

Zahájení daňové kontroly dle novely [daňového řádu 2021](#)

Mgr. Václav Čepelák, Generální finanční ředitelství, ředitel Odboru daňového procesu

Shrnutí

Příspěvek čtenáře seznamuje s představou autora o budoucí praktické aplikaci novely [daňového řádu 2021](#) v oblasti zahájení daňové kontroly, které se nově může odehrát korespondenčním způsobem a i proti vůli daňového subjektu. Ačkoliv nová právní úprava představuje v této otázce na první pohled velkou změnu, v článku autor čtenáře seznamuje s kritérii, kterým by aplikace novelizovaného znění zákona měla dle jeho názoru stejně jako dosud podléhat, dává dále řešenou otázku rovněž do kontextu požadavků judikatury správních soudů, a na základě všech těchto vstupních informací dospívá k závěru, že by změna postupu při zahájení daňové kontroly v praxi měla být pro standardně spolupracující daňový subjekt pouze minimální, popř. zcela nepostřehnutelná. Dále autor článku poukazuje na skutečnost, že možnost zahájení daňové kontroly bez souhlasu daňového subjektu určitým způsobem „narovnává“ prostředí vedení dokazování při správě daní tak, aby mohl správce daně dostát principům [daňového řádu](#) a požadavkům judikatury. Lze uzavřít, že novela dává správci daně účinnější nástroj proti případným obstrukcím ze strany daňového subjektu při zahájení daňové kontroly, ale bude především výzvou pro samotného správce daně, aby se s dopady novely vypořádal mimo jiné tak, aby jeho postup obstál při případném soudním přezkumu.

Následující příspěvek se zabývá jednou z nejdiskutovanějších částí velké novely [daňového řádu 2021](#), kterou je oblast zahájení daňové kontroly. Od 1. 1. 2021 bude daňová kontrola zahájena doručením „oznámení o zahájení daňové kontroly“. Jedná se v praxi ale skutečně o tak zásadní změnu?¹⁾

1. Úvod

Dne 1. 1. 2021 vstoupí v účinnost největší změna zákona č. [280/2009 Sb.](#), daňový řád, od jeho schválení v roce 2009. Zákodárce tak „uctí“ 10leté výročí účinnosti tohoto právního předpisu (původní znění vešlo v účinnost dne 1. 1. 2011).

Novela zahrnuje velkou řadu změn v oblasti správy daní, které lze z hlediska jejich významu a důvodů jejich přijetí s trochou nadsázky rozdělit do těchto čtyř základních skupin:

a) Dlouho poptávané zásadní novinky – například:

- rozšíření možností daňové informační schránky – projekt „MOJE daně“,
- institut zálohy na daňový odpočet,
- možnost zahájit a ukončit daňovou kontrolu bez osobní účasti.

b) Dílčí korekce, jejichž vhodnost či potřebnost se v čase ukázala – například:

- snížení úrokových sazeb na mez, která je adekvátnější obecným úrokovým mírám,
- vyřešení vztahu podnětu na nečinnost při placení daní a námitky.

c) Zpřesnění či zpřehlednění zákona – například:

- změna koncepce použití pojmu „daňové tvrzení“ napříč [daňovým řádem](#).

d) Výslovná implementace judikturních závěrů a další již v praxi aplikované výklady – například:

- důsledky absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na zahájenou daňovou kontrolu.

Tento článek se věnuje **snad nejdiskutovanější oblasti z novely [daňového řádu](#), a to kontrolním postupům**, konkrétně **zahájení daňové kontroly**. Celá **oblast kontrolních postupů** (tj. daňová kontrola a postup k odstranění pochybností) prošla změnou možná menší, než se může na první pohled do novelizovaného textu zákona zdát; ovšem kterážto oblast je častým jádrem různých sporů o procesní postup, a tedy je dobré se na ní, i přes ve své v podstatě nevelké změny, podívat blíže.

Ve vazbě na výše uvedené kategorie změn u daňové kontroly nalezneme jednu **dlouho poptávanou zásadní novinku**: možnost zahájit a ukončit daňovou kontrolu i bez nutnosti osobního setkání daňového subjektu či jeho zástupce s úředními osobami správce daně, dále několik **zpřesnění či zpřehlednění zákona** (často navázané na první jmenovanou změnu) a konečně **implementaci** několika **judikатурních závěrů**, které jsou v praxi aplikovány již nyní.

U postupu k odstranění pochybností pak vidíme – vždy po jedné: **dílčí korekci** (v [§ 90 odst. 5 daňového řádu](#)), **zpřesnění zákona** (v [§ 89 odst. 1 daňového řádu](#)) a **výslovnou implementaci v praxi aplikovaného výkladu** (v [§ 89 odst. 4 daňového řádu](#)). Tedy ani zde se z mého pohledu zásadní změny nekonají.

Na některých místech dále v textu si budu pomáhat **citacemi z důvodové zprávy k novelizačnímu zákonu** ze dne 11. června 2020, č. [283/2020 Sb.](#), kterým se mění zákon č. [280/2009 Sb.](#), daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony – dále ji proto budu označovat prostě jen jako „**důvodová zpráva**“.²⁾ Pokud bude odkazováno na znění zákona č. [280/2009 Sb.](#), daňový řád, účinné do 31. 12. 2020, bude v textu zřetelně označeno jako „**dosavadní ustanovení §...**“ apod. Jinak budu v odkazech na zákonná ustanovení pracovat se **zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021 (dále jen „daňový řád“)**.

2. Daňová kontrola od 1. 1. 2021: „Jiná a přece stejná“

Text novelizovaných ustanovení [§ 85 až 88 daňového řádu](#) a nová ustanovení [§ 85a](#) a [§ 88a daňového řádu](#) budí po prvním letmém prohlédnutí dojem, že došlo k zásadnímu přepsání dosavadních pravidel pro vedení daňové kontroly. Při formálním pohledu na nový text zákona čtenář skutečně narazí na pojmově zcela nové instituty „**oznámení**“ o zahájení a o ukončení daňové kontroly ([§ 85 odst. 3 a 5 a dále daňového řádu](#)), „**dosavadní**“ výsledek kontrolního zjištění, „**konečný**“ výsledek kontrolního zjištění a na první pohled odlišný postup při ukončování daňové kontroly. Dále v zákoně výslovně řešené dopady nezapočetí zjišťování či prověřování v rámci daňové kontroly a absence výzvy k podání dodatečného daňového příznání atd.

Po bližším seznámení se s textem zákona po novele a jeho komparací s dosavadní právní úpravou však zjistíme, že kromě nové možnosti zahájit daňovou kontrolu na dálku, **jde především o dílčí parametrické „vyladění“ systému** tak, aby lépe odpovídal skutečnému významu úkonů při daňové kontrole.³⁾ Novela nepřináší změny, které by nějak podstatně měnily obsah práv a povinností daňového subjektu, resp. pravomoci správce daně při daňové kontrole. Po prostudování důvodové zprávy zjistíme, že i ve vztahu k oné zásadní změně způsobu zahájení a ukončení daňové kontroly by v praxi mělo jít o změny doslova minimální oproti dosavadním pravidlům a již zavedené správní praxi správců daně, například Finanční správy ČR.

Z pohledu kontaktního a spolupracujícího daňového subjektu, který řádně plní své povinnosti, proto bude jedinou skutečně „**revoluční**“ obsahovou změnou skutečnost, že nově nebude nucen se za všech okolností osobně setkávat, resp. vysílat svého zástupce k osobnímu setkání, se správcem daně pro to, aby mohla daňová kontrola započít nebo být ukončena. Tuto možnost, předpokládám, řada poplatníků, resp. plátců spíše ocení, než naopak (zvláště v současné situaci mimořádných opatření spojených s výskytem koronaviru). Pravdou ovšem současně je, že pro **daňový subjekt, který má v úmyslu zahájení či ukončení daňové kontroly procesně znemožnit nebo podstatně ztížit**, se zmenšuje prostor k takovému jednání. Nicméně vzhledem k faktu, že toto nejsou úmysly slučitelné s principy a pravidly daňového řízení, není v tomto ohledu právní úpravě co vytknout.

Z celkového pohledu na novelu kontrolních postupů lze uzavřít, že u většiny změn **bude především na správcích daně**, aby se s úpravami procesu vypořádal, přičemž daňovému subjektu se oproti dosavadní právní úpravě nekrátí žádná práva, naopak jsou na určitých místech lépe formulována než doposud.⁴⁾

3. Změny v konceptu zahájení daňové kontroly

Výše jsem uvedl, že možná jedinou pro daňový subjekt zaznamenáníhodnou změnou v daňové kontrole bude způsob jejího formálního zahájení a ukončení. Zatímco dosavadní právní úprava vyžadovala protokolární způsob zahájení i ukončení daňové kontroly za účasti kontrolovaného daňového subjektu nebo jeho zástupce, nově bude obojí možné zajistit i na dálku.

Novelizovaný [§ 87 odst. 1 daňového řádu](#) stanoví, že: „*Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.*“ Nově tedy nebude **formálním okamžikem zahájení daňové kontroly** sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, nýbrž **doručení oznámení o zahájení daňové kontroly**. *Oznámení* je nový typ procesního rozhodnutí (podobně jako je jím výzva), který nemusí obsahovat odůvodnění (není důvod v rámci oznámení rozlišovat „výrok“ a „odůvodnění“, účelem oznámení je sdělení skutečností, které jsou jeho základním obsahem) a stejně jako v případě výzvy⁵⁾ proti němu nelze uplatnit opravné prostředky, tj. zejména se odvolat (viz [§ 85 odst. 5 daňového řádu](#)).

4. Jaký vliv má změna konceptu zahájení daňové kontroly na postavení daňového subjektu?

S trochou nadsázky lze shrnout, že změna zákona umožňuje posun od „vyjednávání“ s daňovým subjektem o tom, zda bude ochoten zahájit daňovou kontrolu, k tomu, že ji správce daně prostě zahájí. Kontaktní a součinný subjekt, který již doposud neměl ve zvyku zahájení daňové kontroly „sabotovat“ a který si v řádných termínech plní své daňové povinnosti, tak změnu v podstatě nepocítí.

Ve vztahu k právě citované změně jsem zaregistroval negativní reakce části odborné veřejnosti. Pochopil jsem, že jejich motivem je především obava o ztrátu možnosti „napravit“ nesprávně tvrzenou, popř. nezákonně zkrácenou daň bez aplikace správní či trestní sankce tak, že daňový subjekt daň dobrovolně přizná a uhradí ještě před formálním zahájením daňové kontroly (protože po jejím zahájení již není podání daňového tvrzení přípustné, viz [§ 141 odst. 6](#) dosavadní právní úpravy,⁶⁾ resp. [§ 145a odst. 1](#) novelizovaného [daňového řádu](#)), avšak až poté, když už definitivně ví, že byl správcem daně vybrán ke kontrole.

V současné koncepci, kdy je třeba k formálnímu zahájení daňové kontroly osobní setkání úředních osob správce daně a daňového subjektu, resp. jeho zástupce, má okamžik formálního zahájení daňové kontroly daňový subjekt víceméně ve svých rukou (bez něj daňová kontrola jednoduše nezačne). Tím vzniká daňovému subjektu prostor, aby si v klidu poté, co již ví, že si jej správce daně vybral ke kontrole, zvážil, zda není právě teď vhodný okamžik přiznat dosud netvrzenou daň (která ale již měla být přiznána a uhrazena v minulosti), protože pokud by na ni přišel správce daně až v rámci daňové kontroly, v zásadě by daňový subjekt musel hradit kromě samotné daně a úroku z prodlení i penále ve výši 20 % nepřiznané daně či neoprávněně čerpaného daňového odpočtu, popř. 1 % snížené daňové ztráty. Tomu se vyhne právě takto provedeným dobrovolným přiznáním. Popřípadě, pokud daňový subjekt daň zkrátil způsobem naplňujícím skutkovou podstatu trestného činu, může zvážit, zda není právě teď, těsně před zahájením daňové kontroly, v níž nepřiznanou daň správce daně nejspíše brzy zjistí, vhodný okamžik projevit účinnou lítost a dobrovolně daň přiznat a uhradit, aby se tak vyhnul i případnému trestnímu stíhání a postihu v trestněprávní rovině.

V ideálním případě daňový subjekt přiznává daň ve správné výši již v řádném daňovém tvrzení, v řádném termínu, a daň současně uhradí. **Pokud zjistí, že něco přiznat opomněl, měl by své pochybení napravit nikoli v přičinné souvislosti s úmyslem správce daně zahájit daňovou kontrolu,** jejíž zahájení není obligatorní záležitostí (ba naopak tendencí a přáním jak daňových subjektů, tak úředních osob správce daně je, aby bylo třeba tohoto nástroje v praxi co nejméně), **ale ve lhůtách k tomu zákonem stanovených (viz § 141 [daňového řádu](#)).** Veden snahou nepenalizovat administrativní či neúmyslná opomenutí daňového subjektu správce daně v praxi často za datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového tvrzení, od něhož se odvíjí zákonná lhůta pro toto dodatečné tvrzení, akceptuje datum uvedené daňovým subjektem podložené například tvrzením, že náhodou či při průběžné kontrole našel tyto konkrétní faktury či jiné doklady, z nichž jednoduše opomněl přiznat daň, neboť mu někde zapadly apod., nebo že kontrolou bankovních účtů zjistil, že příjmy, které minulý rok doputovaly na jeden z nich, zapomněl z důvodu administrativní chyby uvést do řádného daňového přiznání apod. Formální povinností daňového subjektu přitom bylo uvést již do původně podaného řádného daňového přiznání všechny příjmy či zdanitelná plnění apod. Nicméně správce daně zpravidla ocení dobrovolné, byť dodatečné přiznání daňového subjektu, a pokud nic nenasvědčuje nějakému systematickému účelovému jednání za účelem zastřít daňové povinnosti, správce daně nerozporuje datum a důvody zjištění. Je však otázkou, nakolik „stejně dobrovolné“ je podání dodatečného daňového tvrzení, k němuž se daňový subjekt rozhodne až v okamžiku, kdy se dozví, že se u něj správce daně rozhodl zahájit daňovou kontrolu.

Aby nedošlo k nedorozumění, osobně považuji cestu, kdy se **daňový subjekt dobrovolně dodatečně přizná k vyšší dani, za oboustranně** (z pohledu daňového subjektu i správce daně) **mnohem lepší, vzájemně vstřícnější a efektivnější řešení,** než když je nutné za účelem zjištění správné výše daně vést daňovou kontrolu. Z praxe je zřejmé, že dodatečné „přiznání se“ je často způsobeno pochybením administrativního rázu, a tedy není účelem jej penalizovat. V praxi se to projevuje i aplikací judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) dovozeného pravidla, že *„[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle [§ 145 odst. 2 věty první daňového řádu](#) k podání dodatečného daňového tvrzení“.*⁷⁾

Nicméně se nedomnívám, že by bylo, ať již právními předpisy či jinak, dané **absolutní právo** daňového subjektu na to, aby **před každou** daňovou kontrolou mohl **za všech okolností** podat dodatečné daňové přiznání ještě než daňová kontrola započne. Ostatně **i Nejvyšší správní soud předpokládá existenci výjimek** z právě citovaného závěru, a je tedy zřejmé, že ani citovaný závěr neplatí zcela *absolutně*.⁸⁾ Citovaná judikatura se promítla i do důvodů přijetí některých pravidel novelizovaného [§ 87 daňového řádu](#).⁹⁾

Závěr o tom, že v případě důvodných pochybností je správce daně v zásadě povinen daňový subjekt vyzvat, tj. umožnit mu podat dodatečné daňové přiznání, považuji za legitimní a ve výše uvedeném smyslu oboustranně výhodný. Nicméně v případě tzv. „namátkové“ daňové kontroly předpokládám, že bude v praxi spíše raritní výskyt situací, kdy se projev úmyslu

správce daně zahájit daňovou kontrolu protne s během lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení (která v praxi činí 1 až 2 měsíce¹⁰), a tedy, kdy by mohlo na základě zahájení daňové kontroly mimo jiné dojít na aplikaci nového pravidla v ustanovení [§ 141 odst. 6 daňového řádu](#), že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání „*neběží po dobu, kdy není přípustné podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování*“.

Z právě uvedených premis plyne, že v zásadě nelze mít za to, že by zahájením tzv. „namátkové“ daňové kontroly bez předchozího „varování“ daňového subjektu byla krácena jeho práva (na rozdíl od případů, pokud by měl správce daně podložený důvodný předpoklad doměření daně). **Nicméně současně upozorňuji, že toto je dle mého názoru jen „tvrdé jádro“ daného zákonného pravidla**, blíže k praktické aplikaci viz dále v části Jak se změna projeví v praxi?

5. Jaký má tedy změna konceptu zahájení daňové kontroly význam?

Důvodová zpráva uvádí ve vztahu ke smyslu novelizace pravidel daňové kontroly, že: „*Hlavním záměrem je zjednodušit proces zahájení a ukončení daňové kontroly, ušetřit náklady na straně veřejných rozpočtů i daňových subjektů a eliminovat prostor pro obstrukční jednání části daňových subjektů, které se správcem daně nespolupracují.*“¹¹

Dále o odstavci výše rovněž toto: „*Ve prospěch zjednodušení daňové kontroly hovoří zájem na zajištění co nejjednoduššího zahájení a ukončení daňové kontroly [...] vylučuje možnost procesních obstrukcí ze strany daňového subjektu a současně umožňuje lépe predikovat okamžik zahájení a ukončení daňové kontroly...*“¹²

A konečně u [§ 87 daňového řádu](#) ještě, že: „*Důvodem je snaha o zjednodušení procesu zahájení, který by měl přispět k zrychlení daňové kontroly. [...] Cílem je poskytnout správci daně možnost postupovat při zahájení daňové kontroly jedním či druhým způsobem podle toho, který je v daném případě efektivnější a který je současně schopen zamezit případným obstrukcím ze strany daňového subjektu.*“¹³

Pokud se něco v řízení „zjednodušuje“ a „zrychluje“, pokud má něco „šetřit náklady“ a eliminovat „obstrukční jednání“, působí takové zdůvodnění samozřejmě generálně pozitivně, protože kdo by chtěl řízení „složitě, zdlouhavé, drahé a umožňující obstrukce“? Nicméně, pokud je daňové řízení vnímáno do jisté míry kontradiktorně,¹⁴ vkrádá se pak možná nejednomu daňovému subjektu myšlenka, zda to není zjednodušení jen pro správce daně a na úkor daňových subjektů, resp. jejich procesních práv.

Ačkoliv to v důvodové zprávě není zdůrazněno výslovně, osobně považuji za nutné uvést, že ono „zjednodušení“ a eliminace případných „obstrukcí ze strany daňového subjektu“ nejsou samoúčelnými cíli, ale že mají, alespoň z mého pohledu, mnohem hlubší podstatu, která není dána jen obecným zájmem státu na zefektivnění fungování jeho orgánů, ale je inherentní principům daňového řízení.

Daňové řízení je snad ještě více než jiné procesněprávní režimy protkané sítí vazeb mezi jednotlivými instituty. Některé jsou dané zákonem, jiné dovozené judikaturou, něco si doplnila správní praxe pro to, aby byly procesy při správě daní vůbec v realitě aplikovatelné. I když se to nezúčastněnému pozorovateli nemusí na první pohled zdát, **zahájení daňové kontroly i bez dovození daňového subjektu systémově plně zapadá do mozaiky pravidel [daňového řádu](#)** pro vedení kontrolních postupů a pro dokazování při správě daní, jak jsou v zákoně napsána a judikaturou dále rozvedena. **Uvedená změna totiž umožňuje správci daně naplnit požadavky dvou jiných pravidel [daňového řádu](#)** (dále rozvedených judikaturou) **a to:**

- 1. stanovit daň primárně dokazováním**, pokud je to možné, a k aplikaci pomůcek či institutu sjednání daně se uchýlit až když stanovení daně dokazováním není možné a
- 2. dokazování ve vztahu k daňové povinnosti vést především v rámci postupu k odstranění pochybností či v rámci daňové kontroly.**

Změna konceptu zahájení daňové kontroly je důležitým přínosem pro řádný průběh daňového řízení, neboť [daňový řád](#) na rozdíl od jiných procesněprávních úprav předpokládá, že proces dokazování probíhá primárně v rámci kontrolních postupů, tj. buď v rámci postupu k odstranění pochybností, nebo v rámci daňové kontroly. Na tento princip jsou navázána například pravidla pro možnost, resp. nemožnost opakování daňové kontroly (která by, pokud by bylo umožněno daňovou povinnost neomezeně prokazovat mimo kontrolní postupy, ztrácela smysl).

Zároveň judikatura dovodila, že **dokazování**, jakožto nástroj s ambicí věrnější rekonstrukce daňové povinnosti, má mít ve jménu cíle správy daní ([§ 1 odst. 2 daňového řádu](#) „... *správné zjištění a stanovení daní...*“) **přednost před stanovením daně podle pomůcek, popř. sjednáním daně, jakožto „náhradními způsoby“ stanovení daně**. Za tím účelem i Nejvyšší správní soud připouští dokazování prováděné mimo daňovou kontrolu při splnění určitých podmínek.¹⁵ Ačkoliv z praxe víme, jak křehká někdy může být *obsahová* hranice mezi daní stanovenou za pomoci pomůcek a daní stanovenou dokazováním, daňový subjekt získává při stanovení daně za použití pomůcek *formálně* horší procesní postavení.¹⁶

Provádění dokazování mimo daňovou kontrolu a možnost daňového subjektu svou nesoučinností fakticky zamezit zahájení a provedení daňové kontroly (k níž má správce daně jasně danou pravomoc) **jsou proto nesystémovými prvky**. A lze tedy jedinečně kvitovat s povděkem skutečnost, že pokud již [daňový řád](#) stanoví onu **podmínku „a) správce daně ve d' dokazování v první řadě v rámci kontrolního postupu“**, dává současně správci daně konečně i ono **systémové „b)“**, které mu umožní zahájit kontrolní postup bez ohledu na vůli a míru součinnosti daňového subjektu.

6. Jak se změna konceptu zahájení daňové kontroly projevuje v praxi?

Pokud jsem výše obhajoval princip možnosti zahájení daňové kontroly bez vůle, resp. i proti vůli daňového subjektu, měl jsem na mysli základní princip, nikoli konkrétní způsob provedení. Pokud bych na tomto místě oním principem vyčerpával představu o praktické realizaci, čtenář by oprávněně shledal rozpor s úvodním slovem výše v tom duchu, že se pro spolupracující kontaktní daňový subjekt v podstatě nic nemění.

Pokud interpretujeme změnu jazykového vyjádření zákonných pravidel v souladu s textem důvodové zprávy, je zjevné, že zákonodárce nepředpokládá jako novou „základní formu“ komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem v souvislosti se zahájením daňové kontroly pouhé zaslání oznámení. *„Změna konceptu daňové kontroly neznamena obecný přechod od zahájení daňové kontroly za přítomnosti daňového subjektu k zahájení korespondenční formou [...] Navržené řešení nepovede ke zhoršení stávající situace daňového subjektu, ale umožní správci daně volbu takového postupu, který bude hospodárnější a přiměřenější pro obě zúčastněné strany.“*¹⁷⁾

Důvodová zpráva je dále ohledně představy autora novelizovaného znění zákona i konkrétnější, když specifikuje, že: *„Při volbě jaký postup zvolit by správce daně měl přihlídnout například i k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, email apod.), v rámci něhož správce daně s daňovým subjektem domluví termín společného jednání, v rámci něhož bude oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno (formou zaprotokolovaného jednání).“* Ale dále také uvádí toto: *„Stejně tak je možné předem domluvit korespondenční zahájení s tím, že první kontrolní úkony budou provedeny písemným způsobem (daňový subjekt zašle požadované dokumenty apod.) na základě doručeného oznámení o zahájení daňové kontroly, které může doprovázet požadavek konkretizující, které dokumenty správce daně potřebuje předložit.“*

Co z důvodové zprávy ve vztahu ke změně způsobu zahájení daňové kontroly podle mého názoru plyne:

- Novela neznamena obecný přechod k zahájení daňové kontroly korespondenční formou (nejedná se v tomto případě o **plošné** zjednodušení pro správce daně).
- Novela nemá vést ke zhoršení stávající situace daňového subjektu.
- Novela přináší postup, který bude hospodárnější a přiměřenější pro obě zúčastněné strany.
- Správce daně by měl přihlídnout k preferenci daňového subjektu, typicky po předchozím neformálním kontaktu (telefon, e-mail).
- Novela má pomoci hlavně v případech nesoučinných daňových subjektů a zamezit případným obstrukcím.

Právě uvedené obecné teze samozřejmě dokreslují kontury pro aplikaci zákonného pravidla o zahájení daňové kontroly doručením oznámení a budou samozřejmě dále konfrontovány s dalšími pravidly a principy daňového řízení. Nelze je tak vykládat absolutně, ale opět v kontextu konkrétní situace.

7. Jak si tedy představují zahájení daňové kontroly od Nového roku?

Stejně jako dnes, kdy se správce daně snaží na základě prvotního, zpravidla méně formalizovaného kontaktu domluvit s daňovým subjektem den a místo zahájení daňové kontroly, předpokládám, že by i po novu mělo dojít přinejmenším k opakovanému pokusu o tento kontakt, jak uvádí důvodová zpráva: *„Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, email apod.).“*

Za stávajícího znění zákona, pokud se v praxi nepodařilo na základě opakovaných pokusů o **prvotní neformální kontakt** správci daně daňový subjekt zastihnout, resp. s ním domluvit v rozumných termínech zahájení daňové kontroly, **následoval formální úkon**: zaslání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly (stávající [§ 87 odst. 2 daňového řádu](#)¹⁸⁾). Pokud hovořím o tom, že novelizovaná právní úprava nezavdává důvody k podstatné změně přístupu, pak nepřekvapí, že principiálně stejně si představují aplikaci novelizovaného znění zákona – pokud **prvotní pokusy o neformální kontakt** *„(telefon, email apod.)“* nejsou úspěšné, **následuje formální úkon**: zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly. Podstatný rozdíl v důsledcích je pouze ten, že v případě dosavadního znění zákona „výzva k umožnění zahájení daňové kontroly“ daňovou kontrolu ještě nezahajovala, zatímco „oznámení o zahájení daňové kontroly“ daňovou kontrolu, při splnění dalších požadavků zákona,¹⁹⁾ zahájí. Pro spolupracující daňový subjekt by se nemělo jednat o podstatnou změnu (blíže k tomu v části Jaký vliv má změna na postavení daňového subjektu?).

V rámci zásad spolupráce se zde zdůrazňuje výhoda pro daňové subjekty, které se správcem daně standardně komunikují (odpovídají na kontakt správce daně, udržují aktuální kontaktní údaje atd.). Ty subjekty by mělo zastihnout sdělení úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu, v jehož rámci by se měl správce daně dotázat, zda daňový subjekt žádá osobní zahájení na protokolovaném jednání, nebo zda preferuje korespondenční formu zahájení.

Preferenci daňového subjektu by měl správce daně v zásadě vyhovět. Výjimky ve smyslu toho, kdy zásady vstřícnosti a součinnosti narazí na své limity a bude třeba upřednostnit jiné zásady (rychlosti, hospodárnosti) a akcentovat pravomoc správce daně provést daňovou kontrolu, nastanou podle mého názoru například, pokud:

- Správce daně bezvýsledně vyčerpá neformální kontakty, které mu daňový subjekt sdělil.
- Správci daně se podaří daňový subjekt neformálně zastihnout, ten však:
 - má nepřiměřené požadavky co do zahájení daňové kontroly – například žádá o zahájení až za delší dobu (správce daně vede řízení a je vázán povinností konat bez zbytečného odkladu, a tedy nemůže vyhovět jakémukoliv požadavku daňového subjektu), nebo
 - domluví se správcem daně osobní zahájení daňové kontroly, ale následně se k němu bez dostatečné omluvy nedostaví.
- Správce daně má z minulosti opakovanou zkušenost, že se daňový subjekt, resp. jeho zástupce bez dostatečné omluvy nedostavil na domluvené jednání.

K praktické aplikaci je třeba ještě zdůraznit, že zákonodárce si od novelizované právní úpravy slibuje mimo jiné, že **umožní „lépe predikovat okamžik zahájení a ukončení daňové kontroly...“**.²⁰⁾ A touto optikou je třeba posuzovat výše uvedené výjimky – ačkoliv v nich používám neurčité pojmy jako „dostatečná“ omluva či „nepřiměřené“ požadavky, domnívám se, že by bylo **v rozporu s citovaným smyslem novely, pokud by se měly v daňovém řízení začít řešit spory o to, zda byly, či nebyly splněny tyto nebo jiné předpoklady pro volbu toho, či onoho způsobu komunikace při zahájení daňové kontroly**. Stále je třeba v procesní rovině vycházet především ze základního principu, že pokud je dána pravomoc správce daně daňovou kontrolu provést (tj. není dána zákonná záповěď např. v podobě uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně či porušení zákazu opakované daňové kontroly), není pak obrana daňového subjektu, že správce daně zahájil daňovou kontrolu bez dostatečné snahy daňový subjekt neformálně kontaktovat, nebo že nevyhověl požadavkům daňového subjektu na zahájení daňové kontroly až..., zpravidla jakkoliv relevantní. Daňový subjekt totiž nemá zákonné důvody, proč by v takovém případě daňová kontrola neměla být zahájena, nebo proč by objektivně měla být zahájena později.

Je však dobré si uvědomit, že i když správce daně přistoupí ke korespondenčnímu zahájení daňové kontroly, **neznamená to rezignaci na zásady součinnosti a vstřícnosti**. Pokud daňový subjekt bude mít zájem a důvody se správcem daně další postup řešit osobně, nic nebrání jejich osobnímu kontaktu. A to ani ve vztahu ke krokům bezprostředně následujícím po zahájení daňové kontroly, jako může být předání podkladů od daňového subjektu, vyjádření a návrhy daňového subjektu, vysvětlení požadavků správce daně na předložení dokladů atd.

V praxi tak bude zejména na všech správcích daně nastavit pravidla komunikace tak, aby vyhověli principům součinnosti a vstřícnosti, budovali tak důvěru v orgány veřejné moci a umožnili součinným daňovým subjektům uplatňovat jejich práva způsobem, který je co nejméně zatěžuje, resp. je jim z jejich pohledu v rámci možností co nejvíce komfortní.

8. Požadavek materiálního zahájení daňové kontroly

Stejně jako dosud,²¹⁾ i novelizovaná ustanovení o zahájení daňové kontroly výslovně požadují, aby **správce daně daňovou kontrolu zahájil nejen formálně** (doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ať již korespondenčně, či až při osobním úkonu), **nýbrž i fakticky – materiálně**. Ustanovení [§ 87 odst. 2 daňového řádu](#) stanoví správci daně tuto povinnost výslovně takto: „*Správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*“

Co se stane, pokud uvedený požadavek na materiální zahájení daňové kontroly správce daně nesplní, nově výslovně upravuje [§ 87 odst. 3 daňového řádu](#): „*Pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.*“

Jedná se o dlouhodobě ustálené judikatorní závěry,²²⁾ které požadují naplnění obou částí (tj. formální i materiální) zahájení daňové kontroly pro to, aby došlo k prolomení prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu [§ 148 odst. 3 daňového řádu](#). Zákon současně zohledňuje, že (i v souladu s odkazovanou judikaturou) obě složky zahájení daňové kontroly nemusejí proběhnout v jeden okamžik, ale mohou následovat v přiměřeném časovém odstupu, srov. např. rozsudek NSS ze dne 9.

12. 2004, čj. [7 Afs 22/2003-109](#):⁴³⁾ „Z výzvy ke splnění povinnosti při daňové kontrole datované dnem 18. 1. 2000 [...], vyplývá, že necelé tři týdny po zahájení daňové kontroly správce daně vyzval daňový subjekt k doložení skutečností týkajících se daňového základu, konkrétně správnosti čtyř přesně specifikovaných faktur za období říjen až prosinec 1995. Mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností, tedy uplynula doba počítaná na dny a i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech. Z toho v konkrétním případě vyplývá, že správce daně postupoval při daňové kontrole v souladu se zákonnými požadavky...“

V citovaném případě měla lhůta pro stanovení daně uplynout dnem 31. 12. 1999, přičemž toho dne došlo pouze k formálnímu zahájení daňové kontroly a až dne 18. 1. 2000 vydal správce daně výzvu, kterou požadoval doložení skutečností. Nejvyšší správní soud shledal započetí materiálního prověřování 18 dní po formálním zahájení jako úkon provedený (slovy novelizovaného [§ 87 odst. 3 daňového řádu](#)) „bez zbytečného odkladu“, a tedy, ačkoliv byl proveden po uplynutí daňovou kontrolou neprodloužené prekluzivní lhůty pro stanovení daně, byla daňová kontrola zahájena řádně s účinkem přerušení této lhůty.

Při dotazech na **okamžik započetí „zjišťování daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení...“** (jinými slovy *zjišťování či prověřování rozhodných skutečností pro stanovení daně*) jsem se setkal s názorem, že za materiální (faktické) prověřování je třeba považovat okamžik, kdy se úřední osoba správce daně začne fakticky seznamovat s písemnostmi předloženými daňovým subjektem, popř. dalšími důkazními prostředky. Vzhledem k tomu, že provádění důkazů listinou (resp. „písemností“) v daňovém řízení neprobíhá jako nějaký zvláštní formalizovaný úkon, u něhož by měl být daňový subjekt přítomen (ten se s použitými písemnými důkazními prostředky může seznámit prostřednictvím nahlížení do svého daňového spisu, popř. do daňové informační schránky), ale probíhá jednoduše tak, že si danou písemnost úřední osoba přečte, popř. s ní dále pracuje v rámci analytických programů atd., přesný okamžik takového seznámení úřední osoby s danou písemností nelze ověřit. A není to ani nezbytné, neboť i z odkazované judikatury vyplývá, že za okamžik započetí **zjišťování či prověřování rozhodných skutečností pro stanovení daně** je třeba považovat již **vyžádání si či převzetí podkladů pro kontrolu**. Kromě výše citovaného rozsudku NSS ze dne 9. 12. 2004, čj. [7 Afs 22/2003-109](#), srov. též např. rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, čj. [5 Afs 78/2007-88](#) (zvýrazněno autorem tohoto článku): „Protokol o zahájení kontroly ze dne 11. 2. 2003 by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly – **např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu.**“

Lze shrnout, že v otázce nutnosti materiálního zahájení daňové kontroly se právní úprava svou podstatou nemění, pouze zpřesňuje zachycení v praxi již aplikovaných judikatorních závěrů.

9. Vztah zahájení daňové kontroly a vydání výzvy k podání daňového tvrzení

Rovněž pouze pro precizaci právní úpravy zachycením judikatorních, v praxi již aplikovaných závěrů novelizované znění [§ 87 odst. 4 daňového řádu](#) výslovně upravilo, že: „Dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.“

Tato úprava je důsledkem výše citované judikatury založené usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. [1 Afs 183/2014-55](#), která ze zákonné možnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení ([§ 145 odst. 2 daňového řádu](#)) dovodila (při splnění podmínek) povinnost správce daně daňový subjekt vyzvat.

Pokud správce daně této své povinnosti nedostojí, dovodil NSS v rozsudku ze dne 10. 10. 2018, čj. [6 Afs 61/2018-30](#), v bodech 14 a 15, že: „... toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (přičemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečně daňové tvrzení pravděpodobně nadále prověřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně – byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat [...] – neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.“

Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. Zde má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením [§ 145 odst. 2 daňového řádu](#) a zda následně bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo zda bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena – viz ustanovení [§ 251 odst. 4 daňového řádu](#). Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. [1 Afs 183/2014-55](#)...“

Lze tedy shrnout, že v otázce vztahu zahájení daňové kontroly při nezákonné absenci výzvy k podání daňového tvrzení právní úprava nově výslovně zachytila v praxi již aplikované judikatorní závěry.

10. Závěr

Ve vztahu k zahájení daňové kontroly dle novelizovaného znění [daňového řádu](#) od 1. 1. 2021 je nikoli neprávem nejdiskutovanější novinkou možnost korespondenčního postupu správce daně. V jednadvacátém století, kdy již nezanedbatelná část podnikatelů a dalších daňových subjektů funguje online, bez vázanosti na konkrétní místo, a jejichž účetní a další doklady, smlouvy atd. se nachází ve zcela digitalizované podobě (kteroužto, pokud jde o data v příhodném formátu, i správce daně vítá raději než „šanonny“ listin), se mi chce k principu této změny poznamenat snad jen, že „už bylo na čase“.

Nikoli ojediněle se v praxi objevovaly reakce kontrolovaných plátců a poplatníků, kteří nerozporovali samotné zahájení či vedení daňové kontroly a byli ochotni dodat všechny vyžádané doklady atd., ale výslovně žádali, aby se to obešlo bez nutnosti osobního setkání, nebo dokonce za nutnosti dostavit se ke správci daně. Jednoduše proto, že podnikatel se potřebuje věnovat svému podnikání, což je zcela pochopitelné, a pokud není dán skutečný důvod pro osobní jednání s úředními osobami správce daně, nedává smysl provádět pouze formální „setkání pro setkání“. Přinejmenším tito poplatníci, resp. plátcí uvedenou změnu jistě ocení. Ani pro správce daně není osobní kontakt vždy potřebný a v případě potřeby provedení místního šetření lze toto provést i bez účasti daňového subjektu.

Do nových rozměrů přenesla možnost, resp. potřebu korespondenčního zahájení daňové kontroly současná situace mimořádných opatření spojených s výskytem koronaviru. Ačkoli všichni doufáme, že se situaci podaří zvládnout co nejrychleji a vrátit se k „normálnímu životu“, je mimořádná situace minimálně dobrým argumentem, proč přijde vhod nebýt vázán na povinné osobní jednání tam, kde to není z povahy věci zcela nezbytné.

Na druhou stranu je a bude v praxi osobní kontakt někdy žádoucí, nebo dokonce nutný, přičemž nová právní úprava jej jakkoliv neomezuje ani nazakazuje, pouze vypustila jeho bezpodmínečnou nutnost v určitých momentech.

Zdroj: Odborný portál DAUC.cz, 2020.

1) Tento článek vyjadřuje názory autora, nikoliv instituce, ve které působí.

2) **Sněmovní tisk č. 841/0**, Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. [280/2009 Sb.](#), daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, doručený poslancům dne 28. dubna 2020. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>.

3) Jako příklad lze uvést opuštění institutu „projednání“ zprávy o daňové kontrole, viz dále.

4) Srovnej například novelizovanou právní úpravu obsaženou v [§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu](#), která obrátila princip, že si o lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění musí daňový subjekt požádat, na princip, že ji dostane automaticky, pokud se jí na jednání výslovně nevzdá.

5) Viz [§ 109 odst. 2 daňového řádu](#).

6) [Daňový řád](#) ve znění účinném do 31. 12. 2020.

7) Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. [1 Afs 183/2014-55](#).

8) Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. [1 Afs 183/2014-55](#), **bod 60**.

9) Viz Důvodová zpráva, Sněmovní tisk č. 841/0, strana 110.

10) Viz [§ 141 odst. 1 daňového řádu](#) (zvýrazněno autorem článku): „Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat **do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně.**“

11) Viz Důvodová zpráva, Sněmovní tisk č. 841/0, strana 58.

12) Tamtéž.

13) Viz Důvodová zpráva, Sněmovní tisk č. 841/0, strana 108.

14) „... což je zásada silně spojená se zásadou rovnosti zbraní.“ (PRACHÁR, J. *Právo na spravedlivý proces v judikatuře Evropského soudu pro lidská práva*. Diplomová práce. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2010/2011, s. 43. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/ymqmu/DIPLOMA_THESIS_FINAL.pdf), kterou judikatura pro daňové řízení dovodila: „srov. nález sp. zn. [I. ÚS 159/99](#) ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), nález sp. zn. [I. ÚS 591/2000](#) ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), nález sp. zn. [I. ÚS 54/01](#) ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), nález sp. zn. [II. ÚS 173/01](#) ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), nález sp. zn. [II. ÚS 262/06](#) ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)“, viz rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2014, čj. [6 Afs 144/2014-42](#).

15) Viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, čj. [6 Afs 323/2018-38](#).

16) Viz např. [§ 141 odst. 3 daňového řádu](#): „Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání

daně.“

17) Viz Důvodová zpráva, Sněmovní tisk č. 841/0, strana 108.

18) [Daňový řád](#) ve znění účinném do 31. 12. 2020.

19) Viz [§ 87 odst. 2 daňového řádu](#) a [§ 148 daňového řádu](#).

20) Tamtéž.

21) Viz [§ 87 odst. 1 daňového řádu](#), ve znění účinném do 31. 12. 2020 (zvýrazněno autorem tohoto článku): „*Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, 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.*“

22) Srov. např. rozsudky NSS ze dne 9. 12. 2004, čj. [7 Afs 22/2003-109](#); ze dne 17. 2. 2006, čj. [8 Afs 7/2005-96](#); ze dne 12. 5. 2008, čj. [5 Afs 78/2007-88](#); ze dne 24. 3. 2010, čj. [9 Afs 110/2009-95](#); ze dne 15. 12. 2010, čj. 5 Afs 57/2010-8.

23) Ačkoliv se rozsudek vztahuje ještě k právní úpravě zákona č. [337/1992 Sb.](#), o správě daní a poplatků, který byl v roce 2011 nahrazen právě [daňovým řádem](#), základní principy právní úpravy, konkretizované právě citovanou judikaturou, zůstávají totožné.

© Wolters Kluwer ČR, a. s.

www.dauc.cz



Čepelák, Václav. Zahájení daňové kontroly dle novely daňového řádu 2021. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 18. 12. 2020. [cit. 2021-11-08]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=286495> ISSN 2533-4484