

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

O (nevymezeném) vztahu daňové kontroly a kontrolního řádu
(Josef Staša)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Josef Staša, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.14>

Josef Staša¹

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0001-5384-5152

stasa@prf.cuni.cz

O (NEVYMEZENÉM) VZTAHU DAŇOVÉ KONTROLY A KONTROLNÍHO ŘÁDU

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá jednak vztahem úpravy daňové kontroly, která je nejvýznamnější kontrolní agendou upravenou daňovým řádem, a obecné úpravy kontrolních postupů veřejné správy v kontrolním řádu, jednak vhodnosti/možnosti uplatnění úpravy daňové kontroly při výkonu „nedaňových“ (a „necelních“) kontrolních agend orgánů celní správy. Obsahové srovnání kontrolního řádu a daňového řádu vede k závěru, že subsidiární uplatnění kontrolního řádu při výkonu daňové kontroly není zapotřebí a že nedostatkem úpravy daňové kontroly je v podstatě pouze absence explicitní výluky kontrolního řádu. U některých „nedaňových“ (a „necelních“) kontrolních agend orgánů celní správy může být naopak (ve srovnání se subsidiárním uplatňováním daňového řádu) smysluplnější subsidiární uplatňování kontrolního řádu.

Klíčová slova: daňová kontrola; kontrolní agendy orgánů celní správy; daňový řád; kontrolní řád; správní řád

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.14>

ON (UNDEFINED) RELATIONSHIP BETWEEN TAX INSPECTION AND INSPECTION CODE

ABSTRACT

The paper deals with the relationship between the regulation of tax inspection, which is the most important inspection agenda contained in the Tax Code, and the general regulation of inspection procedures of public administration in the Inspection Code, as well as the suitability/possibility of applying the regulation of tax inspection when performing „non-tax“ (and „non-customs“) inspection agendas of the customs authorities. The content comparison of the Inspection Code and the Tax Code leads to the conclusion that the subsidiary application of the Inspection Code in the performance of tax control is not necessary and that the lack of regulations of the tax control is essentially only the absence of an explicit exclusion of the Inspection

¹ JUDr. Ing. Josef Staša, CSc., působí jako na katedře správního práva a správní vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast správní činnosti a správních postupů.

Code. For some „non-tax“ (and „non-customs“) inspection agendas of the customs authorities, on the contrary (compared to the subsidiary application of the Tax Code), the subsidiary application of the Inspection Code may be more meaningful.

Keywords: tax inspection; Tax Code; Inspection Code; inspection agendas of the customs authorities; Code of Administrative Procedure

NA ÚVOD

Cílem tohoto příspěvku je posoudit jednak potřebnost, či zbytnost subsidiárního uplatnění obecné úpravy kontrolních postupů uskutečňovaných při výkonu veřejné správy vůči úpravě daňové kontroly, jednak (prozatím pouze v hrubých rysech) vhodnost, či nevhodnost uplatňování úpravy daňové kontroly, resp. možnost uplatnění kontrolního řádu v případě některých kontrolních agend/postupů orgánů celní správy přímo nesouvisejících s výkonem celnictví a/nebo s daňovou kontrolou (v rámci působnosti orgánu celní správy coby správce daně).

K METODĚ

Metodologickým východiskem následujících úvah je komparace institutů obecné zákonné úpravy kontrolních postupů uskutečňovaných při výkonu veřejné správy a zákonné úpravy daňové kontroly (textu předmětných ustanovení a jejich systematických souvislostí), jakož i fragmentárních zákonných úprav některých dalších kontrol v působnosti orgánů celní správy.

EXKLUZIVITA, ČI SPECIALITA DAŇOVÉ PROCESNÍ ÚPRAVY KONTROLNÍCH AGEND?

Daňová kontrola coby součást správy daní je základní kontrolní agendou upravenou zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).²

Obecnou úpravu kontrolních postupů uskutečňovaných při výkonu veřejné správy obsahuje zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kontrolní řád“), který počítá se subsidiaritou zákona č. 500/204 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „správní řád“).

Daňový řád kategoricky v § 262 vylučuje použití obecné úpravy postupů při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy obsažené ve správním řádu, ale vztah ke kontrolnímu řádu explicitně neřeší.

² Daňový řád označuje jako kontrolní postupy daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností. Pozornost zasluhuje na jedné straně vztah k vyhledávacím postupům (vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření), jednak vztah k dokazování a daňovému řízení. Součástí pravomocí správce daně je kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Vnějšímu pozorovateli se může úprava zdát poněkud nepřehledná.

Významná odlišnost daňové kontroly od obecné kontrolní činnosti spočívá v tom, že daňová kontrola pojmově souvisí s daňovým (nalézacím; vyměřovacím, nebo doměřovacím) řízením (arg. § 85 odst. 1 a 4 daňového řádu), zatímco obecná kontrolní činnost se správním řízením nikoli.³ Nicméně uvedený rozdíl se zdá být málo na to, aby bylo možno věc oddělit konstatováním, že ve vztahu k daňové kontrole je použití kontrolního řádu *a priori* vyloučeno.

Vztah daňového řádu a kontrolního řádu tak může být nejistý. I když na první pohled jde spíše o otázku teoretickou, bude dobré pokusit se posoudit, zda je úprava daňové kontroly úpravou výlučnou (exkluzivní), nebo „pouze“ úpravou speciální, jakož i to, jaký praktický význam má rozdíl mezi těmito koncepty.

Věc se dále komplikuje tím, že se procesní úprava obsažená v daňovém řádu používá nejen v rámci vlastní správy daní, pročež dopadá, resp. může dopadat i na některé „nedaňové“ kontrolní agendy/postupy. Je otázkou, zda vymezení daňové kontroly obsažené v daňovém řádu spolehlivě pokrývá obsah právních vztahů při výkonu všech kontrol podle speciálních zákonů, kde příslušné orgány veřejné správy (v postavení správce daně nebo na základě jiného postavení explicitně založeného zákonem, popřípadě ve zjevném kontextu s takovým postavením) postupují podle daňového řádu, či zda tyto speciální zákony upravují všechna potřebná „doplňení“ a/nebo všechny potřebné odchylky.

SROVNÁNÍ ÚPRAVY KONTROLNÍHO ŘÁDU A DAŇOVÉHO ŘÁDU

Odpověď na uvedenou otázku vyžaduje srovnat alespoň vybrané instituty obou zákonů.

Předeslat je třeba, že kontrolní řád a daňový řád samozřejmě používá různou výchozí terminologii. Kontrolnímu orgánu (podle kontrolního řádu) „odpovídá“ (v daňovém řádu) správce daně, kontrolujícímu úřední osoba, kontrolované osobě daňový subjekt a povinné osobě třetí osoba (= též jiná osoba než správce daně zúčastněná na správě daní).⁴ Koncept přizvané osoby je v daňovém řádu značně užší; to nelze považovat za mezeru za předpokladu, že při postupech podle daňového řádu není zapotřebí, aby povinnosti, které má daňový subjekt nebo třetí osoba vůči úředním osobám, měl (obdobně/přiměřeně) i vůči jiným osobám, které plní úkoly správce daně.⁵ Rozdíl je pochopitelný, daňový řád se zdaleka nevěnuje pouze problematice kontroly.

Podle kontrolního řádu lze před zahájením kontroly provádět úkony, jejichž účelem je opatření podkladů pro posouzení, zda zahájit kontrolu, s tím, že kontrolní

³ Správní řízení nemusí následovat, nebo následuje (v návaznosti na výsledky kontroly, popřípadě na průběh kontroly) logicky a pravidelně i chronologicky.

⁴ Srov. § 1 odst. 1, § 4 odst. 1 a § 5 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu na straně jedné a § 1 odst. 1 a 2, § 12 odst. 1 a 2, § 20 odst. 1, a § 22 (§ 5 odst. 3) daňového řádu na straně druhé.

⁵ Srov. § 6 odst. 1 kontrolního řádu na straně jedné a § 80 odst. 2 daňového řádu na straně druhé.

orgán nemá žádné právně mocenské prostředky k zajištění tohoto postupu.⁶ Daňové kontrole mohou předcházet jiné postupy (vyhledávací činnost, postup k odstranění pochybností), v jejichž rámci má správce daně „silnější“ postavení; použití určitého postupu je věcí volby, použitím jiného postupu však nesmí správce daně obcházet institut daňové kontroly.⁷ V některých případech má zahájení daňové kontroly předcházet výzva (předchozí výzva k podání daňového tvrzení).⁸

Pověření ke kontrole podle kontrolního řádu může mít jednak formu průkazu, jednak formu písemného pověření k jednotlivé kontrole.⁹ Podle daňového řádu prokazuje úřední osoba svoje oprávnění služebním průkazem, popřípadě jiným způsobem (zřejmě v případě, že služební průkaz nemá; půjde o jiný průkaz totožnosti a o písemné pověření ke kontrole).¹⁰ Související/navazující úprava obsažená v kontrolním řádu je „náznornější“.

Úprava vyloučení kontrolujícího není obsažena v kontrolním řádu, v této otázce se použije správní řád.¹¹ V textu kontrolního řádu je pouze zakotveno oprávnění kontrolované osoby „namítat podjatost“ kontrolujícího, jehož izolovanost působí poněkud útržkovitě.¹² Na daňovou kontrolu dopadá ustanovení daňového řádu o vyloučení úřední osoby.¹³

Zahájení kontroly je podle kontrolního řádu možné trojím způsobem (formálním oznámením o zahájení kontroly, které má povahu sdělení, předložením pověření ke kontrole, nebo skrytě prvním z kontrolních úkonů bezprostředně předcházejících předložením pověření ke kontrole, jestliže je provedení takových úkonů k výkonu kontroly třeba).¹⁴ Daňový řád předepisuje formální oznámení o zahájení daňové kontroly, které má podobu rozhodnutí (to neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky), v němž je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly; k provedení tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly lze přistoupit i bez konkrétních pochybností o její správnosti, a to jak před vyměřením daně, tak po jejím vyměření); není-li výslovně vymezen rozsah daňové kontroly, má se za to, že daňová

⁶ Viz § 3 kontrolního řádu ve vztahu k jeho § 15 odst. 1, potažmo § 10 odst. 2 a 3.

⁷ Viz § 78 až 84 (sankcí je pořádková pokuta) a § 89 a 90 (sankcí je zahájení daňové kontroly, popřípadě stanovení daně podle pomůcek) daňového řádu, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10. září 2014 a č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31. května 2017.

⁸ Arg. § 87 odst. 4 daňového řádu. Viz též jeho § 145.

⁹ Viz § 4 odst. 3 kontrolního řádu.

¹⁰ Viz § 12 odst. 3 daňového řádu. K doplnění viz odstavce 4 téhož ustanovení. Podrobnější administraci pověřování daňový řád nezmiňuje. K služebnímu průkazu státních zaměstnanců viz platné znění § 154 zákona č. 234/2012 Sb., o státní službě.

¹¹ Viz § 14 odst. 1 až 5 správního řádu se zřetelem na § 28 kontrolního řádu.

¹² Viz § 10 odst. 1 písm. b) kontrolního řádu.

¹³ Viz § 77 daňového řádu.

¹⁴ Viz § 5 odst. 2 a 3 kontrolního řádu.

kontrola je zahájena v nejširším možném rozsahu (že se týká všech okolností souvisejících s předmětem kontroly).¹⁵

Oprávnění/povinnosti kontrolního orgánu a kontrolované osoby popisuje kontrolní řád v několika ustanoveních.¹⁶ Výslovná úprava jak některých oprávnění/povinností, tak jim korespondujících povinností/oprávnění působí příliš explanativně.¹⁷ Úspornější úprava v daňovém řádu (i vzhledem k tomu, že některá oprávnění by byla s ohledem na charakter daňové kontroly zbytečná) je ve srovnání s kontrolním řádem roztržštěnější; rozdíly jsou z textu obou zákonů patrné, ale lze je buď překlenout výkladem, nebo se nezdá, že by mohly ohrožovat efektivnost provádění daňové kontroly.¹⁸

Průběh/účel procesu uskutečňovaného podle kontrolního řádu je zajišťován hmotněprávně; zákon formuluje skutkové podstaty přestupků (porušení povinnosti kontrolované osoby vytvořit podmínky pro výkon kontroly, umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění a poskytovat k tomu potřebnou součinnost; porušení povinnosti povinné osoby poskytnout kontrolujícímu potřebnou součinnost).¹⁹ Přestože je porušení uvedené povinnosti zároveň ztěžováním postupu při kontrole, nepřichází prakticky téměř v úvahu jeho postih uložením pořádkové pokuty podle správního řádu.²⁰ Naproti tomu k zajištění průběhu/účelu daňového řízení slouží pořádková pokuta, předpokladem jejího nesplnění je nevyhovění výzvě správce daně.²¹ Finální postup vedoucí k uložení sankce je jednodušší podle daňového řádu.

Kontrolní zjištění se podle kontrolního řádu formalizuje do podoby protokolu o kontrole; zákon stanoví jeho minimální náležitosti, lhůtu pro vyhotovení a povin-

¹⁵ Viz § 87 odst. 1, jakož i § 85 odst. 5 daňového řádu. Dále viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 AfS 107/2014-31 ze dne 10. září 2014 a č. j. 1 AfS 148/2019-59 ze dne 19. listopadu 2019. Zajímavý je judikatorní vývoj ohledně otázky konkrétnosti důvodu zahájení daňové kontroly (nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 AfS 10/2010-71 ze dne 27. května 2010 a stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011).

¹⁶ Viz § 7 až 11 kontrolního řádu.

¹⁷ Srov. např. § 9 písm. f) s § 10 odst. 1 písm. c) kontrolního řádu; „nesouladně“ k prvnímu z uvedených ustanovení pak působí § 12 odst. 2.

¹⁸ Viz § 86, ale rovněž § 80 až 84 daňového řádu.

¹⁹ Viz již zmíněný § 15 odst. 1 kontrolního řádu. Dále viz zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů, a subsidiárně ještě správní řád.

²⁰ Kontrolní orgán je povinen projednat porušení povinností, které naplňuje skutkovou podstatu přestupku, jako přestupek (zásada legality). Prostor pro ukládání pořádkové pokuty (§ 62 správního řádu; v souvislosti s kontrolou s ohledem na jeho § 154) se tak zužuje na případy, kdy skutková podstata přestupku naplněna nebude. Kromě hrubě urážlivého podání jde o „nejistý“ terén (rušení pořádku, neuposlechnutí pokynu). Obecnější úvaha, že by mohlo jít o porušení povinností podle kontrolního řádu nenaplnující materiální znak přestupku, se zdá být příliš odvážná. K odklonu kontrolního řádu od pořádkových pokut došlo v průběhu přípravy vládního návrhu zákona s ohledem na zkušenosti s nešťastnou úpravou pořádkové pokuty v zákoně č. 552/1991 Sb., o státní kontrole.

²¹ Viz § 247 odst. 2 daňového řádu. K jejímu ukládání viz jeho §247 odst. 5 a §248 a 249.

nost doručit stejnopis kontrolované osobě.²² Pro kontroly v režimu kontrolního řádu není zásadně stanoven zákonný požadavek projednat s kontrolovanou osobou kontrolní zjištění před vyhotovením protokolu.²³ Úprava v daňovém řádu je ve srovnání s kontrolním řádem složitější; rozlišuje „dosavadní výsledek kontrolního zjištění“ a „konečný výsledek kontrolního zjištění“; sepsaný dosavadní výsledek se za stanovených okolností sděluje daňovému subjektu, k němuž se ten může případně vyjádřit a v rámci vyjádření vznést výhradu nebo podat návrh na doplnění; na základě vyjádření se může proces komplikovat; konečný výsledek (včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku) se uvádí (= podstatná náležitost) v závěrečné zprávě o kontrole.²⁴

Proti kontrolnímu zjištění uvedenému v protokolu o kontrole lze podle kontrolního řádu podat námitky; o nich se formálně nerozhoduje (pouze „se vyřizují“).²⁵ Obecně lze proti postupu kontrolního orgánu, resp. kontrolujících podat stížnost podle správního řádu.²⁶ Po seznámení se s obsahem protokolu nemusí být rozhraní mezi námitkou a stížností triviální; požadavek jejich kategorického oddělování je jak nepraktický (dvojitý režim vyřizování), tak škodlivý (= nežádoucí byrokratizování). Daňový řád s žádným specifickým prostředkem, jímž lze brojit proti zprávě o daňové kontrole (coby „obdobě“ protokolu podle kontrolního řádu), nepočítá, což je vzhledem k etapizovanému postupu formalizace kontrolního zjištění víceméně samozřejmé. V průběhu daňové kontroly lze proti postupu správce daně, resp. jeho úředních osob podat stížnost podle daňového řádu.²⁷ Dojde-li (výlučně i nevýlučně) na základě daňové kontroly ke stanovení daně, lze proti rozhodnutí o stanovení daně podat odvolání; odvolací důvody se mohou týkat (i) postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a/nebo obsahu zprávy o daňové kontrole.²⁸

K ukončení kontroly dochází podle kontrolního řádu neformálně (nedošlo-li k podání námitek), nebo vyřízením námitek, či předáním námitek k vyřízení.²⁹ Daňová kontrola je ukončena „posledním“/„závěrečným“ formálním oznámením, jehož přílo-

²² Viz § 12 kontrolního řádu.

²³ Vzhledem k různorodosti kontrol, na které úprava kontrolního řádu dopadá, to je pochopitelné. Opačné řešení je výjimečné; zná je ustanovení § 24f odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů (týká se tzv. kontrol kvality; požadavek odpovídá charakteru kontroly; slabinou je nedostatečná propracovanost cit. ustanovení, kde chybí zejména úprava vztahu výsledků projednání k obsahu protokolu a úprava důsledků neprojednání, resp. neshod objevených se při projednávání).

²⁴ Viz § 88 a 88a daňového řádu.

²⁵ Viz § 13 a 14 kontrolního řádu.

²⁶ Viz § 175 správního řádu.

²⁷ Viz § 261 daňového řádu. Původní znění § 261 odst. 4 se zmiňovalo (v souvislosti se stanovením lhůty pro vyřízení stížnosti) o daňové kontrole (tato úprava byla zrušena k 1. červenci 2017). Dřívější zákonná úprava daňové kontroly znala institut námitek „proti postupu pracovníka správce daně [§ 16 odst. 4 písm. d) a odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků].

²⁸ Viz § 147 a § 111 a násl. daňového řádu.

²⁹ Viz § 18 kontrolního řádu.

hou je zpráva o daňové kontrole; může dojít i ke koincinci ukončení daňové kontroly a ukončení vyměřovacího řízení nebo doměřovacího řízení (*ex lege*), popřípadě s rozhodnutím o stanovení daně, resp. s jeho oznámením.³⁰ Při kontrolách podle kontrolního řádu i při daňové kontrole lze v rámci správního soudnictví uplatnit tzv. zásahovou žalobu (nezákonný zásah může souviset se zahájením kontroly, s postupem při vlastním provádění kontroly, ale i s průtahy při provádění kontroly).³¹

Duální (formální i materiální) charakter má institut opravy nesprávnosti v kontrolním řádu; „nesprávnostmi“ totiž kontrolní řád rozumí i věcná pochybení; označovat věcné změny za opravu je terminologicky (ve srovnání s běžným chápáním „opravy“ v jiných procesních předpisech) pochybné; problematické je ale zejména to, že kontrolní řád nepamatuje (s výjimkou případu, kdy provedení opravy vyžaduje předchozí došetření věci) na potřebu interakce s kontrolovanou osobou (zejména bude-li výsledkem „oprava k horšímu“).³² Daňový řád zná institut opravy zřejmých nesprávností, který se váže k rozhodnutím.³³

V souvislosti s vyřizováním námitek nebo v souvislosti s opravou nesprávnosti se v kontrolním řádu nachází institut došetření věci; v důsledku došetření dochází k „zasmyčkování“ a může dojít i k opakovanému „zasmyčkování“ procesu kontroly.³⁴ Jistou paralelu v daňovém řádu představuje opakovaná daňová kontrola, která je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení.³⁵ Opakovaná daňová kontrola je ve vztahu k „původní“ daňové kontrole daleko zřetelněji separovaným postupem než došetření věci ve vztahu k „původní“ kontrole.

Raritou ve vztahu ke správnímu řádu je ustanovení kontrolního řádu nadepsané jako „Zvláštní ustanovení o nahlížení do spisu“, které z nahlížení vylučuje dokumenty nebo jejich části, z nichž lze zjistit totožnost osoby, která podala podnět ke kontrole.³⁶ Podle daňového řádu se omezení práva nahlížet do spisu týká vyhledávací části spisu.³⁷ Za úvahu stojí zabývat se možností znečitelnění dokumentu nebo jeho části v zájmu

³⁰ Viz § 88a odst. 1, 3 a 4 daňového řádu.

³¹ Viz § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

³² Viz § 21 odst. 1 kontrolního řádu. Přínejmenším ve vztahu k věcné opravě v neprospěch kontrolované osoby je úprava zjevně nedostatečná (minimem by byla obdoba § 21 odst. 3).

³³ Viz § 104 daňového řádu.

³⁴ Viz § 21 odst. 2 a 3 kontrolního řádu. O došetření věci se pořizuje dodatek protokolu, proti kontrolnímu zjištění v něm obsaženému lze podat námitky. Nelze vyloučit, že vyřízení námitek může vést k dalšímu došetření věci. Postup se tak může opakovat.

³⁵ Viz § 85a daňového řádu, jakož i rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 AfS 79/2015-39 ze dne 2. března 2016.

³⁶ Viz § 22 kontrolního řádu. Subsidiárním ustanovením je § 38 správního řádu. Ustanovení správního řádu však z nahlížení do spisu dokumenty, z nichž lze zjistit totožnost osoby, která podala podnět k zahájení řízení z moci úřední, nevylučuje. Jde o nedůvodný rozdíl; buď je to „mezera“ úpravy obsažené ve správním řádu, nebo nebylo třeba „konkretizované“ úpravy v kontrolním řádu.

³⁷ Viz § 66 odst. 1 a 2 daňového řádu.

ochrany osobních údajů podatele a/nebo (na základě inspirace úpravou obsaženou ve správním řádu) *de lege ferenda* možností uchování takového podnětu mimo spis.³⁸

Obecné ustanovení kontrolního řádu o nákladech kontroly je u řady kontrol modifikováno.³⁹ Ve vztahu k daňové se kontrole uplatní ustanovení daňového řádu o nákladech řízení.⁴⁰

Kontrolní řád obsahuje velice vágní ustanovení o atrakci (převzetí výkonu kontroly); nadřízený správní orgán může převzít výkon kontroly „v odůvodněných případech“.⁴¹ Daňový řád je ohledně důvodů atrakce přesnější.⁴²

Takové „svodné“ instituty kontrolního řádu jakými jsou zveřejňování informací o kontrolách nebo plánování kontrol lze ve vztahu k daňové kontrole s ohledem na její již zmíněnou vazbu na daňové řízení považovat za prakticky neupotřebitelné.⁴³

DAŇOVÝ ŘÁD A „NEDAŇOVÉ“ KONTROLNÍ AGENDY

Díky expanzi daňového řádu se úprava daňové kontroly vztahuje i na některé „nedaňové“ kontrolní agendy/postupy, popřípadě je otázkou, zda/nakolik se na ně vztahuje, či nevztahuje; lze uvažovat i o agendách z tohoto hlediska v různé míře smíšených (do jisté míry procesně obojakých).

Bez nároku na úplnost lze uvést následující příklady kontrolních agend, u nichž mohou nastat pochybnosti o vhodnosti uplatnění, či o uplatnění pravidel platných pro daňovou kontrolu (nebo naopak pravidel kontrolního řádu). Prakticky jde o samostatné „necelní“ agendy orgánů celní správy.

„Necelní“ agendy jsou, zhruba řečeno, výrazem působnosti orgánů celní správy, která nespočívá ani ve správě cla, ani v rozhodování o propuštění zboží.⁴⁴ „Necelní“ agendy jsou vykonávány spolu s celními agendami, nebo samostatně. „Samostatné necelní“ agendy nejsou systematicky vykonávány v časové a prostorové souvislosti s celními agendami.

³⁸ Srov. § 17 odst. 3, § 36 odst. 3 a § 68 odst. 3 správního řádu.

³⁹ Viz § 23 kontrolního řádu; příkladem modifikace je ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) zákona č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů, nebo ustanovení § 16 odst. 11 zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Ve vztahu k uvedenému ustanovení kontrolního řádu se subsidiárně uplatní § 79 správního řádu.

⁴⁰ Viz § 107 daňového řádu.

⁴¹ Viz § 24 kontrolního řádu, které prakticky „překrývá“ jak ustanovení § 80 odst. 4 písm. b), tak ustanovení § 131 odst. 1 správního řádu.

⁴² Viz § 19 daňového řádu.

⁴³ Viz § 26 a 27 kontrolního řádu.

⁴⁴ Přitom celní kontrola patří mezi celní agendy. Mezi celní kontrolou a daňovou kontrolou existuje průnik (správa cla je inkluzí správy daní). Ve vztahu k celní kontrole lze učinit obdobný závěr jako ve vztahu k daňové kontrole (což vyplývá z porovnání s příslušnými ustanoveními celního práva Evropské unie, jakož i s českým celním zákonem).

Mezi naposled uvedené patří:

- kontrolní agendy v rámci výkonu další (= kromě vlastní správy daní/cel) působnosti ve vztahu k nakládání s tzv. vybranými výrobky (minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, některé tabákové výrobky) a surovým tabákem, jejichž rámec je dán zákonem o spotřebních daních; sám tento zákon zmiňuje fyzickou kontrolu některých údajů, stálý daňový dozor nad lihovarem a úřední dozor nad zničením tabákových nálepek; při jejich výkonu se postupuje podle daňového řádu,⁴⁵
- kontrola měřidla a váhová měrná zkouška měřidla podle zákona o lihu; při jejich výkonu se postupuje podle daňového řádu,⁴⁶
- prověřování plnění povinností při značení lihu; dálkové a nepřetržité sledování míst značení lihu a daňových skladů (sledovacím zařízením, jímž je kamerový systém umožňující dálkové a nepřetržité sledování); jiný kontrolní postup není upraven; zákon věnuje pozornost až reakci na zjištěné porušení povinnosti; postupuje se podle daňového řádu,⁴⁷
- v souvislosti s „jinou“ působností orgánů celní správy (= vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola při výkonu působnosti podle jiného zákona) zákon zmiňuje reakci na zjištění (slovy důvodové zprávy „podezření“), že mohla být porušena některá z vymezených povinností uložená zákonem o ochraně před škodlivými účinky návykových látek (zákaz/omezení prodeje a povinnosti při prodeji tabákových výrobků, kuřáckých potřeb, bylinných výrobků určených ke kouření, elektronických cigaret a nikotinových sáčků bez obsahu tabáku, zákaz dovozu potravinářských výrobků a hraček napodobujících tvar/vzhled tabákových výrobků nebo kuřáckých potřeb, zákaz/omezení prodeje a podávání a povinnosti při prodeji alkoholických nápojů, zákaz dovozu hraček napodobujících tvar/vzhled alkoholických nápojů; následně (v reakci na ono podezření) je předepsán postup podle daňového řádu; speciální je úprava zajištění zboží (= faktický zásah; úřední záznam se sepisuje podle daňového řádu), proti němuž lze podat námitky [pouze podle důvodové zprávy nikoli však v režimu daňového řádu; subsidiarita správního řádu je ovšem ve vztahu k rozhodování o námitkách (jako ke správnímu řízení) v návaznosti na předchozí postup podle daňového řádu těžko představitelná],⁴⁸

⁴⁵ Viz § 1 odst. 1, 2 a odst. 4 písm. b), § 26 odst. 3, § 27a odst. 5, § 78 odst. 1 a 2 a § 122 odst. 10 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶ Viz § 7 odst. 2 a 3 a § 20 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁷ Viz § 2 odst. 2, § 22 a § 58 zákona č. 307/2013 Sb. o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů. Termín „prověřování povinností“ se vyskytuje pouze v §21 písm. b) a v nadpisu části páté.

⁴⁸ Viz § 33 zákona č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, ve znění pozdějších předpisů; orgán celní správy je též správcem spotřební daně; cit. ustanovení se týká i orgánů finanční správy. Orgány celní správy přitom nevykonávají kontrolu podle § 30 cit. zákona. Ve vztahu

- kontrolní agendy ve věcech pěstování máku setého a ve věcech dodržování povinností při dopravě stanovených návykových látek; zákon upravuje některé speciality kontrolního postupu inspektorů (v traktované souvislosti = příslušníků celní správy); jde o oprávnění provádět i předem neoznamené kontroly, o stanovená oprávnění při vlastním provádění kontroly, o povinnost projednat s kontrolovanou osobou zjištěné nedostatky a způsob a lhůtu jejich odstranění a o povinnost sepsat o průběhu a výsledku kontroly protokol; při nedostatku jiné úpravy lze obecně usuzovat na subsidiaritu kontrolního řádu a je otázkou, zda to má, či nemá platit i ve vztahu k celní správě,⁴⁹
- dozor nad dodržováním povinností stanovených zákonem o hazardních hrách; speciálně je upraveno právo vstupu dozorcujícího orgánu (a to jediné ono s odkazem na ustanovení kontrolního řádu), právo testovat hrací zařízení a právo zadržet věc, jakož i doručování při výkonu dozoru; při nedostatku jiné úpravy by měl být zřejmě uplatňován kontrolní řád (v textu zákona může vyvolávat nejistotu výslovná zmínka pouze u „dílčí“ otázky vstupu); stejný závěr se nabízí ke kontrolním agendám, které ve vztahu k hazardním hrám vykonávají orgány celní správy podle průřezových zákonných úprav ochrany spotřebitele (dozor nad ochranou spotřebitele) a regulace reklamy (dozor nad dodržováním zákona),⁵⁰
- nízkorychlostní kontrolní vážení podle zákona o pozemních komunikacích; procesní režim kontroly není stanoven; oprávnění celníků (= příslušníků celní správy) zastavovat vozidla stanoví zákon o silničním provozu; postup je iniciován výzvou podrobit se nízkorychlostnímu kontrolnímu vážení; řidič je povinen řídit se pokyny osoby obsluhující zařízení na nízkorychlostní kontrolní vážení; na zjištěné porušení stanovených hodnot nebo podmínek navazují faktické zásahy (faktický pokyn = zákaz pokračovat v jízdě, popřípadě bezprostřední zásah = zabránění v jízdě).⁵¹

k subsidiárnímu uplatnění daňového řádu a kontrolního řádu jde o příklad hraniční povahy. Z minulosti snad může být zajímavá i působnost orgánů celní správy (a orgánů finanční správy) podle někdejšího § 60e zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění účinném do 30. června 2008.

⁴⁹ Viz § 11 a § 34 odst. 1 písm. b) bod 2. a odst. 2 až 7 zákona č. 167/1998 Sb., o návykových látkách a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁰ Viz § 116 písm. a) a § 118 až 121a zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů. Dále viz § 23c odst. 2 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, a § 7 písm. h) 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů; kontrolu podle uvedených zákonů vykonává řada orgánů veřejné správy.

⁵¹ Viz § 38a odst. 1, odst. 2 písm. b) a odst. 3 a § 38b a 38c zákona š. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, a § 51a a 51b vyhlášky č. 104/1997 Sb., kterou se provádí zákon o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, jakož i § 79 odst. 1 písm. k) zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů. Kromě orgánů celní správy přísluší nízkorychlostní kontrolní vážení též Policii České republiky.

Uvedený přehled zahrnuje kontrolní agendy po věcné stránce mnohdy značně odlišné a mající těsnější, či volnější vztah k daňovým (danověprávním) agendám, ale i „kmenový“ vztah k různým jiným úsekům/oborům veřejné správy.

U kontrol „blízkých“ daňověprávním agendám (konkrétně správě spotřebních daní), pro které je předepsáno použití daňového řádu, ale které jsou vykonávány zjevně odlišným způsobem než daňová kontrola, vyvstává otázka vhodnosti úpravy přinejmenším ve vztahu k oznámení o zahájení kontroly nebo k postupu před formalizací kontrolního zjištění (úprava daňové kontroly v daňovém řádu je v těchto ohledech málo operativní), popřípadě ve vztahu k šetření na místě (úprava daňové kontroly je příliš obecná); některá specifika nejsou prakticky podchycena (např. možná iniciace úředního dozoru kontrolovanou osobou nebo přístup ke sledovacím zařízením, resp. jejich kontrola).

U kontrol „kmenově“ svázaných s jinými úseky/obory veřejné správy (než s daňovým nebo celním; ve výše uvedených případech jde jednak o veřejnou správu na úseku ochrany před návykovými látkami, jednak o veřejnou správu na úseku hazardních her a ve vztahu k hazardním hrám o veřejnou správu na úsecích ochrany spotřebitele a regulace reklamy, jednak o veřejnou správu na úseku ochrany pozemních komunikací) zákon zakládá působnost orgánů celní správy, aniž by se zmínil o procesním režimu výkonu kontroly a aniž by odkazoval na souvislost s „jinou“ jejich působností. Je otázkou, zda u zákonných úprav, které svěřují kontrolní agendu více orgánům veřejné správy, upřednostnit jednotný subsidiární procesní režim výkonu kontroly (= kontrolní řád), nebo zda jej diferencovat a přizpůsobit procesnímu prostředí „vlastnímu“ jednotlivým orgánům veřejné správy nadaným podle této zákonné úpravy kontrolní pravomocí (= pro orgány celní správy daňový řád). První přístup se zdá být čitelnější (přinejmenším pro kontrolované osoby). Dlužno dodat, že hledání odpovědi spíše zatemňují „dlíží“ odkazy na postup podle té, či oné úpravy. Až následně (po „volbě“/určení subsidiárně platné úpravy) půjde o posouzení úplnosti speciální úpravy.

Otazníky kolem možnosti uplatnění kontrolního řádu pro „samostatné necelní“ kontrolní agendy orgánů celní správy zviditelňuje i skutečnost, že se o kontrolním řádu zmiňuje zákonná úprava jedné z kontrol, která pro orgány celní správy představuje „nesamostatnou necelní“ kontrolní agendu (= jde o kontrolu při dovozu a vývozu reprodukčního materiálu lesních dřevin); kontrolující (= zaměstnanci orgánů veřejné správy a jimi pověřené osoby; mezi orgány veřejné správy zde patří i celní úřad) „mají při výkonu kontroly práva a povinnosti“ stanovená zásadně kontrolním řádem (jeho vyluku by samo o sobě nemělo znamenat to, že celní úřady provádějí kontrolu „pouze“ při dovozu a vývozu); nelze ale vyloučit, že jde „jen“ o (dosti nepříjemnou) neuspořádanost ustanovení předmětného zákona.⁵²

⁵² Viz § 30 zákona č. 149/2003 Sb., o uvádění do oběhu reprodukčního materiálu lesních dřevin lesnický významných druhů a umělých kříženců, určeného k obnově lesa a k zalesňování, a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o obchodu s reprodukčním materiálem lesních dřevin). Srov. zejména jeho

DOPORUČENÍ ... NEBO ALESPŮŇ K ZAMYŠLENÍ

Provedené srovnání vybraných ustanovení daňového řádu a kontrolního řádu nasvědčuje tomu, že úprava obsažená v ustanoveních o daňové kontrole a v ustanoveních, která její provádění podmiňují a/nebo na ně esenciálně navazují, je ve srovnání s obecnou úpravou kontrolních postupů ve veřejné správě (s ohledem na charakter daňové kontroly) prakticky úpravou úplnou a že subsidiární použití kontrolního řádu tak prakticky nepřichází do úvahy. Otázku exkluzivity či subsidiarity daňověprávní procesní úpravy zde proto netřeba dramatizovat. Absence výluky kontrolního řádu je ve vztahu k daňové kontrole nanejvýš kosmetickým defektem daňového řádu, který sice může vzbuzovat pochybnosti z hlediska systematiky procesního práva uplatňujícího se při výkonu kontrolních agend veřejné správy, ale je materiálně vzato bezvýznamný.⁵³ Tuto vadu krásy by bylo možné odstranit doplněním jediného ustanovení.

Jednoznačný závěr prozatím nelze učinit ve vztahu k používání ustanovení o daňové kontrole (nebo naopak ustanovení kontrolního řádu) při výkonu přinejmenším některých „nedaňových“ / „necelních“ kontrolních agend/postupů orgánů celní správy. Ve vztahu k agendám, u nichž je předepsán postup podle daňového řádu mohou vznikat a vznikají (v závislosti na jejich povaze s rozdílnou intenzitou) pochybnosti o příležitosti/vhodnosti uplatňování pravidel platných pro daňovou kontrolu, nebo (při nedostatku speciální úpravy) alespoň o jejich úplnosti z hlediska potřeb té které kontrolní agendy. Ve vztahu k agendám, u nichž není předepsáno, podle které zákonné úpravy subsidiárně postupovat, vznikají obdobné pochybnosti jak ve vztahu k ustanovením o daňové kontrole, tak ve vztahu k ustanovením kontrolního řádu.

Ony pochybnosti bude zapotřebí nejprve prověřit podrobnější věcnou analýzou postupů při výkonu „nedaňových“ / „necelních“ kontrolních agend. Jestliže se potvrdí, nabízí se volba ze tří řešení.

Prvním z nich je buď výslovný odkaz na kontrolní řád, popřípadě (s ohledem na kontext úpravy dané kontrolní agendy) výlučka daňového řádu „ve prospěch“ kontrolního řádu, a to spolu se stanovením potřebných specialit v zákoně upravujícím příslušný „nedaňový“ / „necelní“ kontrolní postup.

Druhým, již na první pohled komplikovanějším, je založení subsidiarity kontrolního řádu, popřípadě jeho některých ustanovení (nebo s výlukou některých jeho ustanovení) vůči procesní úpravě daňové kontroly obsažené v daňovém řádu, opět spolu s obdobným stanovením specialit.

Třetím pak „pouhé“ obdobné stanovení specialit vůči úpravě daňové kontroly v daňovém řádu bez toho, že by se uplatnil kontrolní řád.

§ 26 odst. 1 písm. e) s § 30 odst. 1. Rozdíl mezi „zaměstnancem“ a „příslušníkem“ (celní správy) nemůže být v naposled uvedeném ustanovení pro výklad zákona relevantní. Nemusí být ale „jasný“ vztah k § 30 odst. 2.

⁵³ Kromě nepřehlednosti úpravy (viz poznámku pod čarou č. 2).

Při úvahách o využití kontrolního řádu je ovšem třeba pamatovat na skutečnost, že jde o neúplnou procesní úpravu, která nejenže počítá se subsidiaritou správního řádu, ale dává poměrně značný prostor pro jeho uplatnění. V kontextu výkonu ostatních agend daného orgánu by mohlo být „praktičtější“ pro případ použití kontrolního řádu zde zvlášť založit subsidiaritu daňového řádu.⁵⁴

Skutečnost, že by se vůči kontrolnímu řádu obecně (vůbec) někdy subsidiárně uplatňoval správní řád a někdy daňový řád, není znepokojivá. Pamětníkům je známa myšlenka exekučního řádu správního, vůči němuž se měl v případech exekucí na peněžitá plnění podpůrně používat zákon o správě daní a poplatků a u nepeněžitých plnění správní řád.⁵⁵

V pozadí v této souvislosti ale opět vyvstává pro mnohé nepříjemná otázka, která je rovněž starší než daňový řád a kontrolní řád. Je vyluka správního řádu obsažená v daňovém řádu nejlepším řešením? V té souvislosti nelze zapomenout na jeden argument z doby více než před 20 lety. Výhodou mělo být, že se daňovému subjektu podá jeho procesní postavení z jediného zákona. Protiargumentem bylo, že daňový subjekt je nejen daňovým subjektem a že není dobré štěpit úpravu nejobecnějších (i dalších „technických“) procesních pravidel.⁵⁶ Nehledě na problémy, které to vyvolává i na straně vykonavatelů veřejné správy, kteří nejsou alespoň převážně správci daně a pohybují se ve dvojitým procesním režimu.⁵⁷

NA ZÁVĚR

Otázka potřebnosti, či zbytnosti subsidiárního uplatnění kontrolního řádu ve vztahu k daňové kontrole se zdá být vyřešena. Úpravu daňové kontroly v daňovém řádu lze považovat za ucelenou exkluzivní (nikoli speciální ve vztahu ke kontrolnímu řádu). Projasnění může přispět drobné doplnění textu daňového řádu spočívající v explicitním vyjádření vyluky kontrolního řádu.

Otázka porovnání vhodnosti/nevhodnosti subsidiárního uplatňování úpravy daňové kontroly a/nebo úpravy kontrolního řádu v rámci „nedaňových“ (a „necelních“) kontrolních agend orgánů celní správy naproti tomu vyžaduje další výzkum.

⁵⁴ Ani správci daně ovšem není postup podle správního řádu zcela cizí. Viz § 246 daňového řádu. (Procesní úprava je obsažena v části třetí zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů; subsidiárně se postupuje podle správního řádu.)

⁵⁵ Tisk Poslanecké sněmovny PČR č. 1085, III. volební období.

⁵⁶ Lapidárně a v dobrém, případně s omluvou. Má být jedinec více daňovým subjektem, nebo více člověkem?

⁵⁷ Typicky v souvislosti se správním trestáním a s vymáháním pokut „vlastními silami“.

ZDROJE

Literatura

ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 572 s. ISBN 978-80-7598-963-5.

VEDRAL, Josef. *Kontrolní řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: Bova Polygon, 2015, 254 s. ISBN 978-80-7273-175-6.

Základní právní předpisy

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

Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Judikatura

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

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10. září 2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 79/2015-39 ze dne 2. března 2016.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31. května 2017.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 148/2019-59 ze dne 19. listopadu 2019.

Ostatní

Generální finanční ředitelství, Sekce právní. *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly* ze dne 27. června 2022. (dostupné z <https://financnisprava/www..cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektem>).

Generální ředitelství cel. *Daňová kontrola a dokazování v daňovém řízení*. Metodická informace č. 13/2021. (dostupné z <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/metodika.aspx>).