

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Daňová kontrola a právo na spravedlivý proces

Tento článek je stručnou parafrází části mé diplomové práce na téma Daňová kontrola a právo na spravedlivý proces, přičemž práce pojednává o vybraných aspektech práva na spravedlivý proces, o daňové kontrole de lege lata a střetává daňovou kontrolu s právem na spravedlivý proces; případné zájemce o detailnější rozbor tématu odkazuji na plný text diplomové práce.

Povaha daňové kontroly

Úvodem článku však nutno zmínit povahu daňové kontroly, kterou vystihl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2012 sp. zn. 5 Ans 9/2011-94, ve kterém uvádí, že *„daňová kontrola je určitý procesní postup (nikoli tedy řízení), tzn. soubor jednotlivých úkonů, kterými správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jeho daňové povinnosti. Daňová kontrola je postup, který lze provádět pouze v daňovém řízení (nikoli i mimo něj, jako např. místní šetření, vysvětlení), zpravidla v jeho rovině nalézací.“* Odborná literatura např. uvádí, že *„daňovou kontrolu je třeba chápat jako prostor, ve kterém je daňovému subjektu umožněno, aby prokázal, že je schopen doložit svá tvrzení.“* Právo na spravedlivý proces dopadá na daňovou kontrolu, resp. na správu daní, nicméně pouze v pojetí ústavního pořádku, nikoli v pojetí Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (blíže viz diplomová práce).

Základy střetu práva na spravedlivý proces a daňové kontroly

Pokud střetáváme daňovou kontrolu a právo na spravedlivý proces, považuji za vhodné a z jistého úhlu pohledu za nezbytné citovat názor Ústavního soudu, který tento soud zaujal v souvislosti s posuzováním porušení procesních pravidel ZSDP (týkajících se zejména doručování), tedy: *„Jakýkoliv proces neexistuje samoučelně, nýbrž jeho cílem je dosažení vzniku, změny či zániku hmotných práv a povinností fyzických či právnických osob. Tato skutečnost se musí nutně odrážet také v rovině základních práv a svobod, v daném případě ve sféře vymezení rozsahu práva na spravedlivý proces. Teprve takové porušení objektivních procesních pravidel by mohlo být zásahem do subjektivního práva na spravedlivý proces, které by skutečně jednotlivce omezilo v některém konkrétním subjektivním procesním právu, například v nemožnosti provést konkrétní stěžovatelem zamýšlený procesní úkon, čímž by byl v důsledku znevýhodněn oproti jinému účastníkovi řízení či zkrácen na svých hmotných právech.“* V daném případě byly objektivně porušeny procesní normy stanovené zákonem, nicméně jedinec nebyl tímto porušením zkrácen na prostoru pro uplatnění procesních úkonů, kterými mohl prokázat neexistenci daňové povinnosti. Uvedený názor nutno mít na paměti při posuzování každé dílčí oblasti daňové kontroly.

Dále je nutno mít na paměti, že přestože je daňová kontrola procesem kontrolním, nikoli rozhodovacím, vede ve svém důsledku k vydání rozhodnutí, za jehož odůvodnění se ve většině případů plně považuje zpráva o daňové kontrole; proto považuji i ve vztahu k daňové kontrole za vysoce relevantní tvrzení Ústavního soudu o tom, že Ústavní soud *„odmítá akceptovat takový výkon státní moci, který zjevně ignoruje požadavek pro právní stát samozřejmý, tj. že nalézání práva má směřovat k řešení spravedlivému. Takový postup je rozporný s principy právního státu, za který se Česká republika prohlašuje v čl. 1 své Ústavy.“* Mezi základní principy právního státu pak patří princip předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti, jak řekl Ústavní soud

v nálezu ze dne 3. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 420/09.

Úvahy de lege ferenda

Diplomová práce byla završena **úvahy de lege ferenda**, jež byly učiněny po analýze a řádné argumentaci, a to s ohledem na funkčnost daňové kontroly a zaručení práva na spravedlivý proces. Domnívám se, že právo na spravedlivý proces, resp. jeho nedůvodné „přetěžování“ nesmí vést k nemožnosti efektivního výkonu práva a spravedlnosti, a proto jsou některé návrhy ryze praktického rázu, nicméně tyto návrhy plně respektují právo na spravedlivý proces.

Ve vztahu k **zahájení daňové kontroly** lze uvést, že jsou z pohledu principů dobré správy a práva na spravedlivý proces (dílního práva na zákonný postup) nedostatečně upraveny důvody zahájení daňové kontroly a povaha daňové kontroly. Tento nedostatek ponechal prostor k výkladu práva soudní mocí, přičemž rozhodnutí soudů byla v minulosti často ve vztahu černá – bílá (např. správce daně musí / nemusí mít pochybnosti o výši daně, aby mohl zahájit daňovou kontrolu). Nicméně tento nedostatek se ukazuje i v dobách současných, kdy dle názoru soudů řádná neaplikace dle ust. § 145 odst. 2 DŘ vede k nezákonnosti celé daňové kontroly. Zákonodárce by tak z mého pohledu měl legislativní změnou daňového řádu zdůraznit preventivní povahu daňové kontroly a stanovit některému z kompetentních orgánů (zřejmě ministerstvu financí) povinnost stanovit, u kterých daní a ve kterých případech se daňová kontrola vykonává soustavně nebo periodicky a kdy se provádí jen podle potřeby (po vzoru vyhlášky č. 162/1953). Tímto způsobem by byly dány v nejabstraktnější rovině důvody k zahájení daňové kontroly. Zároveň by bylo vhodné reagovat na názory soudních orgánů ve vztahu k neaplikaci § 145 odst. 2 DŘ a zahájení daňové kontroly; domnívám se, že by nemělo docházet při neaplikaci předmětného ustanovení k nezákonnosti celé daňové kontroly, nýbrž pouze k nemožnosti stanovit daňovému subjektu penále. Penále by tedy po doměření daně na základě daňové kontroly nevznikalo tehdy, pokud by správce daně nepostupoval dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač byly v daném případě naplněny zákonné podmínky.

Ve vztahu k průběhu / **provádění daňové kontroly** lze uvést, že by došlo k posílení práva na spravedlivý proces, pokud by byl průběh daňové kontroly v daňovém řádu alespoň naznačen, a to opětovně způsobem, jakým to činila vyhláška č. 162/1953. Možná formulace by zněla, že daňová kontrola se provádí zejména přezkoušením povinných záznamů a dokladů, nahlédnutím do účetních knih a účetních dokladů, místním šetřením a dalšími instituty daňového práva. Právních institutů, které správce daně v průběhu daňové kontroly využívá, je celá řada, přičemž jejich nesprávným použitím může dojít rovněž k porušení práva na spravedlivý proces. Jejich výčet a charakteristika, natož pak návrhy de lege ferenda s nimi souvisejícími, přesahují rámec diplomové práce. Z pohledu práva na rozhodnutí v přiměřené lhůtě by jistě stálo za úvahou posílit konkrétním ustanovením rychlost daňové kontroly, která je dle platné právní úpravy upravena povinností správce daně jednat bez zbytečných průtahů, jež je dosti obecného rázu, a prekluzivními lhůtami pro stanovení daně.

Ve vztahu k **ukončení daňové kontroly** lze uvést, že by mělo dojít ke změně § 65 odst. 2 daňového řádu (jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole) tak, že důkazní prostředky lze v části vyhledávací ponechat nejdéle do seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění; platné ustanovení je v rozporu s právem na spravedlivý proces, neboť při jeho aplikaci by mohlo dojít k tomu, že se daňový subjekt nebude mít k čemu vyjadřovat – dojde k porušení práva být slyšen. Fáze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nutně nepotřebuje další právní úpravu, nicméně určitě by nebylo v rozporu s právem na spravedlivý proces a principy dobré správy stanovit, zda toto seznámení může probíhat ústně či písemně v návaznosti na správnou úvahu správce daně s ohledem na složitost věci (u některých daňových případů je z povahy věci, resp. její složitosti či obsáhlosti, dle mého názoru preference písemné formy vhodnější, a to pro obě

zúčastněné strany). Dále lze uvést, že náležitosti zprávy o daňové kontrole jsou stanoveny v souladu s právem na spravedlivý proces, nicméně v praxi může činit problém to, že úřední osoba považuje za náležitosti pouze ty uvedené v § 88 odst. 1 daňového řádu, aniž by reflektovala ostatní náležitosti – zejména § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, v důsledku čehož by mohlo dojít k porušení práva na odůvodnění rozhodnutí, tedy práva na spravedlivý proces. Toto však není nedostatkem právní úpravy, ale jedná se o problém prosté aplikační praxe, interpretace práva. Je otázkou, zda je projednávání zprávy o daňové kontrole za dané právní úpravy a stavu lidské kultury (etiky a slušnosti) vhodné a nutné. Osobně se nedomnívám, že projednací princip zprávy o daňové kontrole poskytuje daňovému subjektu zásadní ochranu jeho práv; tato práva by byla zaručena i tehdy, pokud by se zpráva neprojednávala, ale „pouze“ daňovému subjektu doručovala. Z mých zkušeností mohu říci, že při projednávání zprávy o daňové kontrole jde v praxi buď o pouhou formalitu (správce daně a daňový subjekt si v průběhu daňové kontroly a ve fázi seznámení s výsledkem kontrolního zjištění své názory vysvětlili a tyto respektují, byť jsou třeba odlišné, a proto při projednávání nemají co více si sdělit), anebo o jednání vedené v konfrontačním duchu za cílem zneprůjemnit správci daně ukončení daňové kontroly v rovině procesní, nebo lidské. Domnívám se tedy, že by bylo vhodné regulovat ukončení daňové kontroly na bázi písemnosti řízení tím způsobem, že daňová kontrola je ukončena řádným doručením zprávy o daňové kontrole, kterou vyhotoví správce daně; touto změnou by dle mého názoru nedošlo k oslabení práva na spravedlivý proces v dané oblasti.

Závěrem nutno připomenout, že argumentaci podporující výše uvedené úvahy de lege ferenda lze najít v případech zájmu v plném textu diplomové práce.

Mgr. Bc. David Cafourek

e-mail: cafourek.david@gmail.com

[1] Dostupné na [www](http://www.zde), k dispozici >>> [zde](#).

[2] KOBÍK Jaroslav; KOHOUTKOVÁ Alena. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 377. ISBN 978-80-7263-769-0.

[3] Zákona č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

[4] Usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 148/02.

[5] Nález Ústavního soudu ze dne 5. 12. 2002, sp. zn. IV. ÚS 267/02.

[6] Vyhláška č 162/1953 Sb., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)

- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)
- [Exkluzivita má svou cenu. NSS se vyjádřil k nájemnému mezi spojenými osobami](#)
- [Daňové změny a novinky 2026: Nová pravidla pro zaměstnanecké opce a benefity i změny v DPH u nemovitostí](#)
- [Společníci by neměli fakturovat své společnosti](#)