

## Správa daní

### 401/24.04.13 Vymezení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle § 87/3 daňového řádu

**Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381  
JUDr. Jaroslav Kobík, daňový poradce, č. osvědčení 2373**

Příspěvek se zabývá obsahem výzvy dle § 87 odst. 3 daňového řádu (dale jen d.ř.) ve vztahu k rozsahu daňové kontroly.

#### 1. Úvod

Daňový řád předpokládá součinnost správce daně a daňového subjektu při zahajování a provádění daňové kontroly. Je normováno, že 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. Je zřejmé, že taková situace může nastat tehdy, pokud daňový subjekt neklade zahájení daňové kontroly překážky, např. ve formě vyhýbání se komunikace se správcem daně.

Pro případ, že daňový subjekt neumožní správci daně daňovou kontrolu zahájit, má správce daně k dispozici nástroj pro vynucené zahájení daňové kontroly. Tím nástrojem je výzva k zahájení daňové kontroly dle ust. §87 odst. 3 d.ř.

#### 1. Vymezení problému

Ve výzvě k zahájení daňové kontroly správce daně dle zákona stanoví

- a) místo zahájení daňové kontroly,
- b) předmět daňové kontroly,
- c) lhůtu, 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.

Zákon neukládá správci daně explicitně povinnost vymežit ve výzvě kromě předmětu daňové kontroly rovněž i její rozsah.

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení<sup>1</sup>.

Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení<sup>2</sup>.

Rozsah daňové kontroly musí být definován nejpozději v okamžiku zahájení daňové kontroly, jak je uvedeno shora. Rozsah daňové kontroly má význam z hlediska posuzování případných opakovaných daňových kontrol<sup>3</sup>. Skutečnosti, které již byly

---

<sup>1</sup> § 85 odst. 1 d.ř.

<sup>2</sup> § 85 odst. 3 d.ř.

<sup>3</sup> § 85 odst. 5 d.ř.

kontrolovány, podléhají režimu opakované daňové kontroly a je možno je prověřovat za podmínek stanovených v § 85 odst. 5d.ř.

Byť je výzva vydávána v situaci, kdy daňový subjekt neplní svoji povinnost součinnosti vůči správci daně, *což může mít někdy objektivní důvody*, tak se domníváme, že není důvod, proč by se měl daňový subjekt připravovat na kontrolu ve větším rozsahu, než ve kterém bude daňová kontrola *skutečně* probíhat. Považujeme i v tomto případě za vhodné, aby výzva obsahovala i rozsah daňové kontroly. Takový postup je rovněž v souladu se zásadou součinnosti, přiměřenosti a hospodárnosti.

Naopak, absence uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě významně omezuje daňovému subjektu prostor k tomu, aby mohl splnit svou povinnost sdělit termín, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly, jestliže neví, co hodlá správce daně prověřovat a co vše má pro kontrolu připravit<sup>4</sup>.

Závěr:

***Ve výzvě k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 3 d.ř. správce daně uvede rovněž i rozsah daňové kontroly.***

## 2. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěr a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko GFŘ:**

Nejprve pokládáme za vhodné si vyjasnit, co považujeme za předmět a co za rozsah daňové kontroly. Následující text se vztahuje pouze k případu posuzování daně ke zdaňovacímu období (situací posuzování daně ve vztahu k jednotlivé skutečnosti, která je uvedena v citaci § 134 odst. 2 daňového řádu, se není třeba dle našeho názoru detailně zabývat, neboť se jedná o marginální případy).

Podle § 134 odst. 1 DŘ „*se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí*“. Ve smyslu § 134 odst. 2 DŘ „*se pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení posuzuje daň buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti*“. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že daňové řízení se vztahuje vždy k dani, přičemž je vždy potřeba ještě vymezit předmět daňového řízení, který se vztahuje ke zdaňovacímu období v rámci té které daně.

<sup>4</sup> Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 474

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

Podle § 85 odst. 3 DŘ „správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení.“

Z daných ustanovení v návaznosti na § 134 DŘ dle našeho názoru vyplývá, že předmět daňové kontroly je nutné vztáhnout k jedné dani za jedno zdaňovací období.

Rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. dané daně za dané zdaňovací období) kontrolovány – buď bude kontrolován celý rozsah nebo si může správce daně určit, že bude kontrolovat např. jen skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu případu nebo skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu nebo jen výdaje (nikoli příjmy) nebo jen odpisy hmotného majetku apod.

V tomto duchu bylo finančním úřadům (resp. tehdy finančním ředitelstvím) zasláno stanovisko v roce 2011.

Jak je již v dotazu uvedeno, ze zákona výslovně vyplývá „pouze“ to, aby správce daně ve výzvě podle § 87 odst. 2 a 3 DŘ stanovil předmět daňové kontroly (tedy daň za zdaňovací období, které hodlá kontrolovat). Kromě předmětu daňové kontroly však považujeme za vhodné daňovému subjektu též sdělit rozsah daňové kontroly, a to především v případech, kdy nebude daňová kontrola prováděna tzv. „auditním způsobem“.

Rozsah daňové kontroly považujeme za žádoucí daňovému subjektu sdělit z důvodu ekonomie řízení a minimalizace zatěžování daňového subjektu – aby nemusel připravovat „celé účetnictví“, když správce daně bude kontrolovat jen jeho část. Vycházíme též z toho, že cílem daňové kontroly jakožto součásti správy daní je správné zjištění a stanovení daní (viz § 1 odst. 2 DŘ), nikoli „přistihnout“ daňový subjekt v jeho nepřipravenosti či chybách. I ve fázi zasílání výzvy dle § 87 odst. 2 a 3 DŘ je totiž správce daně povinen postupovat dle zásady spolupráce (i v situaci, kdy daňový subjekt „zatím“ spolupracovat nechce, neboť neumožnil zahájit daňovou kontrolu).

Na druhou stranu je nutné si uvědomit, že zavazující<sup>5</sup> pro správce daně je až vymezení rozsahu daňové kontroly v protokolu, kterým tzv. bude daňová kontrola zahájena, tedy ve kterém bude vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a na který bude navazovat faktické provádění daňové kontroly. Může se totiž stát, že do výzvy správce daně vymezí rozsah např. ve smyslu, že bude kontrolovat doklady vztahující se k obchodnímu partnerovi XY, avšak v mezidobí (od sepsání výzvy dle § 87 odst. 2 a 3 do zahájení daňové kontroly) může v rámci přípravy na daňovou kontrolu zjistit, že potřebuje prověřit ještě doklady vztahující se k obchodnímu partnerovi UV. Pokud bychom trvali na tom, že se správce daně musí striktně držet

<sup>5</sup> Z pohledu dalšího případného upřesnění rozsahu daňové kontroly dle § 85 odst. 3 DŘ, resp. z pohledu opakované daňové kontroly

rozsahu, který si určil ve výzvě, pak by se celý proces zahajování daňové kontroly stal složitějším, pomalejším (vzhledem k zásadě rychlosti řízení) a více by zatěžoval daňový subjekt – správce daně by v takovém případě zahájil daňovou kontrolu v rozsahu „kontrola dokladů vztahujících se k obchodnímu partnerovi XY“ a následně (v ten samý den do jiného protokolu?) by dle § 85 odst. 3 DŘ upřesnil rozsah daňové kontroly ještě o „kontrolu dokladů vztahujících se k obchodnímu partnerovi UV“.

Pozn.: De facto se může stát, že správce daně „nedodrží“ ani předmět daňové kontroly. Např. Do výzvy určí, že chce zahájit daňovou kontrolu u daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a 2012, a ve chvíli, kdy bude daňová kontrola skutečně zahajována, bude zahájena též daňová kontrola u daně z přidané hodnoty. Tento postup dle našeho názoru též není protizákonný, neboť správce daně nemusí oznamovat daňovému subjektu zahájení daňové kontroly předem. Samozřejmě správce daně nemůže v této chvíli očekávat, že bude mít připravené ke kontrole i všechny doklady k této dani z přidané hodnoty a zřejmě bude požadovat doklady prostřednictvím tzv. výzvy k předložení dokladů. Tuto situaci však považujeme za spíše výjimečnou.