.

### 4.3 Průběh postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností by měl proběhnout jako ústní či písemný dialog mezi daňovým subjektem a správcem daně. Součinnost daňového subjektu coby nositele důkazního břemene podle § 92 odst. 3 DŘ zde hraje zásadní roli.

Odstranit pochybnosti může daňový subjekt prostřednictvím vyjádření, předloženými důkazními prostředky nebo navržením provedení důkazního prostředku, který on sám nemá k dispozici.<sup>103</sup> V ideálním případě na základě výzvy daňový subjekt přímo ve svém prvním vyjádření pochybnosti odstraní nebo učiní další kroky, kterými správci daně skutečnosti objasní, správce daně tak bude schopen daň v brzké době vyměřit, resp. doměřit. Tento ideální model se však ve většině případů nevyskytuje, vyjádření daňového subjektu bude nedostatečné nebo může vyvolávat další

<sup>101</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>102</sup> Srov. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 204; *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 491.

<sup>103</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 489.

pochybnosti. V tomto případě bude muset komunikace mezi stranami dále pokračovat ve smyslu výzev dle § 92 odst. 4 DŘ (viz výše) nebo jiným, byť i neformálním, jednáním.

Průběh odstraňování pochybností musí být zachycen v protokole, resp. protokolech, či úředním záznamu, resp. úředních záznamech. V případě ústního dialogu se zpravidla sepisuje protokol, v případě písemného vyjádření pak úřední záznam.<sup>104</sup> Ustanovení § 90 odst. 1 DŘ je speciálním k obecným ustanovením vymezujícím obsah protokolů a úředních záznamů. Obecně totiž protokoly (viz § 60 DŘ) a úřední záznamy (viz § 63 DŘ) mají obsahovat pouhý popis děje nebo zachycení důkazů. U postupu k odstranění pochybností se však poznamenává kromě zjištěných skutečností také hodnocení vyjádření a důkazních prostředků.<sup>105</sup> Na základě tohoto hodnocení pak musí být uvedeno, zda k odstranění pochybností došlo, zda některé pochybnosti přetrvávají či zda se vyskytly pochybnosti další, to vše včetně uvedení důvodů, proč se tak stalo.

Jak již bylo uvedeno výše, správce daně je při délce postupu limitován pouze obecnou lhůtou pro stanovení daně. Jak dlouho bude postup pokračovat a s jakou intenzitou, záleží pouze na jeho úvaze. Avšak nesmí si počínat svévolně a musí respektovat základní zásady správy daní a účel daného ustanovení. Tento postup by měl trvat co nejkratší dobu a neměl by být zbytečně protahován. Účel tohoto postupu by tak měl správce daně plně respektovat. Lichnovský se k problematice délky tohoto postupu vyjadřuje dosti konkrétně, když říká, že by tento postup měl zpravidla trvat v řádu týdnů, maximálně několika málo měsíců.<sup>106</sup>

Délka vytykácího řízení podle zákona o správě daní a poplatků byla upravena pokynem Ministerstva financí D-144, který byl však s účinností daňového řádu zrušen. Mimo jiné podle něj mělo být vytykácí řízení na finančních úřadech uzavřeno nejpozději do tří měsíců ode dne, kdy:

---

<sup>104</sup> KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 230-231.

<sup>105</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 495.

<sup>106</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. Vlekly postup k odstranění pochybností jako nezákonnost. *Daně a právo v praxi*. Roč. 2016, č. 4. ISSN 1211-7293.

- a) *vyhoví daňový subjekt plně výzvě správce daně, tj. předloží veškeré vyžadované podklady a poskytne potřebná vysvětlení, nebo*
- b) *je správci daně doručeno oznámení daňové subjektu, že je připraven vyžadované podklady předložit a potřebná vysvětlení poskytnout, pokud ve stanovené či dohodnuté lhůtě k předložení dokladů a podání vysvětlení, kterými daňový subjekt plně vyhoví výzvě správce daně, také skutečně dojde, nebo*
- c) *je správcem daně protokolárně ověřeno nebo daňovým subjektem správci daně písemně sděleno, že daňový subjekt není sto výzvě vyhovět, a to ani v prodloužené lhůtě.*

Ačkoli byl pokyn zrušen, dle názorů právní obce se zde vytvořila správní praxe a lhůty by měly být zachovány i dnes. Pokud by se správce daně v jednotlivých případech odklonil, jednalo by se z jeho strany o libovůli, která je nepřipustná.<sup>107</sup> Proti případné nečinnosti ze strany správce daně je možno podat podnět ve smyslu § 38 DŘ nejbližší nadřízenému správci daně.<sup>108</sup>

Názor, že příliš dlouhý postup k odstranění pochybností je možné považovat za nezákonný, nastiňuje i Nejvyšší správní soud. Ten se v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 2 Afs 32/2015 vyjádřil, že soud musí při určení nezákonnosti postupu posuzovat nejen to, zda byl podle zákona zahájen, ale v rámci žalobních námitek také zvážit, zda jeho délka či průběh nemohly mít za následek nezákonné rozhodnutí. Na jednoznačné rozuzlení si však musíme ještě počkat, protože Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a posouzení nezákonnosti ponechal na něm.

Institut využívaný správcem daně, který taktéž prodlužuje délku tohoto postupu, je dožádání podle § 17 DŘ.<sup>109</sup> Toho se využívá zejména u daně z přidané hodnoty, kdy se ověřuje, zda druhý subjekt obchodního vztahu eviduje uskutečnění předmětného

---

<sup>107</sup> BURDA, Zdeněk. Vytýkací řízení a postup k odstranění pochybností. *Daně a právo v praxi*. Roč. 2012, č. 9. ISSN 1211-7293.

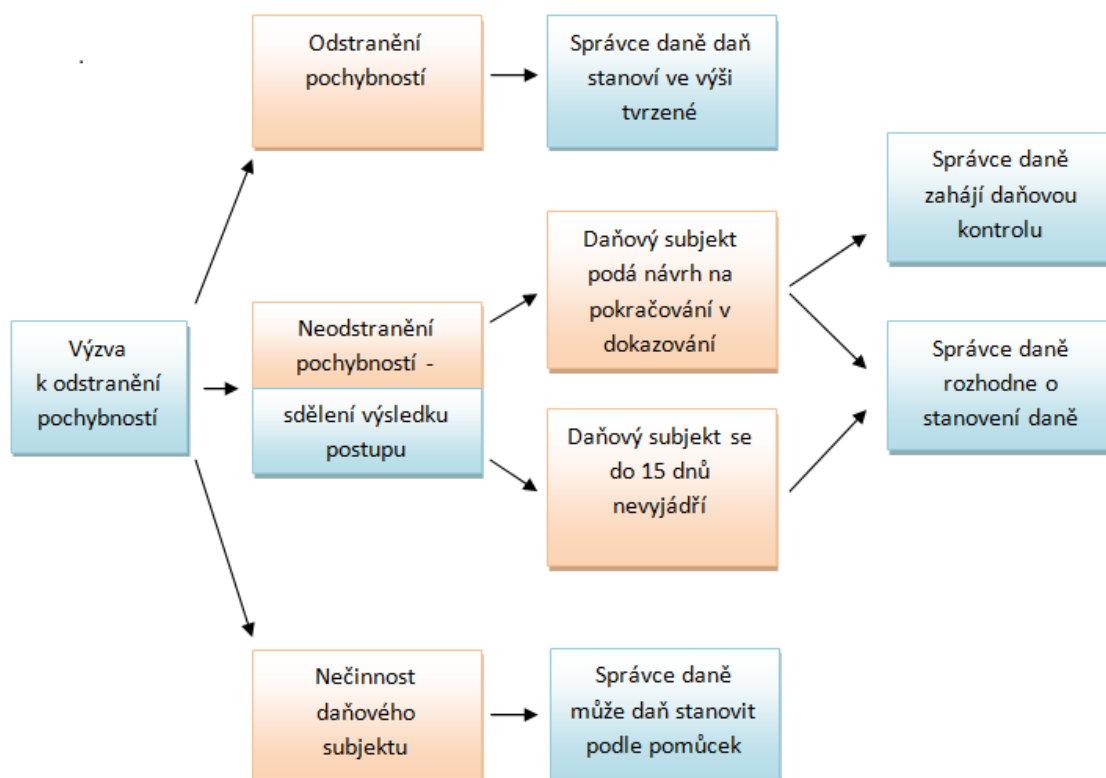
<sup>108</sup> FUČÍKOVÁ, Jitka. Problematika postupu k odstranění pochybností v podmínkách daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2012, 17(10), 22-24. ISSN 1211-7293.

<sup>109</sup> § 17 odst. 1 DŘ stanoví, že *místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.*

zdanitelného plnění. Pokud dochází k dožádání mezinárodnímu, dochází k průtahům daleko rozsáhlejším.<sup>110</sup>

#### 4.4 Následky neodstranění pochybností

Zjednodušeně je možné postup k odstranění pochybností a jeho ukončení znázornit pomocí následujícího schématu:<sup>111</sup>



Primárním cílem tohoto postupu je odstranit pochybnosti. Pokud se tak stane, tedy pokud daňový subjekt pochybnosti objasní či důkazní prostředky doplní, bude daň vyměřena ve výši tvrzené daňovým subjektem. V tomto případě se uplatní výjimka uvedená v § 140 odst. 1 větě první za středníkem DŘ a správce daně oznámí platební výměr daňovému subjektu, i když je daň vyměřená správcem daně rovna dani tvrzené. Totéž platí v případě doměření daně a dodatečného platebního výměru dle § 144 odst. 1 DŘ. Protože je platební výměr i dodatečný platební výměr rozhodnutím (viz § 147 odst. 1 DŘ), tak se oznámením podle § 101 odst. 6 DŘ rozumí doručení rozhodnutí

<sup>110</sup> NePOPulární POP. In: *Danarionline.cz* [online]. 2014. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d44460v55695-nepopularni-pop/>>.

<sup>111</sup> Vlastní zpracování. Modře jsou vyznačeny úkony správce daně, oranžově úkony daňového subjektu.

*nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí.* Postup k odstranění pochybností je tak fakticky ukončen.

Pokud daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností nereaguje a neposkytne potřebnou součinnost, může správce daně podle §90 odst. 4 DŘ daň stanovit podle pomůcek. Na tento následek však musí být ve výzvě poučen. Použití této metody je však právem, nikoli povinností správce daně a záleží tak na jeho správním uvážení. I přesto, že mu tuto možnost zákon dovoluje, musí vždy brát v úvahu, zda bude mít dostatek potřebných pomůcek a zda takovéto stanovení bude směřovat k cíli správy daní.

Pokud daňový subjekt spolupracuje, avšak nedošlo-li na základě vzájemného dialogu k odstranění pochybností a výše daně tak nebyla dostatečně věrohodně prokázána, správce daně sdělí podle § 90 odst. 2 věty první DŘ výsledek postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu. Toto sdělení může mít formu seznámení se s obsahem protokolu, doručením stejnopisu úředního záznamu nebo může správce daně doručit daňovému subjektu samostatný přípis.<sup>112</sup>

Tento proces je obdobou projednání kontrolních zjištění u ukončení daňové kontroly.<sup>113</sup> Povinnost projednat výsledek tohoto postupu vyplývá mimo podobnost s daňovou kontrolou také z § 147 odst. 4 DŘ, který stanoví, že protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností se považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně.

Daňový subjekt je oprávněn podle § 90 odst. 2 věty druhé DŘ podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků do 15 dnů ode dne, kdy se seznámil s výsledky tohoto postupu. K tomuto návrhu tedy daňový subjekt připojí další důkazní prostředky nebo navrhne provedení dalších důkazních prostředků, které ve své sféře k dispozici nemá.

Pokud daňový subjekt takovýto návrh nepodá, nebo podá-li jej po lhůtě, vydá správce daně rozhodnutí o stanovení daně. Nutno podotknout, že tato lhůta je

---

<sup>112</sup> *Daňový řád: komentář.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 495-496.

<sup>113</sup> *Daňový řád: komentář.* 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 207.

prekluzivní a jejím uplynutím zaniká právo tento návrh podat, nelze tedy žádat o její prodloužení. Je možné se však domáhat navrácení lhůty v předešlý stav podle § 37 DŘ.

Pokud daňový subjekt podá včasný návrh na pokračování v dokazování, bude se další řešení odvíjet od toho, zda i správce daně bude mít za to, že je další dokazování potřeba, či nikoli.

Pokud správce daně neshledá důvody k pokračování v dokazování, dle § 90 odst. 3 věty druhé DŘ vydá rozhodnutí o stanovení daně do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování. Tato lhůta je pořádková. Pokud by správce daně vydal rozhodnutí později, neznamenalo by to jeho nezákonnost. Daňový subjekt by se však mohl domáhat náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem.<sup>114</sup> V tomto případě již nemusí správce daně předem seznámit daňový subjekt se zhodnocením návrhu na pokračování dokazování, ale toto zhodnocení musí obsahovat rozhodnutí o stanovení daně.<sup>115</sup>

Pokud však správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, dle § 90 odst. 3 věty první DŘ zahájí v tomto rozsahu daňovou kontrolu, a to postupem podle § 87 DŘ. Postup k odstranění pochybností tak fakticky končí. Rozsah daňové kontroly je v tomto případě pevně stanoven a nelze jej později rozšířit. Takto zahájená kontrola nemá vliv na přerušení lhůty pro stanovení daně. Je tomu tak z důvodu ochrany daňových subjektů, protože „nelze připustit, aby v prvním stupni nejprve probíhal po dobu až 3 let postup k odstranění pochybností, načež by byl otevřen prostor pro jeho pokračování po dobu dalších 3 let skrze zahájenou daňovou kontrolu.“<sup>116</sup>

Daňovou kontrolu může správce daně zahájit i bez té části procesu, kdy nejdříve daňový subjekt navrhne pokračování dokazování a správce daně pak shledá taktéž důvody pro jeho pokračování. Může tak učinit kdykoli, když zjistí, že postup pro odstranění pochybností není přiléhavý a jako vhodnější se mu jeví zahájení daňové kontroly. I v tomto případě však musí daňovému subjektu nejprve sdělit výsledek

---

<sup>114</sup> *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9. s. 496.

<sup>115</sup> KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9. s. 231.

<sup>116</sup> *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. s. 328.

postupu k odstranění pochybností a umožnit mu podat návrh na pokračování dokazování.<sup>117</sup>

Možnost správce daně zahájit daňovou kontrolu za podmínek stanovených v § 90 odst. 3 DŘ nebyla v zákoně o správě daní upravena. Dle předchozí úpravy mohl správce daně tento postup ukončit pouze vydáním rozhodnutí o stanovení daně. Z tohoto důvodu již nelze uplatnit judikaturu vztahující se k žalobě proti nečinnosti u účelově prodlužovaného vytykácího řízení. Soud nemůže správci daně totiž nařídit, aby vydal rozhodnutí nebo osvědčení (srov. § 79 SŘS), když daňový řád umožňuje správci daně postupovat i jiným způsobem. Nově tedy Nejvyšší správní soud judikoval, že je možná ochrana prostřednictvím žaloby dle § 82 a násl. SŘS na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.<sup>118</sup>

Posledním možným způsobem, jak může postup k odstranění pochybností skončit, je uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Takto se vyjádřil Ústavní soud v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Tato situace však byla výjimečná, protože k prekluzi došlo zaviněním správce daně, což nemohlo jít k tíži daňovému subjektu, proto se na tehdy ještě vytykácí řízení hledělo, jako by vůbec neproběhlo.

#### **4.5 Úvahy de lege ferenda**

Nejprve bych ráda pozitivně ohodnotila nově zvolený termín „postup k odstranění pochybností“ oproti dřívějšímu „vytykácímu řízení“. Již nedochází ke zmatečnosti formálního názvu (řízení) a materiálního pojetí (postup). I přes poměrně dlouhý název se především zkratka POP vžila naprosto bez problémů.

I když zůstal smysl vytykácího řízení zachován, zákonodárce tento postup upravil daleko podrobněji, zejména s ohledem na aktuální judikaturu a snažil se také vyřešit praktické problémy (např. 30denní lhůta dle § 89 odst. 4 DŘ může začít běžet nejdříve od posledního dne lhůty stanovené pro podání tohoto tvrzení). Došlo tak ke značnému posílení právní jistoty adresátů právních norem.

---

<sup>117</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012.

<sup>118</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012.



Začlenění povinnosti správce daně uvést ve výzvě konkrétní pochybnost adekvátně reaguje na účel a smysl tohoto postupu. Dochází tak k odlišení od ostatních postupů a nedává možnost správci daně počínat si při volbě konkrétního postupu zcela libovolně. Za vhodné bych však považovala konkrétnější rozlišení, kdy volit postup k odstranění pochybností a kdy zahájit daňovou kontrolou před stanovením daně. Přidání ustanovení, že zahájit daňovou kontrolu před stanovením daně je možné pouze, nelze-li účelu dosáhnout pomocí postupu k odstranění pochybností, by jistě dalo správci daně lepší vodítko, který postup zvolit, než základní zásady, které jsou často opomíjeny.

Účelem tohoto postupu je odstranění pochybností, přesto zákonodárce řeší pouze případy jejich neodstranění. To, že je pak daň stanovena ve výši daně tvrzené daňovým subjektem, vychází z podstaty věci. Nikde však není stanoveno, zda i v případě odstranění pochybností předtím správce daně seznámí nebo popř. má možnost seznámit daňový subjekt s výsledkem tohoto postupu či nikoli.

Taktéž lze polemizovat nad tím, jestli by měly být v zákoně stanoveny lhůty pro zahájení a ukončení tohoto postupu. Jistě by to přineslo větší právní jistotu daňovým subjektům, avšak na druhou stranu by lhůty mohly podstatně ztížit tento postup správci daně a mohl by tak být zmařen účel správy daní. Možným řešením by bylo zakotvení relativně konkrétních lhůt, to se může stát i D-pokynem.

Taktéž stále není dořešena situace týkající se charakteru lhůty pro zahájení postupu v případě, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet. K určení charakteru této lhůty se prozatím vyhýbá i Nejvyšší správní soud a názory právní obce jsou rozdílné. Můj názor a důvody jsou uvedeny v kapitole 4.2.

Poslední problém, který v této oblasti vidím, je opomenutí, zda zahájení daňové kontroly na základě § 90 odst. 3 přerušuje lhůtu pro stanovení daně. I když by se dle jazykového výkladu § 148 odst. 3 DŘ mohlo zdát, že lhůta začíná běžet jakýmkoli zahájením daňové kontroly, sdílím názor výše citovaný, že tomu tak není. Nemůže být totiž na újmu daňovému subjektu, že správce daně správně nevyhodnotil danou situaci, že si počínal lhostejně či nevyužil všech možností, které mu zákon dává.

## **Závěr**

Primárním cílem této práce bylo popsat a analyzovat současný stav právní úpravy postupů při správě daní, srovnat ho s úpravou starší, poukázat na nové problémy a pokusit se nastínit možná řešení, případně upozornit na nové judikáty, které již dílčí řešení nabízí.

Lze shrnout, že právní úprava postupů při správě daní se účinností daňového řádu posunula vpřed. Zákon o správě daní a poplatků upravoval tyto instituty dosti nepřesně a mnoho problémů a situací muselo být řešeno za pomoci judikatury, která však není právně závazná. Tento fakt si pracovníci správce daně uvědomovali a často judikatorní názory nerespektovali. To vyplývá především z četnosti soudních sporů v týchž otázkách a tím pádem i velkého množství dalších rozhodnutí týkající se stejného tématu. Nutno poznamenat, že až na výjimky byly v nejvyšší instanci, tedy u Nejvyššího správního soudu, názory na stejné situace totožné.

Zákonodárce si tento problém uvědomil a pokusil se do daňového řádu judikatorní názory začlenit. To se mu zčásti také povedlo. Avšak stále v zákoně můžeme nalézt spoustu mezer a nepřesností. Vzhledem k tomu, že již od účinnosti tohoto zákona nějaká doba uběhla, začínají se pomalu vyskytovat odpovědi i na tyto nové problémy.

V první kapitole jsem se zaměřila na stručnou historii právní úpravy daňového procesu, protože tento vývoj pomáhá pochopit účel aktuální úpravy. Následně jsem charakterizovala předmět a cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, pokud správce daně nepostupuje k tomuto cíli, mohlo by se jednat o zneužití jeho pravomoci. Za hlavní těžiště této kapitoly považuji základní zásady správy daní, protože je nutné si uvědomit, že tyto zásady prostupují celým daňovým řádem a je třeba se jimi řídit i při postupech při správě daní.

Co se týče jednotlivých postupů, ty jsou již najisto stanoveny jako postupy při správě daní. Zákonodárce je ve stručnosti charakterizoval a nastolil práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní a zároveň pravomoci správce daně. I přes jejich nepřiliš rozsáhlou úpravu lze zjistit jejich účel, a proto při aplikaci je nutné tento účel ctít. Tento účel a hrubou charakteristiku v této práci uvádím.

Daňová kontrola jako nejvýznamnější kontrolní postup doznala mnoho změn. Proto jsem se v této práci zabývala detailnějším popisem těchto změn a jejich důvodů. Především byla daňová kontrola najisto postavena jako postup při správě daní s tím spojenými důsledky. Její úprava je podrobnější, než tomu bylo dříve, což přispělo především k právní jistotě daňových subjektů. Pro zákonné zahájení daňové kontroly jsou nyní najisto stanoveny podmínky formálního i faktického zahájení, což je jistě významným pozitivním krokem. Stále však nebyla na zákonné úrovni vyřešena otázka nutnosti konkrétních pochybností při jejím zahájení. Tak je stále nutné brát v úvahu judikaturu, která říká, že tyto konkrétní pochybnosti nejsou nutné, avšak její zahájení nesmí být šikanózní. Ačkoli je judikatura v tomto směru rozsáhlá a relativně jednoznačná, považuji za důležité, aby toto upravoval přímo zákon. Přestože zákon konkrétně neuvádí, jaký by měl být průběh daňové kontroly, teorie rozlišuje její fáze, přičemž jako nejdůležitější je považována fáze dokazování, z tohoto důvodu jsem se v práci zaměřila také na rozložení důkazního břemene. Podrobněji jsem se v práci zabývala také ukončením daňové kontroly a jejími možnými následky. Ukončení je z mého pohledu v daňovém řádu upraveno na první pohled chaoticky. Jistě by pro lepší srozumitelnost bylo vhodnější upravit ho systematicky. Taktéž aktuální téma je možnost opakování daňové kontroly, kdy již v daňovém řádu nechybí konkrétní podmínky pro toto opakování, což opět přispívá k větší právní jistotě.

Postup k odstranění pochybností byl také oproti dřívější úpravě pozměněn. V práci popisuji jednotlivé změny spolu s důvody, proč se tomu tak stalo. Jedná se zejména o změnu názvu tohoto postupu a možnosti jejího ukončení, což má také vliv na formu soudní ochrany, kdy již není možné využít žalobu proti nečinnosti, ale lze se bránit tzv. zásahovou žalobou. Důležitou částí tohoto postupu je jeho zahájení, tak se činí výzvou k odstranění pochybností, která má již zákonem stanovenou podmínku, že musí obsahovat konkrétní pochybnosti. Správce daně ve výzvě musí také určit lhůtu, ve které se má možnost daňový subjekt k pochybnostem vyjádřit, přitom tato lhůta nemůže být kratší než 15 dní. Takto stanovené náležitosti výzvy zákonem jsou jistě správným krokem. Co se týče průběhu, správce daně musí postupovat bez zbytečných průtahů, účelem tohoto postupu je rychlé odstranění pochybností, a to zejména z důvodu, že dokud tento proces neskončí, nemůže být daň vyměřena, resp. doměřena. Tento relativně rychlý průběh vychází z účelu tohoto postupu. Správce daně však často

průběh protahuje, a proto bych považovala za vhodné, aby byla v zákoně stanovena povinnost vést tento postup bez zbytečných průtahů. Jak již bylo v práci zmíněno a podrobně analyzováno, novinkou je možnost ukončení postupu zahájením daňové kontroly, která má pak pevně stanovený předmět a rozsah.

Taktéž se v práci stručně zabývám vztahem daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, a to zejména z pohledu, kdy je vhodné zahájit daňovou kontrolu i před vyměřením, resp. doměřením daně, a kdy postup k odstranění pochybností. Protože konkrétní úprava zde chybí, musí se správce daně řídit základními zásadami při správě daní a vycházet z judikatury správních soudů. Jistě by taktéž přispělo k větší právní jistotě daňových subjektů, kdyby tato problematika byla řešena přímo v zákoně.

## **Seznam zkratek**

<b>DŘ</b> nebo <b>daňový řád</b>	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZSDP</b> nebo <b>zákon o správě daní a poplatků</b>	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
<b>Ústava</b>	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
<b>Listina</b>	Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
<b>SŘS</b>	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
<b>TŘ</b>	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů

## Seznam použitých zdrojů

### Odborná literatura:

BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

*Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

*Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-390-5.

DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.3. 2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Meritum. ISBN 978-80-7357-650-9.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-503-6.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-170-6.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-616-7.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

KOBÍK, Jaroslav a Jiří ŠPERL. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI, 2004. Daňová řada. ISBN 80-86395-94-4.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně: a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-047-9.

KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

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

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

### **Odborné časopisy:**

BURDA, Zdeněk. Vytýkací řízení a postup k odstranění pochybností. Daně a právo v praxi. Roč. 2012, č. 9. ISSN 1211-7293.

BURDA, Zdeněk. Zadržování nadměrného odpočtu DPH správcem daně. Daně a právo v praxi. Roč. 2015, č. 2. ISSN 1211-7293.

FUČÍKOVÁ, Jitka. Problematika postupu k odstranění pochybností v podmínkách daňového řádu. Daně a právo v praxi. Roč. 2012, č. 10. ISSN 1211-7293.

HAJDUŠEK, Tomáš. Penále je trest. Vykoupení daňových hříchů za 20 %? Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Roč. 2016, č. 1. ISSN 1211-9946.

KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení. Daně a právo v praxi. Roč. 2012, č. 8. ISSN 1211-7293.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. Vlekly postup k odstranění pochybností jako nezákonnost. Daně a právo v praxi. Roč. 2016, č. 4. ISSN 1211-7293.

MÜLLER, Zdeněk. O rozmanitosti poplatků. Právní rozhledy. Roč. 1998, č. 5. ISSN 1210-6410.

NOVOTNÝ, Libor. Postupy při správě daní vymezené daňovým řádem. Daně a právo v praxi. Roč. 2015, č. 5. ISSN 1211-7293.

RAMBOUSEK, Jan. Projednání zprávy o daňové kontrole. Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Roč. 2016, č. 1. ISSN 1211-9946.

ŠIMKA, Karel a Petra NOVÁKOVÁ. Ústavní právo a daně. Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Roč. 2015, č. 2. ISSN 1211-9946.

### **Internetové zdroje:**

Daňový řád a jeho změny v roce 2014. In: *Portál POHODA* [online]. 2014. [cit. 2016-06-05]. Dostupné z WWW: <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danovy-rad-a-jeho-zmeny-v-roce-2014/>>.

NePOPulární POP. In: *Danarionline.cz* [online]. 2014. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d44460v55695-nepopularni-pop/>>.

Postup k odstranění pochybností (dále jen POP). In: *Epravo.cz* [online]. 2015. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/postup-k-odstraneni-pochybnosti-dale-jen-pop-97841.html>>.

Prezentace Mgr. Karla Šimka na téma Řízení a postupy při správě daní. In: *Radimbohac.cz* [online]. 2015. [cit. 2016-06-05]. Dostupné z WWW: <[www.radimbohac.cz/userFiles/zimni-semestr-2015/danove-pravo-procesni/prednaska-5-rizeni-a-postupy-pri-sprave-dani-2-11-2015.pptx](http://www.radimbohac.cz/userFiles/zimni-semestr-2015/danove-pravo-procesni/prednaska-5-rizeni-a-postupy-pri-sprave-dani-2-11-2015.pptx)>.

Zákonná daňová kontrola. In: *Epravo.cz* [online]. 2011. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/zakonna-danova-kontrola-76292.html>>.

Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014. In: *Mfcr.cz* [online]. 2015. [cit. 2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>>.

Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014: Příloha č. 1 - Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. In: *Mfcr.cz* [online]. 2015. [cit.



2016-06-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>>.

### **Další zdroje:**

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád.

### **Právní předpisy:**

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

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

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

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

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

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

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

Pokyn Ministerstva financí D-144

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých Zákonov

### **Judikatura:**

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07

Nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09

Usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2008, sp. zn. III. ÚS 5196/07

Stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, sp. zn. 1 Ans 1/2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 1 Afs 70/2004

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

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, sp. zn. 2 Aps 2/2009  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, sp. zn. 2 Afs 18/2010  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. 1 Afs 107/2014  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, sp. zn. 5 Aps 2/2010  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, sp. zn. 8 Afs 13/2014  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 19/2004  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005 sp. zn. 1 Afs 153/2004  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, sp. zn. 1 Afs 16/2008  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. 5 Afs 10/2007  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 1 Afs 47/2007  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, sp. zn. 6 Afs 79/2015  
Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. 9 Afs 110/2007  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. 1 Afs 107/2014  
Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, sp. zn. 5 Afs 92/2008  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, sp. zn. 1 Aps 20/2013  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, sp. zn. 2 Afs 174/2014  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 2 Afs 32/2015  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, sp. zn. 7 Afs 59/2007  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012  
Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 23. 10. 1998, sp. zn. 7 A 157/95  
Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 30 Ca 101/2001

## **Shrnutí**

### **Vybrané postupy při správě daní**

Předmětem této práce je právní úprava postupů při správě daní, konkrétně především daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností. K 1. 1. 2011 nabyl účinnosti nový daňový řád, který tyto postupy upravil podrobněji, než tomu bylo v zákoně o správě daní a poplatků.

Tato diplomová práce měla za cíl popsat a analyzovat současnou právní úpravu těchto institutů, zmínit důvody vzniku této úpravy, upozornit na mezery, které se v daňovém řádu vyskytují, a navrhnout jejich možná řešení. Taktéž se tato práce vypořádává s judikaturou, a to jak starší, ale stále použitelnou, tak také postupně se vyskytující judikaturou novější, týkající se nového daňového řádu.

První kapitola se zabývá správou daní v obecné rovině. Popisuje historický vývoj správy daní, zaměřuje se na předmět a účel správy daní a následně rozebírá základní zásady správy daní. Tyto zásady musí správce daně i osoby zúčastněné na správě daní ctít i při postupech při správě daní.

Druhá kapitola se zabývá postupy při správě daní. Nejprve jsou vymezeny pojmy řízení, postupů a úkonů správce daně, následně se zaměřuji společné znaky všech postupů. Dále jsou pak stručně charakterizovány všechny postupy upravené daňovým řádem: vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Na závěr jsem zhodnotila současnou úpravu a stručně ji porovnala s úpravou na Slovensku.

Třetí kapitola se detailněji zabývá daňovou kontrolou. Nejprve analyzuji nově upravený předmět a rozsah daňové kontroly, následně jednotlivá práva a povinnosti daňového subjektu i správce daně. Poté analyzuji celý proces daňové kontroly: zahájení, průběh, ukončení i možné následky. Speciálně se věnuji také problematice opakování daňové kontroly. Na závěr této kapitoly se snažím zaujmout vlastní názory na současnou úpravu a navrhnout případná řešení.

Čtvrtá kapitola se podrobněji zaměřuje na postup k odstranění pochybností. Zabývám se podmínkami pro aplikaci tohoto postupu a analyzuji celý jeho proces:

výzvu k odstranění pochybností, průběh i možné následky tohoto postupu. Na závěr se opět snažím zaujmout vlastní názory na současnou úpravu a navrhnout případná řešení.

Při psaní této práce jsem dospěla k závěru, že daňový řád upravuje postupy při správě daní podstatně lépe, než tomu bylo dříve. Stále zde však můžeme nalézt mezery, se kterými jsem se snažila v závěrečných částech kapitol vypořádat.

## **Summary**

### **Chosen Activities Relating to Tax Administration**

The subject-matter of this thesis is legislation of activities relating to tax administration, specifically mostly tax inspection and procedure to remove doubt. On 1<sup>st</sup> January 2011 the tax code took legal effect and it regulates these activities in more details than it was in the administration of taxes act.

The goal of this diploma thesis was to describe and analyze current legislation of these institutes, to mention the reasons of creation of this regulation, to point out the gaps which appear in tax code and to suggest their possible solutions. This thesis also deals with jurisprudence, both older but still usable and newer gradually occurring jurisprudence regarding new tax code.

The first chapter deals with the tax administration in general. It describes the historical development of tax administration, focuses on the scope and purpose of the tax administration and then analyzes fundamental principles of tax administration. The tax administrator and persons participating in tax procedure have to respect these principles during activities relating to tax administration, too.

The second chapter deals with activities relating to tax administration. First, the terms of proceedings, activities and acts are defined then I focused on common features of all activities. Thereafter there are all activities regulated by tax code briefly characterized: fact-finding activity, explanations, on-the-spot investigation, tax inspection and procedure to remove doubt. In conclusion I evaluated the current legislation and I briefly compared it with the legislation of the Slovak Republic.

The third chapter deals with the tax inspection in detail. At first I analyze the newly regulated subject-matter and scope of tax inspection and then particular rights and duties of person subject to tax and tax administrator. After that I analyze entire tax inspection procedure: start, process, termination and possible consequences. I also specially deal with the issue of the subsequent tax inspection. At the end of this chapter I try to take my own opinions on current legislation and suggest possible solutions.

The fourth chapter focuses on the procedure to remove doubt in detail. I deal with conditions for the application of this procedure and I analyze the entire procedure: call upon the person to remove the doubt, process and possible consequences of this procedure. In conclusion, I try to take my own opinions on the current legislation and suggest possible solutions again.

While writing this thesis I concluded that the tax code regulates activities relating to tax administration significantly better than it did before. However, there are still some gaps that I have tried to deal with in the final sections of each chapter.

## **Klíčová slova**

Správa daní, postupy při správě daní, daňová kontrola, postup k odstranění pochybností

## **Key words**

Tax administration, activities relating to tax administration, tax inspection, procedure to remove doubt