

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

**Zhodnocení dopadu novely daňového řádu v rámci
procesu daňové kontroly v praxi**

Bc. Michaela Černá

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Michaela Černá

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Litoměřice

Název práce

Zhodnocení dopadu novely daňového řádu v rámci procesu daňové kontroly v praxi

Název anglicky

Evaluation of the impact of the amendment to the Tax Code within the process of tax control in practice

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit dopad novely daňového řádu v rámci procesu daňové kontroly před a po novele tohoto zákona. Dílčím cílem diplomové práce je jednak vymezení základních pojmů obsažených v daňovém řádu, týkající se práv a povinností daňových subjektů a postupů správců daně a jednak vymezení jednotlivých fází procesního postupu v rámci daňové kontroly. V případě zjištěných nedostatků budou navrženy legislativní změny vedoucí k zefektivnění procesu daňové kontroly.

Metodika

Teoretická část diplomové práce bude zpracována na základě studia odborné literatury a poznatků získaných analýzou právních předpisů. Dále budou použity metody výkladu právních ustanovení, vztahující se k dané problematice.

V praktické části diplomové práce bude použita metoda analýzy získaných dat z výroční zprávy Finanční správy a jejich komparace. Bude provedeno celkové zhodnocení získaných údajů a jejich interpretace. Na základě zjištěných závěrů pak budou navržena opatření vedoucí k odstranění nedostatků, která by přispěla ke zvýšení efektivity procesu v rámci vedené daňové kontroly.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

Daňová kontrola, daňový řád, proces, daňový subjekt, správce daně, dokazování

Doporučené zdroje informací

- BEŇOVÁ, Kamila. Daně a daňová soustava. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007. ISBN 978-80-86764-75-7.
- Czudek, D. Subjekty správy daní v České republice. In: Czudek, D., Koziel, M. (eds). Česko-polská právní komparatistika 2013. Brno: Masarykova univerzita, 2013.
- HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně: a jejich možná řešení. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-047-9.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie: úvod do problematiky. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7357-423-9.
- PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. Daně a jejich správa. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2013. ISBN 978-80-244-3902-0.
- ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.
- VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.
- ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.
-

Předběžný termín obhajoby

2022/23 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 7. 6. 2022

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 27. 10. 2022

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 06. 02. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení dopadu novely daňového řádu v rámci procesu daňové kontroly v praxi" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala JUDr. Evě Cvik, Ph.D. et Ph.D., za odborné vedení, vstřícné jednání, připomínky a cenné rady, které mi poskytla při zpracování diplomové práce.

Zhodnocení dopadu novely daňového řádu v rámci procesu daňové kontroly v praxi

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá zhodnocením dopadu novely daňového řádu v rámci procesu daňové kontroly v praxi, a to zejména z pohledu správce daně. Hlavním cílem diplomové práce je zhodnocení implementace novely daňového řádu v rámci praktické aplikace novely do procesu provádění daňové kontroly.

V teoretické části práci jsou stručně uvedeny základní definice daní, jejich funkce a samotný daňový systém. Dále je zde uvedeno rozdělení výkonu správy daní dle jednotlivých orgánů Finanční správy. Teoretická část práce se dále zabývá definováním správy daní, a to uvedením základních ustanovení daňového řádu a jednotlivých fází samotné daňové kontroly. Současně jsou v této části práce představeny zásadní změny, vyplývající z novely daňového řádu, vztahující se k provádění daňové kontroly.

Praktická část diplomové práce pak obsahuje přehled údajů ze Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy České republiky, a to konkrétně dat týkající se porovnání počtu aktivních daňových subjektů, přehledu daňových účtů evidovaných správcem daně dle jednotlivých daní a výše daňové povinnosti (inkasa a výtěžnosti) na vybraných druzích daní. Dále je zde uveden přehled počtu provedených daňových řízení, včetně počtu podílu jednotlivých kontrol a porovnání celkového počtu provedených daňových řízení za několik předcházejících zdaňovacích období. Praktická část práce dále obsahuje přehled dvou případů provedených daňových kontrol, a to jak před novelou daňového řádu, tak i po novele daňového řádu. Vybrané případy daňových kontrol jsou pak porovnány s ohledem na délku daňového řízení, v rámci účinnosti novely daňového řádu. Součástí práce je dále kvalitativní výzkum v podobě rozhovoru s referentkou kontrolního oddělení, vedeného na téma změn v rámci daňového řízení po novele daňového řádu. Závěr praktické části pak obsahuje zhodnocení údajů ze Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy České republiky, porovnání vybraných případů daňových kontrol před a po novele daňového řádu, vyhodnocení kvalitativního výzkumu a dále pak návrh změn v legislativě.

Klíčová slova: daňová kontrola, daňový řád, proces, daňový subjekt, správce daně, dokazování, protokol, úřední záznam, zmocněnec, lhůta

Evaluation of the impact of the amendment to the Tax Code within the process of tax control in practice

Abstract

The diploma thesis deals with the evaluation of the impact of the amendment to the Tax Code within the tax control process, especially from the perspective of the tax administrator. The main objective of the thesis is to evaluate the implementation of the amendment to the Tax Code in the practical application of this amendment in the implementation of tax audits.

The theoretical part of the thesis briefly presents the basic definitions of taxes, their functions and the tax system itself. Furthermore, the division of tax administration according to the individual bodies of the Tax Administration is presented. The theoretical part further deals with the definition of tax administration, namely the basic provisions of the Tax Code and the individual stages of the tax audit itself. At the same time, this part of the thesis introduces the fundamental changes resulting from the amendment to the Tax Code related to the implementation of tax audits.

The practical part of the diploma thesis contains an overview of the data from the Report on the activities of the Financial and Customs Administration of the Czech Republic, namely data concerning the comparison of the number of active tax subjects, an overview of the accounts registered by the tax administrator according to individual taxes and the amount of tax liability (collection and yield) on selected types of taxes. It also provides an overview of the number of tax procedures carried out, including the proportion of individual audits and a comparison of the total number of tax procedures carried out over several previous tax years. The practical part of the thesis also contains an overview of two cases of tax audits carried out, both before and after the amendment of the Tax Code. The selected cases of tax audits are then compared with respect to the length of tax proceedings, within the framework of the effectiveness of the amendment to the Tax Code. The thesis also includes qualitative research in the form of an interview with a clerk of the control department, conducted on the topic of changes in tax proceedings after the amendment of the Tax Code. The practical part concludes with an evaluation of data from the Report on the activities of the Financial and Customs Administration of the Czech Republic, a comparison of selected cases of tax

inspections before and after the amendment to the Tax Code, an evaluation of the qualitative research and a proposal for changes in legislation.

Keywords: tax audit, tax code, process, tax entity, tax administrator, evidence, protocol, official record, proxy, deadline

Obsah

1 Úvod.....	12
Cíl práce a metodika.....	14
1.1 Cíl práce	14
1.2 Metodika	14
2 Teoretická východiska	16
2.1 Definice daně	16
2.2 Funkce daní	16
2.2.1 Funkce alokační	16
2.2.2 Funkce redistribuční	17
2.2.3 Funkce stabilizační	17
2.2.4 Funkce fiskální.....	17
2.3 Daňový systém a požadavky na něj kladené.....	17
2.3.1 Daňový systém v České republice	18
2.3.2 Rozdělení daní	19
2.4 Finanční správa České republiky	20
2.4.1 Generální finanční ředitelství.....	20
2.4.2 Odvolací finanční ředitelství.....	21
2.4.3 Finanční úřady	21
2.5 Správa daní.....	22
2.6 Daňový řád	23
2.6.1 Vymezení základních ustanovení daňového řádu.....	23
2.6.2 Daňová kontrola.....	35
2.7 Změny procesního postupu při daňové kontrole	42
2.7.1 Zahájení daňové kontroly	42
2.7.2 Průběh daňové kontroly	44
2.7.3 Ukončení daňové kontroly.....	46
2.7.4 Shrnutí zásadních změn v rámci procesu daňové kontroly.....	47
3 Vlastní práce	49
3.1 Přehled údajů ze Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy.....	49
3.1.1 Přehled aktivních daňových subjektů k 31. 12. příslušného roku	50
3.1.2 Přehled daňových účtů podle jednotlivých druhů daní.....	51
3.1.3 Výše inkasa na vybraných druzích daní k 31. 12. 2021 v mil. Kč	52
3.1.4 Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol k 31. 12. 2021	53
3.1.5 Srovnání vývoje provedených daňových řízení.....	55
3.2 Vybrané případy průběhu daňových kontrol.....	57
3.2.1 Vybraný případ daňové kontroly před novelou daňového řádu	58

3.2.2	Vybraný případ daňové kontroly po novele daňového řádu.....	62
3.2.3	Přehled průběhu srovnávaných daňových kontrol.....	64
3.3	Kvalitativní výzkum.....	66
3.3.1	Rozhovor.....	66
4	Výsledky a diskuse	72
4.1	Zhodnocení údajů ze Zprávy o činnosti Finanční správy a Celní správy	72
4.2	Porovnání vybraných případů daňových kontrol	73
4.3	Vyhodnocení kvalitativního výzkumu	75
4.4	Návrhy na legislativní změny.....	78
5	Závěr.....	82
6	Seznam použitých zdrojů	84
7	Přílohy	87

Seznam tabulek

Tabulka č. 1:	Aktivní daňové subjekty k 31. 12. příslušného roku	str. 50
Tabulka č. 2:	Počet účtů evidovaných správcem daně dle jednotlivých daní	str. 51
Tabulka č. 3:	Výše daňové povinnosti, inkasa a výtěžnosti.....	str. 53
Tabulka č. 4:	Počet a výsledky daňových kontrol	str. 54
Tabulka č. 5:	Srovnání údajů provedených daňových řízení	str. 55
Tabulka č. 6:	Přehled průběhu zásadních úkonů kontrola A.....	str. 64
Tabulka č. 7:	Přehled průběhu zásadních úkonů kontrola B.....	str. 65

Přehled grafů

Graf č. 1:	Aktivní daňové subjekty k 31. 12. příslušného roku	str. 50
Graf č. 2:	Počet účtů evidovaných správcem daně	str. 52
Graf č. 3:	Srovnání počtu ukončených daňových kontrol v roce 2021.....	str. 54
Graf č. 4:	Srovnání počtu provedených daňových kontrol	str. 56
Graf č. 5:	Srovnání počtu zaměstnanců územních pracovišť.....	str. 56
Graf č. 6:	Srovnání dat z roku 2011 a 2019.....	str. 57

Seznam použitých zkratk

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

1 Úvod

Pojem daňová kontrola, vždy byla a pravděpodobně i bude nejděsivějším termínem ve slovníku každé podnikající osoby, ať už je to fyzická nebo právnická osoba.

Proč tomu tak ovšem je, když podle statistických údajů vyplývajících z informací zveřejněných daňovou správou, je pravděpodobnost daňové kontroly velmi nízká. Například u kontroly daně z přidané hodnoty je pravděpodobnost daňové kontroly 1x za 80 let a u kontroly daně z příjmů fyzických osob dokonce 1x za 450 let. Samozřejmě, samotná pravděpodobnost daňové kontroly pak může být zvýšena nižším počtem daňových subjektů podnikajících v jednotlivém kraji. Dalším vyšším rizikem pravděpodobnosti zahájení daňové kontroly, případně „návštěvy“ kontrolních pracovníků pak může být, poplatníkem každoročně vykazovaná daňová ztráta (daňové přiznání k dani z příjmů), vykazování nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty, ale také i neplnění základních povinností daňových subjektů vůči správci daně.

Na druhou stranu si ovšem, ale musíme říci, že daňová kontrola je jedním ze základních kontrolních mechanismů při výkonu daňové správy. Finanční správa, respektive jím pověřené orgány, prostřednictvím tohoto institutu podrobně prověřují plnění daňových povinností jednotlivých daňových subjektů. V rámci svěřené činnosti pak Finanční správa prosazuje legitimní cíle, kterými jsou veřejný zájem státu spočívající na správném zjištění, stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

Přestože vztahy mezi daňovou správou a podnikateli v rámci vedené daňové kontroly jsou mnohdy popisovány či opředeny mnohými mýty a nepravdami, zvyšovanými mediální touhou po senzacechtivých článkách, pravda je mnohdy zcela jiná. Každé takové daňové řízení má totiž svá pravidla, která musí být dodržena tak, aby byla zachována práva zúčastněných stran a není zde žádný prostor, kdy by si mohl státní úředník sám rozhodovat na základě své libovůle.

V závěru, bychom si měli uvědomit, že samotný podíl výběru daní, tvoří největší část státního rozpočtu. Následné přerozdělení státního rozpočtu umožňuje státu zajištění fungování sektoru veřejných financí, kterými jsou zajištění sociální politiky, vzdělávání,

zajištění zdravotní péče, bezpečnosti a dalších oblastí fungování státu, jejichž služby využíváme my všichni. Nedostatečné zajištění daňových příjmů do státního rozpočtu, pak bude mít za následek snížení ekonomického růstu státu a snížení životní úrovně každého z nás. Z tohoto důvodu by si měl každý z nás uvědomit celospolečenský přínos, kterým je právě správa a výběr daní.

Cíl práce a metodika

1.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je vymezit proces daňové kontroly po novele daňového řádu a následné aplikování jednotlivých ustanovení daňového řádu na konkrétní případ daňové kontroly. Dílčím cílem diplomové práce je vymezení základních pojmů daňového řádu, týkající se postupu při daňové kontrole se zaměřením na jednotlivé fáze procesního postupu. V rámci teoretické části diplomové práce budou vymezeny zásadní segmenty vztahující se k předmětné problematice, týkající se procesu daňové kontroly, tak aby následně mohla být teoretická část aplikována v praktické části samotné diplomové práce. Hlavním cílem praktické části diplomové práce je zhodnocení dopadu novely daňového řádu do procesu daňové kontroly. V rámci této části práce budou získána a vyhodnocena některá data z výroční Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021. Dále bude provedeno zhodnocení průběhu dvou případů provedených daňových kontrol s ohledem na průběh daňového řízení před a po novele daňového řádu. Dále bude proveden kvalitativní výzkum v podobě rozhovoru s úřední osobou provádějící daňové kontroly, za účelem zjištění přínosu, případně nedostatků plynoucích z novely daňového řádu při její praktické aplikaci v praxi. V případě zjištěných nedostatků pak bude navržena metodika, případně postup vedoucí ke zlepšení procesního postupu v rámci vedené daňové kontroly, případně odstranění vzniklých nedostatků spojených s výše uvedeným procesem.

1.2 Metodika

Teoretická část diplomové práce bude zpracována na základě studia odborné literatury a poznatků získaných analýzou právních předpisů. Dále bude použita výkladová metoda vedoucí k rozboru daňového řádu, a to zejména se zaměřením na problematiku procesu daňové kontroly.

V rámci praktické části diplomové práce budou získána data z přehledové Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021. Konkrétně budou získány údaje týkající se počtu aktivních daňových subjektů, počtu daňových účtů evidovaných správcem daně, výši inkasa na jednotlivých druzích daní, přehledu o počtu provedených daňových kontrol a

počtu zaměstnanců územních pracovišť. Získaná data budou zpracována metodou komparace. Dále pak budou v rámci praktické části práce uvedeny příklady dvou provedených daňových kontrol, a to jak před novelou daňového řádu, tak i po novele daňového řádu. U těchto daňových řízení bude provedena komparace průběhu délky vedeného daňového řízení s poukázáním na případný přínos novely daňového řádu. Dále pak bude proveden kvalitativní výzkum s úřední osobou provádějící daňové kontroly. Pro zhodnocení samotných výsledků plynoucích z kvalitativního výzkumu bude použita metoda indukce. Samotné výsledky rozhovoru budou zhodnoceny metodou syntézy, kdy dojde ke shrnutí poznatků získaných analýzou a komparací. V závěru práce pak budou celkové výsledky zhodnoceny a případně budou navržena opatření vedoucí k možnému odstranění zjištěných nedostatků, týkající se předmětné problematiky.

2 Teoretická východiska

2.1 Definice daně

Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého sektoru směrem k veřejnému sektoru. Transferem pak rozumíme jednostranný pohyb zboží, služby, peněz apod. od jednoho subjektu ke druhému subjektu.¹

Dále lze daň definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného sektoru, která je neúčelová a neekvivalentní. Neúčelovostí se rozumí skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, nýbrž se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se pak budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost pak pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě. Samotná daň se pak pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo může být i nepravidelná a platí se pouze za určitých okolností.²

2.2 Funkce daní

Funkce daní vyplývá především z existence veřejného sektoru. Mezi nejdůležitější funkce pak můžeme uvést funkce alokační, redistribuční, stabilizační a fiskální.

2.2.1 Funkce alokační

Funkci alokační uplatňujeme tehdy, pokud trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Neefektivní alokace zdrojů může mít za následek tržní selhání. Příčinami tržního selhání pak může být například existence veřejných statků, existence statků pod ochranou státu, existence externalit nebo nedokonalá konkurence.³

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7357-423-9.

2.2.2 Funkce redistribuční

Redistribuční funkce vychází ze skutečnosti, že rozdělení důchodů na základě tržních mechanismů, nemusí být pro společnost akceptovatelné, přestože je tržně efektivní. Stanovení a výběr daní je tedy vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů ve výši důchodu jednotlivých subjektů a to tak, že daně jsou ve větší míře vybírány od bohatších a stát pak prostřednictvím transferů může zvýšit příjmy chudším. Má-li daň plnit redistribuční funkci, musí tedy platit, že ten, kdo má více, bude platit vyšší daň.⁴

2.2.3 Funkce stabilizační

Stabilizační funkce znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, a to v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Význam této funkce je předmětem mnohých sporů, neboť odpůrci této funkce tvrdí, že snaha po stabilizaci je právě tou hlavní příčinou, která vyvolává nestabilitu.⁵

2.2.4 Funkce fiskální

Hlavní náplní fiskální funkce je schopnost plnit veřejný rozpočet. Přestože se od daní požaduje mnohem více než jen plnit veřejný rozpočet, vždy musí být tato funkce zachována. Nelze ovšem přijmout názor, že naplnění fiskální funkce může odůvodnit jakoukoli změnu ve výši daní. Nedostatečně promyšlený pokus o zvýšení výnosu daně může v konečném důsledku znamenat pravý opak, a to například snížením výnosu jiné daně anebo zvýšení úsilí o vyhnutí se dani vůbec.⁶

2.3 Daňový systém a požadavky na něj kladené

Daňový systém je souhrn všech daní, které jsou na území daného státu vybírány. Tento systém rovněž zahrnuje vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých se daně vybírají. Každá národní ekonomika pak k naplnění veřejných rozpočtů nepoužívá pouze

⁴ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

⁶ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

jednu velkou daň, ale několik menších daní, které mají mezi sebou různé vazby. V této souvislosti pak hovoříme o daňovém systému nebo o soustavě daní.⁷

V odborné literatuře pak můžeme nalézt různé požadavky kladené na daňový systém (tzv. daňové principy). Nejčastěji se pak setkáváme k pěti daňovými principy „dobrých daní“. Mezi tzv. daňové principy dobrých daní můžeme uvést spravedlnost, efektivnost, pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, respektive omezení negativních vlivů (daňové stimuly), správné působení na makroekonomické agregáty (makroekonomická pružnost) a v neposlední řadě právní perfektnost a politickou průhlednost.⁸

Právo na spravedlivý proces ve veřejné správě je součástí práva na dobrou veřejnou správu. Toto právo obecně zahrnuje právo na přístup k orgánu, právo domáhat se ochrany svých práv, právo na zákonem ustanovený postup, právo na spravedlivý proces, právo na náhradu za nezákonné rozhodnutí nebo úřední postup a právo na spravedlivý a zákonný přezkum.⁹

2.3.1 Daňový systém v České republice

Z informací zveřejněných na internetových stránkách Finanční správy České republiky vyplývá, že daňový systém České republiky je ve svých znacích velmi podobný systémům vyspělých států, obzvláště těch evropských.¹⁰

Cílem každého daňového systému je zabezpečení výběru daní, které pak následně slouží k zajištění fungování státní správy. Daňový systém je charakterizován jako souhrn všech daní vybraných na území státu. Kromě samotných daní tvoří daňový systém také vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, kterými se výběr daní řídí. Aby daňový systém mohl být považován za dobrý, musí splňovat několik minimálních požadavků, přičemž hlavní důraz je kladen na to, aby byl daňový systém jednoduchý, srozumitelný, transparentní, efektivní a pokud možno daňově spravedlivý. Vzhledem k rostoucímu počtu případů obcházení

⁷ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. *Vzdělávání a certifikace účetních*. ISBN 978-80-7357-423-9.

⁹ KOŠIČIAROVÁ, Soňa. *Veřejna správa a právo na spravodlivý proces*. Spolok Slovákov v Poľsku, 2014. ISBN 978-83-7490-790-3.

¹⁰ *Webové stránky Finanční správy České republiky* [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

daňových zákonů, ať už úmyslných nebo neúmyslných, se požadavek na jednoduchost daňového systému stává jedním z nejdůležitějších prvků.¹¹

V minulosti byl systém daňové soustavy České republiky upraven zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon byl ovšem ke dni 31. 12. 2003 zrušen a nebyl nahrazen žádným jiným zákonem.¹²

2.3.2 Rozdělení daní

Daňový systém v České republice je rozdělen na daně přímé a nepřímé. Přímé daně zahrnují daně důchodové, mezi které patří daň z příjmů fyzických a právnických osob a daně majetkové, mezi které patří daň z nemovitých věcí a daň silniční. Pro přímé daně platí, že se vztahují ke konkrétní fyzické nebo právnické osobě, jejíž příjem nebo majetek je dani podroben.¹³

Naproti tomu, nepřímé daně zahrnují daně ze spotřeby.¹⁴ Tyto daně se podrobněji dělí na daň univerzální, pod kterou spadá daň z přidané hodnoty, daně selektivní, kterými jsou daně spotřební (minerální oleje, daň z piva, daň z vína meziproductů, daň z lihu, daň z tabákových výrobků) a dále pak cla a energetické daně (tj. zemní plyn, uhlí, elektřina).¹⁵

Nepřímé daně se vztahují k určitým výrobkům nebo službám a jsou zahrnuty v cenách výrobků a služeb. Spotřebitel je pak hradí v rámci kupní ceny. Daň je pak odvedena prodejcem, který ji zahrnul do prodejní ceny výrobku nebo služby.¹⁶

¹¹ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.

¹² HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹³ BEŇOVÁ, Kamila. *Daně a daňová soustava*. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007. ISBN 978-80-86764-75-7.

¹⁴ PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Daně a jejich správa*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2013. ISBN 978-80-244-3902-0.

¹⁵ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

¹⁶ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.

2.4 Finanční správa České republiky

Základní agendu Finanční správy České republiky tvoří spravování daní z příjmů fyzických osob a právnických osob, daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací. Daň z přidané hodnoty je pak paralelně spravována Celní správou České republiky.¹⁷

Finanční správa České republiky je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Na základě tohoto zákona je pak určeno její postavení a kompetence. Samotná Finanční správa České republiky je tvořena soustavou orgánů finanční správy, které jsou podřízeny Ministerstvu financí. Rozdělení finanční správy můžeme rozdělit do tří základních odvětví. Mezi základě odvětví patří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a Finanční úřady, pod něž pak spadají veškerá územní pracoviště.

2.4.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky, přičemž jeho sídlem je hlavní město Praha.¹⁸

Zřízením jediného Generálního finančního ředitelství a jemu podřízeného Odvolacího finančního ředitelství došlo k centralizaci rozhodovacích pravomocí a tím i k jednotnosti vykonávaných postupů při správě daní.¹⁹

Generální finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízenému Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech, vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní a vede centrální evidenci a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy. Generální finanční ředitelství se rovněž podílí na přípravě návrhů právních předpisů,

¹⁷ *Kompetence a činnosti Finanční správy* [online]. 01. 07. 2015 [cit. 2022-02-18]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

¹⁸ § 2 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ CZUDEK, Damian a Michal KOZIEL. *Česko-polská právní komparatistika 2013. Česko-Polska Komparatystyka Prawna 2013. Czech-Polish Law Comparison 2013*. Brno - Masarykova univerzita, 2013. ISBN 978-80-210-6568-0.

na zabezpečování analytických a koncepčních úkolů, na zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, jakož i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích. Generální finanční ředitelství z pověření ministerstva vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států a mezinárodními organizacemi, vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu, dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek a současně přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonává dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy.²⁰

2.4.2 Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky a sídlí v Brně.²¹ Vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, provádí řízení o správních deliktech, vykonává z pověření ministerstva působnost dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, vykonává z pověření působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní a vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.²²

2.4.3 Finanční úřady

Finanční úřady vykonávají vybranou působnost na celém území České republiky. Sídlo a název finančního úřadu je kromě Specializovaného finančního úřadu dána dle sídla vyššího územního samosprávného celku, kde se finanční úřad nachází. Sídlem Specializovaného finančního úřadu je hlavní město Praha.²³

Samotné Finanční úřady pak vykonávají správu daní, provádí řízení o správních deliktech, převádí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu,

²⁰ § 4 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²¹ § 5 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²² § 7 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²³ § 8 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

přijímají a evidují splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství v letech 1991 až 1995 včetně a případných úroků z nich vyplývajících a současně vybírají a vymáhají peněžitá plnění, která uložily orgány finanční správy. Finanční úřady dále vykonávají finanční kontrolu, kontrolu dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty podle těchto právních předpisů. Dále pak provádějí kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu. Finanční úřady z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy. Dále pak vykonávají působnost dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek a současně vykonávají působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní.²⁴

Vybranou působností se pro účely tohoto zákona pak rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, nebo postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.²⁵

Specializovaný finanční úřad je příslušným pro vybrané subjekty, které jsou podrobně specifikovány v § 11 zákona o Finanční správě. Mezi vybrané subjekty jsou např. právnické osoby založené za účelem podnikání, jejichž obrat dosáhl více než 2 000 000 000 Kč, banky, včetně zahraničních bank, spořitelni a úvěrová družstva, pojišťovny aj.²⁶

2.5 Správa daní

Správa daní upravuje pravidla jednání jednotlivých osob při správě daní, přičemž vymezuje jejich práva a povinnosti. Někdy, ale jen v souvislosti s úkony správců daně hovoříme o daňové administrativě. Daňový řád jako základní daňová procesní norma definuje správu daní jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.²⁷

²⁴ § 9 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²⁵ § 10 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²⁶ § 11 zákona č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²⁷ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

Daní se přitom rozumí nejen daň samotná, ale i daňový odpočet. Daňový odpočet pak zahrnuje nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty nebo daňový bonus u daně z příjmů fyzických osob. Může se tedy jednat o nároky daňového subjektu vůči správci daně, tedy částky, které správce daně hradí daňovému subjektu a nikoli obráceně.²⁸

2.6 Daňový řád

Daňový řád nabyl účinnosti dnem 1. ledna roku 2011 a nahradil předchozí procesní předpis, kterým byl zákon o správě daní a poplatků, který byl účinný od 1. ledna roku 1993 až do konce roku 2010.

Dne 01. 01. 2021 vstoupila v platnost novela daňového řádu, která přinesla poměrně rozsáhlé a významné změny. První oblastí provedených změn byla podpora elektronizace daňové správy, spočívající ve zjednodušení a digitalizaci systému správy daní a přesunu komunikace daňových subjektů se správcem daně jako celku do elektronické podoby, resp. do on-line prostředí. Dalšími podstatnými změnami, který mají za cíl zjednodušit kontrolní postupy byly změny týkající se vedení daňové kontroly a jejího ukončování. Důležitou součástí novely byla také revize sankčního systému a rozdělení sankcí do tří základních kategorií. Zásadní změny nastaly i při vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, kdy cílem těchto změn bylo nezadržovat daňovému subjektu celý daňový odpočet, ale pouze tu část, u níž vznikly pochybnosti nebo nejasnosti, a proto je nutné tuto část nadměrného odpočet daně z přidané hodnoty podrobit kontrole. Naprosto zásadní změny pak přinesla novela daňového řádu v oblasti lhůt pro podání daňových přiznání, kdy tyto změny souvisí s podporou elektronizace.²⁹

2.6.1 Vymezení základních ustanovení daňového řádu

Daňový řád, který je procesním předpisem, upravujícím postup při správě daní je členěn celkem na šest částí – úvodní ustanovení, obecná část o správě daní, zvláštní část o správě daní, následky za porušení povinnosti při správě daní a náhrady, společná (zmocňovací,

²⁸ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

²⁹ ING. MORÁVEK, Zdeněk. *Novela daňového řádu*. DaucEXP. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT294551CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.

přechodná a závěrečná) ustanovení a účinnost. Každá část se pak dělí na pododdíly s jednotlivými paragrafy.

Předmět a účel úpravy

Daňový řád upravuje jednak postup správce daně a jednak práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Správa daně je postup, jehož hlavním cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Daňovým tvrzením se pak rozumí daňové přiznání, hlášení, vyúčtování, dodatečné daňové tvrzení nebo dodatečné vyúčtování.³⁰

Pod pojem správného zjištění a následného stanovení daně není zahrnuta pouze situace, kdy správce daně zjistí, že daňový subjekt odvedl, či odvede do státního rozpočtu méně, než měl, ale rovněž i situace, kdy je zřejmé, že poplatník odvedl či odvede více, než musí.³¹

Základní zásady správy daní

Zákonnost

Správci daně jsou povinni zachovávat zákonný postup, tj. musí se řídit obecně závaznými právními normami a používat jen takové prostředky, které jsou v souladu s právem. V hierarchii právních norem při správě daní před obecnou úpravou uvedenou v daňovém řádu má přednost úprava zákony o jednotlivých daních a před nimi je zase dávána přednost mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Zásada zákonného postupu se samozřejmě nevztahuje jen na správce daně, ale i na všechny osoby při správě daní zúčastněných. Je tedy na daňovém subjektu, aby si plnil své povinnosti a uplatnil všechna svá zákonná práva.³²

³⁰ § 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³¹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně: a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-047-9.

³² VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

Zákaz zneužití pravomoci

Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.³³

Přiměřenost úkonů správce daně

Tato zásada vyžaduje, aby správce daně používal pouze takové prostředky, které ještě stačí ke splnění cíle správy daní a současně co nejméně omezují daňový subjekt a další zúčastněné osoby. Aplikací tohoto pravidla jsou například velmi omezující podmínky pro opakované zahájení daňové kontroly, což by už u prověřování částek daně mohlo být zneužito ve smyslu šikanování daňového subjektu.³⁴

Rovnost procesního postavení osob zúčastněných při správě daní

Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.³⁵

Vzájemná součinnost a spolupráce správce daně a daňového subjektu

Vzájemná součinnost správce daně a daňového subjektu na jedné straně zavazuje daňový subjekt, aby podle svých možností nejen plnil své zákonné povinnosti, ale i v širším smyslu se správcem daně spolupracoval. Na druhé straně ovšem tato zásada zavazuje i správce daně, aby přiměřeně informoval daňový subjekt o průběhu daňových řízení s ním vedených a aby mu poskytl pomoc při plnění jeho povinností.³⁶

Rychlost

Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.³⁷

Hospodárnost (efektivnost)

Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady a současně, aby došlo k naplnění základního cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. V případě daňové kontroly musí správce daně postupovat, pokud možno rychle a bez

³³ § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁴ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

³⁵ § 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁶ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

³⁷ § 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zbytečných prodlev, neboť dlouhodobě trvající daňová kontrola daňový subjekt neúměrně zatěžuje.³⁸

Volné hodnocení důkazů správcem daně

Předmětem zásady volného hodnocení důkazních prostředků je skutečnost, že správce daně v rámci procesu dokazování by měl hodnotit vždy nejprve každý důkaz jednotlivě a poté až v jejich vzájemné souvislosti. Tato zásada rovněž vyjadřuje, že správa daní není prioritně ovládána zásadou vyšetřovací, ale na druhou stranu je správce daně povinen přihlídnout ke všem důkazům, které vyšly najevo, a to i bez přičinění daňového subjektu. Důkazní prostředky jsou správcem daně hodnoceny dle vlastní úvahy. To ovšem, ale neznamená, že by všechny důkazy byly potencionálně rovny, váhu jim přidává pouze správce daně. Existují důkazy prioritní, jejichž existence je podmínkou pro zahájení procesu dokazování. Proces hodnocení důkazů musí být daňovému subjektu sdělen, a to skrze odůvodnění rozhodnutí.³⁹

Materiální pravda

Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.⁴⁰

Neveřejnost

Správa daní je neveřejná, což odpovídá vysoce „intimnímu“ charakteru informací, se kterými se při správě daní operuje.⁴¹

Mlčenlivost

K samotnému dosažení neveřejnosti sdělovaných informací jsou všechny osoby zúčastněné na správce daně (samozřejmě s výjimkou samotného daňového subjektu, v jehož prospěch

³⁸ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2.*, přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

³⁹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6

⁴⁰ § 8 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*

⁴¹ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

je mlčenlivost uzákoněna) zavázány mlčenlivostí o jakýchkoli skutečnostech, které se při správě daní dozvěděly.⁴²

Fáze správy daní

Správu daní lze interpretovat jako ucelený soubor úkonů, který je veden za účelem naplnění základních cílů správy daní. Z hlediska časového postupu lze správu daní rozdělit do několika fází. Jednotlivými fázemi pak jsou fáze registrační, nalézací, vyměření daní, doměření daní, placení daní, evidence daní, vybírání daní a vymáhání daní.

Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

Správce daně

Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.⁴³

Pravomoc správce daně

Mezi základní pravomoci správce daně, kterými je pověřen patří vedení daňových a jiných řízení podle daňového zákona, provádění vyhledávací činnosti, kontrolování plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinností a dále pak zabezpečení placení daní.⁴⁴

Úřední osoby

Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně.⁴⁵

Místní příslušnost

Místní příslušnost správce daně se řídí u fyzické osoby jejím místem pobytu. Místem pobytu se pak pro účely správy daní rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince. Nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit,

⁴² VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

⁴³ § 10 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*

⁴⁴ § 11 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*

⁴⁵ § 12 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*

rozumí se jím místo na území České republiky, kde se tato fyzická osoba převážně zdržuje.⁴⁶ Naproti tomu místní příslušnost u právnické osoby se řídí jejím sídlem. Pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnický osoba skutečně sídlí, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.⁴⁷

Dožádání

Jedná se o institut na základě, kterého může místně příslušný správce daně, dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení, které by on sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelových nákladů, případně, které by nemohl provést vůbec.⁴⁸

Daňový subjekt

Daňový subjekt je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.⁴⁹

Třetí osoby

Třetími osobami se dle daňového řádu rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.⁵⁰

Na rozdíl od dřívější procesní úpravy, jež byla upravena v zákoně o správě daní a poplatků (§ 7 zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), jehož platnost skončila ke dni 31. 10. 2010 nejsou v daňovém řádu třetí osoby taxativně vymezeny, neboť to představovalo problém v případě, kdy se daňového řízení měla zúčastnit osoba, kterou zákon neoznačoval ani jako daňový subjekt ani jako třetí osobu.

⁴⁶ § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁷ § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁸ § 17 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁹ § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁰ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9.

Skutečnost, v jakém postavení je osoba zúčastněná na správě daní, je z procesního hlediska velice důležitá. Na daňový subjekt se vztahuje zásada součinnosti, jejíž porušení může mít za následek neunesení důkazního břemene, ale ne sankce. Zatímco vypovídá-li osoba, jako svědek, pak musí vypovídat pravdivě a důsledkem porušení může být udělení pokuty za přestupek. Z výše uvedených důvodů je vždy důležité určit jaké postavení bude mít osoba zúčastněná na správě daní k předmětnému daňovému řízení.⁵¹

Zmocněnec

Osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco vykonat osobně.⁵²

Omezení zmocnění

V téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec.⁵³

Výše uvedené ustanovení pojednává o zákonně rozporném zastoupení daňového subjektu v téže věci současně více než jedním zástupcem. Zákonná úprava totiž souběžné zastupování daňového subjektu v téže věci nepřipouští.⁵⁴

Dle závěru uvedeného v rozsudku 1 Afs 32/2008-66 ze dne 22. 05. 2008 dospěl nejvyšší správní soud k závěru, že s použitím argumentu *a minori ad maius* („od menšího k většímu“) není v žádném případě vyloučeno, aby v rámci daňové kontroly různých daní za několik zdaňovacích období, která jsou ve skutečnosti souhrnem několika procesních postupů (daňových kontrol) ústících do jedné zprávy o daňové kontrole, jednaly za daňový subjekt různé osoby, vždy pro tu, kterou daň či zdaňovací období.⁵⁵

⁵¹ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9.

⁵² § 27 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵³ § 29 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁴ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

⁵⁵ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

Odborný konzultant

Možnost zvolení si odborného konzultanta vyplývá z práva zakotveného Listinou základních práv a svobod, kde v čl. 37 odst. 2 je uvedeno, že každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení.⁵⁶ Právo přibrat si k jednání odborného konzultanta není dáno všem osobám zúčastněným na správě daní, ale pouze daňovému subjektu a jeho zástupci. Správci daně ovšem nepřísluší zkoumat odbornost konzultanta. Platí, že o kom daňový subjekt prohlásí, že je jeho odborným konzultantem, toho správce daně připustí k jednání. Jednání je, ale nadále vedeno s daňovým subjektem. Jemu jsou pak pokládány otázky a on na ně má odpovídat. O své odpovědi se ovšem může s odborným konzultantem radit. Odbornému konzultantovi, ale nepřísluší do jednání, jakkoliv zasahovat. Odborný konzultant není zástupcem daňového subjektu a nenáleží mu tudíž žádná procesní práva. Pokud by odborný konzultant mařil jednání, správce daně ho napomene, poté mu může uložit pořádkovou pokutu, a pokud ani to nepomůže, může rozhodnutím odborného konzultanta z dalšího jednání vyloučit. Není taktéž ani vyloučeno, aby si daňový subjekt přivedl odborných konzultantů více, samozřejmě ovšem musí respektovat technické možnosti správce daně.⁵⁷

Lhůty

Určení lhůty k provedení úkonu

Správce daně stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a nestanoví-li to již zákon.⁵⁸

Prodloužení lhůty

Správce daně povolí ze závažného důvodu, na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon. První žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, správce daně vyhoví a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá

⁵⁶ Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky: Listina základních práv a svobod [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>

⁵⁷ JUDR. JARĚŠOVÁ, Jana. *Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní*. DaucEXP. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT37024CZ): Wolters Kluwer, 2010. ISSN 2336-517X.

⁵⁸ § 32 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.⁵⁹ Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta dle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno.⁶⁰

Povinnost mlčenlivosti

Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly a o poměrech jiných osob. Tato povinnost neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě daní.⁶¹ Daňový subjekt může správce daně zprostit povinnosti mlčenlivosti s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění.⁶²

Dokumentace

Protokol

O ústních podáních a jednáních při správě daní sepisuje správce daně protokol. Správce daně též může o provedených úkonech provést obrazový nebo zvukový záznam, který je přílohou protokolu; o této skutečnosti ovšem předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní.⁶³ Daňový řád přesně stanoví obsah sepsaného protokolu.

Úřední záznam

Správce daně sepíše úřední záznam o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu. V tomto úředním záznamu správce daně zachytí skutečnosti, mající vztah ke správě daní, zjištěných zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.⁶⁴

Spis

Písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu se zakládají do spisu, který vede příslušný správce daně. Zakládány jsou zejména písemnosti obsahující podání, písemná vyhotovení rozhodnutí, protokoly a úřední záznamy. Součástí daňového spisu mohou být i obrazové a zvukové záznamy. Samotný spis se člení na části podle jednotlivých daňových řízení, kterými jsou řízení vyměřovací, vymáhací, vyhledávací,

⁵⁹ § 36 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰ § 36 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶¹ § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶² § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶³ § 60 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁴ § 63 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

řízení týkající se dalších povinností při správě daní a řízení vedených o pořádkových pokutách. Každá část spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v ní založeny. Písemnosti se ve spisu řadí v časové posloupnosti a označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.⁶⁵

Nahlížení do spisů

Součástí práva daňového subjektu v rámci svobody informačního určení, tedy svobody rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí, je také právo jednotlivce na to, aby byl seznámen s tím, jaké informace stát o něm či v jeho věcech uchovává. Zákonné ustanovení proto zakotvuje oprávnění daňového subjektu nahlížet do osobních daňových účtů vedených správcem daně o jeho daňových povinnostech.⁶⁶

Podání

Podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní a směřující vůči správci daně. Samotné podání se pak posuzuje dle skutečného obsahu, a to bez ohledu na to, jak je označeno.⁶⁷

Vyhledávací postupy

Vyhledávací činnost

Správce daně vyhledává důkazní prostředky, daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Jedná se o činnost, která může být vykonávána i bez součinnosti s daňovým subjektem.⁶⁸

Vysvětlení

Institut vysvětlení je systematicky zařazen do vyhledávací činnosti a podané vysvětlení nelze na základě výslovné zákonné úpravy použít jako důkazní prostředek.⁶⁹

⁶⁵ § 64 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁶ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

⁶⁷ § 70 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁸ § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

Místní šetření

Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu vyhledává správce daně zejména důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní.⁷⁰

Kontrolní postupy

Daňová kontrola

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.⁷¹

Postup k odstranění pochybností

Jedná se o postup, kdy správci daně vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce v rámci tohoto postupu vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností, přičemž v rámci vydané výzvy sdělí daňovému subjektu své pochybnosti a současně mu umožní, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, tak aby došlo k odstranění vzniklých pochybností. Správce daně může za účelem odstranění pochybností zahájit i daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Ovšem zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.⁷²

Průběh řízení

Zahájení řízení

Řízení je zahájeno tím dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. Nesplní-li daňový subjekt svou

⁷⁰ § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷¹ § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷² § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

povinnost učinit podání zahajující řízení, zahájí správce daně toto řízení z moci úřední, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost.⁷³

Dokazování

Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečné daňové tvrzení a dalších podáních. Správce daně, vyžaduje-li to průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.⁷⁴

Důkazní prostředky

Důkazními prostředky mohou být jakékoli podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Může se jednat o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.⁷⁵

Svědci

Každá osoba je povinna vypovídat před správcem daně jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkající se jiných osob, a to v případě, že jí jsou tyto informace známy. Svědek musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat o tomto musí být správcem daně dostatečně poučen.⁷⁶

Znalecký posudek

Jedním z výslovně uváděných příkladů důkazních prostředků v daňovém řízení je právě znalecký posudek. Ten pak může být významným důkazním prostředkem. Stále se ovšem jedná pouze o jeden z důkazních prostředků, a nelze tak vyloučit ani situace, kdy bude věc v dokazování uzavřena jinak, než by případně vyzníval závěr jednoho znaleckého posudku, a to zejména tehdy, bude-li dostatečná důkazní situace a případně i další znalecký posudek

⁷³ § 91 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁴ § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁵ § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁶ § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

vypovídat pravý opak. S ohledem k odbornému posouzení pouze dílčích skutkových otázek, a nikoliv k právnímu hodnocení věci. Není ani neobvyklý rozpor mezi znaleckými posudky. Správci daně mohou vzniknout i pochybnosti o samotném znaleckém posudku, a to v situaci, kdy není známo například z jakých cen znalec vycházel, jaké metody použil aj. V tomto případě je na správci daně, aby tyto nesrovnalosti odstranil. Tento znalecký posudek ovšem nelze označit za nevyhovující, nadbytečný. Vzniklé rozpory a nesrovnalosti musí správce daně odstranit např. prostřednictvím výsledku znalce, popř. znalců. Pokud ani tyto výsledky nevedou k objasnění nejasností, musí být proveden další konkurenční znalecký posudek.⁷⁷

2.6.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je postupem při správě daní (§ 1). Jako takový se řadí k postupu k odstranění pochybností, jelikož tyto dva postupy vedou ke stanovení daně. Na základě vyhledávací činnosti, případně místního šetření nemůže být správcem daně stanovována daň přímo. Tyto dva instituty slouží spíše pro získávání informací, vedoucích k zahájení daňové kontroly nebo právě k zahájení postupu k odstranění pochybností.⁷⁸

Samotný proces daňové kontroly spadá mezi tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, což znamená, že ji mohou orgány Finanční správy vykonávat bez ohledu na místní příslušnost (§ 13 daňového řádu). Pro daňovou kontrolu z hlediska místní příslušnosti též platí ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Je tedy zcela na rozhodnutí správce daně, zda po změně místní příslušnosti předá již zahájenou daňovou kontrolu k dokončení nově místně příslušnému správci daně, nebo zda ji dokončí sám. Na druhou stranu uvážení správce daně nemůže podléhat svévoli, ale musí být vedeno zásadou hospodárnosti. Soudní moc k výše uvedené situaci přistupuje tak, že v případě, kdyby postup správce daně vůči daňovému subjektu byl vyloženě nevhodný a naplňoval by znaky nezákonnosti (NSS 2 Aps 3/2012), v takovém případě je daňový subjekt oprávněn podat stížnost dle ustanovení § 261 daňového řádu a následně i

⁷⁷ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

⁷⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.

podat žádost o způsob prošetření způsobu vyřízení vznesené stížnosti. Z hlediska soudní ochrany je možno využít též žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.⁷⁹

Předmět a rozsah daňové kontroly

Daňová kontrola je vykonávána ve vztahu k jednomu daňovému řízení. Daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani, a to za jedno zdaňovací období. Daňové kontrole podléhají daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu, ale i další okolnosti rozhodné pro zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola tak může být vedena ohledně podaného daňového tvrzení, avšak nestanovené daně. Daňová kontrola je tak zahájena namísto postupu k odstranění pochybností, popřípadě z něj vychází. Může být vedena taktéž ohledně stanovené daně. Zde je daňová kontrola součástí doměřovacího řízení a může tím pádem na jejím základě dojít ke změně poslední známé daňové povinnosti. V neposlední řadě může být daňová kontrola vedena ohledně nepodaného daňového tvrzení a dosud nestanovené daně. V těchto případech je ovšem vhodnější využít institutu místního šetření, jelikož správce daně nemá jistotu o tom, co bude daňový subjekt tvrdit. Daňová kontrola by tak spíše sloužila jako prostředek pro sběr informací.⁸⁰

Daňovou kontrolu je možné vést společně i pro více daňových řízení, avšak pouze ve vztahu k jednomu daňovému subjektu. V praxi se tak děje často, jestliže správce daně například kontroluje 12 zdaňovacích období na dani z přidané hodnoty a jedno zdaňovací období na dani z příjmů právnických osob. Správce daně tak vede 13 daňových kontrol. Není přitom nutné, aby správce daně současně vedené daňové kontroly zahájil společně, ale již v průběhu probíhající kontroly může tuto rozšířit o další daňová řízení. Výsledkem pak bude většinou pouze jedna zpráva o daňové kontrole. Zatímco předmět daňové kontroly je spojen s daňovým řízením, její rozsah je pojmem užším. Rozsah daňové kontroly je dán v rámci jejího předmětu, kdy správce daně může vést daňovou kontrolu jak v plném rozsahu, nebo tento rozsah může zúžit. Není ani vyloučeno, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu přímo ve zúženém rozsahu a následně v průběhu daňového řízení provedl rozšíření rozsahu daňové kontroly. Správce daně tak může kontrolovat v předmětu daně z přidané hodnoty za

⁷⁹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.

⁸⁰ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.

zdaňovací období měsíce leden roku 2018 a v rozsahu zúženém na správnost uplatnění daně na vstupu, a to např. i s ohledem na konkrétní doklady.⁸¹ Předmět i rozsah daňové kontroly jsou určeny v rámci úkonu zahájení daňové kontroly.

Vyhledávací postupy jako zastřená daňová kontrola a nezákonný zásah

V případě vyžádání menšího množství dokladů správcem daně, než celého účetnictví a kontrolování rozsahu povinností, než jen všech aspektů daňové povinnosti může za splnění podmínek dojít k překročení hranic mezi vyhledávací činností a místním šetřením. Bude tomu tak v situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování o ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.⁸²

Touto problematikou se zabýval Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku 7 Afs 390/2019-49 ze dne 02. 07. 2020, kde k vyhledávací činnosti uvedl, že její podstatou je nalézání prvotních indicií, pakliže ještě nedošlo k zahájení daňové kontroly. Vyhledávání má ovšem také své meze, což je stav dle závěru Nejvyššího správního soudu, kdy již správce daně zjišťuje a ověřuje samotnou daňovou povinnost. Tento postup je ovšem výhradně vyhrazen daňové kontrole. Při překročení této hranice pak dochází ke vzniku nezákonného zásahu.

Práva a povinnosti správce daně a daňového subjektu

Daňový subjekt má v průběhu vedeného daňového řízení zákonem stanovená práva a povinnosti.

Práva daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly:

- být přítomen jednání se svými zaměstnanci případně dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout provedení důkazních prostředků, které nemá sám k dispozici,

⁸¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.

⁸² JUDR. ING. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Vyhledávací postupy jako zastřená daňová kontrola a nezákonný zásah*. DaucEXP. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT289496CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.

- vyvracet pochybnosti správce daně,⁸³
- vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění,
- podat návrh na doplnění výsledku dosavadního výsledku kontrolního zjištění.⁸⁴

Povinnosti daňového subjektu v rámci vedené daňové kontroly:

- zajistit vhodné místo a podmínky k provedení daňové kontroly,
- poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře,
- předkládat důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- umožnit správci daně jednání s kterýmkoli svým zaměstnancem, nebo jinou osobou vykonávající jeho činnost,
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.⁸⁵

Daňový řád současně přisuzuje správci daně povinnosti a pravomoci, které je oprávněn použít, případně jimiž se musí řídit v rámci vedeného daňového řízení.

Pravomoci správce daně v rámci vedené daňové kontroly:

- správce daně je oprávněn k provedení místního šetření. Toto šetření by mělo být provedeno, v době přiměřené předmětu tohoto šetření. Správce daně má přístup na veškeré pozemky, do každé budovy, nebo místa, které daňový subjekt používá k podnikání, a to v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle daní.⁸⁶
- správce daně může pořizovat obrazový případně zvukový záznam o skutečnostech dokumentující průběh úkonu.⁸⁷
- správce daně může provést, nebo si vyžádat výpis (kopii) z účetních záznamů nebo jiných informací, a to i na technických nosičích dat.⁸⁸
- správce daně má právo na informace o používaných programech výpočetní techniky.⁸⁹

⁸³ § 86 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁴ § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁵ § 86 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁶ § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁷ § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁸ § 81 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁹ § 81 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

- správce daně si může vyžádat, nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věci.⁹⁰
- správce daně může vyslechnout jakoukoli osobu jako svědka, mimo výjimek stanovených v ustanovení § 96 odst. 3 daňového řádu.
- Správce daně může zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava z toho, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi.⁹¹

Povinnosti správce daně v rámci daňové kontroly:

- úřední osoby jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly.⁹²
- správce daně šetří práva a zájmy daňových subjektů, přičemž uplatňuje pouze takové prostředky, které nejméně zatěžují daňový subjekt a umožňují dosáhnout cíle daní.⁹³
- správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva, přičemž těmto osobám poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech.⁹⁴
- správce daně podle možností vychází vstříc osobám zúčastněným při právě daní.⁹⁵
- správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.⁹⁶
- správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.⁹⁷

Místo provádění daňové kontroly

Dle § 85 odst. 2 daňového řádu se daňová kontrola provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. S tím ovšem souvisí i povinnost daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly.⁹⁸

⁹⁰ § 82 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹¹ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

⁹² § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹³ § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁴ § 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁵ § 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁶ § 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁷ § 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁸ § 81 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

V případě, termínu „u daňového subjektu“ ještě neznamená, že by daňová kontrola musela být provedena striktně v sídle či místě pobytu daňového subjektu. Vhodným místem tak může být např. provozovna nebo kancelář daňového subjektu se standardním vybavením a s přístupem k sociálnímu zázemí. Pracovní podmínky v místě provádění daňové kontroly by měly odpovídat ustanovením, jež jsou uvedena v nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, ve znění pozdějších předpisů.⁹⁹

Dalším vhodným místem může být např. kancelář daňového poradce, účetního, případně zástupce daňového subjektu, pokud se tam nacházejí účetní doklady či jiné písemnosti daňového subjektu. Vhodnost místa provedení daňové kontroly, které daňový subjekt zajistí, vždy vyhodnocuje správce daně. To, jestli jsou místo a podmínky „vhodné“, správce daně posuzuje s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly, zejména rozsah kontrolovaných písemností, její předpokládanou časovou náročnost, dostupnost takto zvoleného místa pro úřední osoby, jejich časové možnosti při vyřízení dalšími pracovními úkoly atp. Opačný názor, zejména v tom smyslu, že daňový subjekt bude sám svým výběrem určovat, kde se kontrola provede, nejenže nemá oporu v zákoně, ale mohl by fakticky zmařit také cíl a smysl kontroly samotné.¹⁰⁰

Jestliže daňový subjekt nemá vhodné místo k provedení daňové kontroly (např. se jedná o fyzickou osobu, jejíž místo podnikání je v bytě), nemůže správce daně po daňovém subjektu vyžadovat, aby např. takové prostory na své náklady zajistil (pronajal). Tento požadavek by totiž nebyl v souladu se zásadou hospodárnosti, dle které správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a se zásadou přiměřenosti, dle které správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů i třetích osob jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Samotná daňová kontrola může být provedena v prostorách správce daně. Samozřejmě je nutné vzít v potaz i tu variantu, že část daňové kontroly bude probíhat v prostorách správce daně (např. analýza účetních knih pomocí SW IDEA) a část u daňového subjektu (např.

⁹⁹ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

¹⁰⁰ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

fyzická kontrola účetních dokladů). Správce daně není povinen daňovému subjektu zdůvodňovat, proč je daňová kontrola prováděna u správce daně.¹⁰¹

Doba trvání daňové kontroly

Časový interval a maximální délka trvání daňové kontroly jsou vymezeny skutečným okamžikem jejího zahájení a maximální délkou reprezentovanou prekluzivní lhůtou pro stanovení daně. To ovšem neznamená, že by tím byl správci daně vytvořen zákonný prostor, v jehož rámci by mohl nedůvodně otálet se samotným prováděním daňové kontroly. Z povahy věci je zjevné, že prováděná daňová kontrola může být pro daňový subjekt zatěžujícího charakteru. Dále může způsobit ohrožení jistoty daňového subjektu ohledně jejího případného výsledku, které i z důvodu nečinnosti správce daně může vyústit ve vyšší částku případného úroku z prodlení, pokud by jejím výsledkem bylo doměření daně. I z tohoto důvodu jsou v zákoně zmíněny právní prostředky ochrany daňového subjektu proti nedůvodným prodlevám v průběhu daňové kontroly, kterými mohou být dle povahy věci v konečném důsledku ve správním soudnictví buď nečinnostní žaloba, nebo žaloba před nezákonným zásahem.¹⁰²

Opakovaná daňová kontrola

Daňová kontrola je kontrolním postupem a jako taková významným způsobem vstupuje do práv každého daňového subjektu. V průběhu samotné daňové kontroly správce daně disponuje významnými oprávněními. Správce daně, tak musí být schopen tato oprávnění využít, a to na první pokus. Je zcela vyloučeno, aby správce daně provedl daňovou kontrolu jen formálně a následně, např. po roce, aby provedl daňovou kontrolu pořádně. V takovém případě, by docházelo k významnému narušení právní jistoty daňového subjektu. Aby k této situaci nedocházelo, stanoví zákon překážku opakování daňové kontroly bez zákonného důvodu. Tento zákaz opakování daňové kontroly je dán v rozmezí jejího předmětu a rozsahu. Správce daně musí vždy pečlivě zvážit, zda je schopen provést komplexní daňovou kontrolu, anebo zaměří svou pozornost pouze na vymezený rozsah a tím si nechá otevřený manévrovací prostor pro případné budoucí kontroly. Podstatnou skutečností, byť v zákoně

¹⁰¹ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

¹⁰² KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

není přímo zmíněna je, že zákaz platí i pro vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly.¹⁰³

2.7 Změny procesního postupu při daňové kontrole

Dne 01. 01. 2021 vstoupila v účinnost největší změna, týkající se daňového řádu od jeho schválení v roce 2009. Přestože novela zahrnuje velkou řadu změn v oblasti úprav správy daní, z pohledu daňové kontroly jsou nejpodstatnější změny týkající se oblasti zahájení a ukončení daňové kontroly. Nemalá změna nastala i průběhu postupu týkající se daňové kontroly.

2.7.1 Zahájení daňové kontroly

U daňových kontrol, zahajovaných do 31. 12. 2020 byla nezbytná součinnost daňového subjektu při zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola tak byla zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při němž správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu, případně jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. O zahájení daňové kontroly sepsal správce daně zpravidla protokol o ústním jednání. Pokud daňový subjekt neumožnil zahájení daňové kontroly, mohl být k tomuto správcem daně vyzván. Nevyhověl-li daňový subjekt této výzvě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody k takovému jednání, nebo neumožnil-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, mohl správce daně stanovit daň podle pomůcek nebo ji sjednat. Podle přechodných ustanovení k novele daňového řádu pak platí, že se tento postup uplatní i u případů, kdy daňový subjekt nevyhoví této výzvě doručené před 01. 01. 2021. V praxi to pak znamená, že pokud daňový subjekt dohodne např. den zahájení daňové kontroly na 30. 12. 2020 a následně tento úkon neumožní, může mu být stanovena daň podle pomůcek i po 01. 01. 2021.¹⁰⁴

Novela daňového řádu oproti původnímu znění zákona uvádí, že daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah

¹⁰³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.

¹⁰⁴ ING. RAISER, Karel. *Daňová kontrola před novelou a po novele daňového řádu*. DaucD-DAUC.CZ - daně. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT287802CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.

daňové kontroly. Oznámení o zahájení daňové kontroly má formu rozhodnutí, které neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Rozhodnutí může mít jak podobu samostatné písemnosti, tak může být součástí protokolu o ústním jednání. Správce daně může oznámit zahájení daňové kontroly daňovému subjektu při ústním jednání nebo korespondenčně. Při volbě, jaký postup zvolit, by správce daně měl přihlídnout rovněž k preferenci daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, e-mail apod.) v rámci, něhož správce daně s daňovým subjektem domluví termín společného (protokolovaného) jednání, kdy bude oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno. Stejně tak je možné předem domluvit korespondenční zahájení daňové kontroly s tím, že první kontrolní úkony budou provedeny písemným způsobem na základě doručeného oznámení o zahájení daňové kontroly, které může doprovázet, resp. obsahovat požadavek konkretizující, které dokumenty správce daně potřebuje předložit. Veškerá komunikace správce daně s daňovým subjektem ohledně zahájení daňové kontroly (tj. včetně komunikace před zahájením daňové kontroly) musí být zachycena ve spisu.¹⁰⁵

Podstatnou součástí novely je skutečnost, že nezačne-li správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.¹⁰⁶

S ohledem na výše uvedené skutečnosti je tak důležité ze strany správce daně vynaložení maximální snahy, týkající se faktického zahájení kontrolní činnosti spolu s vydáním oznámením o zahájení daňové kontroly. V případě, že je daňová kontrola zahajována při ústním jednání, při němž daňový subjekt současně nepředloží správci daně žádné doklady, je žádoucí již v průběhu jednání (o němž je sepisován protokol) položit daňovému subjektu dotazy, jimiž jsou prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti (ve vztahu k vymezenému předmětu a rozsahu daňové kontroly), např. výše marže, způsob vedení

¹⁰⁵ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

¹⁰⁶ § 87 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

evidence zásob, počet zaměstnanců, místo skutečného výkonu činnosti v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, využití obchodního majetku atd. V opačném případě zde existuje mj. riziko, že pokud se daňový subjekt následně stane nekontaktním, aniž by tyto informace správci daně sdělil a předložil požadované doklady, nemusí být následně možno dostatečně spolehlivě stanovit daň podle pomůcek. Ne každý dotaz, lze však považovat za faktické zahájení kontrolní činnosti – např. dotazování se na oficiální předmět činnosti daňového subjektu vyplývající z příslušných evidencí správce daně a jiných správních úřadů lze považovat za ryze formální (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2006-59, ze dne 12. 9. 2007. Faktickým zahájením kontrolní činnosti tak není míněna pouze situace, kdy úřední osoba bude fyzicky kontrolovat např. jednotlivé účetní a daňové doklady, účetní sestavy apod. – ta nastává především v případech, kdy správce daně úmysl zahájit daňovou kontrolu daňovému subjektu předem sdělí a daňový subjekt požadované doklady předloží již v den zahájení daňové kontroly (při ústním jednání). Pokud daňový subjekt v den zahájení daňové kontroly při ústním jednání správci daně nic nepředloží, je za faktické zahájení kontrolní činnosti možné považovat rovněž sjednání předložení dokladů bez ohledu na skutečnost, zda daňový subjekt v požadovaném termínu doklady předloží či nikoliv. V případě, kdy je oznámení o zahájení daňové kontroly doručováno daňovému subjektu mimo ústní jednání, měl by být, mj. pro naplnění podmínek faktického zahájení daňové kontroly, součástí tohoto oznámení požadavek na předložení dokladů a evidencí (povinnost předložit důkazní prostředky). Správce daně rovněž může v textu oznámení o zahájení daňové kontroly současně položit daňovému subjektu dotazy, týkající se daňově relevantních skutečností, obojí se stanovením přiměřené lhůty.¹⁰⁷

2.7.2 Průběh daňové kontroly

I samotný průběh daňové kontroly doznal změn, a to zejména s ohledem na výsledek kontrolního zjištění. Správce daně po vlastním provedení kontrolní činnosti zašle daňovému subjektu dosavadní výsledek kontrolního zjištění, ve kterém uvede i hodnocení dosud zjištěných důkazů. Pokud bude z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývat, že dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, tak správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření. Pokud by

¹⁰⁷ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

dosavadní výsledek kontrolního zjištění byl sdělován při jednání s daňovým subjektem, tak správce daně lhůtu pro případné vyjádření nestanoví, pokud daňový subjekt v rámci tohoto jednání prohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje. Daňový subjekt tak může v rámci případného vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění zejména vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, či podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Pokud dojde na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, správce daně vydá další dosavadní výsledek kontrolního zjištění a daňový subjekt má opětovné právo se vyjádřit.¹⁰⁸ Dosavadní výsledek kontrolního zjištění, lze daňovému subjektu sdělit korespondenčně nebo prostřednictvím ústního jednání. Správce daně by měl přihlídnout k preferenci daňového subjektu, je-li mu předem známa. Osobní účast daňového subjektu v případně sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění však není nutná, z čehož lze dovodit jednak ze skutečnosti, že záleží na úvaze správce daně a na konkrétní situaci, zda např. vyhoví požadavku daňového subjektu na sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci ústního jednání, pokud se daňový subjekt k ústním jednáním nedostavuje (ať s náležitou omluvou či bez ní) a jednak ze skutečnosti, že není možné daňový subjekt ke sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění předvolat.¹⁰⁹

Jestliže v rámci vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění nastanou podstatné změny dosavadního výsledku kontrolního zjištění, je třeba opětovně přistoupit k sepsání kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů a s tímto daňový subjekt seznámit. Neobsahuje-li ovšem vyjádření daňového subjektu žádné relevantní skutečnosti, důkazní prostředky či návrhy na jejich provedení, které mohou zpochybnit, změnit nebo doplnit dosavadní výsledek kontrolního zjištění, nebo daňový subjekt nevyužije svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, je možno přistoupit k ukončení daňové kontroly. Postup však není třeba opakovat v situaci, kdy tato podstatná změna koresponduje s vyjádřením daňového subjektu (daňový subjekt např. v rámci vyjádření vysvětlí správnost svého postupu či navrhne důkazní prostředky, které prokážou jím tvrzené skutečnosti). Vzhledem k zásadě koncentrace řízení lze předpokládat,

¹⁰⁸ MGR. WÁGNER, Filip. *Daňová kontrola po novele daňového řádu*. DaucEXP. 16.06.2021. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT294006CZ): Wolters Kluwer. ISSN 2336-517X.

¹⁰⁹ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

že daňový subjekt může v následných „kolech“ sdělování dosavadního výsledku kontrolního zjištění navrhnout doplnění pouze v rozsahu změny výsledku kontrolního zjištění, resp. návrh by neměl obsahovat vyjádření ke kontrolním nálezům, k nimž se daňový subjekt v předchozím vyjádření nevyjadřoval či s nimiž dokonce souhlasil. Opačný výklad by činil daňovou kontrolu prakticky nekonečnou.¹¹⁰

Za situace, kdy daňový subjekt vyslovil s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění souhlas, či se k němu nevyjádřil ani ve stanovené lhůtě, případně jeho vyjádření nevedlo k podstatné změně dosavadního výsledku kontrolního zjištění, lze hovořit o konečném výsledku kontrolního zjištění. Správce daně tedy může přistoupit k sepsání zprávy o daňové kontrole, do níž bude tento výsledek promítnut.¹¹¹

2.7.3 Ukončení daňové kontroly

Proces ukončením daňové kontroly v rámci novely daňového řádu nastane doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž bude přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.

Nově tak odpadá proces projednání zprávy o daňové kontrole a diskuse, zda daňový subjekt se závěry kontroly souhlasí a zda může podpis závěrečné zprávy odepřít. Dřívější postup v podobě osobního projednání zprávy o daňové kontrole, tak jak již bylo uvedeno výše nově nahrazuje doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož obligatorní součástí je zpráva o daňové kontrole. Při stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly nově může dojít ke sloučení okamžiku ukončení daňové kontroly se samotným vyměřením nebo doměřením daně. Součástí oznámení o ukončení daňové kontroly, pak rovněž může být (dodatečný) platební výměr.¹¹²

Zpráva o daňové kontrole je důkazem a je zcela v dispozici správce daně, jak tento důkaz řádně a popřípadě i s jinými důkazy vyhodnotí a do jaké míry bude podkladem pro případné

¹¹⁰ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

¹¹¹ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

¹¹² JUDR. TOMAN, Petr, JANA FUKSOVÁ a FILIP MORCINEK. *Zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu*. DaucEXP. 01.05.2021. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT296037CZ); Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.

vydání platebního nebo dodatečného platebního výměru. Zpráva o daňové kontrole sama o sobě není rozhodnutím, neboť jejím prostřednictvím nedochází ke stanovení práv a povinností daňového subjektu, a sama o sobě nemůže být předmětem přezkoumávání v rámci správního soudnictví (nemůže být napadena žalobou). Zcela určitě je ovšem dle daňového řádu zpráva o daňové kontrole považována za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole musí být vždy sepsána tak, aby byla soudem přezkoumatelná (pokud bude žalobou napadeno rozhodnutí, kterým bylo ukončeno nalézací řízení). Samotná zpráva o daňové kontrole obsahuje povinné údaje, kterými jsou odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, popřípadě oznámení o změně rozsahu daňové kontroly, a dále pak konečný výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění. Ze zprávy o daňové kontrole, tak musí být rovněž se znatelným obsahem vyjádření daňového subjektu, na které stanovisko správce daně reaguje. Dále zpráva o daňové kontrole musí obsahovat způsob stanovení daně; výsledek kontrolního zjištění by měl obsahovat daň a její výpočet, a to i v případě, kdy dochází k jejímu stanovení podle pomůcek.¹¹³

Finanční správa si od výše uvedených změn v oblasti zahájení a ukončení daňové kontroly slibuje zejména zjednodušení procesu daňové kontroly. Odborná veřejnost, už před přijetím novely daňového řádu upozorňovala na skutečnost, že mezní situace nejsou dostatečně řešeny a řada z nich bude mít soudní dohru. V praxi ovšem správce daně získává na svou stranu zejména moment překvapení. Daňové subjekty, už nebudou dopředu vědět, že kontrola bude zahájena či ukončena a nebudou moct na poslední chvíli reagovat – podat dodatečná daňová přiznání či doložit poslední důkazní prostředky a argumenty.¹¹⁴

2.7.4 Shrnutí zásadních změn v rámci procesu daňové kontroly

Novela daňového řádu účinná od 01. 01. 2021 přinesla řadu změn, které se významně promítly do samotného procesu daňové kontroly. Tak jak bylo uvedeno v předchozí části

¹¹³ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

¹¹⁴ JUDR. TOMAN, Petr, Jana FUKSOVÁ a Filip MORCINEK. *Zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu*. DaucEXP. 01.05.2021. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT296037CZ); Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.

této kapitoly, mezi nejvýznamnější změny spojené s novelou daňového řádu můžeme uvést zejména tři skutečnosti. První skutečností je okamžik zahájení daňové kontroly, který nově vzniká dnem doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Dalším významnou změnou, kterou novela daňového řádu přinesla je seznámení daňového subjektu s dosavadním a konečným výsledkem kontrolního zjištění. A poslední zásadní změnou, jež vstoupila v platnost novelou daňového řádu je i samotný způsob ukončení daňové kontroly, který je nově spojen se dnem, kdy je daňovému subjektu doručeno oznámení o ukončení daňové kontroly.

3 Vlastní práce

Samotná část vlastní diplomové práce je rozdělena do tří segmentů. V prvním segmentu práce jsou uvedena data ze Zprávy o činnosti Finanční správy a Celní správy ČR za rok 2021. Hlavním cílem této části je vymezení základních údajů z výroční zprávy, týkající se počtu účtů evidovaných správcem daně v průběhu posledních několika let, počtu aktivních daňových subjektů, vývoje výše inkasa na vybraných druzích daní, přehledu počtu provedených daňových kontrol a srovnání počtu provedených daňových řízení v celkové návaznosti na počet zaměstnanců územních pracovišť. Předmětné údaje jsou zásadní pro srovnání vývoje výběru inkasa na jednotlivých daních v návaznosti na vzrůstající počet aktivních daňových subjektů a pro porovnání počtu provedených daňových řízení.

Druhý segment vlastní práce pak obsahuje popis průběhů dvou daňových řízení u vybraných případů daňových kontrol před a po novele daňového řádu. Tato část ve své podstatě popisuje průběh daňových řízení, kdy jedno daňové řízení proběhlo před novelou daňového řádu a druhé daňové řízení proběhlo až po novele daňového řádu. Vybrané příklady daňových kontrol zcela jasně odrážejí rozdíly mezi starým a novým procesním postupem. Porovnáním samotného průběhu provedených daňových řízení pak lze zhodnotit, jaký faktický dopad měla novela daňového řádu na průběh provedené daňové kontroly v praxi. A konečně třetí segment vlastní diplomové práce obsahuje kvalitativní výzkum v podobě rozhovoru s úřední osobou provádějící daňové kontroly. Provedený kvalitativní výzkum proběhl s dlouhodobou zaměstnankyní kontrolního oddělení a má za cíl prověřit zásadní dopad změn v rámci novely daňového řádu, a to v rámci faktického provádění daňové kontroly v praxi.

3.1 Přehled údajů ze Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021

V rámci první části vlastní práce jsou uvedeny základní údaje týkající se počtu aktivních daňových subjektů v průběhu několika předchozích zdaňovacích období. Dále jsou zde uvedeny přehledy daňových účtů evidovaných správcem daně, výše inkasa za období roku 2021, přehled počtu provedených daňových kontrol, včetně jejich fiskálních výsledků a dále

pak je zde uvedeno srovnání počtu a vývoje provedených daňových kontrol za samotné účinnosti daňového řádu.

3.1.1 Přehled aktivních daňových subjektů k 31. 12. příslušného roku

Mezi aktivní daňové subjekty řadíme takové daňové subjekty, které jsou ve sledovaném časovém období aktivní ve vztahu ke správci daně. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že se jedná o takové daňové subjekty, kterým vznikla jakákoli daňová povinnost, podávají daňová přiznání anebo jiným způsobem komunikují se správcem daně.

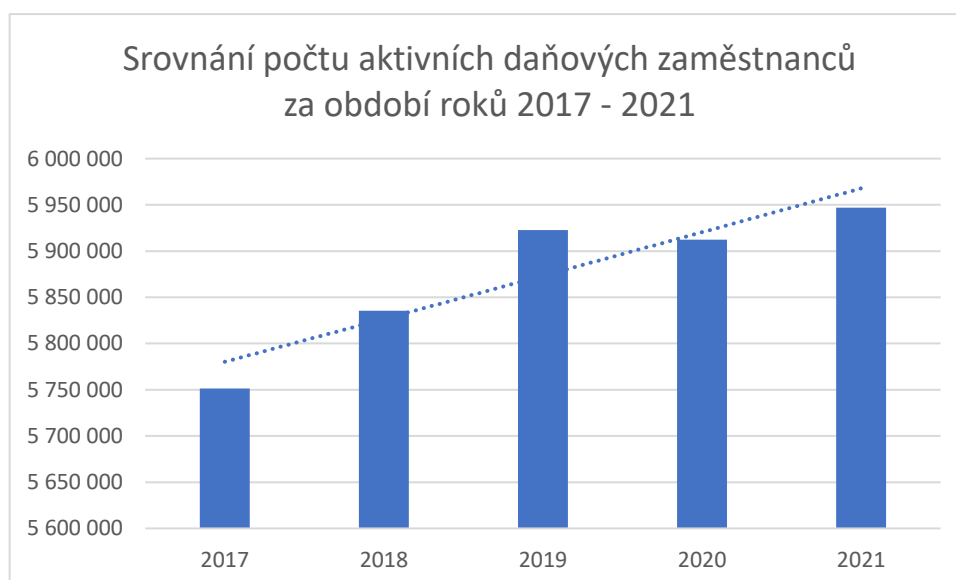
Tabulka č. 1: Aktivní daňové subjekty k 31. 12. příslušného roku

Rok	2017	2018	2019	2020	2021
Počet daňových subjektů	5 751 497	5 835 511	5 922 557	5 912 296	5 946 809

Zdroj: <http://www.mfcr.cz>, vlastní zpracování, Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021

Analýzou údajů uvedených v tabulce aktivních daňových subjektů lze zjistit mírný nárůst počtu aktivních daňových subjektů mezi lety 2020 a 2021. Konkrétní nárůst je ve výši 34 513 daňových subjektů (zvýšení o 0,6 %). Naopak mírný pokles počtu daňových subjektů lze pozorovat mezi lety 2019 a 2020, kdy došlo k mírnému poklesu o 10 261 (snížené o 0,2 %).

Graf č. 1: Aktivní daňové subjekty k 31. 12. příslušného roku



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z tabulky č. 1

3.1.2 Přehled daňových účtů podle jednotlivých druhů daní k 31. 12. příslušného roku

Každému daňovému subjektu, kterému vznikla daňová povinnost, vzniká dle zákonných ustanoveních povinnost registrovat se u místně příslušného finančního úřadu, respektive u územního pracoviště. Místně příslušný správce daně, pak takovému daňovému subjektu přidělí na konkrétní dani příslušný daňový účet. V níže uvedených tabulkách je uveden kvantitativní přehled registrovaných daňových subjektů v příslušném časovém období. Počet účtů dle jednotlivých druhů daní, tak vyjadřuje reálný počet správcem daně spravovaných daňových subjektů.

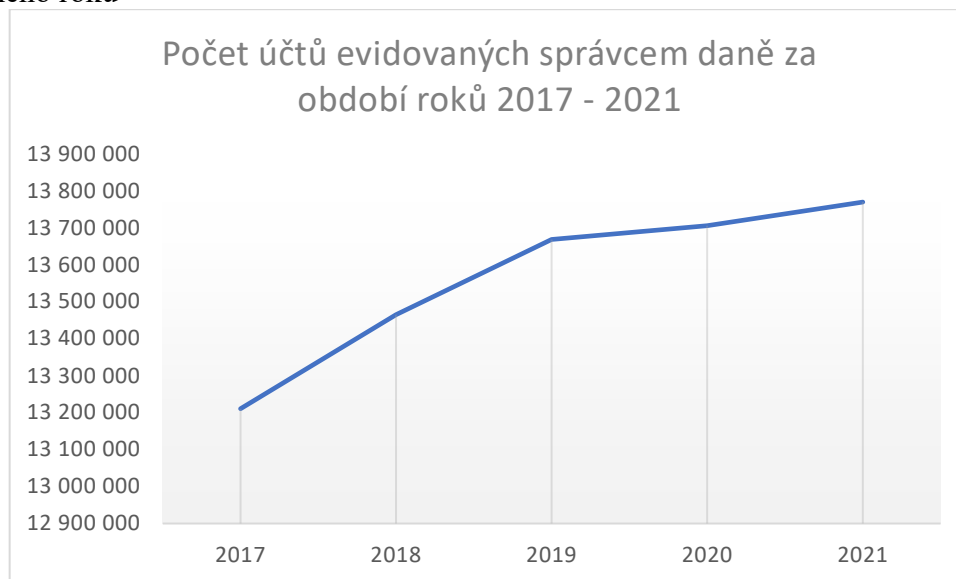
Tabulka č. 2: Počet účtů evidovaných správcem daně dle jednotlivých daní k 31. 12. příslušného roku v mil. Kč

Druh daně	2017	2018	2019	2020	2021
Daň z přidané hodnoty	881 627	907 815	934 068	954 942	984 401
Daň z příjmů právnických osob	621 402	646 186	667 978	685 913	700 721
Daň z příjmů fyzických osob	4 157 133	4 241 555	4 309 821	4 352 773	4 401 230
<i>z toho podávající daňová tvrzení, včetně fyzických osob v paušálním režimu</i>	<i>3 452 956</i>	<i>3 525 175</i>	<i>3 582 707</i>	<i>3 618 838</i>	<i>3 662 131</i>
<i>ze závislé činnosti</i>	<i>704 177</i>	<i>716 380</i>	<i>727 114</i>	<i>733 935</i>	<i>739 099</i>
Daň z příjmů zvláštní sazba	582 252	599 920	614 053	625 605	635 460
Daň dědická	40 024	37 951	36 725	35 924	35 295
Daň darovací	73 220	70 399	68 308	67 130	66 655
Daň z převodu nemovitostí	435 768	413 283	395 948	382 367	367 843
Daň z nemovitých věcí	4 891 586	4 957 212	5 026 980	5 083 625	5 134 501
Daň z nabytí nemovitých věcí	390 513	432 975	445 686	338 142	255 617
Daň silniční	1 135 824	1 156 836	1 167 319	1 177 708	1 186 268
Odvod za elektřinu ze slunečního záření	8	8	7	9	9
Odvod z loterií	894	761	705	653	622
Daň z hazardních her	148	181	515	674	692
Celkem	13 210 399	13 465 082	13 668 113	13 705 465	13 769 314

Zdroj: <http://www.mfcr.cz>, vlastní zpracování, Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021

Z výše uvedených údajů je zřejmé, že Finanční správa dlouhodobě eviduje mírný nárůst ve zvyšování počtu registrovaných aktivních daňových subjektů, což má za následek zvyšování počtu samotných daňových účtů. V roce 2021 pak vzrostl celkový počet daňových účtů oproti roku 2020 o 63 849 (tj. zvýšení o 1,9 %).

Graf č. 2: Počet účtů evidovaných správcem daně dle jednotlivých daní k 31. 12. příslušného roku



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z tabulky č. 1

3.1.3 Výše inkasa na vybraných druzích daní k 31. 12. 2021 v mil. Kč

V roce 2021 dosáhla celková hodnota výnosů evidovaných Finanční správou na vybraných druzích daní a dalších daňových příjmech celkové hodnoty ve výši 865 971,0 mil. Kč. V meziročním srovnání výnosů za vybrané druhy daňových příjmů a dalších příjmů došlo v roce 2021 k nejvyššímu absolutnímu zvýšení hodnoty inkasa na dani z příjmů právnických osob z příznání o 39 966,3 mil. Kč (tj. k meziročnímu růstu o 25,6 %), dále na dani z příjmů fyzických osob z příznání o 3 894,0 mil. Kč (tj. k meziročnímu růstu o 67,9 %) a na dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby o 3 512,8 mil. Kč (tj. k meziročnímu růstu o 13,7 %). Současně v meziročním srovnání výnosů za vybrané druhy daňových příjmů a dalších příjmů došlo v roce 2021 k nejvyššímu absolutnímu snížení hodnoty inkasa na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti o 66 463,5 mil. Kč (tj. k meziročnímu poklesu o 32,4 %). V roce 2021 se významným podílem na celkové hodnotě výnosů evidovaných Finanční správou podílela především, tak jako každoročně daň z přidané hodnoty, a to podílem dosahujícím částky ve výši 53,5 %, dále pak daň z příjmů právnických osob z

příznání dosahující podílu ve výši 22,6 %. Významný podíl činila i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dosahující podílu ve výši 16,0 %.¹¹⁵

Tabulka č. 3: Výše daňové povinnosti, inkasa a výtěžnosti na vybraných druzích daňových příjmů k 31. 12. 2021 v mil. Kč

Druh příjmu	Daňová povinnost	Inkaso	Rozdíl	Výtěžnost v (%)
DPH – daňová povinnost	810 949,0	811 401,0		
DPH – nadměrný odpočet a vrácení daně	-349 539,6	-348 136,0		
DPH celkem	461 409,3	463 265,0	1 855,7	100,4
Spotřební daň	-3,6	0,1	3,7	*
Daň z příjmů PO z příznání	209 059,7	195 964,1	-13 095,6	93,7
Daň z příjmů FO z příznání	11 110,0	9 629,3	-1 480,7	86,7
Daň z příjmů FO ze závislé činnosti	143 216,7	138 466,0	-4 750,7	96,7
Daň z příjmů srážkou dle zvláštní sazby	28 582,4	29 121,4	539,0	101,9
Daň z nemovitých věcí	11 885,6	11 835,7	-49,9	99,6
Daň z nabytí nemovitých věcí	294,6	-71,1	-365,7	*
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	-41,9	16,0	58,0	*
Daň silniční	5 738,6	5 429,0	-309,6	94,6
Odvod z elektřiny ze slunečního záření	1 982,0	2 104,4	122,5	106,2
Daň z hazardu celkem	11 419,2	11 039,2	-380,0	96,7
Příslušenství daně	-2 779,3	-2 474,0	305,2	89,0
Ostatní příjmy, odvody a poplatky	1 978,0	1 645,9	-332,1	83,2
Celkem	883 851,4	865 971,0	-17 880,4	98,0

Zdroj: <http://www.mfcr.cz>, vlastní zpracování, z přílohy č. 1 Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021, jež je součástí Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021

* výtěžnost nelze stanovit, neboť hodnota daňové povinnosti byla záporná

3.1.4 Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol k 31. 12. 2021

Níže uvedená tabulka obsahuje přehled počtu ukončených daňových kontrol dle jednotlivých daní za období roku 2021. Dále pak je v přehledu uvedena skutečná výše doměřené daně, její změny, případně snížení daňové ztráty.

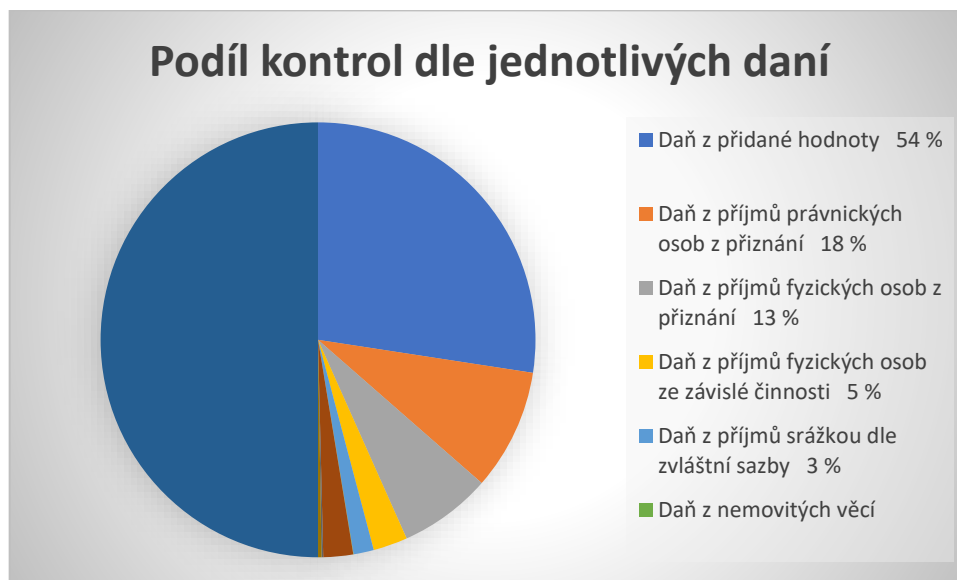
¹¹⁵ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2022-07-27]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

Tabulka č. 4: Počet a výsledky daňových kontrol k 31. 12. 2021

Druh příjmu	Počet kontrol	Doměřeno v rámci daňové kontroly v tis. Kč	Změna ztráty v tis. Kč
Daň z přidané hodnoty	3 584	3 497 281	-
Daň z příjmů právnických osob z přiznání	1 178	1 946 789	-1 682 216
Daň z příjmů fyzických osob z přiznání	899	208 157	-83 440
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	334	60 430	-
Daň z příjmů srážkou dle zvláštní sazby	197	262 958	-
Daň z nemovitých věcí	3	0	-
Daň z nabytí nemovitých věcí	0	0	-
Daň silniční	289	2 540	-
Daň z hazardu celkem	17	169 422	-
Ostatní	33	555	-
Celkem	6 534	6 148 132	-1 765 656

Zdroj: <http://www.mfcr.cz>, vlastní zpracování, z přílohy č. 1 Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021, jež je součástí Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021

Graf č. 3: Srovnání počtu ukončených daňových kontrol v roce 2021



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z tabulky č. 4

Porovnáním výše uvedených údajů je zcela zřejmé, že nejvyšší podíl provedených daňových kontrol byl proveden na dani z přidané hodnoty (54 %), která jak bylo uvedeno výše představuje nejvyšší podíl výnosů na celkovém výběru daní. Menší podíl provedených daňových kontrol byl pak proveden na dani z příjmů právnických osob (18 %). Dále pak na dani z příjmů fyzických osob podávajících daňové přiznání (13 %) a dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (3 %). Zbývající část provedených daňových kontrol na ostatních druzích daňových příjmů byla pak zcela zanedbatelná.

3.1.5 Srovnání vývoje provedených daňových řízení za účinnosti daňového řádu

V následující části jsou porovnány údaje, týkající se počtu provedených daňových kontrol od účinnosti daňového řádu, tj. od roku 2011 a to včetně počtu aktivních daňových subjektů, počtu provedených daňových kontrol na 1 zaměstnance, výši doměřené daně v rámci jednotlivých let a dále pak výši doměřeného podílu na jedné daňové kontrole. V rámci zpracovaného srovnání je zde také uveden přehled počtu zaměstnanců územních pracovišť. K údajům týkajícím se počtu aktivních daňových subjektů mezi lety 2019 a 2020 je podstatné uvést, že finanční správa v roce 2021 použila nový metodický algoritmus výpočtu, který zohledňoval celkový unikátní počet daňových subjektů vztažený ke všem druhům příjmů v rámci jednotlivých finančních úřadů.¹¹⁶ Změna způsobu výpočtu aktivních daňových subjektů ovšem nemá podstatný vliv na celkové srovnání údajů.

Tabulka č. 5: Srovnání údajů provedených daňových řízení za roky 2011 až 2021 v tis. Kč

Rok	Počet aktivních daňových subjektů	Počet daňových kontrol	Počet zaměstnanců ÚP	Počet kontrol na 1 zaměstnance	Doměřeno v rámci DK*	Doměrek na 1 DK*
2011	8 919 174	47 472	13 032	3,6427	6 685 978 696	140 840
2012	9 029 017	42 466	13 127	3,2350	8 918 126	210
2013	9 197 379	33 549	12 114	2,7694	8 508 798	254
2014	9 163 478	37 123	12 094	3,0695	9 857 132	266
2015	9 212 006	27 447	12 109	2,2667	15 960 415	581
2016	9 302 567	18 940	12 146	1,5594	12 719 437	672

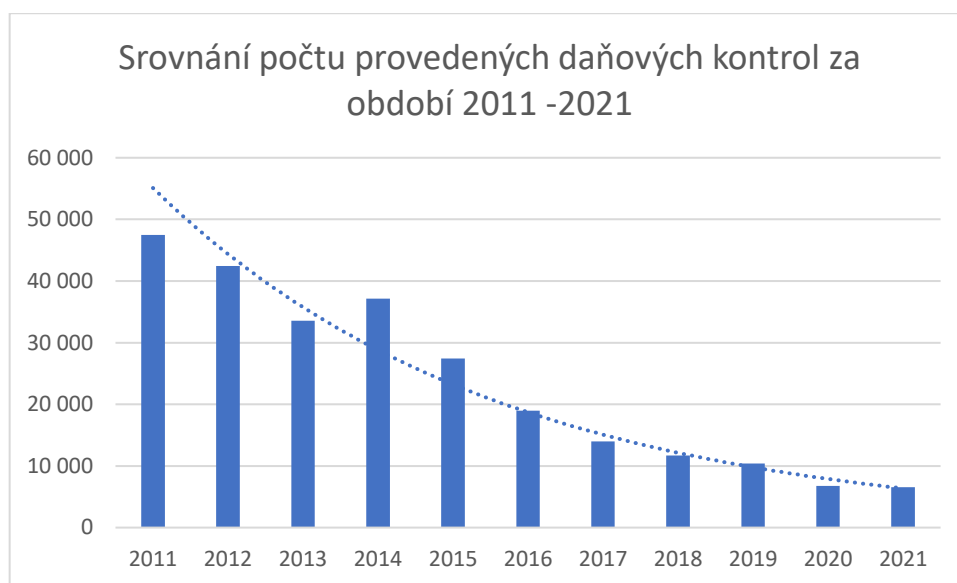
¹¹⁶ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2022-07-27]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

2017	8 490 216	13 971	12 237	1,1417	11 144 072	798
2018	8 603 513	11 715	12 197	0,9605	2 944 377	251
2019	8 714 980	10 408	11 973	0,8693	6 894 095	662
2020	8 637 421	6 753	11 831	0,5708	5 700 643	844
2021	5 946 809	6 534	11 603	0,5631	5 812 658	890

Zdroj: <http://www.mfcr.cz>, vlastní zpracování

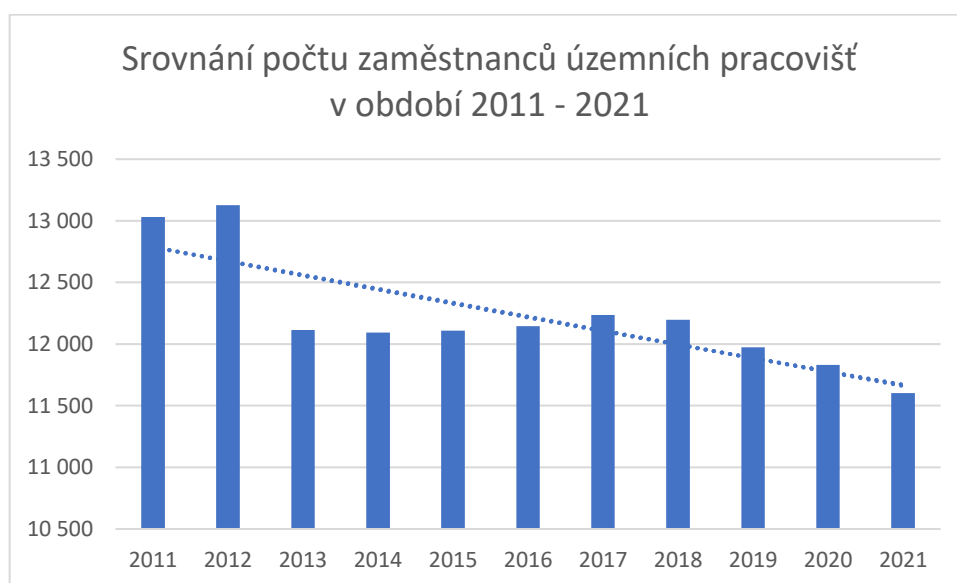
* v rámci této částky byla zohledněna i výše změna doměřené ztráty. Tato částka pak byla přepočítána příslušnou sazbou daně

Graf č. 4: Srovnání počtu provedených daňových kontrol za období 2011 - 2021



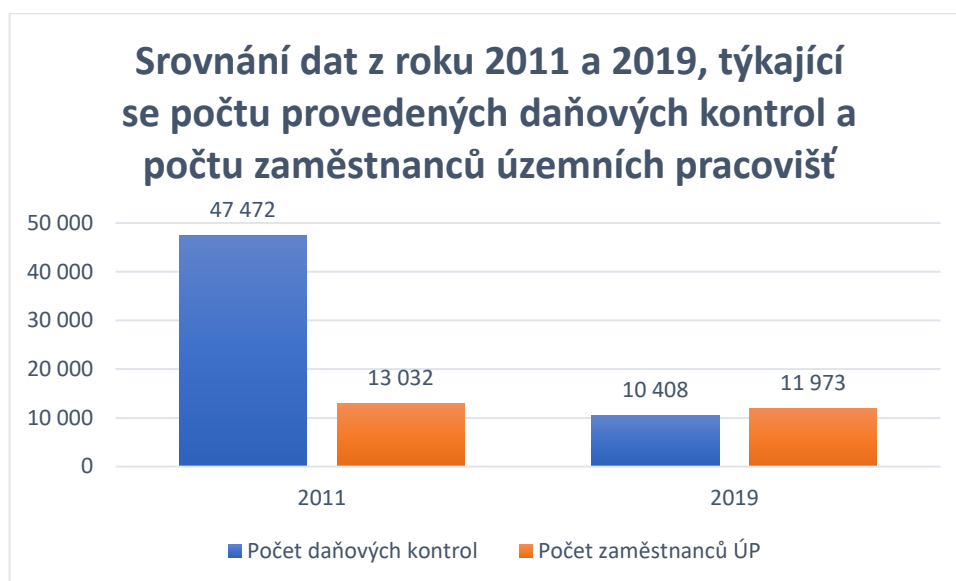
Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z tabulky č. 5

Graf č. 5: Srovnání počtu zaměstnanců územních pracovišť v období 2011–2021



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z tabulky č. 5

Graf č. 6: Srovnání dat z roku 2011 a 2019, týkající se počtu provedených daňových kontrol a počtu zaměstnanců územních pracovišť



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z tabulky č. 5

Zhodnocením vybraných údajů je jednoznačné, že od roku 2011 dochází zcela evidentně k poklesu počtu provedených daňových kontrol, přičemž snížení počtu provedených daňových řízení není způsobeno radikálním snížením počtu zaměstnanců územních pracovišť. Například porovnáním roků 2011 a 2019, bylo provedeno o 37 064 méně daňových kontrol (snížení o 356 %), přičemž porovnáním počtu zaměstnanců na územních pracovištích došlo ke snížení pouze o 1 059 (snížení o 9 %). Srovnání roků 2011 a 2019 bylo provedeno záměrně, neboť novější údaje z roku 2020 a 2021 byly významně ovlivněny výskytem onemocnění SARS CoV-2, který v předmětných letech významně omezil samotný výkon fungování celé Finanční správy a kontrolní činnosti zejména. Omezení kontrolní činnosti bylo především z důvodu zákazu jakéhokoli osobního styku s daňovými subjekty, kdy nemohly být předkládány žádné účetní a daňové doklady v rámci vedeného daňového řízení a nesměla probíhat žádná ústní jednání. Zákazem a omezením osobních jednání se tak pozastavila veškerá kontrolní činnost.

3.2 Vybrané případy průběhu daňových kontrol provedených před a po novele daňového řádu

Jak již bylo uvedeno v teoretické části této diplomové práce, hlavní změny v rámci novely daňového řádu, účinné od 01. 01. 2021 doznaly zejména tři oblasti a to:

- zahájení daňové kontroly,
- seznámení daňového subjektu k výsledkem kontrolního zjištění,
- ukončení daňové kontroly.

Pro srovnání průběhu procesního řízení v rámci vedené daňové kontroly před a po novele daňového řádu byly vybrány dva případy provedených daňových kontrol. Při výběru vzorku provedených daňových kontrol bylo postupováno tak, aby skutečnosti týkající se prověřovaných daňových subjektů byly co nejvíce identické. V rámci tohoto výběru bylo přihlédnuto zejména k právní formě obchodních korporací a volby předmětu výkonu výdělečné činnosti. To znamená, že byly vybrány obchodní korporace s níže uvedenými srovnatelnými parametry:

- obchodní korporace s ručením omezeným,
- plátcí daně z přidané hodnoty,
- čistý obrát cca 30 mil. Kč,
- předmět podnikání – provádění staveb jejich změn a odstraňování,
- přibližný počet zaměstnanců 20,
- sídlo obchodní korporace ve stejném kraji,
- žádná zahraniční účast ve vedení obchodní korporace,
- výkon podnikatelské a ekonomické činnosti pouze v České republice.

S ohledem na ustanovení povinnosti zachovávat mlčenlivost, byly samotné informace týkající se daňových subjektů a vedeného daňového řízení zobecněny a daňové subjekty, respektive porovnávané daňové kontroly budou dále označovány pouze pod názvy jako kontrola A (daňový subjekt A) a kontrola B (daňový subjekt B).

3.2.1 Vybraný případ daňové kontroly před novelou daňového řádu

V rámci této části práce bude uveden přehled průběhu vedeného daňového řízení u daňové kontroly A před novelou daňového řádu, tedy daňové kontroly, která byla zahájena a ukončena do 31. 12. 2020.

Kontrola A

V případě daňové kontroly A se jednalo o daňový subjekt, společnost s ručením omezeným, plátce daně z přidané hodnoty, jehož čistý obrat byl necelých 30 mil. Kč. Předmětem podnikatelské činnosti daňového subjektu A bylo provádění staveb jejich změn a odstraňování. Daňový subjekt A ve svém účetnictví s ohledem na charakter podnikatelské činnosti účtoval o nedokončené výrobě. Celkem měl daňový subjekt A v prověřovaném zdaňovacím období 20 stálých zaměstnanců na hlavní pracovní poměr. Podnikatelská činnost byla vykonávána pouze na území České republiky, a to v jednom kraji. Obchodní korporace byla bez jakékoli zahraniční účasti. Daňový subjekt v rámci vedeného daňového řízení zastupoval zmocněnec, kterým byl daňový poradce.

Průběh vedeného daňového řízení v případě daňového subjektu A:

Dne 28. 02. 2019 proběhlo **první kontaktování zmocněnce daňového subjektu** (prostřednictvím telefonického kontaktu) za účelem sjednání termínu zahájení daňové kontroly. Termín ústního jednání byl sjednán na 14. 03. 2019.

Dne 13. 03. 2019 kontaktoval zmocněnec daňového subjektu správce daně za účelem omluvy z účasti na jednání dne ze 14. 03. 2019 a to z důvodu nemoci. Zmocněnec daňového subjektu navrhl nový termín jednání na termín 28. 03. 2019. Na tento sjednaný termín se ovšem zmocněnec daňového subjektu nedostavil a ani svou neúčast správci daně žádným způsobem nezdůvodnil.

29. 03. 2019 kontaktoval správce daně zmocněnce daňového subjektu za účelem zjištění důvodu neúčasti zmocněnce daňového subjektu na termínu jednání dne 28. 03. 2019 a sjednání nového termínu zahájení daňové kontroly. Zmocněnec daňového subjektu přislíbil, že se k ústnímu jednání dostaví dne 04. 04. 2019.

Dne 04. 04. 2019 došlo k samotnému **zahájení daňové kontroly**. Zmocněnec daňového subjektu ovšem v rámci ústního jednání, kdy byla zahájena daňová kontrola nepředložil žádné účetní doklady ani dokumenty, přestože jejich předložení jím bylo dříve přislíbeno. Důvodem nepředložení předmětných dokladů bylo dle sdělení zmocněnce daňového

subjektu jejich opomenutí vyzvednutí u daňového subjektu. Zmocněnec daňového subjektu přislíbil správci daně předložení účetních dokladů v termínu 12. 04. 2019.

Dne 12. 04. 2019 kontaktoval správce daně zmocněnec daňového subjektu, přičemž z plánovaného jednání se správci daně omluvil. Důvodem omluvy byla skutečnost, že zmocněnec daňového subjektu dosud nemá v držení předmětné účetní doklady. Důvodem nezajištění předmětných dokladů bylo onemocnění zmocněnce daňového subjektu a jeho další pracovní vytíženost. Přesný termín, kdy bude mít v držení předmětné účetní doklady nebyl schopen zmocněnec daňového subjektu správci daně sdělit.

Dne 15. 04. 2019 vydal správce daně výzvu k předložení účetních dokladů. Výzva k předložení účetních dokladů byla zmocněnci daňového subjektu doručena posledním dnem úložní lhůty tj. 25. 04. 2019. Lhůta ke splnění povinností byla stanovena v délce 15 dnů, ode dne doručení tohoto rozhodnutí, tj. do 10. 05. 2019.

Dne 09. 05. 2019 byla správci daně doručena žádost o prodloužení lhůty, stanovené výzvou k předložení účetních dokladů, a to v délce 30 dnů, z důvodu čerpání dovolené. Správce daně podané žádosti o prodloužení lhůty vyhověl toliko částečně a lhůtu k předložení účetních dokladů prodloužil do termínu 20. 05. 2019 (celkem o 10 dnů).

Dne 20. 05. 2019 byly na územní pracovišti předloženy účetní doklady.

V období od 21. 05. 2019 do 23. 10. 2019 probíhalo samotné dokazovací řízení. V rámci dokazovacího řízení vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, několik výzev k poskytnutí informací a současně bylo provedeno několik místních šetření. Průběh dokazovacího řízení je uveden pouze v časovém období, neboť pro srovnání předmětné problematiky, týkající se změny v procesu postupu vedeného daňového řízení v rámci daňové kontroly nejsou podrobné údaje podstatné.

Dne 24. 10. 2019 vydal správce daně sdělení, v rámci, kterého byl zmocněnec daňového subjektu poznán k ústnímu jednání v rámci, kterého měl být projednán **výsledek kontrolního zjištění**. Termín jednání byl správcem daně stanoven na den 11. 11. 2019.

Správce daně stanovil co nejbližší možný termín jednání, přičemž ovšem musel respektovat úložní lhůtu potřebnou k doručení výše uvedeného sdělení.

Dne 10. 11. 2019 bylo na územní pracoviště doručeno sdělení zmocněnce daňového subjektu v rámci, kterého se zmocněnec daňového subjektu z plánovaného jednání omluvil a navrhl nový termín jednání. Nově navržený termín zmocněncem daňového subjektu byl požadován na den 18. 11. 2019.

Dne 18. 11. 2019 byl zmocněnec daňového subjektu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a současně mu byla rozhodnutím o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění uložena lhůta pro vyjádření se. Lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění byla správcem daně stanovena ve standardní délce 15 dnů, tj. do 03. 12. 2019.

Dne 03. 12. 2019 bylo na územní pracoviště doručeno vyjádření zmocněnce daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění.

Správce daně zpracoval doplněný výsledek kontrolního zjištění a dne 10. 12. 2019 vydal sdělení na základě, kterého stanovil termín jednání v rámci, kterého měl být zmocněnec daňového subjektu seznámen s doplněným výsledkem kontrolního zjištění. Přes několik omluv ze strany zmocněnce daňového subjektu (důvody v podobě nemoci, pracovní vytíženosti, čerpání dovolených) byl dne 13. 01. 2020 daňový subjekt seznámen s doplněným výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému se mohl opět z důvodu změny výsledku kontrolního zjištění právo vyjádřit se. Správce daně opakovaně musel vydat rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k doplněnému výsledku kontrolního zjištění, na základě, kterého byla zmocněnci daňového subjektu přiznána lhůta k vyjádření se. Termín pro stanovení lhůty byl určen do 28. 01. 2020.

S ohledem na skutečnost, že se zmocněnec daňového subjektu k doplněnému výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil, přistoupil správce daně ke zpracování zprávy o daňové kontrole. Po zpracování zprávy o daňové kontrole bylo dne 30. 01. 2020 vydáno sdělení,

v rámci, kterého byl zmocněnec daňového subjektu pozván k ústnímu jednání, kdy mu měla být předána zpráva o daňové kontrole. Správce daně stanovil termín jednání na 12. 02. 2020.

Dne 12. 02. 2020 byla podepsána a předána zpráva o daňové kontrole a **daňová kontrola byla tímto úkonem ukončena.**

3.2.2 Vybraný případ daňové kontroly po novele daňového řádu

V rámci další části práce je uveden přehled průběhu vedeného daňového řízení u daňové kontroly B, a to po účinnosti novely daňového řádu, tedy daňové kontroly, která byla zahájena a ukončena v období po 01. 01. 2021.

Kontrola B

V případě daňové kontroly B se jednalo o daňový subjekt, který měl obdobné srovnávací parametry, jako daňový subjekt A. To znamená, že jednalo se o obchodní korporaci – společnost s ručením omezeným, plátce daně z přidané hodnoty, s čistým obratem necelých 30 mil. Kč. Předmět podnikatelské činnosti daňového subjektu B byl shodný jako předmět podnikání daňového subjektu A. Daňový subjekt B ve svém účetnictví používal stejný způsob účtování o nedokončené výrobě jako daňový subjekt A. Celkem měl daňový subjekt B v prověřovaném zdaňovacím období 19 stálých zaměstnanců na hlavní pracovní poměr a dva zaměstnance na dohodu o pracovní činnosti. Podnikatelská činnost daňového subjektu B byla vykonávána pouze na území České republiky, a to ve stejném kraji jako v případě daňového subjektu A. Obchodní korporace byla bez jakékoli zahraniční účasti. Daňový subjekt B v rámci vedeného daňového řízení zastupoval taktéž daňový poradce.

Průběh vedeného daňového řízení v případě daňového subjektu B:

Dne 01. 12. 2021 byl **prvně** neformálním způsobem (telefonicky) **kontaktován zmocněnec daňového subjektu** za účelem zjištění preferencí způsobu, týkající se způsobu zahájení daňové kontroly. Zplnomocněný zástupce daňového subjektu byl zpraven o možnostech způsobu zahájení daňové kontroly, a to jednak v rámci protokolovaného jednání, kdy by došlo pouze k předání oznámení o zahájení daňové kontroly a dále pak s možností korespondenčního zahájení daňové kontroly, a to prostřednictvím zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly do datové schránky. Zplnomocněný zástupce daňového subjektu

v rámci telefonického hovoru sdělil, že preferuje korespondenční způsob zahájení daňové kontroly, tj. zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly prostřednictvím datové schránky.

Dne 02. 12. 2021 bylo vydáno oznámení o zahájení daňové kontroly součástí. Součástí oznámení o zahájení daňové kontroly byl i přehled účetních dokladů a dokumentů, potřebných k provedení daňové kontroly. Oznámení o zahájení daňové kontroly bylo zmocněnci daňového subjektu doručeno dne 12. 12. 2021. Tímto dnem tedy došlo k **zahájení daňové kontroly**. Lhůta k předložení požadovaných dokladů byla správcem daně stanovena ve standardní délce tj. 15 dnů, ode dne doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Lhůta k předložení dokladů byla tedy stanovena v termínu do 27. 12. 2021.

Dne 27. 12. 2021 byly na územním pracovišti předloženy účetní doklady a dokumenty v rámci zahájené daňové kontroly.

V období od 28. 12. 2021 do 30. 05. 2022 probíhalo samotné dokazovací řízení. V rámci dokazovacího řízení vydal správce daně, tak jako v případě daňové kontroly A výzvu k prokázání skutečností, několik výzev k poskytnutí informací a provedl několik místních šetření a jedno dožádání. Průběh dokazovacího řízení byl stejně tak, jako v případě daňové kontroly A uveden pouze v časovém období, neboť pro srovnání předmětné problematiky, vztahující se k zhodnocení dopadu novely daňového řádu v rámci daňové kontroly nejsou podrobné údaje podstatné.

Po zhodnocení dokazovacího řízení vydal správce daně dne 31. 05. 2021 sdělení, jehož součástí byl dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Součástí tohoto dosavadního výsledku kontrolního zjištění bylo i rozhodnutí o stanovení lhůty pro vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění bylo zmocněnci daňového subjektu doručeno dne 10. 06. 2022. Lhůta k vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění byla stanovena v délce 15 dní, tj. do termínu 27. 06. 2022.

Dne 25. 06. 2022 obdržel správce daně žádost zmocněnce daňového subjektu o prodloužení lhůty k vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Správce daně žádosti o

prodloužení lhůty vyhověl a lhůtu stanovenou rozhodnutím o stanovení lhůty pro vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění prodloužil o 15 dní, tj. do termínu 07. 07. 2022.

Dne 07. 07. 2022 bylo na územní pracoviště doručeno vyjádření zmocněnce daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. S ohledem na skutečnost, že po správcem daně provedeném zhodnocení vyjádření zmocněnce daňového subjektu nedošlo k podstatné změně v dosavadním výsledku kontrolního zjištění, přistoupil správce daně ke zpracování konečného výsledku kontrolního zjištění a sepsání zprávy o daňové kontrole.

Dne 18. 07. 2022 vydal správce daně oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož součástí byla i zpráva o daňové kontrole, obsahující konečný výsledek kontrolního zjištění. Oznámení o ukončení daňové kontroly bylo zmocněnci daňového subjektu doručeno dne 28. 07. 2022. Téhož dne došlo k **ukončení daňové kontroly**.

3.2.3 Přehled průběhu srovnávaných daňových kontrol A a B před a po novele daňového řádu

Níže uvedený přehled zobrazuje zásadní fáze průběhu vedených daňových kontrol A a B, včetně vyčíslení časových prodlev, ke kterým v rámci vedených daňových řízení došlo. Tak jak bylo uvedeno výše, v rámci samotného průběhu vedených daňových kontrol byly vynechány skutečnosti z průběhu dokazovacího řízení (tj. období mezi vydáním výzvy k prokázání skutečností a hodnocením důkazních prostředků), neboť tento průběh je u každé daňové kontroly individuální a na zhodnocení dopadu novely daňového řádu, kdy došlo ke změně způsobu samotného průběhu procesního postupu, a to zejména zahájení a ukončení daňové kontroly, nemají tyto skutečnosti žádný vliv.

Tabulka č. 6: Přehled průběhu zásadních úkonů provedených v rámci daňové kontroly A

Datum	Úkon	Časová prodleva ve dnech
28.02.2019	První kontaktování daňového subjektu	
04.04.2019	Zahájení daňové kontroly	34 dnů
24.10.2019	Výsledek kontrolního zjištění	
18.11.2019	Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění	24 dnů
10.12.2019	Doplňný výsledek kontrolního zjištění	

13.01.2020	Seznámení daňového subjektu s doplněným výsledkem kontrolního zjištění	33 dnů
12.02.2020	Ukončení daňové kontroly	30 dnů
Celkem		121 dnů

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 7: Přehled průběhu zásadních úkonů provedených v rámci daňové kontroly B

Datum	Úkon	Časová prodleva ve dnech
01.12.2021	První kontaktování daňového subjektu	
12.12.2021	Zahájení daňové kontroly	11 dnů
31.05.2021	Výsledek kontrolního zjištění	
10.06.2021	Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění	10 dnů
18.07.2021	Konečný výsledek kontrolního zjištění, oznámení o ukončení daňové kontroly	
28.07.2021	Ukončení daňové kontroly	9 dnů
Celkem		30 dnů

Zdroj: vlastní zpracování

3.3 Kvalitativní výzkum

V závěrečné části vlastní práce byl proveden kvalitativní výzkum v podobě rozhovoru s úřední osobou – referentkou kontrolního oddělení Finančního úřadu pro Ústecký kraj, územního pracoviště v Děčíně. Dotazovaná referentka pracuje na pozici kontrolního pracovníka více jak 15 let a při své praxi zpracovala již několik desítek daňových kontrol. Při své práci referentka pracovala jak podle původního znění daňového řádu účinného od 01. 01. 2011, tak i podle novelizovaného zákona daňového řádu účinného od 01. 01. 2021. Dotazovaná referentka byla v rámci uskutečňovaného rozhovoru označena jako paní Alena.

3.3.1 Rozhovor

Předmětem rozhovoru bylo zejména zhodnocení dopadu novely daňového řádu (účinného od 01. 01. 2021) do procesu provádění daňové kontroly v praxi. Rozhovor se uskutečnil v průběhu měsíce srpna roku 2022, tedy po více jak roce a půl účinnosti novely daňového řádu.

Tematické zaměření rozhovoru:

- zahájení daňové kontroly,
- zpracování a projednání dosavadního a konečného výsledku kontrolního zjištění,
- ukončení daňové kontroly,
- další problematika spojená s procesem daňové kontroly.

Zahájení daňové kontroly

K samotnému procesu zahájení daňové kontroly paní Alena uvedla, že novela daňového řádu přinesla jednoznačný posun ve zkrácení samotné délky faktického okamžiku zahájení daňové kontroly.

Paní Alena uvedla, že přestože dle vydané metodické pomůcky, dle které musí kontrolní pracovníci postupovat, musí nejprve dojít k neformálnímu kontaktování daňového subjektu, tato skutečnost nemá vliv na prodlužování okamžiku zahájení daňové kontroly ze strany daňových subjektů. Úřední osoby zpravidla kontaktují daňové subjekty prostřednictvím telefonického hovoru, kdy jim vysvětlí možnosti způsobu zahájení daňové kontroly. Mohou být zvoleny dva způsoby. První způsob spočívá v zaslání oznámení o zahájení daňové

kontroly prostřednictvím datové schránky (případně prostřednictvím doručovatele poštovních zásilek) anebo druhý způsob, kdy se daňový subjekt přímo osobně dostaví na územní pracoviště k úřední osobě a tam je mu prostřednictvím protokolovaného jednání osobně doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly. K samotnému zahájení daňové kontroly pak dochází doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, o čemž je daňový subjekt předem upozorněn.

Za dobu účinnosti novely daňového řádu, dle sdělení paní Aleny došlo na územním pracovišti k zahájení více jak stovky daňových kontrol, přičemž pouze tak v 5 případech se daňový subjekt dostavil na územní pracoviště osobně.

Výhodou bezprostředního zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly prostřednictvím datové schránky, případně prostřednictvím provozovatele poštovních služeb je dle sdělení paní Aleny mnohdy i skutečnost, že daňový subjekt v okamžiku prvního neformálního kontaktu nemá ještě zvoleného zplnomocněného zástupce, kterému by byla udělena plná moc pro daňovou kontrolu, a tak v této fázi nedochází ke zbytečnému obstrukčnímu jednání ze strany případných zplnomocněných zástupců, které je několikaletým problémem při samotném zahájení daňové kontroly. V případě nového způsobu zahájení daňové kontroly, tak odpadá dřívější „nahánění“ daňových subjektů, kteří se záměrně vyhýbaly správci daně a neumožnily zahájení daňové kontroly. U těchto daňových subjektů, kteří nebyli správcem daně fyzicky dostiženi, tak nikdy nedošlo k samotnému zahájení daňové kontroly. Nejednou se stal případ, kdy daňový subjekt na první kontaktování správcem daně přislíbil „všechno možné“, ale při druhém pokusu o kontaktování (telefonický hovor) již nebyl nikdy správcem daně zastížen.

Další výhodou samotného vydání oznámení o zahájení daňové kontroly je dle paní Aleny skutečnost, že oznámení o zahájení daňové kontroly obsahuje výčet účetních a daňových dokladů, které je povinen daňový subjekt v rámci vedeného daňového řízení předložit, a to ve lhůtě, která činí zpravidla 15 dnů. Daňový subjekt tak má ve vydaném oznámení o zahájení daňové kontroly jednoznačně identifikovány účetní doklady a evidence, které mají být v rámci provádění daňové kontroly předloženy. Navíc samotné takto vydané rozhodnutí má zpravidla větší váhu než třeba ústní domluva zaprotokolována při ústním jednání,

případně domluva v rámci telefonického rozhovoru. Jestliže správce daně zakomponuje výčet požadovaných účetních (daňových) dokladů a evidencí prostřednictvím rozhodnutí, nedochází tak dle paní Aleny k situaci, že by nebyly předmětné doklady předloženy.

K technické stránce věci, týkající se práce úředních osob ohledně samotného zpracování a vydání oznámení o zahájení daňové kontroly paní Alena uvedla, že v současné době je tato práce velmi jednoduchá. Správce daně, respektive úřední osoby používají při své práci software ADIS (automatizovaný daňový informační systém), který přestože v porovnání s novějšími systémy je považován za velmi zastaralý a zkosnatělý, pro práci správce daně je dokonce označován jako „nepřátelský program“, je v rámci generování příslušné úlohy pro zpracování oznámení o zahájení daňové kontroly poměrně efektivní. Samotné zpracování předmětné úlohy probíhá v okamžiku několika minut, přičemž vygenerované oznámení o zahájení daňové kontroly pak může být bezprostředně předloženo nadřízenému pracovníku ke schválení. Po procesu schválení předmětného rozhodnutí dochází k odeslání tohoto rozhodnutí. Od doby odeslání oznámení o zahájení daňové kontroly tak běží lhůta, která nemůže být v tomto případě ze strany daňového subjektu žádným způsobem prodlužována. Maximální délka lhůty v tomto případě je 10denní úložní lhůta. Zásadním okamžikem je pak dle sdělení paní Aleny datum doručení rozhodnutí, kterým je daňová kontrola zahájena. Od tohoto okamžiku pak počíná běžet lhůta k samotnému předložení účetních (daňových) dokladů a evidencí. V rámci běhu této lhůty, již úřední osoby očekávají kontaktování ze strany daňových subjektů ohledně sjednání termínu týkající se předložení účetních (daňových) dokladů a evidencí. Jestliže nedojde ke kontaktování správce daně daňovým subjektem, je již ovšem daňová kontrola zahájena a správcem daně tak mohou být učiněny případné další kroky k zajištění požadovaných dokladů, případně kroky vedoucí k doměření daně, a to i bez součinnosti daňového subjektu, například za použití pomůcek.

Zpracování a projednání dosavadního a konečného výsledku kontrolního zjištění

Fázi, kdy dochází ke zpracování dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci vedené daňové kontroly označila paní Alena za zcela přelomovou. Je to fáze, kdy po předložení důkazních prostředků a vyjádření daňového subjektu k výzvě k prokázání skutečností správce daně dospěje k závěru, jaké důkazní prostředky osvědčí jako důkazy a jaké nikoli, tzn. jaké skutečností má za prokázané a jaké za neprokázané. Okruh veškerých pochybností

vznesených v rámci výzvy k prokázání skutečností se tak převážně zmenšuje a v daňovém řízení se pak kontrolní pracovník soustředí pouze na některé zásadní skutečnosti. Správce daně se tak v rámci vedené daňové kontroly může soustředit již na menší oblast prověřovaných skutečností. Jestliže správce daně označí některé skutečnosti za neprokázané, musí je velmi přesně specifikovat. Nelze pouze uvést, že zpochybněné skutečnosti nebyly dostatečně doloženy a prokázány, a proto dochází k doměření uplatněných nákladů. Mnohdy se dle sdělení paní Aleny jedná o rozsáhlá „slohová“ cvičení, které podrobně popisují veškeré zjištěné skutečnosti a důvody, proč nebyly předmětné důkazní prostředky osvědčeny jako důkazy. S ohledem na skutečnost, že každá daňová kontrola je zcela rozdílná, tento proces je velmi náročný a u každého daňového subjektu vždy odlišný. Po absolvování sepsání dosavadního výsledku kontrolního zjištění a jeho odsouhlasení nadřízeným pracovníkem, přichází na řadu dle sdělení paní Aleny, seznámení daňového subjektu s tímto výsledkem. Dříve tj. před novelou daňového řádu bylo aplikováno neformální pozvání daňového subjektu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Daňový subjekt se v případě problematických daňových kontrol (problematickou daňovou kontrolu lze definovat jako každou daňovou kontrolu, kde je předpoklad doměrku) vždy několikrát z plánovaného jednání omluvil. V současné době je dosavadní výsledek kontrolního zjištění, včetně rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění zaslán bezprostředně po jeho zpracování, a to prostřednictvím datové schránky, případně provozovatele poštovních služeb. Časová prodleva, která vzniká mezi dobou ukončení zpracování dosavadního výsledku kontrolního zjištění a dobou seznámení daňového subjektu s tímto výsledkem je pouze ta, která vzniká úložní lhůtou, tzn. než je dosavadní výsledek kontrolního zjištění doručen daňovému subjektu. Daňový subjekt tak nemá možnost zbytečně oddalovat okamžik seznámení se s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, tak jak tomu bylo dříve. Správce daně současně s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění stanoví lhůtu v rámci, které se následně může daňový subjekt vyjádřit k závěrům správce daně, případně může předložit důkazní prostředky, nebo navrhnout doplnění daňového řízení. Po zhodnocení dosavadního výsledku kontrolního zjištění následuje zpracování konečného výsledku kontrolního zjištění. Nespornou výhodou, která nastala po novele daňového řádu je dle sdělení paní Aleny skutečnost, že opět odpadá domlouvání se s daňovým subjektem na termínu ústního jednání, kdy by byl daňový subjekt

„ochoten“ se seznámen s konečným výsledkem kontrolního zjištění, neboť konečný výsledek kontrolního zjištění je již součástí zprávy o daňové kontrole.

Ukončení daňové kontroly

Tak jako zahájení daňové kontroly, tak i okamžik ukončení daňové kontroly doznal v rámci novely daňového řádu dle vyjádření paní Aleny zásadní změny. Samotné ukončení daňové kontroly probíhá tak, že po zpracování konečného výsledku kontrolního zjištění, které je součástí zprávy o daňové kontrole, je v rámci software ADIS vygenerováno oznámení o ukončení daňové kontroly. Datum doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu, případně jeho zplnomocněnému zástupci je pak datumem ukončení samotné daňové kontroly. Pro kontrolního pracovníka je vygenerování oznámení o ukončení daňové kontroly opět poměrně jednoduchým krokem. Obtížnější je ovšem další samotný technický postup, který samotné ukončení daňové kontroly doprovází. Kontrolor musí v rámci ukončení daňové kontroly zadat výši dodatečně stanovené daně (doměrku) do systému ADIS, zasložkovat do spisu veškeré písemnosti zhotovené v rámci vedené daňové kontroly, informovat registrační oddělení o případném ukončení plné moci a dále zpracovat ostatní agendu související s ukončením daňové kontroly. Dle sdělení paní Aleny si každý kontrolní pracovník vede svůj poznámkový sešit, kde si kontroluje veškeré splněné úkony, které je nutno provést, aby bylo možné samotnou daňovou kontrolu fakticky dokončit.

Paní Alena k samotnému provádění daňových kontrol dále v rámci uskutečněného rozhovoru uvedla, že provádění kontrol je rok od roku složitější a přináší sebou plno činností, které kontrolní pracovníky velmi zatěžují např. evidování kontrolních úkonů, vedení elektronických spisů na daňovou a vyhledávací část, anonymizace dokumentů, zpracování účetních dat v software IDEA aj. Velkou přítěží při provádění daňových kontrol jsou mnohdy i bezdůvodná písemná podání daňových subjektů, případně zmocněnců daňových subjektů učiněných vůči úředním osobám provádějících daňovou kontrolu, za účelem jejich zastrášení. Paní Alena ovšem také přiznala některá pozitiva, která se v poslední době promítly do procesu daňové kontroly, a to konkrétně počátek období výskytu nákazy onemocnění SARS CoV-2, které zcela výrazně ovlivnilo výkon kontrolní činnosti, ve smyslu, že z důvodu omezení konání osobních jednání, došlo k rozšíření způsobu elektronické komunikace mezi úředními osobami a daňovými subjekty, a to bez konání

ústních jednání. V mnohých případech tak odpadla bezdůvodná několikahodinová jednání, uměle prodlužovaná ze strany daňových subjektů (zplnomocněných zástupců), za účelem vytváření napjatých jednání mezi úředními osobami a daňovými subjekty a vytváření prostoru pro procesní pochybení ze strany správce daně. Novela daňového řádu, a především změny ve způsobu procesního postupu v rámci vedeného daňového řízení (kontroly) výrazně přispěly, dle sdělení paní Aleny k urychlení celého procesu daňové kontroly. Zda budou další pozitivní změny v rámci procesu daňové kontroly následovat, či nedojde ke změně platného procesního postupu je ovšem dle sdělení paní Aleny otázkou tlaku daňových subjektů (zplnomocněných zástupců). Daňové subjekty (zplnomocnění zástupci) budou samozřejmě v případě doměřené daně napadat jakýkoli procesní postup správců daně a bude tak na výkonu soudní moci, aby rozhodl o dalším osudu vývoje procesního postupu při provádění daňové kontroly.

Další problematika spojená s daňovou kontrolou

V závěru rozhovoru byla paní Alena požádána, zda může uvést, zda i po novele daňového řádu se objevují některé problémy, jejichž odstranění by usnadnilo a zrychlilo proces daňové kontroly. Paní Alena k tomuto uvedla, že přestože novela daňového řádu přinesla zjednodušení a zrychlení samotného procesu, týkající se zahájení a ukončení daňové kontroly, stále ovšem přetrvávají problémy, které nejsou vždy spojeny s procesním postupem, ale týkají se samotné kontrolní činnosti. Mezi nejčastější problémy, na které je léta upozorňováno je problematika spojená se vznikem nových obchodních korporací, kdy si může fyzická osoba „zřídit“ několik desítek až stovek obchodních korporací (s. r. o.) za pouhou 1,- Kč. Navíc, většina těchto obchodních korporací pak sídlí na tzv. virtuálních kancelářích, nejlépe v Praze, kde vzhledem k vysoké koncentraci umístění obchodních korporací nemá správce daně tolik času věnovat se veškerým daňovým subjektům a zcela logicky se pravděpodobnost možnosti provedení daňové kontroly u těchto subjektů minimalizuje. Je zcela běžné, že na virtuálních adresách sídlí najednou třeba i 300 obchodních korporací. Vzhledem k „rychlé životní fázi“ těchto obchodních korporací, je správcem daně u těchto firem detekováno velké vystavování účetních a daňových dokladů, za plnění, ke kterému nikdy nedošlo, jedná se tak o fiktivní plnění, které je ze strany správce daně obtížně prokazatelné. Přestože je na tuto problematiku stále upozorňováno, dosud se dle sdělení paní Aleny s tímto problémem nic zásadního neděje.

4 Výsledky a diskuse

4.1 Zhodnocení údajů ze Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021

Porovnáním údajů zjištěných ze Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021 jednoznačně vyplynulo, že počet aktivních daňových subjektů se neustále zvyšuje, což má za následek i zvyšování počtu správcem daně registrovaných daňových účtů. V roce 2021 byl oproti roku 2020 zjištěn nárůst aktivních daňových subjektů o 34 513 (tj. zvýšení o 0,6 %), kdy mezi těmito roky došlo ke zvýšení počtu evidovaných daňových účtů o celkový počet 63 849.

Nejvyšší podíl vzniku daňové povinnosti, celkem ve výši 461 409,3 mil. Kč, je pak dle Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021 vykázán, tak jako každoročně na dani z přidané hodnoty. Dalšími významnými druhy příjmů, jež jsou evidovány při vzniku daňové povinnosti jsou daň z příjmů právnických osob (209 059,7 mil. Kč), daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (143 216,7 mil. Kč) a daň z příjmů srážkou dle zvláštní sazby (28 528,4 mil. Kč). Zajímavé ovšem je, že výše daňové povinnosti na dani z příjmů nemovitých věcí (11 885,6 mil. Kč) je vyšší než daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (11 110,0 mil. Kč). Podstatným údajem, týkající se vzniku daňové povinnosti a výše inkasa je pak výtěžnost, která je za veškeré druhy příjmů uváděna ve výši 98 %.

Následně pak byly porovnány údaje týkající se počtu provedených daňových řízení za období účinnost daňového řádu, tj. období od roku 2011. Při porovnání byly vynechány roky 2020 a 2021, neboť výsledné údaje z těchto let byly ovlivněny výskytem onemocnění SARS CoV-2, který zcela zásadně v počátku svého výskytu ovlivnil výkon kontrolní činnosti. Porovnáním údajů týkají se počtu aktivních daňových subjektů, počtu provedených daňových kontrol a počtu zaměstnanců územních pracovišť pak bylo zjištěno, že přestože mezi roky 2011 a 2019 nedošlo k výraznému snížení počtu aktivních daňových subjektů (snížení o 204 194), zcela zásadně ovšem došlo ke snížení počtu provedených daňových kontrol a to o 37 064. Snižování počtu provedených daňových kontrol od roku 2011 má pak

klesající tendenci (viz graf č. 4). V roce 2011 byl počet provedených daňových kontrol na jednoho pracovníka územního pracoviště ve výši 3,6427 kontrol, ovšem v roce 2019 je to již pouhých 0,8693 kontrol. Počet zaměstnanců územních pracovišť má sice také od roku 2011 klesající tendenci, ale toto snížení není až tak výrazné (snížení o 1 059 pracovníků, tj. 9 %), aby se projevilo na počtu provedených daňových řízení.

4.2 Porovnání vybraných případů daňových kontrol před a po novele daňového řádu

V rámci vybraných případů daňových kontroly byly porovnávány průběhy dvou daňových řízení. První daňové řízení bylo zahájeno a ukončeno ještě před účinností daňového řádu tedy do 31. 12. 2020. Druhé daňové řízení bylo zahájeno a ukončeno již v rámci novely daňového řádu, tj. po 01. 01. 2021. Při výběru vzorku srovnávaných daňových řízení, respektive samotných prověřovaných daňových subjektů bylo přihlédnuto k tomu, aby se jednalo o srovnatelné subjekty s obdobnými parametry, kdy by porovnání průběhu daňového řízení mělo tak co nejvyšší vypovídací potenci.

Tak jak bylo uvedeno výše, prvním porovnávaným případem byla daňová kontrola, která byla provedena před účinností novely daňového řádu. Správce daně byl před novelou daňového řádu povinen nejprve neformálně oslovit daňový subjekt a sjednat s ním termín ústního jednání, kdy by byla daňová kontrola zahájena. Z průběhu daňového řízení, a to ještě před samotným zahájením daňové kontroly byly ovšem ze strany daňového subjektu (respektive zmocněnce daňového subjektu) zcela jasně činěny úkony, které oddalovaly a prodlužovaly samotný okamžik zahájení daňového řízení. Další zbytečné prodlužování daňové kontroly, ze strany daňového subjektu pak pokračovalo prodlužováním termínu předložení účetních (daňových) dokladů a evidencí. Správci daně, přestože se podařilo zahájit daňovou kontrolu, tak v tento okamžik nemohl předmětnou daňovou kontrolu fakticky provádět, neboť neměl k dispozici žádné podklady (účetnictví, účetní doklady) na základě, kterých by mohla být daňová kontrola provedena. Z dalšího průběhu vedeného daňového řízení, a to po zhodnocení a zpracování výsledku kontrolního zjištění je opětovně zřejmé soustavné prodlužování vedeného daňového řízení ze strany daňového subjektu. Správce daně před novelou daňového řádu musel opakovaně vydávat několikeré formální přípis ve formě sdělení, kterými stanovoval termíny ústního jednání. Důležité je ovšem

uvést, že tyto přípisy nikdy nesplňovaly náležitosti rozhodnutí a neukládaly daňovým subjektům žádné povinnosti zavazující se k jejich dodržování a bylo tedy na libovůli daňových subjektů, zda budou na tyto přípisy reagovat či nikoli.

Druhý vybraný případ daňové kontroly proběhl až po novele daňového řádu. Přestože, tak jako v prvním případě daňové kontroly, má správce daně i nově daňového řádu povinnost před zahájením daňové kontroly nejprve neformálně oslovit daňový subjekt a sjednat s ním preference týkající se způsobu zahájení daňové kontroly (pozn. Možnost zaslání oznámení o zahájení daňové kontroly prostřednictvím datové schránky nebo osobní forma doručení) dochází zde po účinnosti novely daňového řádu k výraznému zkrácení doby. Daňovému subjektu zde není dána možnost umělého prodlužování okamžiku zahájení daňové kontroly. Správce daně zde má jasně stanoveny možnosti, kterými může zamezit daňovému subjektu v případném prodlužování termínu zahájení daňové kontroly. Velkou výhodou je zde také skutečnost, že samotné oznámení o zahájení daňové kontroly již obsahuje jednak výčet účetních (daňových) dokladů a evidencí, požadovaných správcem daně k předložení v rámci prováděné daňové kontroly a jednak lhůtu, ve které by měl daňový subjekt tyto dokumenty předložit.

Velký rozdíl mezi původně a nově aplikovaným procesním postupem daňového řádu doznal i okamžik sepsání dosavadního výsledku kontrolního zjištění, kdy po zpracování dosavadního výsledku kontrolního zjištění nově odpadá, tak jako tomu bylo před novelou daňového řádu vyhotovování formálních přípisů, kterými by byl daňový subjekt informován o termínu ústního jednání, kdy bude možné projednat výsledek kontrolního zjištění. Nově je tak dosavadní výsledek kontrolního zjištění zasílán daňovému subjektu přímo, a to s rozhodnutím o stanovení lhůty k vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Zcela rozhodně, tímto postupem dochází ke zkrácení procesu daňového řízení a současně jsou i zachována veškerá práva daňového subjektu tzn. vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ... atd.

V závěru je třeba zmínit urychlení procesu samotného okamžiku ukončení daňové kontroly, což je také zřejmé z porovnaných případů daňových kontrol. V rámci nové právní úpravy

dochází ke změně postupu samotného ukončení daňové kontroly. Nově odpadá okamžik projednání samotné zprávy o daňové kontrole. Správce daně podle nové právní úpravy přistupuje ke zpracování oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož součástí je i zpráva o daňové kontrole. Den doručení výše uvedeného oznámení o ukončení daňové kontroly je nově i dnem ukončení daňové kontroly.

V rámci vybraných případů daňových kontrol byly vyčísleny časové prodlevy, ke kterým došlo v rámci obou porovnávaných daňových kontrol. V prvním případě byla časová prodleva v délce 121 dnů. V druhém případě již byla časová prodleva pouhých 30 dnů. Pouze pro doplnění je nutno uvést, že ať budou provedeny jakékoli další případné změny, vždy bude docházet k jakési časové prodlevě. Tyto časové prodlevy totiž zahrnuje i úložní lhůty při zasílání oznámení o zahájení a ukončení daňové kontroly, doručené dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Přesto porovnáním prvního a druhého údaje týkající se časové prodlevy byl zjištěn rozdíl v časové úspoře v celkové délce 91 dnů, o které bylo kratší daňové řízení provedené po novele daňového řádu. Z průběhu postupu daňového řízení po novele zákona je jednoznačné, že nově nastavené procesní postupy zkrátily samotnou délku daňového řízení. Nově vedená daňová řízení, tak již neobsahují nadbytečné úkony správce daně, ve formě zpracování opakujících se přípisů ve formě sdělení na základě, kterých byly daňové subjekty informovány o případném termínu jednání. Výsledky kontrolních zjištění správce daně jsou dle nových procesních postupů neprodleně zasílány přímo daňovým subjektům. Aplikováním nových procesních postupů tak dochází k eliminaci možného obstrukčního jednání ze strany daňových subjektů, jež bylo některými daňovými subjekty někdy hojně využíváno.

4.3 Vyhodnocení kvalitativního výzkumu

Zahájení daňové kontroly

Z uskutečněného rozhovoru s referentkou kontrolního oddělení, která se zabývá prováděním daňové kontroly již několik let, a to jak před novelou, tak i po novele daňového řádu vyplynulo, že ona sama hodnotí celkový přínos samotné novely daňového řádu velmi kladně. Co se týká samotné první fáze procesu zahájení daňové kontroly, tedy od okamžiku kontaktování daňového subjektu, tak referentka uvádí, že přestože musí být na základě interních postupů nejprve neformálně kontaktován daňový subjekt, tak ani tato skutečnost

neovlivňuje samotný okamžik zahájení daňové kontroly. Naopak, tento okamžik lze na základě uskutečněného rozhovoru s referentkou kontrolního oddělení vyhodnotit jako „moment překvapení“, kdy daňový subjekt je mnohdy nastalou situací natolik překvapen, že nezačne podnikat kroky k případnému oddálení okamžiku zahájení daňové kontroly, kterým si vytváří prostor pro podání dodatečného daňového přiznání, případně vyhýbání se zahájení daňové kontroly jinými kroky.

Velkým přínosem je i dle informací sdělených referentkou kontrolního oddělení samotné oznámení o zahájení daňové kontroly, který obsahuje výčet účetních (daňových) dokladů a evidencí, které by měl daňový subjekt v rámci prováděné daňové kontroly předložit. Z rozhovoru taktéž vyplynulo, že daňové subjekty povinnost předkládání požadovaných účetních a daňových dokladů dodržují, přestože předkládání těchto dokumentů prostřednictvím oznámení o zahájení daňové kontroly striktně uvedeno. Na základě této informace byla ověřena skutečnost, že samotný daňový řád skutečně pouze uvádí, že v oznámení o zahájení daňové kontroly je vymezen pouze předmět a rozsah daňové kontroly. Skutečnost, že by mělo předmětné oznámení o zahájení daňové kontroly obsahovat povinnost předložení jakýchkoli účetních a daňových dokladů ovšem nikde uvedeno není. Dodržování požadavku na předkládání požadovaných účetních a daňových dokladů, které sice není v rámci obsahu oznámení o daňové kontrole nikde zákonem stanoveno, ale ze strany daňových subjektů je respektováno, lze hodnotit pozitivně.

Velkou výhodou při samotném technickém zpracování samotného oznámení o zahájení daňové kontroly hodnotila referentka kontrolního oddělení i samotný software ADIS, který přestože jak uvedla, že je v současné době považován za velmi zastaralý a zkosnatělý, při samotné práci s ním, konkrétně při zpracování úlohy týkající se procesu vydávání oznámení o zahájení daňové kontroly je poměrně efektivní. Co se týká samotné informace, sdělené referentkou, týkající se problémů spojených se software ADIS používaného zaměstnanci finanční správy, tak bylo zjištěno, že touto problematikou se zabýval již Nejvyšší kontrolní úřad, který ve svém kontrolním závěru z kontrolní akce 18/07, týkající se informační podpory agendy daňového řízení uvedl, že software ADIS je zastaralý a uživatelsky nepřívětivý. Právě tato uživatelská nepřívětivost a s ní spjatá nízká efektivita práce, je tak podle provedené analýzy jednou z příčin nespokojenosti pracovníků Finanční správy České

republiky, vedoucí k výraznému růstu fluktuace pracovníků Finanční správy České republiky.¹¹⁷

Zpracování a projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění

Z provedeného rozhovoru vyplynulo, že tuto fázi vedené daňové kontroly lze považovat za zcela přelomovou, neboť dochází k předkládání a hodnocení důkazních prostředků. Okruh pochybností vznesených správcem daně se již převážně zmenšuje a správce daně se tak může soustředit pouze jenom na část dosud neprokázaných skutečností. Jako negativní skutečnost referentka kontrolního oddělení označila samotné zhodnocení důkazního řízení, které vyžaduje velkou náročnost při samotném slovním zpracování, vyžadující dostatečný časový prostor. Naopak za velmi pozitivní skutečnost referentka kontrolního oddělení hodnotila přínos novely daňového řádu, kdy nemusí být, tak jak tomu bylo před novelou daňového řádu prvně kontaktován daňový subjekt a sjednáno ústní jednání, týkající se projednání výsledku kontrolního zjištění, ale nově je zpracovaný dosavadní výsledek kontrolního zjištění automaticky zaslán daňovému subjektu k seznámení. Nedílnou součástí dosavadního výsledku kontrolního zjištění je samozřejmě rozhodnutí o stanovení lhůty, které dává daňovému subjektu prostor pro jeho vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Přestože samotný proces v rámci vedené daňové kontroly je stále stejný, sepsání výsledku kontrolního zjištění a nově zavedení procesního postupu spočívajícího v zaslání dosavadního výsledku kontrolního zjištění daňovému subjektu, přináší velkou časovou úsporu, která vede ke zkrácení délky daňové kontroly a zamezení obstrukčního jednání ze strany daňových subjektů.

Ukončení daňové kontroly

K problematice ukončení daňové kontroly referentka kontrolního oddělení uvedla, že novela daňového řádu opět přinesla zásadní změny. Z rozhovoru vyplynulo, že tak jak bylo kladně hovořeno o samotném technickém zpracování rozhodnutí o oznámení o zahájení daňové kontroly, tak ve stejném smyslu bylo kladně hovořeno i o zpracování rozhodnutí o ukončení daňové kontroly. Tento proces byl hodnocen jako velmi jednoduchý. Negativně byl ovšem referentkou hodnocen další postup při samotném ukončení daňové kontroly, který je spojen

¹¹⁷ Zpráva o daních v České republice, dostupné z https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatnipublikace/zprava-danich__1.pdf dne 4.3.2021

se zadáváním údajů do systému ADIS, a to například zadávání kontrolních výsledků, evidování písemností, zadávání kontrolních úkonů, vedení elektronických částí spisů aj. Tyto úkony jsou dle sdělení referentky kontrolního oddělení natolik obtížné, že je nutné vést si individuálně poznámkový sešit, kde jsou jednotlivé úkony a postupy evidovány.

Z provedeného rozhovoru dále vyplynulo, že pozitivní změny přineslo i samotné období výskytu nákazy onemocnění SARS CoV-2, který přinesl rozšíření možností komunikace mezi správci daně a daňovými subjekty prostřednictvím elektronické komunikace. Došlo tak k přesunu formy osobních jednání do prostředí formy elektronické. V závěru rozhovoru, týkající se problematiky vedené daňové kontroly po novele daňového řádu pak referentka kontrolního oddělení opakovaně uvedla, že novelu daňového řádu považuje za velký přínos do kontrolního činnosti, a to zejména v jejím přínosu do celkového urychlení procesu daňové kontroly. Lehce negativně pak referentka kontrolního oddělení uvedla své pochybnosti týkající se dalšího procesního postupu při vedení daňové kontroly, které mohou nastat, a to na základě zájmové skupiny daňových subjektů, případně na základě soudních rozhodnutí, ovlivňující další procesní postupy.

Další problematika spojená s daňovou kontrolou

V rámci samotné problematiky provádění daňové kontroly pak referentka kontrolního oddělení v rámci rozhovoru upozornila na opakující se problémy spojené se vznikem nových obchodních korporací. Dle sdělení referentky se jedná o obchodní korporace s velmi krátkou dobou existencí, bez reálného sídla, resp. s umístěním sídla na adrese, kde je registrováno několik desítek jiných korporací, které zde ovšem reálně ani nepodnikají. Navíc povinnost splatit základní kapitál v pouhé výši jedné koruny, taktéž snižuje vstupní bariéry pro případnou možnost vzniku nových obchodních korporací.

4.4 Návrhy na legislativní změny

Zápis virtuálních sídel do obchodního rejstříku

S ohledem na skutečnost, kdy jsou v současné době bez jakýchkoli problémů zapisována sídla obchodních korporací na adresy, kde je již registrováno několik desítek obchodních korporací a fakticky zde žádná z těchto korporace nevykonává žádnou podnikatelskou ani

ekonomickou činnost by bylo vhodné v rámci legislativních úprav přijmout takové změny, které by zamezily umístováním sídel na tyto adresy. Předstíraná umístění těchto sídel ve většině případů pouze zastírají faktický stav podnikatelské činnosti a mohou vést a většinou i vedou k vyhýbání se daňovým povinnostem. Zcela určitě by zde také měla být zvýšena pozornost zaměstnanců rejstříkových soudů, provádějící zápisy do obchodních rejstříků rejstříkových soudů. Samotným zápisům do obchodních rejstříků by mělo předcházet provedení místního šetření za účelem ověření faktického stavu umístění a vykonávání podnikatelské a ekonomické činnosti obchodních korporací. Je zcela nesporné, že by tyto změny přinesly zvýšení pracovní zátěže rejstříkových soudů, zejména rejstříkového soudu v Praze, ovšem v konečném důsledku by tato opatření mohla vést ke snížení počtu obchodních korporací umístěných na virtuálních adresách v Praze. Přínosem by pak bylo, že sídla obchodních korporací by byla nově umístována na faktickém místě výkonu své podnikatelské (ekonomické) činnosti. Výsledkem toho by pak bylo rovnoměrné rozprostření pracovní činnosti mezi veškerými rejstříkovými soudy po celém území České republiky.

Založení obchodních korporací

V současné době jsou vstupní překážky v oblasti založení obchodní korporace natolik nízké, že není problémem, aby jedna a táž osoba mohla být zapsaná hned v několika obchodních korporacích. Navíc splacení základního kapitálu ve výši jedné koruny nepřináší také téměř žádné komplikace. V rámci legislativních úprav by bylo vhodné zvážit problematiku spojenou s omezením účasti jedné osoby v několika obchodních korporacích současně. Smyslem této navrhované legislativní úpravy zcela jistě není omezování výkonu podnikatelské činnosti, právě naopak předmětem navrhované změny je narovnání podnikatelského prostředí vůči jiným obchodním korporacím. Další navrhovanou legislativní změnou by mělo být navýšení částky základního kapitálu z jedné koruny na částku vyšší, a to například ve výši 200 000,- Kč, jako tomu bylo v původním znění zákona.

Zpřesnění ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu

Ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu uvádí, že dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního k podstatné změně tohoto výsledku,

postupuje se podle odstavců 1 až 4 daňového řádu.¹¹⁸ DŘ ovšem v žádném dalším ustanovení nedefinuje, co přesně je možné zahrnout do termínu podstatná změna výsledku kontrolního zjištění. Mohou tak nastat dvě zcela odlišné situace, jednak může dojít k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění ve prospěch daňového subjektu anebo naopak může dojít k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění v neprospěch daňového subjektu. V situaci, kdy dojde k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění ve prospěch daňového subjektu ovšem nastává paradoxní situace, že správce daně musí mimo jiné seznámit daňový subjekt s tímto výsledkem kontrolního zjištění a daňový subjekt může vznést výhradu k tomuto výsledku. Ovšem, je zcela nelogické, k čemu by se měl daňový subjekt vyjadřovat, když výsledek kontrolního zjištění je v jeho prospěch. S ohledem na současnou nejasnou právní úpravu by bylo vhodné upravit, případně přesněji definovat ustanovení § 88 odst. 5 DŘ týkající se problematiky podstatné změny výsledku kontrolního zjištění, aby nedocházelo k nepřesnému výkladu tohoto pojmu.

Zavedení pokut v případě nespolupráce daňových subjektů v rámci daňové kontroly

Současné znění daňového řádu stanoví možnost uložení pokut správcem daně pouze v případě pořádkové pokuty, pokuty za nesplnění povinností nepeněžité povahy a pokuty za opožděné tvrzení daně. Pořádková pokuta může být uložena osobám, jež navzdory předchozímu upozornění ruší pořádek, neuposlechnou pokynu úřední osoby, nebo se chovají urážlivě k úřední osobě. Pokuta za nesplnění povinností nepeněžité povahy se pak týká nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné povinnosti stanovené zákonem a pokuta za opožděné tvrzení daně se týká nesplnění povinnosti podat daňové nebo dodatečné daňové přiznání. Zákon ovšem v žádném ustanovení nestanoví možnost stanovení pokuty v rámci neplnění povinností v rámci daňové kontroly. V rámci zvýšení efektivity procesu daňové kontroly by zcela jistě stálo za zvážení navržení legislativních úprav, týkající se možnosti uložení pokuty v rámci vedené daňové kontroly. Možnost případného uložení pokuty by byl ovšem pouze v případě opakovaného porušování povinností daňových subjektů, a to po předchozím upozornění správcem daně na tuto skutečnost.

¹¹⁸ § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Stanovení institutu minimální výše daně

Je zcela nesporné, že samotný výkon podnikatelské činnosti by měl vždy směřovat k vytvoření a dosažení zisku. Přesto je pochopitelné, že každý počátek podnikatelské činnosti sebou přináší zvýšené náklady související se zahájením podnikání. I přes počáteční zvýšené náklady by mělo být cílem každého podnikatelského subjektu směřovat k cíli, kdy bude generovat zisk. V současné době je zcela běžné, že každý daňový subjekt má přesný přehled o své finanční situaci. S blížícím se koncem zdaňovacího období ovšem nastává ze strany podnikajících osob zhodnocení bilance příjmů, výdajů a možného vykázaného kladného základu daně. S ohledem na možnost vyhnout se úhrady případné daňové povinnosti, začínají obchodní korporace (stejně tak i podnikatelé) ke konci roku pořizovat mnohdy ani nepotřebný majetek, a to jen z toho důvodu, aby si snížily případný základ daně. Zde je ovšem nezbytné uvést, že každý by si ovšem měl uvědomit, že přestože placení daní není pro nikoho velkou radostí ani příjemným okamžikem, jedná se, ale o finanční prostředky, které jsou vybírány do státního rozpočtu a následně jsou přerozdělovány jak k financování státu, veřejné správy tak i služeb, z nichž mají užitek všichni občané. V rámci návrhu legislativních úprav by bylo vhodné zvážit možnost stanovení minimální výše daně pro obchodní korporace. Výjimku by pak měly mít obchodní korporace nově založené. Stanovení částky minimální výše daně by se zároveň mohlo odrazit v pozitivním efektu snížení počtu obchodních korporací, kde jedna osoba má založeno hned několik obchodních korporací bez jakéhokoli ekonomického efektu.

Zavedení nového informačního systému

Závěrečný návrh se týká zavedení nového informačního systému pro pracovníky správy daní. Jak vyplývá z kontrolního závěru Nejvyššího kontrolního úřadu, tak softwarový program používaný Finanční správou, je zcela zastaralý, uživatelsky nepřívětivý a vede k nespokojenosti zaměstnanců, což se mnohdy projeví i odlivem pracovníků Finanční správy. Je zcela jednoznačné, že zavedení nového systému sebou přinese velké finanční nároky, ale obnova tohoto systému stejně bude do budoucna nezbytná. Navíc, zavedení efektivního softwarového systému by se zcela jistě promítlo v efektivnější práci procesu daňové kontroly, respektive v celém systému práce veškerých zaměstnanců Finanční správy.

5 Závěr

Diplomová práce se zabývala zhodnocením dopadu novely daňového řádu v rámci procesu daňové kontroly, a to s účinností od 01. 01. 2021. Novela daňového řádu, jak bylo zjištěno přinesla zásadní změny zejména do procesu daňové kontroly týkající se zahájení a ukončení daňové kontroly a dále pak do části seznámení daňového subjektu s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění.

V rámci vlastní části diplomové práce byly uvedeny konkrétní případy dvou daňových kontrol provedených před a po novele daňového řádu. Pro porovnání průběhu vedených daňových kontrol byly vybrány takové daňové subjekty, které měly srovnatelné parametry, a to jak ve formě typu obchodní korporace, velikosti čistého obrátu, předmětu podnikání aj. Vybrané případy daňových kontrol, respektive samotné časové průběhy vedených daňových řízení pak byly porovnány, a to v návaznosti na zásadní změny spojené s novelou daňového řádu. Součástí diplomové práce byl rozhovor provedený s referentkou kontrolního oddělení, která má při své několikaleté práci zkušenosti jak s procesem daňové kontroly před, tak i po novele daňového řádu.

Na základě kvalitativního výzkumu v podobě rozhovoru s referentkou kontrolního oddělení bylo zjištěno, že novela daňového řádu výrazně přispěla jednak k urychlení a zkrácení samotného procesu daňové kontroly tak i ke zvýšení efektivity práce úředních osoby vykonávající tyto procesy. Porovnání délky samotných průběhů daňových kontrol před a po novele daňového řádu bylo taktéž zjištěno, že nově nastavený procesní postup výrazně přispěl ke zkrácení délky samotného daňového řízení.

Zhodnocením výsledků z provedeného rozhovoru v návaznost na srovnání délky průběhů vedených daňových řízení bylo zjištěno, že novela daňového řádu účinného od 01. 01. 2021 jednoznačně přinesla pozitivní přínos, a to v podobě zefektivnění a zjednodušení procesu daňové kontroly. Další pozitivní přínos, který přenesla novela daňového řádu bylo částečné zamezení obstrukčního jednání některých daňových subjektů.

Na základě skutečností zjištěných v rámci diplomové práce byly učiněny návrhy možných legislativních změn a opatření, které by zvýšily efektivitu provádění daňové kontroly.

Konkrétně byly navrženy možné návrhy legislativních změn v podobě podmínek zápisu sídel do obchodního rejstříku, možnosti založení obchodních korporací, upřesnění ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu, zavedení pokut v případě nespolupráce daňových subjektů v rámci daňové kontroly a stanovení minimální výše daně. Dále pak byla navržena spíše technická změna týkající se obnovy stávající softwarového systému používaného správci daně při správě daní a nahrazení nového systému, jež by více odpovídal současným nárokům při výkonu administrativní činnosti správců daně. Pokud by byly případné návrhy na legislativní změny prosazeny, došlo by k zefektivnění výběru daní, což by mělo pozitivní dopad na zvýšení dopadu příjmů do státního rozpočtu a současně by to vedlo k ekonomickému rozvoji celé České republiky.

Závěrem je nezbytné dodat, že samotná novela daňového řádu přinesla do procesu daňové kontroly řadu změn, které jak bylo zjištěno mají pozitivní dopad na proces vedení daňové kontroly. Implementace nových postupů výrazně přispěla jednak k urychlení a zkrácení samotného procesu daňové kontroly a dále pak ke zvýšení efektivity práce úředních osoby vykonávající tyto procesy.

6 Seznam použitých zdrojů

Literatura

1. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
2. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
3. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7357-423-9.
4. KOŠIČIAROVÁ, Soňa. *Verejná správa a právo na spravodlivý proces*. Spolok Slovákov v Poľsku, 2014. ISBN 978-83-7490-790-3.
5. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.
6. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.
7. HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
8. PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Daně a jejich správa*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2013. ISBN 978-80-244-3902-0.
9. BEŇOVÁ, Kamila. *Daně a daňová soustava*. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007. ISBN 978-80-86764-75-7.
10. KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně: a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-047-9.
11. ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.
12. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.
13. KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]*. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9.

14. ING. MORÁVEK, Zdeněk. *Novela daňového řádu*. DaucEXP. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT294551CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.
15. KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.
16. JUDR. JAREŠOVÁ, Jana. *Osoby zúčastněné na správě daní a jejich jednání při správě daní*. DaucEXP. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT37024CZ): Wolters Kluwer, 2010. ISSN 2336-517X.
17. JUDR. ING. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Vyhledávací postupy jako zastřená daňová kontrola a nezákonný zásah*. DaucEXP. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT289496CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.
18. ING. RAISER, Karel. *Daňová kontrola před novelou a po novele daňového řádu*. DaucD-DAUC.CZ - daně. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT287802CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.
19. MGR. WÁGNER, Filip. *Daňová kontrola po novele daňového řádu*. DaucEXP. 16.06.2021. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT294006CZ): Wolters Kluwer. ISSN 2336-517X.
20. CZUDEK, Damian a Michal KOZIEL. *Česko-polská právní komparatistika 2013*. Czesko-Polska Komparatystyka Prawna 2013. Czech-Polish Law Comparison 2013. Brno - Masarykova univerzita, 2013. ISBN 978-80-210-6568-0.
21. JUDR. TOMAN, Petr, Jana FUKSOVÁ a Filip MORCINEK. *Zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu*. DaucEXP. 01.05.2021. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT296037CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.
22. JUDR. TOMAN, Petr, Jana FUKSOVÁ a Filip MORCINEK. *Zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu*. DaucEXP. 01.05.2021. [Program] ASPI verze 15 (ASPI ID: LIT296037CZ): Wolters Kluwer, 2021. ISSN 2336-517X.

Právní předpisy

1. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
2. Zákon č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Elektronické zdroje

1. *Webové stránky Finanční správy České republiky* [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

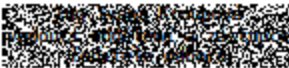
2. *Kompetence a činnosti Finanční správy [online]. 01. 07. 2015 [cit. 2022-02-18]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>*
3. *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/2215/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>*
4. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR. Ministerstvo Financí České republiky [online]. [cit. 2022-07-27]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>*
5. *Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky: Listina základních práv a svobod [online]. [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/docs/laws/listina.html>*
6. *Zpráva o daních v České republice, dostupné z https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatnipublikace/zprava-danich_1.pdf dne 4.3.2021*

7 Přílohy

Příloha č. 1 - Oznámení o zahájení daňové kontroly

Příloha č. 2 - Oznámení o ukončení daňové kontroly

Příloha č. 1 – Oznámení o zahájení daňové kontroly

Finanční úřad pro Ústecký kraj Velká Hradební 39/61 400 21 ÚSTÍ NAD LABEM-MĚSTO Územní pracoviště v Děčíně Řetězová 1369/2a 405 39 DĚČÍN Čj.: Vyřizuje: Oddělení kontrolní Telefon:	V Děčíně dne Elektronicky podepsáno 01. 08. 2022 
---	--

Daňový subjekt

	DIČ: 
---	--

O Z N Á M E N Í
o zahájení daňové kontroly

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") u shora uvedeného daňového subjektu

z a h a j u j e d a ň o v o u k o n t r o l u .

Předmětem daňové kontroly je:

daň za zdaňovací období (od-do)
Daň z příjmu právnických osob 01.01.2019-31.12.2019
v plném rozsahu

K provádění daňové kontroly předložte:

- elektronické účetnictví s hlavní knihou položkově, účetní deník s počátečními stavy účtů, knihu faktur přijatých a vydaných, obratovou převahu, vše za zdaňovací období roku 2019 ve formátu Microsoft Excel
- Microsoft Word, Adobe PDF
- účetní rozvrh za zdaňovací období roku 2019
- odpisový plán za zdaňovací období roku 2019
- karty majetku, včetně účetních dokladů prokazující vstupní cenu odepisovaného majetku a jeho případného technického zhodnocení
- inventury provedené k 31. 12. 2018 a k 31. 12. 2019
- veškeré účetní doklady vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2019
- pokladní knihu za zdaňovací období roku 2019
- knihy jízd za zdaňovací období roku 2019
- skladovou evidenci za zdaňovací období roku 2019
- veškeré smlouvy, včetně dodatků týkající se Vaší podnikatelské činnosti např. nájmu, úvěrů atd.
- veškeré podklady vztahující se k řádkům č. 40, 112 a 162 priznání k da z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019
- případně další důkazní prostředky, prokazující správnost Vámi tvrzené daně uvedené v podaném daňovém priznání, které je předmětem daňové kontroly

a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení tohoto oznámení.

V rámci daňové kontroly má daňový subjekt následující práva a povinnosti
Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu).

Daňový subjekt má v rámci daňové kontroly právo:

- a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,
- b) předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 daňového řádu).

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 daňového řádu a dále je povinen:

- a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,
- c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,
- e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 daňového řádu).

Podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje (§ 145a odst. 1 daňového řádu).

V případě potřeby zejména osobního jednání nebo podrobnějších informací neváhejte kontaktovat vyřizující úřední osobu na telefonním čísle, které naleznete v hlavičce tohoto dokumentu.

Poučení

Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu).

Proti tomuto oznámení nelze uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu).

. . .
. L. S. .
. . .



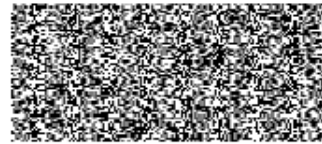
Příloha č. 2 – oznámení o ukončení daňové kontroly

Finanční úřad pro Ústecký kraj
Velká hradební 39/61
400 21 ÚSTÍ NAD LABEM-MĚSTO

Územní pracoviště v Děčíně
Řetězová 1369/2a
405 39 DĚČÍN

Čj.: [REDACTED]
Vyřizuje: [REDACTED]
Oddělení kontrolní II
Telefon: [REDACTED]

V Děčíně
dne



Daňový subjekt

DIČ: [REDACTED]

[REDACTED]

O Z N Á M E N Í
o ukončení daňové kontroly

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 88a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád")

o z n a m u j e

shora uvedenému daňovému subjektu, že doručením tohoto oznámení je ukončena daňová kontrola:

daň za zdaňovací období (od-do)
Daň z příjmu právnických osob [REDACTED]
v plném rozsahu

zahájená dne [REDACTED] 2021 doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly č. j.: [REDACTED] ze dne [REDACTED] 2021.

K Oznámení o ukončení daňové kontroly je přiložena Zpráva o daňové kontrole č. j.: [REDACTED]

Poučení

Proti tomuto oznámení nelze uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu).

. . . .
. L. S. .
. . . .

