

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE
Fakulta bezpečnostního managementu
Katedra správního práva a správní vědy

Daňová kontrola

Diplomová práce

Tax audit

Master thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

JUDr. Tereza JONÁKOVÁ, Ph.D.

AUTOR PRÁCE

Bc. Jan STODOLA

Praha
2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracoval samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpal, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Ve Kdyni, dne 11. 03. 2024

Bc. Jan STODOLA

ANOTACE

Tématem této diplomové práce je Daňová kontrola. Cílem práce je vymezení daňové kontroly, seznámit se s jednotlivými fázemi daňové kontroly, tedy od prvního kontaktu správce daně s daňovým subjektem až po dokončení daňové kontroly. V práci jsou uvedeny změny v oblasti zahájení a ukončení daňové kontroly v závislosti na starém a novém znění právní úpravy. Je představen daňový řád, který je procesním předpisem při daňové kontrole. Práce obsahuje také základní principy a zásady, které se aplikují při daňové kontrole a práva a povinnosti účastníků při daňové kontrole. V závěru práce jsou zmíněny následky daňové kontroly, případná obrana proti výsledku kontroly a postup policejního orgánu při oznámení zkrácení daně.

KLÍČOVÁ SLOVA

daňová kontrola * daň * daňový subjekt * správce daně * daňový řád * dokazování
* důkazní prostředky * následky daňové kontroly

ANNOTATION

The topic of this thesis is Tax control. The aim of the thesis is to define the tax audit, to introduce the different phases of the tax audit, i.e. from the first contact of the tax administrator with the tax subject to the completion of the tax audit. The thesis presents the changes in the area of initiation and termination of the tax audit according to the old and new legislation. The Tax Code, which is a procedural regulation in tax control, is introduced. The work also includes the basic principles and principles that are applied in tax control and the rights and obligations of the participants in tax control. In the conclusion of the thesis, the consequences of the tax audit, possible defence against the result of the audit and the procedure of the police authority in case of a tax evasion notification are mentioned.

KEYWORDS

tax audit * tax * tax subject * tax administrator * tax code * proving * means of proof
* consequences of tax audit

OBSAH

ÚVOD.....	7
1 DAŇ A DAŇOVÉ ŘÍZENÍ.....	8
2 DAŇOVÁ KONTROLA	10
2.1 Právní úprava daňové kontroly	10
2.2 Pojem, funkce, cíle daňové kontroly	11
2.3 Kdy lze provést daňovou kontrolu	12
3 ÚČASTNÍCI DAŇOVÉ KONTROLY	14
3.1 Správce daně	14
3.2 Věcná a místní příslušnost správce daně.....	15
3.3 Úřední osoba	16
3.4 Daňový subjekt.....	17
3.5 Zástupce, procesní způsobilost.....	17
3.6 Třetí osoby	19
3.7 Odborný konzultant.....	19
4 EFEKTIVITA DAŇOVÉ KONTROLY	20
4.1 Výběr subjektů ke kontrole	20
4.2 Příprava na daňovou kontrolu ze strany správce daně	21
5 PRAVIDLA PŘI DAŇOVÉ KONTROLE.....	23
6 FÁZE DAŇOVÉ KONTROLY	25
6.1 Způsob zahájení daňové kontroly	25
6.2 Průběh daňové kontroly	32
6.3 Ukončení daňové kontroly	47
7 OPAKOVÁNÍ DAŇOVÉ KONTROLY	49
8 NÁSLEDKY DAŇOVÉ KONTROLY	54
8.1 Finanční následky daňové kontroly	54
8.2 Trestněprávní následky	54
9 OBRANA PROTI VÝSLEDKU DAŇOVÉ KONTROLY	56
10 ROZDÍL MEZI DAŇOVÝM A TRESTNÍM ŘÍZENÍM.....	57
11 POSTUP POLICEJNÍHO ORGÁNU PO PŘIJETÍ TRESTNÍHO OZNÁMENÍ OD SPRÁVCE DANĚ	60
12 ZKUŠENOSTI Z PRAXE.....	62

ZÁVĚR	65
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:	68

ÚVOD

Diplomová práce se zabývá tématem daňová kontrola. Téma daňová kontrola je stále aktuální a zároveň je pro daňové subjekty důležité, umět se v daňové problematice orientovat. Proto je potřeba informace o daňové kontrole znát a mít o nich přehled. Změny jednotlivých daní jsou mnohdy dosti rychlé a pro daňový subjekt je tedy velmi důležité hlídat změny, které se v daních objevují a jsou spjaté s jejich podnikáním a následně s případnou daňovou kontrolou.

Daňová kontrola je téma velice široké. V této práci se zabývám významem, úlohou a jejím průběhem od začátku (zahájení) do ukončení (sepsání zprávy o daňové kontrole). V práci jsou popsány změny v oblasti zahájení a ukončení daňové kontroly vlivem novely daňového řádu od roku 2021. V úvodu práce je zmíněno o daních a daňovém řízení a dále o daňovém řádu, na kterém je celá daňová kontrola postavena. Jsou definovány základní pojmy, se kterými se v oblasti daňového práva nejčastěji setkáváme, zejména pojem daňové kontroly, včetně jeho začlenění do celého daňového řízení. Uvádím také základní principy a zásady, které se aplikují na daňovou kontrolu a na práva a povinnosti účastníků při daňové kontrole. Zmiňuji též následky daňové kontroly (finanční a trestněprávní) a obranu proti výsledku daňové kontroly. V průběhu práce je použita judikatura, která se snaží blíže problematiku specifikovat. V závěru práce je popsán postup policejního orgánu při přijetí oznámení o zkrácené dani, zjištěné správcem daně při daňové kontrole.

Téma diplomové práce jsem si vybral z toho důvodu, že od roku 2001 pracuji u Policie ČR a od roku 2010 po absolvování bakalářského studia na Policejní akademii v Praze jsem nastoupil na oddělení hospodářské kriminality, kde pracuji do současné doby a během mého působení na tomto oddělení se mimo jiné také zabývám daňovými trestnými činy, které jsou buď z úřední povinnosti oznamovány ze strany Finančního úřadu či policejní orgán sám daňovou trestnou činností v rámci výkonu služby vyhledává nebo daňová trestná činnost vyplývá z trestních spisů.

Celá práce je zpracována na základě studia odborné literatury, právních předpisů, judikatury Nejvyššího správního soudu, sběru dat a informací, z internetu a také na základě osobních poznatků při jednáních se správcem daně.

1 DAŇ A DAŇOVÉ ŘÍZENÍ

Daně hrají v ekonomice bezesporu důležitou úlohu a není možné je ukládat svévolně bez zmocnění v nejvyšší zákonné normě. Takové zmocnění v České republice obsahuje Listina základních práv a svobod (Usnesení č. 2/1993 Sb.). Daň je jistá platební povinnost, kterou stanovuje stát zákonem k získání financí do státního rozpočtu, z něhož dále financuje veřejné výdaje. Souhrn všech daní, které se v České republice vybírají, se nazývají daňovou soustavou, která byla uzákoněna k 1. 1. 1993. Je tvořena daní přímou a nepřímou. Přímé daně se odvádějí z příjmů osob a z majetku. Jedná se např. o daň z příjmů fyzických a právnických osob a daň z nemovitých věcí. Nepřímé daně jsou obsaženy v cenách výrobků a služeb. Jde zejména o daň z přidané hodnoty. Stát tedy daně získává od svých občanů a firem.

Daně u podnikatelských subjektů jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření, což znamená, že je to sám daňový subjekt, který je povinen sám daň vypočítat, přiznat, uhradit a je za její správnost zodpovědný. Výběr daní se provádí prostřednictvím předepsaných formulářů (daňových přiznání) v termínu stanoveném daňovým zákonem. Je-li tedy dle právního řádu na daňový subjekt přenesena zodpovědnost za výši stanovené daně, je logické, že na druhou stranu umožňuje prověření všech skutečností, ze kterých vycházel daňový subjekt při výpočtu základu daně a na jejichž základě bylo zpracováno daňové přiznání. Daňová kontrola proto prezentuje základní kontrolní postup, jenž umožňuje komplexní prověření všech skutečností, ze kterých daňový subjekt vycházel při výpočtu výše jeho daňové povinnosti.

Popis daňového řízení můžeme nalézt v § 134 daňového řádu. Představuje právními normami upravený postup správců daně, který je veden za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Zákon rozděluje daňové řízení do určitých částí, které označuje jako dílčí řízení. Podle okolností jsou tedy zahajována jednotlivá dílčí řízení, která jsou v zákoně rozčleněna do tří skupin. Jedná se o řízení nalézací, kam lze zahrnout vyměřovací řízení, které je zpravidla započato okamžikem, kdy daňový subjekt podá správci daně řádné daňové tvrzení a zahrnuje také doměřovací řízení, k němuž se přistoupí při podání

dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední, což je na základě výsledků daňové kontroly. Druhou skupinou je řízení při placení a vymáhání daní a třetí skupinou řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích, které umožňuje napravit skutkové či právní vady rozhodnutí v případě, je-li daňový subjekt jakýmkoli způsobem zkrácen na svých právech.

Daňové řízení se vlastně týká procesu, kterým prochází daňový poplatník od podání daňového přiznání až po konečné rozhodnutí o výši daně. Zahrnuje komunikaci mezi daňovým poplatníkem a finančním úřadem. Cílem je správně zjistit, že existuje pro daň právní důvod, určit její správnou výši a zabezpečit její úhradu.

„Pod pojmem správné zjištění a stanovení daně pak je nutné chápat zjištění a stanovení daně v zákonné výši, nesprávné tedy není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více, než k čemu byl povinen, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný. Finanční orgány tak jsou v průběhu realizace práva státu na výběr daní povinny respektovat práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, tj. především právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.“¹

¹ SOCHOROVÁ, Vendula, Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha: C. H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-520-6, str. 56

2 DAŇOVÁ KONTROLA

2.1 Právní úprava daňové kontroly

Úprava daňové kontroly, dříve obsažená v § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byla nedostatečná, což potvrzuje i rozsáhlá judikatura. Objevovaly se spory, které byly řešeny Nejvyšším správním soudem. Tento zákon, který byl s různými doplňky a změnami platný 19 let, byl ke dni 31. 12. 2010 zrušen a nahrazen novou právní normou.

Novým procesním předpisem úpravy daní je od 1. 1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Tento zákon velmi podrobně upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Proto bez znalosti daňového řádu se v souvislosti s daňovou kontrolou neobejde ani daňový subjekt, ale ani správce daně. Zákon je rozdělen na 6 základních částí, tyto části se dále dělí na hlavy, díly, oddíly a paragrafy. Celkový počet paragrafů je 266. Daňový řád je velmi obsáhlý a některé části nejsou pro téma daňové kontroly důležité.

V první části zákona jsou vymezena úvodní ustanovení, těmi jsou předmět a účel úpravy a základní zásady správy daní. Obecná část o správě daní je uvedena v části druhé. Zde jsou uvedeny pojmy z pohledu daňového řízení, například informace o správci daně a o osobách zúčastněných na správě daní, informace o lhůtách, které musí všichni účastníci daňového řízení dodržovat, aby se vyvarovali případným sporům a pokutám. Dále je zde uvedeno ustanovení o doručování, o ochraně a poskytování informací, o dokumentaci, o kontrolních postupech a daňové kontrole nebo informace o opravných a dozorčích prostředcích. Třetí část zákona je tzv. zvláštní částí o správě daní, kde je vymezen průběh řízení, informace o dokazování a důkazních prostředcích. Ve čtvrté části jsou uvedeny následky porušení povinností při správě daní, tj. pokuty, penále a úroky z prodlení. Část pátá uvádí společná zmocňovací, přechodná a závěrečná ustanovení. V šesté části je uvedena informace o účinnosti zákona.

Daňový řád a daňový systém se často mění a aktualizuje, aby odpovídal ekonomickým a legislativním změnám v České republice. Vedle daňového řádu je daňová problematika upravena rozsáhlým počtem dalších předpisů. Jedná se

například o zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty a další. Daňový řád je vůči těmto předpisem obecným, který se použije jen v případě, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Pokud jiný daňový zákon obsahuje vůči daňovému řádu speciální úpravu, má aplikační přednost.

„Za jeden z hlavních přínosů daňového řádu je možno považovat přesnější a jednoznačnější vymezení postupů správců daně, což by ve svých důsledcích mělo postupně vést ke zvyšování právní jistoty daňových poplatníků. Obsahově navázal daňový řád i na dosud známou a praxí již potvrzenou judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu ČR, která doposud poskytovala výklad některých sporných nebo nejasně formulovaných ustanovení již zrušeného zákona o správě daní a poplatků.“²

2.2 Pojem, funkce, cíle daňové kontroly

Daňová kontrola je jedním ze zásadních postupů správce daně, jedná se o dílčí procesní postup v rámci daňového řízení. Patří mezi kontrolní postupy, které nalezneme v daňovém řádu ve druhé části, hlava VI, díl 3. Je to ucelený soubor úkonů, resp. pravomocí správce daně zjišťovat rozhodné skutečnosti. Daňová kontrola nepředstavuje tedy nic jiného než postup, kterým správce daně kontroluje a ověřuje, zda daňový subjekt přiznal svoji daň ve správné výši. Hlavní cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. V rozsudku Nejvyššího správního soudu je uvedeno:

„Daňová kontrola je klasickým daňovým mechanismem, pomocí kterého má správce daně právo kdykoliv v průběhu prekluzivní lhůty prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů okolností rozhodné pro stanovení daně a rovněž tvrzení daňových subjektů.“³

Protože daňová kontrola samotná, tak i její důsledky jsou značným zásahem do soukromí a popřípadě i do vlastnictví kontrolovaného daňového

² ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7, str. 12-14

³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 04. 2015, sp. zn. 7 Afs 188/2014

subjektu, musí mít takový zásah předem vymezená pravidla. Tato nalezneme s účinností od 1. 1. 2011 v ustanovení § 85 až § 88 a) daňového řádu.

„Jednou ze základních funkcí daňové kontroly je funkce preventivní. Již svou existencí daňová kontrola působí na to, aby odradila daňové subjekty od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, fingování nákladů či nadhodnocování jejich výše a od dalších nežádoucích praktik. S preventivní funkcí daňové kontroly velmi úzce souvisí její funkce eliminační. Její podstatou je skutečnost, že na základě kontrolních zjištění dojde do budoucna k nápravě jednotlivých, dosud nesprávně uplatňovaných postupů či nesprávně uplatňované sazby daně apod. Je třeba zmínit i ochrannou funkci daňové kontroly, kterou je realizována samotná fiskální funkce daní, tedy získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů pro financování veřejných potřeb.“⁴

2.3 Kdy lze provést daňovou kontrolu

Daňová kontrola může být zahájena pouze z moci úřední. Obvykle se provádí až po stanovení daně, tj. po vydání platebního, resp. dodatečného platebního výměru (zpravidla po nabytí právní moci tohoto rozhodnutí). Daňovou kontrolu však může správce daně provést také po podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, a to ještě před stanovením daně. Jedná se o tzv. daňovou kontrolu „před vyměřením“. V těchto případech musí posoudit, zda by v daném případě nebylo vhodnější použít postup k odstranění pochybností podle § 89 až § 90 daňového řádu. Má-li totiž konkrétní pochybnosti ohledně správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného či dodatečného daňového tvrzení nebo ohledně pravdivosti údajů v nich uvedených, je povinen použít jiný institut než daňovou kontrolu a tím je právě postup k odstranění pochybností.

V rámci tohoto postupu je daňový subjekt vyzván k odstranění pochybností, které však musí být ve výzvě konkrétně specifikovány. Ve stanovené lhůtě, by měl daňový subjekt jakýmkoliv způsobem pochybnosti odstranit. Nedojde-li k jejich odstranění, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění

⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 1-2

pochybností a ten je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl s výsledkem seznámen, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, které musí konkretizovat. Pokud tedy uvede daňový subjekt ve svém návrhu nové důvody nebo předloží nové listiny, které dříve nepředložil, správce daně zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Tzn., že i v tomto případě se zahajuje daňová kontrola. Její rozsah bude přímo zaležet od rozsahu pochybností, které nebyly rozptýleny.

V některých případech je daňová kontrola prováděna až po uplynutí zákonné lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, jestliže toto tvrzení nebylo podáno. V těchto případech má ale přednost před zahájením daňové kontroly výzva k podání daňového tvrzení dle § 145 odst. 1 daňového řádu, a to s ohledem na základní zásady správy daní.

Daňovou kontrolu však nemůže správce daně zahájit za situace, kdy zjistí nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. V těchto případech musí vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jestliže tedy daňová povinnost daňového subjektu není správná, měl by on sám provést její nápravu, což je pro něj varianta výhodnější, neboť doměřením daně na základě daňové kontroly by musel uhradit i penále ve výši 20 % z doměrku. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je uvedeno:

„Možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoliv způsobem s výjimkou daňové kontroly.“⁵

Daňovou kontrolu rovněž nelze zahájit v případě, je-li kontrolované období již prekludováno. Lhůtu pro stanovení daně zákon stanovuje jako lhůtu tříletou. Prekluzivní lhůtu lze však prodlužovat, přerušovat a stavět a tyto možnosti upravuje § 148 daňového řádu.

⁵ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014

3 ÚČASTNÍCI DAŇOVÉ KONTROLY

Na jedné straně daňové kontroly je správce daně, který vykonává daňovou kontrolu. Na straně druhé jsou osoby zúčastněné v daňovém řízení. Těmi jsou samotný daňový subjekt či jeho zástupce. A dalšími osobami, které se mohou zúčastnit daňové kontroly, jsou podle zákona třetí osoby a odborný konzultant. Je proto důležité vědět, kdo může takovou osobou být.

3.1 Správce daně

Podle § 10 daňového řádu je správce daně definován jako „správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“

Pro výkon správy daní byla zřízena Finanční správa ČR podle zákona č. 456/2011 Sb., v platném znění, spolu s příslušným postavením a pravomocemi. Finanční správu ČR tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, kterých je celkem 15 a jsou rozděleny podle jednotlivých krajů, pro hlavní město Prahu a Specializovaný finanční úřad. Při provádění daňové kontroly se nejčastěji setkáváme s územními finančními orgány.

Svěřenou pravomoc k provedení daňové kontroly má správce daně v § 11 daňového řádu. Je v něm uvedeno, že provádí daňová řízení, vykonává vyhledávací činnosti, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá k plnění povinností a zabezpečuje samotné placení daní. Je důležité poznamenat, že v pozici správce daně mohou vystupovat i jiné orgány veřejné správy, pokud jde o peněžitá plnění označená jako daň, clo či poplatek.

„Správcem daně jsou v praxi kromě orgánů finanční správy dále orgány celní správy v případě spotřebních daní nebo v některých případech daně z přidané hodnoty či mýtného, obecní úřady v případě místních poplatků nebo poplatků za komunální odpad, soudy v případě soudních poplatků, lesní, rybářská

či myslivecká stráž v případě výběru pokut za přestupky ukládaných dle zvláštních právních předpisů příkazem na místě.“⁶

3.2 Věcná a místní příslušnost správce daně

Daňovou kontrolu může provést orgán veřejné správy, který splňuje obecné zákonné předpoklady, spočívající ve věcné a místní příslušnosti. Věcná příslušnost vymezuje okruh svěřených úkolů, které správce daně projednává a rozhoduje. Pouze takový správce daně, který je na základě zákona oprávněn v dané věci konat, je v daném řízení věcně příslušný. Z toho vyplývá, že například obecní úřad nemůže rozhodovat o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který vydal finanční úřad.

Právo na provedení daňové kontroly vychází také z místní příslušnosti správce daně. Ta je upravena v § 13 daňového řádu a určuje, který správce daně může u daňového subjektu daňovou kontrolu provést. Základním či obecným pravidlem pro stanovení místní příslušnosti správce daně je u fyzické osoby místo jejího pobytu, tj. adresa trvalého pobytu občana České republiky nebo adresa hlášeného pobytu cizince. U právnických osob se místní příslušnost řídí sídlem právnické osoby zapsaným v obchodním nebo obdobném rejstříku. Pokud dojde ke změně bydliště fyzické osoby nebo změny sídla právnické osoby, provede změnu místní příslušnosti správce daně z úřední povinnosti, neboť tato informace je dostupná ve veřejném registru. Určitý úkon či postup však může namísto místně příslušného správce daně provést jiný věcně příslušný správce daně stejného nebo nižšího stupně. Jedná se o institut dožádání, uvedený v § 17 daňového řádu, který je rovněž využíván v rámci daňových kontrol.

„Institut dožádání slouží k tomu, aby určitý úkon (například výslech svědka) nebo určité dílčí řízení či postup (například daňovou kontrolu) provedl namísto místně příslušného správce daně jiný věcně příslušný správce daně stejného nebo nižšího stupně. V praxi se využívají zejména při dokazování. Dožádáním však nedochází ke změně místní příslušnosti jako takové, pouze k přenesení pravomoci

⁶ NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. Praha: C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9, str. 10

pro určitý úkon či soubor úkonů. Dožádaný správce daně je povinen provést dožádané úkony bezodkladně. Dožádání může být realizováno také na mezinárodní úrovni. Správce daně může požádat o provedení určitého úkonu v daňovém řízení také zahraničního správce daně, a to na základě zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.“⁷

Je také potřeba uvést, že v některých případech se obecné pravidlo místní příslušnosti neuplatňuje, protože je v zákoně uvedeno i pravidlo speciální, které má před úpravou obecné místní příslušnosti přednost. Je tomu například u nemovitých věcí, kdy je místně příslušný správce daně, v jehož obvodu se nemovitost nachází nebo u plátcovy pokladny, kde je místně příslušný správce daně, v jehož obvodu se plátcova pokladna nachází. Také daňovou kontrolu, při změně místní příslušnosti, může dokončit ten správce daně, který ji začal. Speciální pravidla místní příslušnosti obsahuje speciálně pro finanční úřady zákon o Finanční správě ČR (č. 456/2011 Sb.). Na základě tzv. vybrané působnosti je jakýkoliv finanční úřad oprávněn provést daňovou kontrolu na celém území ČR.

Vybraná působnost je ovšem omezena pouze na provádění daňové kontroly. Po jejím ukončení musí platební či dodatečný platební výměr vydat správce daně, který je místně příslušný daňovému subjektu podle obecných pravidel místní příslušnosti. V praxi je stejně nejčastěji daňová kontrola zahajována a prováděna místně příslušným správcem daně.

3.3 Úřední osoba

Podle § 12 odst. 2 daňového řádu, je touto osobou:

„zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.“⁸

⁷ NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. Praha: C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9, str. 16-17

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění

Úřední osobou však nemůže být ten, kdo nevykonává pravomoci správce daně, například úřednice podatelny, sekretářka apod.

3.4 Daňový subjekt

Daňový subjekt představuje nejdůležitějšího účastníka daňové kontroly, protože právě jeho daňová povinnost je předmětem daňové kontroly. Podle § 20 odst. 1 daňového řádu je daňovým subjektem

„osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“⁹

Jedná se tedy o fyzickou osobu, která je povinna platit daně ze svých příjmů nebo o právnickou osobu, která je povinna platit daně ziskového charakteru. V praxi bývá rozlišován daňový subjekt v pozici plátce, kterým je například zaměstnavatel, nebo v pozici poplatníka. Daňový poplatník je pak osobou, která je registrována u finančního úřadu.

„Poplatníkem se přitom rozumí osoba, jejíž příjmy nebo majetek jsou podrobeny dani, zatímco plátce je osobou, která daň vybranou (složenou) od poplatníků odvádí pod svou majetkovou odpovědností správci daně.“¹⁰

3.5 Zástupce, procesní způsobilost

Procesní způsobilost stanoví § 24 odst. 1 daňového řádu. Je v něm uvedeno, že „osoba zúčastněná na správě daní může při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém je svéprávná.“

„Svéprávností se rozumí způsobilost právně jednat, tedy nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem. Fyzická osoba se

⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění

¹⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 62

stává plně svéprávnou zletilostí, tedy dovršením 18. roku věku. Daňové subjekty mohou jednat se správcem daně přímo (tedy konkrétní osoba činí právní jednání sama nebo prostřednictvím svého statutárního orgánu, pověřené osoby nebo prokuristy) nebo nepřímo (prostřednictvím svého zákonného či zvoleného zástupce).“¹¹

Zákonné zastoupení se vztahuje na případy, kdy fyzické osoby nejsou k právním úkonům způsobilé, a to ať z důvodů nedosažení zletilosti, duševní poruchy nebo jiných důvodů. Zákonným zástupcem nezletilého dítěte jsou především jeho rodiče. Tuto roli přebírají také osvojitelé dítěte nebo jeho opatrovník. Právnícká osoba je ze zákona zastoupena statutárním orgánem, nebo pokud se u ní neustavuje (například odborové organizace), tak osoba, která může za právníckou osobu jednat podle příslušné právní úpravy.

Při smluvním zastoupení si daňový subjekt pro daňové řízení, tedy i pro daňovou kontrolu, může stanovit svého zmocněnce, který za něj bude vykonávat jednotlivé úkony. Daňový řád stanoví, že si zmocnitel může v jedné věci zvolit pouze jednoho zmocněnce.

Plná moc může být koncipována jako plná moc všeobecná neboli generální, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům v rámci správy daní. Správce daně by měl v takovém případě jednat pouze s ním. Dále může být plná moc omezená, která se omezuje pouze na některé řízení či pouze na jediný úkon.

„Osoby zúčastněné na správě daní, tj. daňové subjekty, třetí osoby, zákonní a ustanovení zástupci se mohou nechat v daňovém řízení zastoupit zvoleným zmocněncem, s výjimkou případů, kdy mají při správě daní něco osobně vykonat. Zmocnitel udělí za tímto účelem zmocněnci plnou moc písemně, ústně do protokolu, např. při ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly, nebo elektronicky (datovou zprávou opatřenou zaručeným elektronickým podpisem, případně zprávou odeslanou datovou schránkou). „Byla-li udělena plná moc, platí,

¹¹ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 62

že v jejím rozsahu je jednání zmocněnce považováno za jednání daňového subjektu. Rozsahem zmocnění vymezeným v plné moci je zmocněnec vázán.“¹²

3.6 Třetí osoby

Daňové kontroly se mohou účastnit i tzv. třetí osoby. Ty vymezuje daňový řád v § 22 jako osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Zde zákonodárce upustil od taxativního výčtu osob. Jako příklad třetích osob lze uvést například znalce, svědka, tlumočníka, odborného konzultanta a osoby, které mají listiny nebo jiné potřebné věci k daňovému řízení. Tyto osoby jsou významné zejména při dokazování či při objektivním zjišťování skutečného stavu věci. Mají však odlišné postavení od daňového subjektu.

3.7 Odborný konzultant

Daňový subjekt si může k jednání při daňové kontrole přibrat odborného konzultanta. Počet odborných konzultantů není zákonem nijak omezen. Tento institut byl zaveden do daňového řádu z důvodu zajištění pomoci daňovému subjektu, příp. jeho zástupci, v jednání před správcem daně, zejména v odborných otázkách, a to v návaznosti na článek 37 odst. 2 Listiny základní práv a svobod, vyhlášené pod č. 2/1993 Sb., podle které „každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení.“

Odborný konzultant má pouze právo spoluúčasti na jednání, nemůže vystupovat před správcem daně samostatně. Není totiž ani zástupcem daňového subjektu. Svoji odbornost nemusí nijak prokazovat. Volba odborného konzultanta plně přísluší daňovému subjektu, resp. jeho zástupci. Odborným konzultantem tak může být kdokoliv, koho za odborného konzultanta daňový subjekt prohlásí. V praxi to bývají zejména účetní, kteří zpracovávají podklady pro daňové účely.

¹² ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 68-69

4 EFEKTIVITA DAŇOVÉ KONTROLY

Na efektivitu daňové kontroly působí mnoho faktorů. Některé z nich (vnitřní faktory) může správce daně ovlivnit, jiné nikoliv (vnější faktory). Správce daně může ovlivnit výběr daňových subjektů ke kontrole, jak se na daňovou kontrolu připraví, rozsahem vyhledávací činnosti, rozsahem svých vědomostí a praxí, zkušeností a znalostí jak z oblasti práva daňového, procesního, judikatury a znalostí metodiky. Nelze však ovlivnit jednání daňových subjektů, tj. pokud z jejich strany dochází neustále k prodlužování doby kontroly z různých důvodů. Například pokud se nedostaví na jednání, neustále žádají o prodloužení lhůt pro předložení důkazních prostředků, navrhuji svědky bez přesné identifikace, podávají námitky apod.

4.1 Výběr subjektů ke kontrole

Každý daňový subjekt může být vybrán ke kontrole. Záleží na rozhodnutí daného správce daně na základě, jakého klíče bude vybírat subjekty, které podrobí daňové kontrole. Na provedení daňové kontroly neexistuje právní nárok. Nejsou ničím výjimečné případy, kdy jeden daňový subjekt bude kontrolován častěji nežli druhý, případně tento nebude podroben daňové kontrole za stejné období vůbec. Správce daně vybírá daňové subjekty nahodile nebo na základě konkrétních pochybností či podle různých kritérií. Různá kritéria vyhledává především v automatizovaném daňovém informačním systému (ADIS), který ke své činnosti používá. Tento systém sám hlídá tzv. důvěryhodnost podaných přiznání, zjišťuje koeficient poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění u daně z přidané hodnoty a porovnává je s údaji, které jsou vykazány u daně z příjmů. Správce daně nejčastěji vybírá daňové subjekty, kteří jsou řadu let po sobě ztrátoví, vykazují nízkou obchodní přírážku, mají prudký pokles obratu či výkonnosti anebo prudký nárůst nákladů při stejné výkonnosti. Jsou vybírány daňové subjekty s propojenými majetkovými a obchodními vztahy, s rozvinutými zahraničně obchodními vztahy, s velkými obraty finančních prostředků, při obchodování s rizikovými komoditami (minerální oleje, kovy, atd.), s opakovaně

vysokým nebo mimořádným odpočtem daně z přidané hodnoty, s ukončením registrace k dani z přidané hodnoty, s úmrtím daňového subjektu (v případě fyzické osoby), s opakovaně zjišťovanými nedostatky, s vazbou na subjekt, který byl součástí daňových úniků, ale i z důvodu, že dosud nebyla kontrola provedena. Dále se daňová kontrola provádí v souvislosti s ukončením činnosti daňového subjektu, především pak u právnických osob před jejich zánikem či se vstupem do likvidace. Výběr daňových subjektů může být i na základě jiných důvodů. Může se uskutečnit na základě podnětů od třetích osob, na udání spoluobčanů, na základě podání vnějšího podnětu ze strany Policie České republiky, celních orgánů či na základě stížnosti. Iniciátorem daňové kontroly mohou být informace získané na základě spolupráce s Útvarem pro odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality, spolupráce s Útvarem pro odhalování korupce a finanční kriminality.

Návrhy k provedení daňové kontroly jsou praktikovány také po každém termínu pro podání daňových přiznání k dani z příjmů či k dani z přidané hodnoty, kdy na jejich základě pracovníci vyměřovacích oddělení (kteří se vlastně jako první obeznámí s podaným přiznáním) vyberou takové subjekty, u kterých navrhnou provést daňovou kontrolu. Samotný výběr daňových subjektů pro daňovou kontrolu provádějí pracovníci kontrolního oddělení, zejména vedoucí těchto oddělení. Ti následně vytvoří plán kontrol, dle něhož jsou kontroly prováděny. Sestavený plán obsahuje informace, jaké daně budou kontrolovány a za jaká zdaňovací období. Kontroly jsou následně přerozděleny jednotlivým kontrolním pracovníkům, a to podle náročnosti kontrol a podle odbornosti a praxe pracovníků.

4.2 Příprava na daňovou kontrolu ze strany správce daně

Kontrolní pracovník se na přidělenou daňovou kontrolu musí dostatečně připravit. Musí získat co nejvíce informací o daňovém subjektu. Ty získá jednak z jeho daňového spisu, který by měl obsahovat veškeré písemnosti včetně jejich soupisu v časové posloupnosti a s označením jednotlivých pořadových čísel. Dále sbírá informace z různých informačních zdrojů. Mohou to být webové stránky daňového subjektu, katastr nemovitostí, registr vozidel aj. Příprava na daňovou kontrolu se odvíjí od toho, o jaký daňový subjekt se jedná, jakou činností se zabývá

a zda je pro takovou činnost typické krácení daňové povinnosti a v čem toto nejčastěji spočívá. Kontrolní pracovník též zjišťuje, zda v rámci provozované činnosti musí daňový subjekt vést nějaké evidence, mít určitá potvrzení, povolení či zda musí splňovat jiné předpisy z hlediska např. životního prostředí, hygieny, odboru dopravy, úřadu práce, registrace apod. Měl by se také seznámit se zprávou z předchozích daňových kontrol a zjistit, jaká ustanovení byla porušena, v čem daňový subjekt chyboval a jaký byl výsledek kontrolního zjištění. Důležité je také zjistit, zda má daňový subjekt z minulého období uloženu záznamní povinnost podle § 97 daňového řádu, která stále trvá. Ta přesně stanovuje údaje, které má daňový subjekt při provozování podnikatelské činnosti zaznamenávat, kdy, v jakém členění, uspořádání, a to za účelem zjištění správné výše daně. Daňový subjekt je povinen ji uchovávat až do uplynutí lhůty pro stanovení daně, k níž se vztahuje a je povinen ji při daňové kontrole předložit. Daňová kontrola je i pro správce daně velmi náročným procesem jak po stránce vědomostní, tak i po stránce praktické, kdy je nutno se orientovat v různých oborech činností daňových subjektů.

5 PRAVIDLA PŘI DAŇOVÉ KONTROLE

Tak jako celé daňové řízení, tak se i daňová kontrola řídí určitými právními pravidly v podobě principů, resp. zásad, podle kterých je povinen správce daně postupovat. Základní zásady daňového řízení jsou upraveny v § 5 až 9 daňového řádu.

Zásada zákonnosti je nejvýznamnější zásadou, která ukládá správci daně jednat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy.

Zásada zneužití pravomoci dovoluje správci daně uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

Zásada procesní rovnosti pro správce daně znamená, že je povinen postupovat s daňovými subjekty ve stejné situaci stejným způsobem, nesmí zvýhodňovat či nezvýhodňovat jednoho a druhého ne. Všechny osoby zúčastněné na správě daní jsou si totiž rovny ve svých procesních právech i povinnostech.

Zásada oficiality stanoví povinnost správci daně zahájit řízení i z vlastního podnětu vždy, když by byly ohroženy zájmy státu v podobě ušlé daně. Je to vlastně povinnost vykonávat vyhledávací činnost, nespoléhat se pouze na důvěru v řádném plnění daňových povinností daňovými subjekty, ale toto si také ověřovat skrze institut daňové kontroly.

Zásada vstřícnosti a slušnosti předpokládá klientský přístup správce daně vůči zúčastněným osobám při správě daní. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se nezdvořilostí.

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti dává povinnost úředním osobám a všem dalším zúčastněným osobám na správě daní, zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Slouží právě k ochraně daňového subjektu před zneužitím důvěrných informací, které vyjdou najevo v rámci daňového řízení, tedy i při daňové kontrole, neboť zaručují, že tyto informace nebudou zneužity. Daňové řízení je vždy neveřejné.

Zásada ochrany osobních údajů znamená, že správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.

Mezi další zásady patří: zásada součinnosti, zásada přiměřenosti, zásada volného hodnocení důkazů, zásada materiální pravdy, zásada poučovací, zásada rychlosti a hospodárnosti a zásada legitimního očekávání. O nich bude průběžně pojednáno v jednotlivých fázích daňové kontroly.

O tom, že při daňové kontrole musí správce daně postupovat podle výše uvedených zásad, je zaznamenáno v rozsudku Nejvyššího správního soudu, který uvedl:

„Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu, což znamená, že činí úkony, které směřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností o rozsahu daňové povinnosti zejména v návaznosti na tvrzení daňového subjektu. Přitom je vázán základními zásadami daňového řízení, takže mimo jiné musí postupovat bez zbytečných průtahů, uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena, musí rovněž šetřit práva a chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“¹³

¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 04. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014

6 FÁZE DAŇOVÉ KONTROLY

Daňovou kontrolu lze rozdělit do tří fází a to:

- zahájení daňové kontroly
- průběh daňové kontroly
- ukončení daňové kontroly

6.1 Způsob zahájení daňové kontroly

Novela daňového řádu změnila od 1. 1. 2021 způsob zahájení daňové kontroly. Do té doby platilo, že daňová kontrola byla zahájena prvním úkonem správce daně, při kterém byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti, popř. prověřovat tvrzení daňového subjektu. Zpravidla se finanční úřad ozval neformální cestou (telefonicky), že hodlá zahájit daňovou kontrolu a s daňovým subjektem byl domluven termín pro takový úkon. Některé daňové subjekty však tomuto postupu bránily a prodlužovaly lhůtu pro faktické zahájení daňové kontroly. Pokud neumožnil daňový subjekt zahájení daňové kontroly, mohl být k tomuto kroku vyzván. A pokud výzvě nevyhověl, mohl mu správce daně stanovit daň podle pomůcek. V praxi také nastávaly soudní spory, zda byla daňová kontrola zahájena správně a zda vůbec byla zahájena, neboť podstatou totiž bylo nejen doručit písemnost, ale formálně i zahájit faktickou kontrolu.

Od 1. 1. 2021 daňový řád zjednodušil především správci daně postup při zahájení daňové kontroly. Zákon v § 87 odst. 1 uvádí, že daňová kontrola je:

„zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.“¹⁴

¹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění

Toto oznámení má formu rozhodnutí, které neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu podle § 85 odst. 5 uplatnit opravné prostředky. Správce daně může oznámit zahájení daňové kontroly při ústním jednání nebo korespondenčně.

S ohledem na zásadu součinnosti, která je ukotvena v § 6 odst. 2 daňového řádu a pro volbu jaký postup zahájení daňové kontroly má správce daně zvolit, je doporučeno neformálně daňový subjekt informovat (například telefonicky či e- mailem), o záměru provést daňovou kontrolu. Právě tato zásada spolupráce charakterizuje vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem. Aby byl výběr postupu, který daňový subjekt upřednostnil podložen, je zaznamenán do úředního záznamu. Ten pořizuje úřední osoba vždy o důležitých úkonech. Mohou to být právě záznamy z telefonického rozhovoru, z ústních sdělení, oznámení či poznámek. Podepisuje ho osoba, která jej vyhotovila, s uvedením data a času a zakládá jej do spisu.

Pokud se dojedná zahájení daňové kontroly při ústním jednání, je sjednán konkrétní termín, čas a místo společného jednání, při němž se oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu doručí. Při tomto osobním jednání má úřední osoba právo na prokázání totožnosti daňového subjektu či ověření oprávněnosti osoby za něj jednat. Pro daňový subjekt je to naopak povinností se na vyzvání úřední osoby prokázat. Při ústním jednání se vždy sepisuje protokol, který na závěr všichni podepisují, tj. úřední osoby a osoby zúčastněné na jednání. Daňový řád v ustanovení § 60 až 62 stanoví náležitosti, které musí takový protokol obsahovat, dále musí obsahovat veškerá vyjádření k věci, návrhy, výhrady vznesené v průběhu jednání, včetně stanovisek k nim. Již při zahájení daňové kontroly musí být uplatněna zásada poučovací, což znamená, že úřední osoba zajistí poučení o procesních právech a povinnostech zúčastněných osob a nikdy úmyslně nezatají skutečnosti, které by mohly zúčastněné osoby jakkoli znevýhodnit. Poučení je součástí protokolu a zúčastněné osoby podepisují, že poučení rozumí.

Při preferenci zahájení daňové kontroly korespondenčně je zasláno oznámení o zahájení daňové kontroly do datové schránky daňového subjektu nebo je odesláno prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Tento způsob zahájení je nejvíce praktikován.

Existence konkrétních pochybností

Právě v otázce, zda musí finanční úřad při zahájení kontroly sdělit existenci konkrétních pochybností, tedy důvod, proč hodlá daňovou povinnost prověřovat, panovala v minulosti určitá nejistota, protože tehdy podle Ústavního soudu, byla možnost provádět daňovou kontrolu bez existence konkrétních pochybností v rozporu s ústavním pořádkem. Ústavní soud tehdy konstatoval:

„V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc na zkoušku.“¹⁵

Tento závěr byl následně překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, (sp. zn. Pl. ÚS-st.33/11), který jednoznačně odmítl vázanost zahájení daňové kontroly na existenci pochybností. A stejně tak jej odmítá například rozsudek Nejvyššího správního soudu, který uvedl:

„Správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních.“¹⁶

Předmět a rozsah daňové kontroly

Předmět a rozsah daňové kontroly stanovuje správce daně. Předmětem daňové kontroly se rozumí daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu či jiné skutečnosti potřebné ke správnému zjištění a stanovení daně. Standardně se

¹⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 06. 04. 2017, sp. zn. 3 Afs 119/2016

daňová kontrola vztahuje k jednomu daňovému řízení, tzn. jedna daň a jedno zdaňovací období, lze ji ale provádět i pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Jediné omezení pro provádění daňové kontroly spočívá v daňovém subjektu, tedy nelze provádět jednu společnou daňovou kontrolu u více subjektů.

Daňová kontrola se zahájí buď v plném rozsahu, tzn., že se týká všech okolností souvisejících s předmětem kontroly nebo v rozsahu zúženém, tzn. jen k některým okolnostem. Je-li zahájena ve vymezeném rozsahu a zjistí-li se během kontroly nějaké nesrovnalosti, může být její rozsah rozšířen nebo naopak zúžen. Taková změna rozsahu se provede doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly dle § 85 odst. 3 daňového řádu. Příkladem může být situace, kdy je kontrola zahájena pouze pro období jednoho kalendářního roku a následně je rozšířena na dobu delší, anebo při kontrole daně z příjmů vznikne pochybnost ohledně daně z přidané hodnoty, pak může být rozsah kontroly rozšířen i na daň z přidané hodnoty. Možnost zúžení rozsahu daňové kontroly v praxi nebývá využívána. Přesné vymezení rozsahu a předmětu daňové kontroly je důležité pro běh prekluzivní lhůty, protože každým zahájením daňové kontroly počíná pro danou daň běh nové tříleté lhůty. A přesné vymezení rozsahu a předmětu daňové kontroly je důležité i pro zamezení opakované daňové kontroly, pokud již byla stejného rozsahu a předmětu jednou provedena.

Příprava na daňovou kontrolu ze strany daňového subjektu

Oznámení záměru provést daňovou kontrolu představuje pro daňový subjekt výhodu, neboť v období od avíza až do vlastního zahájení daňové kontroly může započít s důkladnou přípravou. Jeho zákonnou povinností uvedenou v § 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu je zajistit vhodné místo a podmínky k provedení daňové kontroly. Může se rozhodnout, zda umožní provést kontrolu v sídle firmy nebo v prostorách u své účetní firmy či u svého zástupce. Rovněž si může k tomuto účelu prostory pronajmout. Může požadovat kontrolu provést i v sídle správce daně. Zda prostory, které daňový subjekt zajistil, vyhovují podmínkám k provedení kontroly, posoudí správce daně, a to s ohledem na rozsah kontrolovaných písemností, její předpokládanou časovou náročnost a dostupnost

takto zvoleného místa pro pracovníky správce daně. Prostory určené k provedení daňové kontroly by měly odpovídat pracovním podmínkám, tedy podmínkám ochrany zdraví zaměstnanců při práci.

Povinností daňového subjektu je samozřejmě předložit k daňové kontrole doklady, tedy důkazní prostředky prokazující tvrzení, které uvedl do daňového přiznání. Toto je uvedeno v § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Proto by měl mít své účetnictví nebo daňovou evidenci přehledně archivované, aby je mohl předložit v přiměřené době. Tím se také urychlí doba procesu daňové kontroly. Bude-li daňová kontrola probíhat v prostorách zajištěných daňovým subjektem, není třeba potvrzovat převzetí dokladů a jiných věcí a dbát na dodržení třicetidenní lhůty, která je pro správce daně zákonem stanovena pro jejich vrácení. V opačném případě, budou-li doklady a jiné věci zapůjčeny mimo prostory daňového subjektu, je povinností správce daně převzetí dokladů potvrdit a dodržet třicetidenní lhůtu k vrácení. Ve zvlášť složitých případech může třicetidenní lhůtu prodloužit nejblíže nadřízený správce daně. V rámci přípravy může daňový subjekt rovněž zvážit, zda bude při daňové kontrole jednat sám či s pomocí zástupce.

Výhodou pro daňový subjekt je také možnost, do doby vlastního zahájení daňové kontroly, opravit své daňové přiznání. Pokud zjistil, že jeho daňová povinnost nebyla přiznaná ve správné výši, má možnost podat dodatečné daňové přiznání, neboť pouhé oznámení záměru zahájit daňovou kontrolu nemá žádné právní účinky. Tím zamezí vzniku penále, které činí 20 % z daně případně doměřené na základě výsledku daňové kontroly.

Okamžik zahájení daňové kontroly

Zákon stanoví, aby správce daně začal spolu se zahájením daňové kontroly nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 odst. 2 daňového řádu). K faktickému zahájení daňové kontroly tedy nedochází pouhým formálním doručením „*oznámení o zahájení daňové kontroly*“. Formální úkony nejsou totiž brány jako zahájení daňové kontroly, protože nevedou k prověřování skutečností. Povinností správce daně je tedy postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti

na formální zahájení daňové kontroly zahájil faktickou kontrolní činnost. K té dochází v situaci, kdy úřední osoba začne fyzicky kontrolovat účetní a daňové doklady. Ta nastává v případě, kdy daňový subjekt požadované doklady předloží již v den zahájení daňové kontroly, tedy při ústním jednání, kdy převeze i oznámení o zahájení daňové kontroly. Kontrolní činnost je též zahájena při ústním jednání v případě, kdy sice daňový subjekt doklady nepředloží, avšak jsou zaprotokolovány dotazy, které pokládá úřední osoba daňovému subjektu, jimiž začne prověřovat konkrétní daňově relevantní skutečnosti ve vztahu k vymezenému předmětu a rozsahu daňové kontroly. Těmi jsou například: jakým způsobem je vedena evidence zásob, jakým způsobem je využíván obchodní majetek, jaká je výše marže, jaký je počet zaměstnanců atd.

Pokud daňový subjekt v den zahájení daňové kontroly při ústním jednání nic nepředloží, je možné za faktické zahájení kontrolní činnosti považovat rovněž sjednání předložení dokladů ve stanovené lhůtě, které však musí být řádně zaprotokolováno.

Judikatura v jednom rozsudku Nejvyššího správního soudu uvedla:

„Protokol o zahájení kontroly ze dne 11. 2. 2003 by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti, a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno - tedy i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly - například vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu.“¹⁷

Je-li oznámení o zahájení daňové kontroly učiněno korespondenčně, musí být součástí tohoto oznámení požadavek na předložení účetnictví nebo daňové evidence, dokladů či v textu oznámení musí být současně položeny daňovému subjektu dotazy, týkající se daňově relevantních skutečností, a to se stanovením lhůty.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 05. 2008, sp. zn. 5 Afs 78/2007

Umožnit správci daně provedení daňové kontroly je zcela zásadní a novou zákonnou povinností pro daňový subjekt, která je uvedena v § 86 odst. 1 daňového řádu. V minulé právní úpravě dle zákona o správě daní a poplatků nebyla vůbec řešena. Touto zákonnou úpravou nový daňový řád zabránil některým snahám daňových subjektů mařit kontrolní činnost správců daně.

Důležité je také uvést, že po zahájení daňové kontroly nemá již daňový subjekt možnost podat dodatečné daňové přiznání. I o tom musí být při zahájení poučen. V minulosti ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků byla tato skutečnost předmětem sporu. Ten vyřešilo až usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které jednoznačně stanovilo:

„Daňový subjekt nemůže účinně podat dodatečné daňové přiznání od zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení.“¹⁸

Pokud by přesto bylo v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání podáno, musí správce daně řízení zastavit dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Jedná se sice o nepřípustné podání, avšak tyto údaje mohou být po přezkoumání jejich pravdivosti využity při doměření daně. Správce daně musí, ve spojitosti s dodržováním zásad, přihlédnout ke všemu, co vyšlo při daňové kontrole najevo.

To potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu, kdy uvádí:

„Předně je třeba uvést, že jakkoliv zákon vylučuje v průběhu daňové kontroly předložení dodatečného daňového přiznání, neznamená to obecný zákaz přihlédnout k okolnostem rozhodným pro stanovení daně, tj. i k existenci daňové uznatelných výdajů.“¹⁹

Okamžik faktického zahájení daňové kontroly je důležitý také proto, neboť v tomto okamžiku začíná běžet tříletá prekluzivní lhůta pro nové vyměření daně. A jak již bylo výše uvedeno, lhůty stanovuje § 148 daňového řádu.

¹⁸ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 03. 2007, sp. zn. 8 Afs 111/2005

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08. 11. 2007, sp. zn. 9 Afs 50/2007

„Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že pokud byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Zahájením daňové kontroly tudíž začíná běžet nová tříletá lhůta, během které je správce daně povinen daňovou kontrolu ukončit.“²⁰

6.2 Průběh daňové kontroly

Poté, co je daňová kontrola některým z výše uvedených postupů zahájena, začíná vlastní proces daňové kontroly. Průběh daňové kontroly není nikterak stanoven zákonem, ani upraven prováděcími předpisy. Zákon pouze uvádí, že správce daně provádí činnosti vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně. Jednotlivé kontrolní mechanismy vlastně závisí na druhu kontrolované daně, na ekonomické činnosti daňového subjektu a jeho velikosti.

V rámci průběhu daňové kontroly by měla být dodržována zásada rychlosti, která dává správci daně povinnost postupovat bez zbytečných průtahů. Je však velmi problematické stanovit, co bylo vykonáno bez zbytečných průtahů a co již nikoli. Vždy bude třeba posuzovat konkrétní okolnosti daného případu. K průtahům také může dojít z důvodů na straně osob zúčastněných na správě daní, za což samozřejmě nemůže být správce daně odpovědný. Pokud však bude správce daně nečinný, tzn., bude-li v úkonech postupovat liknavě nebo neúčelně, je možné se domáhat ochrany před nečinností, která je uvedena v § 38 daňového řádu. Další zásadou, na kterou by se měl správce daně dbát, je zásada hospodárnosti. Ta ukládá postupovat při daňovém řízení takovým způsobem, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, aby se zabránilo neefektivním či nadbytečným postupům.

Samotný průběh daňové kontroly může být rozdělen do čtyř fází. Je to fáze seznamovací, fáze shromažďovací, fáze vyhodnocovací a fáze dokazování.

²⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění

Fáze seznamovací

„Správce daně musí získat v první fázi od daňového subjektu takové informace, které mu umožní dobrou orientaci pro přijetí rozhodnutí o tom, co a jak bude konkrétně prověřovat.“²¹

Rozsah informací, které je daňový subjekt povinen poskytnout správci daně je vymezen v § 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Jedná se o informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících činnost daňového subjektu. Tyto informace pomůžou správci daně k tomu, aby si mohl udělat představu o tom, jak podnikatelská činnost daňového subjektu funguje a vytvořit si o ní ucelený obraz. Rovněž může daňový subjekt zajistit pracovníkům správce daně prohlídku provozu, výroby apod., aby získali představu o jeho činnosti, velikosti a struktuře.

V této fázi by mělo dojít k upřesnění o tom, která konkrétní osoba bude se správcem daně jednat, na koho se má správce daně obracet se svými upřesňujícími dotazy, kdo má přehled o chodu provozu a kdo má přehled o účetních a daňových záležitostech. Povinností daňového subjektu je také poskytnout informace o používaných programech výpočetní techniky.

Fáze shromažďovací

V této fázi si správce daně opatřuje potřebné podklady od daňového subjektu k provedení daňové kontroly. Daňový subjekt má ze zákona povinnost předložit veškeré podklady prokazující jeho tvrzení, které uvedl v daňovém přiznání. V tuto chvíli správce daně uplatňuje své právo na přístup k účetním záznamům, k dokladům nebo k jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Správce daně může provést nebo si vyžádat z předkládaných záznamů výpisy nebo kopie a daňový subjekt je povinen mu toto umožnit.

²¹ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 108

Zde je třeba se zmínit, že pojem „účetní záznamy“ vyplývá ze zákona o účetnictví, kdy se jím rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Těmi jsou například účetní knihy, účetní doklady, účtový rozvrh, účetní uzávěrka, inventurní soupisy a řadu dalších písemností. A účetnictví je vlastně způsob zaznamenávání a sledování finančních transakcí. Daňový subjekt, který není povinen vést účetnictví, vede daňovou evidenci podle zákona o daních z příjmů, což je vlastně velmi zjednodušená forma účetnictví, do níž eviduje příjmy a výdaje.

Fáze vyhodnocovací

Daňovou kontrolu začíná správce daně formální kontrolou daňového přiznání, (v němž je uveden hospodářský výsledek) na účetnictví nebo na daňovou evidenci.

Daňový subjekt, který používá k výpočtu svého hospodaření účetnictví, zjistí svůj hospodářský výsledek z výkazu zisku a ztráty, který vyjadřuje finanční výkonnost. Představuje rozdíl mezi náklady a výnosy a je jím buď zisk, nebo ztráta. Následně je hospodářský výsledek pomocí připočitatelných a odpočitatelných položek upravován, a to tak, jak jsou zákonem definovány a je vypočten základ daně a daň. Mnohem jednodušeji postupuje subjekt, který své hospodaření zjišťuje pomocí daňové evidence. Ten zjistí rozdíl svých příjmů a výdajů, které upraví v souladu s daňovými předpisy a vypočte základ daně a daň.

Vede-li daňový subjekt účetnictví, zhlédne správce daně při daňové kontrole také další velice důležitý výkaz, kterým je rozvaha. Z ní správce daně vyčte údaje o finanční a majetkové situaci daňového subjektu. Významná je také příloha k účetní závěrce, v níž se uvádí popisné informace, které nejsou jinde zachyceny.

Správce daně následně kontroluje účetní záznamy či záznamy daňové evidence společně s předloženými doklady a vyhodnocuje, zda se skutečně uskutečnily ve výši a v rozsahu tak, jak to vyplývá z předložených záznamů a dokladů a zda jsou správně daňově uplatněny podle daňových zákonů a souvisejících předpisů. Zjišťuje a porovnává čísla zapsaná v účetních záznamech s čísly uvedenými v daňovém přiznání, a pokud vyvstanou rozdíly,

přístupuje k hloubkové kontrole těchto údajů. Ze všech těchto údajů si správce daně udělá přehled o hospodářské činnosti kontrolované osoby.

Neexistuje žádný právní předpis ani postupy či metody, které by poskytovaly návod na to, jak samotnou daňovou kontrolu provádět. Postup při kontrole tedy vychází ze zkušeností konkrétních pracovníků správce daně, které nasbírali z již provedených kontrol. Samozřejmostí je, že tito pracovníci musejí znát daňové předpisy, včetně předpisu procesního a musejí mít i znalosti o právu, financích či matematice. Správce daně totiž musí zjistit skutkový stav, a to z důkazních prostředků, které předložil daňový subjekt, ale i z těch, které si obstaral on sám. Podle něj následně vypočte správnou výši daně a tu porovná s přiznanou výší daňového subjektu.

Správnost vykázané daně přezkoumá správce daně pomocí tří základních elementů, které jsou součástí této vyhodnocovací fáze. Je to detekce skutkového stavu, kdy jde o získání co největšího množství informací, tedy informací nejen od daňového subjektu, které jsou následně vyhodnocovány. Verifikace důkazních prostředků spočívá v ověření správnosti předložených a obstaraných důkazních prostředků, které musí správce daně ověřit z vícero stran. Tím se zvyšuje pravděpodobnost jejich pravdivosti. Estimace zjištěného skutkového stavu je právní vyhodnocení a správný výpočet daňové povinnosti správcem daně. Pokud nebylo možné zjistit skutkový stav v rámci detekce, pak musí správce daně v rámci estimace stanovit základ daně a daň pomocí pomůcek.

Správce daně provádí daňovou kontrolu buď metodou tzv. namátkové, nebo systematické kontroly. Výběr metody si volí správce daně sám podle svých zkušeností a podle shromážděných údajů, které mají být prověřeny. Systematická kontrola je kontrolou důkladnou a správce daně ji využívá především u malých daňových subjektů. Namátkovou kontrolu provádí u středních a velkých subjektů. Při této kontrole vybere, jaké oblasti a skutečnosti bude kontrolovat a zvolí při tom taková kritéria, aby získal co nejpřesnější přehled o skutkovém stavu, resp. odhalil takové skutečnosti, které nejsou z daňového hlediska správné. Často se soustředí na největší položky, na částky, které jsou nápadné ať již svým zaokrouhlením či opakovaností, na transakce prováděné na začátku či na konci zdaňovacího období apod.

Být přítomen při daňové kontrole je právem daňového subjektu. Přítomnost a úzká součinnost mu umožňuje pružněji reagovat na případné nesrovnalosti, které správce daně v průběhu daňové kontroly zjistí. Může tak podat okamžité vysvětlení či předložit k nesrovnalostem pomocné záznamy, z nichž skutečnosti mohou být ověřeny. Rovněž zjistí, jak byly správcem daně vyhodnoceny.

Fáze dokazování

Dokazování je nejdůležitější činností správce daně v průběhu daňové kontroly, neboť směřuje k naplnění cíle správy daní, který je uveden v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dokazování je uvedeno v § 92 daňového řádu a stanoví, jaké skutečnosti musí dokazovat správce daně a jaké zase daňový subjekt. Pro daňový subjekt je v odst. 3 uvedena povinnost prokazovat všechny skutečnosti, tj. předkládat důkazní prostředky, které potvrzují správnost uvedené výše daně v daňovém tvrzení. Nese tedy důkazní břemeno.

Daňový subjekt je často přesvědčen, že uspokojivě prokázal svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, pouhým předložením daňových dokladů. V některých případech však pochybnosti správce daně vyvolají potřebu předložení dalších důkazních prostředků. K problematice daňových dokladů (v souvislosti s daní z přidané hodnoty), uvedl v jednom rozsudku Nejvyšší správní soud:

„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytvářejí ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby, tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (například informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci atd.).“²²

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 02. 2016, sp. zn. 5 Afs 99/2015

Pro správce daně je v § 92 odst. 2 daňového řádu uvedeno, že dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a pokud to průběh řízení vyžaduje, může v souladu s odst. 4 vyzvat daňový subjekt k prokázání těch skutečností, které nutně potřebuje pro zjištění správné výše daně. To může učinit pouze za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Smyslem takové výzvy je doložení dalších důkazních prostředků rozhodných pro stanovení daně nebo pro odstranění pochybností těch, které byly již předloženy. Výzva musí být vždy jasná konkrétní, určitá a srozumitelná, tj. musí z ní být jednoznačně patrné, co je požadováno prokázat a z jakého důvodu. A požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný. Není možno požadovat prokázání negativních skutečností. Správce daně nemůže podle své libosti požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí sám daňový subjekt a je v rámci prováděné daňové kontroly. Musí se držet zásady přiměřenosti, proto je potřeba, aby veškeré své požadavky zvážil a zbytečně daňový subjekt nezatěžoval nesmyslnými požadavky. Zásada přiměřenosti je mezí, v níž by se měl správce daně pohybovat, a přitom dosáhnout požadovaného cíle. K postupu v souladu s touto zásadou se vyjádřil v rozsudku Nejvyšší správní soud a uvedl:

*„...úkony daňové kontroly, které jsou zjevně nepřiměřené, případně zcela svévolné či šikanózní, lze považovat za nezákonný zásah ...“*²³

Rovněž další rozsudek Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje nezákonný charakter takových úkonů, kdy uvádí:

*„Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonný rámec.“*²⁴

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 02. 2017, sp. zn. 2 Afs 350/2016

²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 04. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014

V rámci dokazování se dostává správce daně do konfliktu s daňovým subjektem, pokud vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jeho účetních záznamů, evidencí, listin a dalších důkazních prostředků, které daňový subjekt uplatňuje jako správné.

Nejčastěji vznikají spory při daňové kontrole daně z příjmů ohledně nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Daňový subjekt je vyzván, aby prokázal, že došlo k faktickému uskutečnění výdaje a v jaké výši byl vynaložen na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Mnohdy se totiž snaží daňový subjekt zahrnout do výdajů nejen výdaje spojené s podnikáním, nýbrž i výdaje pro jeho osobní potřebu, které však daňovými výdaji nejsou. Spory vyvstávají například i při prokazování, zda výdaje byly spojeny s provedením oprav či se jednalo o výdaje v souvislosti s technickým zhodnocením, neboť každé je daňově posuzováno odlišně. Výzvy jsou také zasílány v souvislosti s pochybnostmi o správné výši příjmů zaznamenané v daňovém tvrzení a dále ke sdělení výše obchodní přírážky k jednotlivým druhům prodávaného zboží.

Při daňové kontrole u subjektů, kteří podnikají v maloobchodě nebo provozují hostinskou činnost, bývá ve většině případů zjištěno, že podvod je nejčastěji realizován krácením tržeb, a to tržeb přijatých v hotovosti. Ne vždy totiž vede daňový subjekt evidenci plateb v hotovosti v souladu s ustanovením § 97 odst. 1 daňového řádu, tj. průběžně. Mnohdy je tato evidence vyhotovována až po skončení zdaňovacího období, při zpracování daňového přiznání.

Ministerstvo financí k zamezení daňovým únikům vydalo v roce 2016 zákon o elektronické evidenci tržeb (dále jen „EET“), která byla považována za povinnou evidenci podle daňového řádu. Šlo o úspěšný projekt, který je hodně rozšířen i v zahraničí. Též splnil očekávání v tom směru, že pomáhá narovnávat podnikatelské prostředí tím, že znesnadňuje krácení tržeb osobám, kteří se o to v minulosti snažily. Správce daně mohl při prověřování plnění povinností při evidenci tržeb a při daňových kontrolách nahlížet na tržby zaslané daňovým subjektem do systému EET, kdy zaznamenal značné pokusy o krácení daní.

Nakonec však nová vláda EET od roku 2023 zcela zrušila, kdy jedním z důvodů podle ministerstva bylo snížení množství transakcí, které EET podléhají, protože digitální formy obchodu již nepřipouští prostor pro obcházení daňové povinnosti vzhledem k tomu, že za ní zůstává stopa a většinu poplatníků to povede

k tomu, že danou transakci promítnou do svých daňových povinností. Avšak podle zastánců EET její zrušení posílí šedou ekonomiku. Ale ten, kdo by vedl EET správně, by se kvůli tržbám do sporu se správcem daně nedostal.

Na výzvy od správce daně by měl daňový subjekt reagovat. Opět by zde měla být uplatněna zásada součinnosti či spolupráce a to tím, že daňový subjekt na výzvu správce daně zašle odpověď nebo ji uvede do protokolu při ústním jednání. V rámci dokazování je správce daně oprávněn vydávat postupně i více výzev k prokázání skutečností, je-li to potřeba.

Při získávání důkazů není správce daně závislý pouze na tom, co mu předloží daňový subjekt, ale má možnost si obstarávat důkazy také sám. Získá-li více důkazů, jeho následné hodnocení bude přesnější. Během daňové kontroly může správce daně posílat výzvy třetím osobám, a tak si vyžádat listiny a údaje, které jsou nezbytné pro správné zjištění a stanovení daně. Umožňuje mu to § 57 daňového řádu. Povinnost poskytnout údaje na vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí či poskytují plnění, které je předmětem daně. Nejčastěji správce daně zjišťuje podrobnosti k obchodování s jiným daňovým subjektem a požaduje zaslat faktury či smluvní dokumentaci. Také poskytovatelé platebních služeb (banky) jsou povinny na vyžádání poskytnout údaje o číslech účtů, majitelích účtů a zmocněncích a o pohybech peněz na účtech, čehož správce daně při daňové kontrole dosti často využívá. Výzva správce daně musí být formální a musí být v ní vysvětlena a odůvodněna nezbytnost požadovaných informací. Odpovědi a listiny od třetích osob jsou zakládány do spisu daňového subjektu. Správce daně by měl informovat daňový subjekt o důkazních prostředcích, které si opatřil bez jeho součinnosti, a poté by mu měl dát prostor k tomu, aby se k takové listině vyjádřil a případně namítl její nepravost, neúplnost či nepoužitelnost či aby navrhl jiné důkazy, které vyvrátí skutečnosti obsažené v listině. Na případné podněty od daňového subjektu by měl správce daně opět reagovat. V průběhu dokazování má daňový subjekt právo nahlédnout do svého spisu a seznámit se se všemi nashromážděnými důkazy.

Správce daně může v rámci daňové kontroly provádět místní šetření, zejména k vyhledání určitých skutečností nebo k ověření určitých otázek. Úprava místního šetření je zakotvena v § 80 až § 84 daňového řádu a obsahuje pravidla

pro realizaci místního šetření, která lze aplikovat i při daňové kontrole. Místním šetřením požaduje správce daně například ověřit existenci a umístění hmotného majetku, jeho počet, evidenční a výrobní čísla, skladovací prostory, velikost a vybavení provozovny apod.

Mezi povinnosti daňového subjektu patří právě umožnit správci daně přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím i umožnit správci daně pořizovat i obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu. Daňový subjekt má též povinnost zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro daňovou kontrolu i mimo své prostory či poskytnout na vyžádání vzorky věcí pro účely bližšího posouzení nebo expertizy. Také je povinen umožnit správci daně jednat s kterýmkoliv zaměstnancem nebo jinou osobou, která jeho činnosti vykonává a nezatajovat důkazní prostředky, o nichž je mu známo, kde se nacházejí.

Důkazní prostředky

Předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků je právem daňového subjektu, které je obsaženo v § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Důkazními prostředky mohou být podle § 93 odst. 1 daňového řádu všechny podklady, které vedou ke zjištění skutečného stavu věci a nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Je zde uveden pouze demonstrativní výčet důkazních prostředků, zejména tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Tvrzení může učinit daňový subjekt písemně nebo ústně do protokolu. Následně však může být správcem daně vyzván k tomu, aby tvrzené skutečnosti věrohodně prokázal. Důkazními prostředky mohou být podklady převzaté z jiných daňových řízení, prostředky získané vlastní činností správce daně, zejména v rámci vyhledávací činnosti nebo v rámci součinnosti s ostatními orgány veřejné moci či jinými osobami podle § 57 daňového řádu. Jako důkaz lze předložit i čestné prohlášení od třetí osoby, avšak následně by tato osoba měla být vyslechnuta jako svědek. Oproti tomu čestné prohlášení, které učiní sám daňový subjekt, nemůže být nikdy důkazem, neboť

osvědčuje pouze jeho názor. Znalecký posudek je využíván v případech, kdy správci daně nestačí jeho znalosti a potřebuje posoudit určité odborné otázky z pohledu osoby, která disponuje těmito odbornými znalostmi. Ohledání věci většinou probíhá v rámci místního šetření, kdy se může na jakýchkoliv věcech zkoumat například, složení, množství atd. Při této činnosti je možno poříditi i obrazový nebo zvukový záznam, který je též důkazním prostředkem.

V rámci daňových kontrol je jedním z nejčastějších a nejdůležitějších důkazních prostředků výslech svědka. Jedná se o osobu, která vypovídá o něčem, co sama viděla, slyšela či vnímala určitou skutečnost, jež je předmětem dokazování.

Pokud výslech svědka navrhne daňový subjekt, měl by uvést, jaké skutečnosti mají být svědeckou výpovědí prokázány a řádně svědka identifikovat. Tyto požadavky plynou rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu, který uvedl:

*„Pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.“*²⁵

Pokud by měl být proveden výslech, u kterého je předem zřejmé, že jeho výsledek by byl pro posuzovanou věc nepodstatný a nepřinesl by žádné podstatné informace, může navržený výslech svědka správce daně odmítnout, avšak své rozhodnutí musí řádně zdůvodnit. V opačném případě musí takový výslech provést. Stejně se vyjádřil Nejvyšší správní soud:

„Správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový

²⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 02. 2018, sp. zn. 4 Afs 228/2017

subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl.“²⁶

Výslech svědka však může být proveden i z iniciativy správce daně, pokud je potřeba potvrdit určité informace. Daňový subjekt má na základě § 96 odst. 5 daňového řádu právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, proto musí být včas informován kdy, kde a v kolik hodin se výslech svědka koná. Musí být vyrozuměn, v jaké věci bude svědek vypovídat a musí mu být uvedeno jméno a příjmení svědka. Samotný průběh svědecké výpovědi se zaznamenává do protokolu o výslechu svědka. Výslech svědka tedy může být i tím rozhodujícím důkazním prostředkem k objasnění celé věci a může mít podstatný vliv na rozhodnutí správce daně.

„Význam výslechu svědka přikládá rovněž judikatura, která si cení zejména jeho nezprostředkovanosti a informační hodnoty.“²⁷

Rozsudek Nejvyššího správního soudu k významu výslechu svědka uvedl:

„Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele, a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu, a jakémukoliv jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost-svědka vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu, a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.“²⁸

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 02. 2018, sp. zn. 4 Afs 228/2017

²⁷ NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. Praha: C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9, str. 128

²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 01. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007

Hodnocení důkazních prostředků

Žádná kritéria, podle kterých mají být důkazy hodnoceny, stanoveny nejsou. Správce daně vlastně hodnotí důkazy podle svého uvážení a z různých pohledů. Není vázán žádnými předem stanovenými pravidly. Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou provedeným důkazům přisuzuje hodnotu důležitosti, tedy má-li smysl k důkazu přihlížet, jak důkaz souvisí se zjišťováním skutkového stavu. Dále přisuzuje hodnotu zákonnosti, což znamená, že prověřuje, zda byly důkazy získány zákonnými prostředky. A v neposlední řadě přisuzuje hodnotu pravdivosti, tzn., jsou-li důkazy věrohodné.

Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co vyšlo najevo. Jedná se o zásadu volného hodnocení důkazů. Hodnotí důkazy dle vlastní vůle, nicméně musí při svém rozhodování dbát, aby ve stejných případech se stejnými skutkovými okolnostmi nevznikaly nedůvodné rozdíly. Jde o zásadu legitimního očekávání, která vlastně tvoří mantinely pro zásadu volného hodnocení důkazů.

Správce daně také vychází vždy ze skutečného obsahu. Zde se jedná o zásadu materiální pravdy, což znamená, že v daňovém řízení, tedy i při daňové kontrole se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně bez ohledu na stav formálně právní. Zastření správné kvalifikace určité činnosti nebo úkonů s ní spojených se nemůže stát pro daňové řízení směrodatným podkladem pro stanovení nebo vybrání daně, protože rozhodující je vždy skutečný obsah této činnosti nebo příslušných úkonů. Právě s daňovou kontrolou může vyjít napovrch pravda o skutečné povaze a charakteru právních úkonů činěných daňovými subjekty ve snaze snížit jejich daňovou povinnost. Tato zásada má zabránit takovému jednání, kdy daňový subjekt činí právní úkony „naoko“, aby tak zastřel právní úkony jiné.

Po seskupení všech důkazních prostředků musí správce daně zvážit, zda navrhované důkazní prostředky postačují a které další je třeba použít, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav. Po provedeném dokazování určí a odůvodní svůj závěr o tom, zda a proč předmětný důkazní prostředek osvědčil za důkaz či nikoli. Musí uvést, čím se řídil při jeho hodnocení a posouzení. O svém zhodnocení

sepíše úřední záznam, pokud již není zaznamenáno v jiné písemnosti. O výsledku dokazování musí být daňový subjekt vyrozuměn.

Zpochybní-li správce daně předložené důkazní prostředky, pak je povinen podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat skutečnosti vyvracející jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Pak je opět na daňovém subjektu pochybnosti správce daně rozptýlit.

Úprava důkazního břemene je obsažena v § 92 daňového řádu a jednoznačně vymezuje, které skutečnosti prokazuje daňový subjekt (odst. 3 a 4) a které naopak správce daně (odst. 5).

Neunese-li daňový subjekt své důkazní břemeno anebo v důsledku nepředložení důkazních prostředků ani na výzvu správce daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, má správce daně možnost stanovit daň podle pomůcek, a to i bez součinnosti daňového subjektu v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu.

Délka daňové kontroly

V žádných prováděcích předpisech, právních předpisech a ani v Pokynech Ministerstva financí není vyznačena délka daňové kontroly. Daňová kontrola může trvat jen pár týdnů, ale může se protáhnout i na několik měsíců a v krajních případech i let. To záleží nejen na velikosti kontrolovaného daňového subjektu, ale i na počtu daní a zdaňovacích období, které jsou předmětem kontroly, na všech dokumentech, které daňový subjekt správci daně připraví a také na spolupráci při daňové kontrole. Délku daňové kontroly však limituje daňový řád lhůtou pro stanovení daně v § 148. Zahájení daňové kontroly je úkonem přerušujícím běh této lhůty a lhůta běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Stanovení daně podle pomůcek

Pro použití pomůcek musejí být kumulativně naplněny tři zákonem stanovené podmínky, jejichž existenci prokazuje správce daně a těmi jsou: daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností, nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním a daň lze tímto způsobem stanovit dostatečně spolehlivě.

„Základní zásadou daňového řízení je však vždy priorita stanovení daňové povinnosti na základě dokazování, což souvisí i s uplatněním zásady materiální pravdy. Jedině tehdy, není-li možné tímto způsobem daň stanovit, přistoupí správce daně k alternativnímu stanovení daňové povinnosti. Posuzování, zda je možné stanovit daňovou povinnost na základě dokazování či zda je důkazní nouze natolik závažná, že je na místě použití pomůcek, musí správce daně provádět velmi citlivě a své úvahy o použití alternativního způsobu stanovení daně musí přesvědčivě odůvodnit. Měl by v tomto ohledu respektovat princip proporcionality a podmínku nesplnění některé z povinností daňového subjektu při dokazování by neměl vztahovat pouze k některé dílčí položce, která je s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti spíše okrajové povahy. Porušení povinností daňovým subjektem by mělo vždy být spojeno s porušením nějaké zásadní záležitosti při dokazování.“²⁹

Jsou-li splněny výše uvedené tři podmínky, je na uvážení správce daně, jaké pomůcky budou použity, avšak za předpokladu, že byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace a byly přiměřené. Pomůckami mohou být některé nezpochybněné údaje uvedené v daňové evidenci či v účetnictví daňového subjektu (přestože jsou neúplné) či údaje z jiných daňových řízení a získané vlastní poznatky správce daně. Jako pomůcku lze použít také základ daně a daň srovnatelného daňového subjektu, který vykonává stejnou nebo obdobnou činnost, a to za obdobných ekonomických podmínek (například podniká ve stejné lokalitě, ve srovnatelné provozovně, při obvyklých prodejních cenách či marží apod.). Při použití pomůcek u daně z příjmů musí být odhadnuty i náklady, které musel daňový subjekt vynaložit na dosažení příjmů. Při stanovení pomůckou, je správce daně povinen přihlídnout i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (slevy, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění na vyživované děti apod.). Není však povinen vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou jako například další možné výdaje. O tom, jakým způsobem byla daň podle pomůcek vypočtena (tedy konstrukci pomůcky) musí

²⁹ SOCHOROVÁ, Vendula, Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha: C. H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-520-6, str. 151-152

správce daně uvést ve sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění, neboť daňový subjekt má právo se o způsobu výpočtu seznámit ještě před ukončením daňové kontroly. Je nutno ještě podotknout, že proti výsledné částce stanovené pomůckou může daňový subjekt uplatnit výhrady pouze proti zvolenému způsobu stanovení daně. Tedy pokud tvrdí, že daň bylo možno stanovit dokazováním, musí o tom doložit patřičné důkazy. Dále může uplatnit výhrady proti přiměřenosti použitých pomůcek a poukazovat na nespolehlivost stanovené daně.

O tom, že při stanovení daně pomůckou musí správce daně stanovit nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, přihlédnout i k dalším okolnostem a k výhodám pro daňový subjekt, je uvedeno v bohaté judikatuře. Jedná se například o Nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, sp. zn. 5 Afs 162/2006.

Výsledek kontrolního zjištění

Po vyhodnocení důkazů je sepsán dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Mění-li se na základě daňové kontroly údaje v daňovém tvrzení, správce daně současně s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění je povinen ze zákona stanovit daňovému subjektu přiměřenou lhůtu, v níž se může ke kontrolnímu zjištění vyjádřit. O lhůtu tedy již nemusí daňový subjekt žádat, musí být poskytnuta ze zákona. Daňový subjekt je oprávněn k tomuto výsledku vznést výhradu a podat návrh na jeho doplnění. Dojde-li pak na základě vyjádření daňového subjektu k podstatné změně tohoto výsledku, bude opět nový výsledek včetně rozhodnutí o stanovení lhůty pro jeho vyjádření zaslán daňovému subjektu. Probíhá vlastně celý proces znovu. Tento postup správce daně je uveden v ustanovení § 88 daňového řádu. Pokud v rámci daňové kontroly nebylo zjištěno krácení daně a nemění se údaje v daňovém přiznání, správce daně daňovému subjektu dosavadní výsledek kontrolního zjištění nesděluje a přistoupí rovnou k ukončení daňové kontroly.

6.3 Ukončení daňové kontroly

Závěrečnou fází daňové kontroly je její ukončení. Do roku 2021 byla daňová kontrola ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole, kterou podepisoval kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Před podepsáním zprávy o daňové kontrole byla povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, který mu musel být předložen k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanovil správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. V této lhůtě mohl daňový subjekt předkládat a opět navrhopvat důkazní prostředky. Pokud nedošlo na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nebylo možné v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. Vedlo-li vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, správce daně zaslal daňovému subjektu nové znění výsledku kontrolního zjištění. Po uzavření výsledku kontrolního zjištění sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole a stanovil termín jejího projednání. O projednání zprávy byl sepsován protokol o projednání zprávy. Podpisem zprávy o daňové kontrole byla ukončena daňová kontrola.

Často se však stávalo, že se daňový subjekt odmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo jí projednat. V takovém případě mu byla zpráva doručena do vlastních rukou. Den doručení zprávy byl i dnem jejího projednání i dnem ukončení daňové kontroly. Obdobně upravoval zákon i situaci, kdy daňový subjekt při projednání zprávy o daňové kontrole odepřel její podepsání bez dostatečného důvodu a to zněním, že *„odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“*

K procesním změnám při ukončení daňové kontroly došlo od roku 2021. Daňová kontrola je dle ustanovení § 88a odst. 1 daňového řádu ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná pouze úřední osobou. Ovšem před tímto krokem musí správce daně sdělit daňovému subjektu výsledek dosavadního kontrolního zjištění, jak je výše uvedeno.

Zpráva o daňové kontrole

Zpráva o daňové kontrole obsahuje povinné údaje, které jsou uvedeny v § 88a odst. 2 daňového řádu. Samotná zpráva o daňové kontrole bývá obvykle rozdělena na část obecnou a zvláštní. V obecné části jsou uvedeny informace například o daňovém subjektu, o předmětu podnikání, o registraci, o zahájení a rozsahu daňové kontroly a o kontrolovaném období. Zvláštní část je rozdělena na jednotlivé druhy kontrolovaných daní, musí zde být popsána všechna skutková zjištění, jak byla kvalifikována a jaký je samotný výsledek daňové kontroly, včetně výpočtu. Ve zprávě musí být též odkazy na všechny protokoly a úřední záznamy. Zprávu o daňové kontrole je třeba považovat jak z pohledu správce daně, tak i z pohledu daňového subjektu za velmi významný dokument, který může hrát významnou úlohu i v dalších navazujících částech procesu správy daní a soudních jednáních.

Zpráva o daňové kontrole je totiž považována podle ustanovení § 147 odst. 3 daňového řádu za odůvodnění dodatečného platebního výměru.

Doměření daně

Doměření daně navazuje na výsledek daňové kontroly, kdy je správcem daně zjištěno, že přiznaná daň daňovým subjektem neodpovídá správné výši daně. Nastává řízení doměřovací, které je zahájené z moci úřední podle § 143 odst. 3 daňového řádu. Správce daně doměří daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. V podstatě je měněna daň, která již byla v minulosti pravomocně stanovena. Správce daně vystaví dodatečný platební výměr, což je rozhodnutí, kterým je daňový subjekt informován o výši doměřené daně. Nově lze sloučit okamžik ukončení daňové kontroly se samotným doměření daně. Správce daně tedy může odeslat společně oznámení o ukončení daňové kontroly s příloženou zprávou o daňové kontrole a dodatečný platební výměr.

Pokud však daňová kontrola skončí bez nálezu, žádné doměřovací řízení a vydání dodatečného platebního výměru v tomto případě nenásleduje, neboť správce daně daň stanovil již v řízení vyměřovacím.

7 OPAKOVÁNÍ DAŇOVÉ KONTROLY

Pro opakování daňové kontroly jsou stanoveny podmínky v § 85a daňového řádu. Jsou zavedeny z důvodu ochrany daňového subjektu před nadměrným zatěžováním a zasahováním do jeho práv.

Opakovaná daňová kontrola je vlastně další kontrola v pořadí stejného subjektu, stejné daně a stejného zdaňovacího období. Jedná se o případ, kdy je správcem daně zahájena daňová kontrola, která se svým předmětem a rozsahem (byť i jen částečně) překrývá daňovou kontrolu, která již v minulosti proběhla.

Úprava pro možnost opakování daňové kontroly nebyla v dřívějším zákoně (zákon o správě daní a poplatků) konkrétně upravena, zákon ji výslovně nezakazoval, ale ani ji výslovně neumožňoval. Pohled na ni prošel vývojem, což potvrzuje i rozsáhlá judikatura. Dá se však říci, že k čemu dospěly soudy za účinnosti dřívějšího zákona, bylo převzato do daňového řádu.

Jednou z možností opakovat daňovou kontrolu je za podmínky, že správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny v původní daňové kontrole. Druhou podmínkou je předpoklad, že tyto nové skutečnosti nebo důkazy zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Jsou-li tyto podmínky splněny, lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům.

O tom, co znamená pojem „nové skutečnosti“, se zabýval ve svých judikátech Nejvyšší správní soud ve vztahu k obnově řízení a výklad tohoto pojmu lze využít i v případě opakované daňové kontroly. Nejvyšší správní soud uvedl:

„Přitom pojem „nové skutečnosti“ je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity.“³⁰

³⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 06. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/2006-86

Další rozsudek Nejvyššího správního soudu uvedl:

*„...z předmětu této opakované kontroly musí být jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedly (např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02 ze dne 3. 1. 2005).“*³¹

V souvislosti s opakováním daňové kontroly je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu:

*„Správní orgán v daňovém řízení je tedy zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, neboť lze zajisté předpokládat, že toho zpravidla bude vzhledem k procesním instrumentům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tím účelem podle zákona k dispozici, také schopen daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správní stanovení daně může proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci.“*³²

Zde je vhodné uvést, že zjistí-li správce daně po pravomocném rozhodnutí o stanovení daně nové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, je povinen postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení. Rozhodnutí o tom, zda má být podle tohoto ustanovení vydána výzva anebo má správce daně zahájit případně opakovanou kontrolu, vzešlo z výsledku při zkoumání pojmu „co to je důvodný předpoklad doměření daně“. Dle Nejvyššího správního soudu značí tento pojem, že správce daně nemusí mít jistotu, že daň bude doměřena, ale stačí

³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02. 03. 2016, sp. zn. 6 Afs 79/2015-39

³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 01. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005-57

pouze pravděpodobnost doměření daně. V rozsudku Nejvyššího správního soudu je uvedeno:

*„Jakkoliv není možné vyloučit, že by se následně ukázalo, že šlo o výkon činnosti jiné, pro nástup důvodné pochybnosti postačuje určitá vyšší míra pravděpodobnosti doměření daně, nikoliv jistota doměření a správnost doměření.“*³³

V dalším rozsudku Nejvyššího správního soudu je uvedeno:

*„...se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že správce daně musí mít při vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu natolik konkrétní znalosti, aby mohl vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla vyčíslena v posledním daňovém přiznání. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat.“*³⁴

Pokud jsou splněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu a není důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, měl by správce daně přistoupit k zahájení opakované daňové kontroly. Kontrolu zahájí obvyklým způsobem, při níž je povinen seznámit daňový subjekt s důvody, které mu opakování daňové kontroly umožňují.

Druhou možností pro opakování daňové kontroly je změna tvrzení daňového subjektu a v tomto případě ji lze opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 01. 2017, sp. zn. 9 Afs 46/2016-33

³⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 08. 2018, sp. zn. 7 Afs 229/2018-29

Je potřeba říci, že podmínky vymezené pro zahájení opakované daňové kontroly jsou ve své podstatě shodné s obnovou řízení (uvedeny v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu). S tím, zda zahájit opakovanou daňovou kontrolu anebo obnovu řízení se zabýval Nejvyšší správní soud a uvedl:

„Ve vztahu k obnově řízení dle § 117 DŘ je pak opakovaná daňová kontrola speciálním institutem. DŘ totiž oproti SpDP vychází ze zásady, že vyměření nebo doměření daně má přednost před použitím obnovy řízení coby mimořádného opravného prostředku. Uvedený mimořádný opravný prostředek tedy nelze použít v případě, že jsou dány podmínky pro vyvolání doměřovacího řízení. Jelikož opakovaná daňová kontrola je již prostředkem zákonem upraveným, a na základě jejích výsledků může být doměřena daň, má zahájení daňové kontroly přednost před nařízením obnovy řízení z moci úřední. Za splnění podmínek § 85 odst. 5 DŘ přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by zároveň nařídil obnovu nalézacího řízení.“³⁵

Za zmínku stojí také informace o tom, že Nejvyšší správní soud se v nedávné době vyjádřil k otázce, jaké postupy při správě daní je již potřeba považovat za daňovou kontrolu, neboť v určitých situacích může být překročena mez místního šetření a tím materiálně zahájena skrytá daňová kontrola a následně zahájená daňová kontrola pak může být shledána nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolou. Rozsudek Nejvyššího správního soudu k tomu uvedl:

„[C]itovaná judikatura původně vznikla především na ochranu práv daňových subjektů před postupem správce daně, který by pod zástěrkou místního šetření fakticky provedl daňovou kontrolu, při níž by však kontrolovanému daňovému subjektu nebyla poskytnuta úroveň ochrany jeho práv, kterou zákon spojuje s formálně zahájenou daňovou kontrolou, nebo kdy by správce daně obešel zákonná ustanovení upravující daňovou kontrolu dokonce tím, že by doměřil daň přímo na základě místního šetření (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, a ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs

³⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02. 03. 2016, sp. zn. 6 Afs 79/2015-39

60/2005-130). Zároveň však závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl zejména v naposled citované věci, mají nepochybně chránit i před takovým postupem správce daně, který by samotným úkonem formálně deklarovaným jako místní šetření, ale fakticky svým charakterem odpovídajícím daňové kontrole sice bezprostředně nedospěl k vyměření daně odchylnému od podaného daňového přiznání či k jejímu doměření, nicméně následně by se ve formě daňové kontroly vrátil k prověřování týchž skutečností, aniž by dostál podmínkám stanoveným zákonem právě pro zahájení opakované daňové kontroly.“³⁶

Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozhodl, že v daném případě nebylo ze strany správce daně prokázáno splnění podmínek pro možnost zahájení opakované daňové kontroly dle § 85a odst. 1 písm. a) daňového řádu, v důsledku čehož byla opakovaná daňová kontrola zahájena v rozporu se zákonem.

³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2023, sp. zn. 2 Afs 170/2023-30

8 NÁSLEDKY DAŇOVÉ KONTROLY

8.1 Finanční následky daňové kontroly

Dodatečné doměření daně je chápáno jako určité porušení daňových zákonů a má pro daňový subjekt nepříjemné následky, neboť kromě samotné daně musí uhradit i penále z částky doměřené daně, a to ve výši dle ustanovení § 251 daňového řádu:

- a) 20 % je-li daň zvyšována
- b) 20 % je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1 % je-li snižována daňová ztráta

Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v dodatečném platebním výměru. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň. Podle § 139 odst. 3 daňového řádu,

„je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.“

Dále vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení dle ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, a to z důvodu, že daňová povinnost, tedy dodatečná výše daně, byla uhrazena až na základě dodatečného platebního výměru.

8.2 Trestněprávní následky

Kromě finančního postihu může daňovému subjektu vzniknout k vůli nesprávně odvedené dani ještě trestněprávní postih.

„Ke značnému počtu stíhání trestných činů daňových dochází právě na základě zjištění učiněných v souvislosti s daňovou kontrolou. Správci daně jsou totiž ve smyslu § 8 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen trestní řád) povinni neprodleně oznamovat orgánům

činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Tuto povinnost jim ukládá rovněž § 53 odst. 3 daňového řádu.“³⁷

Zákon č. 40/2009, trestní zákoník, v platném znění řadí mezi trestné činy daňové a poplatkové:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240),
- neodvedení daně, pojistného a sociálního zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241),
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243),
- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244).

„U výše vyjmenovaných trestných činů daňových není uvedeno, že postačuje zavinění z nedbalosti, a proto se tedy jedná o trestné činy, kde zavinění musí být úmyslné.“³⁸

³⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přepracované vydání. V Praze: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 264

³⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přepracované vydání. V Praze: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 265

9 OBRANA PROTI VÝSLEDKU DAŇOVÉ KONTROLY

Po ukončení daňové kontroly s nálezem je vydán správcem daně dodatečný platební výměr, tj. rozhodnutí dle ustanovení § 147 daňového řádu, v němž je uvedena výše doměřené daně. Daňový řád dále uvádí, že obsahem každého rozhodnutí musí být poučení o možnosti podání odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit a u kterého správce daně se odvolání podává.

Pokud má daňový subjekt podezření, že rozhodnutí správce daně bylo v nesouladu se zákony či nesprávné, lze jej přezkoumat pomocí prostředků, které jsou zakotveny v § 108 odst. 1 daňového řádu. Jsou jimi:

- řádný opravný prostředek, kterým je odvolání nebo rozklad,
- mimořádný opravný prostředek, kterým je návrh na povolení obnovy řízení,
- dozorčí prostředek, kterým je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Hlavní rozdíl, který člení opravné prostředky na řádné a mimořádné je skutečnost, zda směřují proti rozhodnutí, jež je v právní moci či nikoliv.

Odvolání je nejčastěji využívaným opravným prostředkem v rámci daňové správy. Odvolání v daňovém řízení chápeme jako podání, jehož prostřednictvím příjemce rozhodnutí žádá správce daně vyššího stupně o přezkum rozhodnutí správce daně nižšího stupně. Při zahájení řízení o odvolání vždy příslušný orgán nejprve zkoumá, zda byly vůbec naplněny zákonem stanovené podmínky pro jeho podání, takzvanou přípustnost. V daňovém řádu v § 109 a v § 112 nalezneme obecná ustanovení o odvolání a náležitosti odvolání. Dále je v § 115 uvedeno, že:

„V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“³⁹

³⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění

10 ROZDÍL MEZI DAŇOVÝM A TRESTNÍM ŘÍZENÍM

Mezi daňovým a trestním řízením je zásadní rozdíl v tom, že cílem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a řídí se zejména daňovým řádem, zatímco cílem trestního řízení je hlavně zjištění, zda se konkrétní osoba dopustila trestného činu a řídí se trestním zákoníkem (zákon č. 40/2009, trestní zákoník v platném znění, dále jen „trestní zákoník“) a trestním řádem (zákon č. 141/1961 trestní řád v platném znění, dále jen „trestní řád“).

Odlišný je tedy předmět a kritéria daňového a trestního řízení, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli.

Daňové a trestní řízení mají však k sobě velice blízko, a to zejména u trestných činů daňových a poplatkových. Pokud správce daně splní svou oznamovací povinnost a oznámí orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, pro další vyšetřování daného případu není již třeba, aby policejní orgán zasílal spolu se žádostí o informace v daňovém řízení zproštění mlčenlivosti, neboť povinnost mlčenlivosti byla již prolomena tím, že správce daně sám oznámil skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. V případech, kdy orgány činné v trestním řízení zjistí podezření ze spáchání výše uvedených trestných činů z jiných zdrojů, než je oznámení správce daně, např. daňová trestná činnost vyplýve z trestních spisů, správce daně může poskytnout informace o daňovém řízení jen, pokud je požaduje státní zástupce a po podání obžaloby soud v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v § 53 odstavci 2 daňového řádu. Od 1. 1. 2012 vyšel v platnost zákon č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů, díky němuž došlo k novelizaci zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, v platném znění, a vznikl nový paragraf 71a, který zní:

„Specializovaný útvar policie určený policejním prezidentem může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního

úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti. Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.“⁴⁰

Nejčastějším spouštěčem trestního řízení pro daňové trestné činy je trestní oznámení podané finančním úřadem, které je obvykle podrobné, obsahuje protokol o provedené daňové kontrole, relevantní rozhodnutí správce daně, daňová přiznání či jiné dokumenty ze správního řízení a další doklady nashromážděné správcem daně. I přes všechno provedené šetření ze strany správce daně, nelze převzít závěry správce daně a řídit se jimi v trestním řízení, byť předměty obou řízení spolu úzce souvisejí. Tady je třeba zmínit judikaturu, zejména pak usnesení Nejvyššího soudu ČR, ze které vyplývá, že:

„dle této judikatury jsou důkazy opatřené v daňovém řízení podstatným podkladem navazujícího trestního řízení, které však nelze bez dalšího zcela přejímat do trestního řízení a není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za úmyslný trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku. Orgány činné v trestním řízení nejsou proto vázány vyjádřením správce daně o výši zkrácení určité daně či případným pravomocným rozhodnutím správce daně o doměření daňového nedoplatku.“⁴¹

V daňovém řízení se běžně stává, že správce daně doměří daň podle ustanovení § 98 daňového řádu, tj. podle pomůcek, s odůvodněním, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, protože například věrohodně neprokázal existenci výdajů. V daňovém řízení má totiž kontrolovaný subjekt povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uplatnil při výpočtu své daňové povinnosti. Kdežto v trestním řízení prokazují vinu orgány činné v trestním řízení, kteří musejí prokázat, že daný výdaj byl fiktivní. Daňový řád připouští, že pomůckami mohou být také porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,

⁴⁰ Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, v platném znění

⁴¹ Usnesení Nejvyššího soudu ČR, ze dne 30. 03. 2017, sp. zn. 4 Tdo 1690/2016

což v trestním právu nejsou podobné fikce možné a výši zkrácené daně je nutné v trestním řízení prokázat ne odhadnout.

Trestného činu „Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ podle § 240 trestního zákoníku se dopustí ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň nebo jinou povinnou platbu. Výše zkrácení daně se vyčíslí jako rozdíl mezi platbou, kterou daňový subjekt má zaplatit a platbou, kterou skutečně odvedl.

Od 1. října 2020 je účinná novela trestního zákona, která zdvojnásobila limity pro posuzování výše škody jak u základních, tak u kvalifikovaných skutkových podstat zkrácení daně. Nově je pro spáchání trestného činu zkrácení daně třeba, aby škoda dosáhla nejméně 100.000,- Kč. Pokud správce daně vyměřil daň podle pomůcek a orgán činný v trestním řízení neprokázal nejmenší výši zkrácení daně ve výši 100.000,- Kč, pak nebylo prokázáno spáchání daňového trestného činu a policejní orgán případ odloží podle § 159a odst. 1 trestního řádu.

Ještě je třeba zmínit, že před podáním trestního oznámení by měl učinit správce daně kvalifikovaný úsudek o tom, zda okolnosti zjištěné při daňové kontrole naplňují alespoň základní znaky protiprávního jednání, jako například snížení daňového základu prostřednictvím fiktivních faktur. Může se stát, že daň nebyla odvedena pouze nedopatřením, nepochopením složitého systému daní, případně v důsledku formálních chyb. V tomto případě ještě neznamená, že za toto protiprávní jednání bude osoba odsouzena.

11 POSTUP POLICEJNÍHO ORGÁNU PO PŘIJETÍ TRESTNÍHO OZNÁMENÍ OD SPRÁVCE DANĚ

Policejní orgán po přijetí trestního oznámení od správce daně si předmětné trestní oznámení nastuduje, vyhodnotí a zahájí úkony trestního řízení podle § 158 odst. 3 trestního řádu. Pro konkrétní daňový trestný čin vyplývající z trestního zákoníku si sestaví tzv. plán prověřování. Následně vyzve jednatele společnosti či osobu samostatně výdělečně činnou (dále jen OSVČ) k vydání účetnictví nebo daňové evidence, a to v souladu s § 78 odst. 1 trestního řádu a sepíše s ním dle § 158 odst. 6 trestního řádu úřední záznam o podaném vysvětlení se zaměřením na zjištění všech okolností týkající se naplnění skutkové podstaty konkrétního daňového trestného činu, tedy zodpovězení na 7 kriminalistických otázek. Kdo? Co? Kdy? Kde? Jak? Čím? Proč? Právě sepsáním tohoto úředního záznamu jsou získány informace o tom, kdo vedl účetnictví či daňovou evidenci, kdo vedl mzdovou agendu, kdo fakturoval, kdo zpracovával a podepisoval daňové přiznání apod. S těmito zjištěnými osobami je rovněž sepsán úřední záznam o podaném vysvětlení.

Vzhledem k tomu, že daňové řízení je stále složitější a komplexnější a policejní orgán nemá znalosti na úrovni daňového poradce, aby dokázal stejně kvalifikovaně zjistit daňovou povinnost, bez níž nelze zkrácenou daň vypočítat, je v některých případech přibrán v souladu s ustanovením § 105 odst. 1 trestního řádu, znalec z oboru ekonomika, účetnictví a daňová evidence, který vyhotoví znalecký posudek a stanoví, zda bylo účetnictví či daňová evidence vedena v rozporu s právními předpisy a zda došlo ke zkrácení daně či nikoliv. V případě zjištění zkrácení daně nad 100.000,- Kč a prokázání viny konkrétní osobě, která se na trestném činu podílela buď:

- aktivním jednáním (konáním), např. podáním úmyslně zkresleného daňového přiznání, v němž se předstírají vyšší výdaje (náklady) vynaložené na dosažení příjmu nebo se zatajuje ve skutečnosti dosažený zisk, v důsledku čehož tak dojde také k zaplacení daně v nižší částce, než jaká odpovídá zákonu,

- opomenutím takového konání, ke kterému byl daňový subjekt, např. úmyslným nepodáním daňového přiznání ze skutečně dosaženého příjmu,

bude policejním orgánem proti osobě pachatele zahájeno trestní stíhání podle § 160 odstavce 1 trestního řádu pro přečin „*Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*“ podle § 240 trestního zákoníku. Po zahájení trestního stíhání policejní orgán z vlastní iniciativy vyhledává a provádí důkazy bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch či neprospěch obviněného. Pokud k úkonům není třeba souhlasu státního zástupce, činí samostatně všechna rozhodnutí o postupu vyšetřování a o provádění vyšetřovacích úkonů, kdy postupuje v souladu s § 164 trestního řádu. V souvislosti s daňovými trestnými činy je vhodné v rámci vyšetřování provést šetření k majetkovým poměrům obviněného z důvodu vyhledání, dokumentace a zajištění případných výnosů z trestné činnosti a náhradní hodnoty, příp. pro účely zajištění výkonu majetkových trestních sankcí.

12 ZKUŠENOSTI Z PRAXE

Abych mohl uvést zkušenosti z praxe, byly pro mne přínosné konzultace jednak s daňovými poradci, ale také s pracovníky finančního úřadu.

Ze strany daňových subjektů i daňových poradců byla přivítána novela daňového řádu, účinná od 1. 1. 2021.

Do roku 2020 činilo v některých případech v praxi problém již samotné zahájení a ukončení daňové kontroly. To se do té doby v praxi konalo formou protokolovaného jednání za osobní účasti daňového subjektu nebo jeho zástupce.

Novela změnila koncepci zahájení a ukončení daňové kontroly a zákon nově vychází z koncepce distančního zahájení daňové kontroly doručením oznámení o zahájení, resp. o ukončení daňové kontroly. Možnost zahájit či ukončit daňovou kontrolu i korespondenčně, tedy poštou nebo datovou schránkou se v praxi zatím osvědčila.

Odpadlo riziko obstrukčního jednání daňových subjektů při zahájení a ukončení daňové kontroly. Změna ani v praxi nečiní žádné nové problémy, čemuž jistě napomáhá vstřícnost některých správců daně, kteří před zahájením daňové kontroly v praxi zpravidla kontaktují daňový subjekt s dotazem, zda chce daňovou kontrolu zahájit korespondenčně či osobně na ústním jednání. Lze tak uzavřít, že díky této praxi se podařilo eliminovat neduhy předchozí právní úpravy, kdy se někdy daňový subjekt zahájení, resp. ukončení daňové kontroly vyhýbal a daňové řízení tím ztěžoval. A přitom nedošlo ke snížení komfortu pro daňové subjekty, které z jakéhokoliv důvodu žádají svou osobní účast při zahájení daňové kontroly a nedošlo ani k „*odosobnění*“ správy daní daňovým subjektům.

Praxe pak také přivítala elektronickou komunikaci mezi daňovým subjektem a správcem daně. Vzhledem k tomu, že v dnešní době se dá předpokládat, že každý daňový subjekt disponuje počítačem a přístupem na internet, bylo i zavedení datové schránky rozhodně velkým přínosem. Komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně se jednoznačně zrychlila ale i zlevnila. Pro přiblížení daňové problematiky byl pro daňové subjekty vítaným krokem také daňový portál. Díky tomu, že daňové subjekty jsou více informováni, mohou se tak vyvarovat dopouštění chyb a zefektivnit výkon daňové kontroly.

Naopak stále přetrvávajícím problémem praxe daňových kontrol je překračování mezí vyhledávací činnosti správce daně, kdy správce daně mimo daňovou kontrolu prověřuje plnění daňových povinností konkrétním daňovým subjektem v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 a násl. daňového řádu. To je sice obecně možné, ovšem jen do té doby, než prověřování překročí určitou intenzitu a „*vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů*“, což, jak konstatovaly správní soudy, nastane tehdy,

*„jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování.“*⁴²

Negativním důsledkem pro daňový subjekt v takovém případě je fakt, že správce daně není při provádění vyhledávací činnosti limitován stejnými procesními pravidly jako při provádění daňové kontroly. A proto pokud by se proti takovému postupu správce daně daňový subjekt nebránil, vystavuje se riziku opakovaného prověřování totožných skutečností a opakovaného dokazování k nim, bez zákonného důvodu pro opakování daňové kontroly. Dále také hrozí například nepřiměřené prodlužování lhůty, v níž je správce daně oprávněn základ daně aktivně prověřovat a vést k němu dokazování.

O překročení meze místního šetření jsem se již zmínil v této práci u podmínek pro možnost zahájení opakované daňové kontroly.

Bohatá aktuální judikatura v této oblasti dokládá, že tento problém praxe stále řeší. Přičemž příčiny se zdají být obsažené přímo v aktuální právní úpravě, neboť konkrétní dílčí pravomoci správce daně v rámci vyhledávací činnosti a jeho pravomoci při daňové kontrole jsou v mnoha ohledech definovány podobně, popř. dokonce shodně (srov. § 86 odst. 4 daňového řádu, dle něhož má „*správce daně ... při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 až 84.*“). Zdá se tedy, že podle „*de lege ferenda*“ (podle budoucího zákona) by při řešení tohoto problému mohlo pomoci přesnější či detailnější vymezení pravomocí správce daně. Nicméně pak na druhou stranu hrozí, že bude právní úprava příliš

⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, sp. zn. 3 Afs 8/2020-41

kazuistická a potenciálním důsledkem odstranění problému střetu vyhledávací činnosti a daňové kontroly by tak paradoxně mohl být vznik nových problémů způsobených přílišnou konkrétností obecné právní úpravy.

Občasný problém v praxi u daňových kontrol vzniká také v průběhu fáze dokazování, při níž si správce daně vytvoří vlastní názor na určitou událost a tomuto pak plně podřídí vyhledávání důkazních prostředků a navržené důkazní prostředky daňovým subjektem odmítá provést bez smysluplného odůvodnění. Tím přestává být objektivní, což je v rozporu se zákonem. Daňová kontrola je pak zbytečně prodlužována.

Konzultace se správcem daně mi umožnila podívat se na daňovou kontrolu jejich optikou. Co se týká zkušeností z praxe, tak se rovněž osvědčila možnost zahájit a ukončit daňovou kontrolu korespondenčně. Samotná daňová kontrola v praxi je však čím dál tím náročnější. Náročnost vidí správce daně nejen po stránce vědomostní, ale hlavně po stránce praktické. Současné technické možnosti sice směřují k usnadnění jejich práce, kdy jsou k prověření potřebná data daňového subjektu předávány v elektronické podobě, rovněž tak data v rámci součinnosti třetích osob a pro kontrolu účetnictví (zvláště pro duplicitu) je využíván software IDEA. Po stránce praktické je však potřeba se orientovat v různých oborech činností kontrolovaných daňových subjektů. Pak je zapotřebí znát, například jaké druhy materiálů se při dané výrobě nebo při poskytování různých služeb používají a následně z dokladů prověřit, zda byl skutečně takový druh materiálu pořízen, zvláště pokud je uváděn pouze jeho číselný kód. Důležité je také znát správný propočet spotřeby materiálu v návaznosti na fakturaci a zásoby. Zboží a materiál jsou běžně pořizovány mimo hranice České republiky, a proto je třeba při kontrole takových dokladů mít znalost cizího jazyka nebo použít překladáč. Také není výjimkou hrubé jednání ze strany daňových subjektů, či slovní a fyzické napadání osob správce daně. Vzhledem ke složitosti daní, zejména v případech daně z přidané hodnoty a daní z příjmů, je pro výkon daňových kontrol nezbytné zajistit nejen dostatečný počet pracovníků, ale zejména zajistit jejich přijatelnou odbornost. Není žádným tajemstvím, že řada současných pracovníků finančních úřadů, nemá požadovanou úroveň znalostí a schopností pro výkon daňové kontroly a do výběrových řízení pro obsazení pozice pracovníka kontrolního oddělení se mnoho osob nehlásí.

ZÁVĚR

Hlavním cílem mé diplomové práce bylo souhrnně zpracovat téma daňové kontroly. Domnívám se, že se mi podařilo přehledně, logicky a jednoduchým způsobem popsat daňovou kontrolu od samotného počátku do ukončení. Uvedl jsem, co vlastně daňová kontrola představuje, její význam a úlohu. Objasnil jsem pojmy, s nimiž se v její souvislosti setkáváme.

Neopomenul jsem se zmínit o daňovém řádu, který upravuje problematiku daňové kontroly. Je v něm upraven postup správců daní a jejich práva a povinnosti. Rovněž zahrnuje práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob. Uvádí, jak se mají tyto osoby při daňové kontrole chovat. Obsahuje tedy zásady, které by měli správci daně, daňové subjekty i další účastníci daňové kontroly dodržovat.

V práci jsem poukázal na důležitost přípravy na daňovou kontrolu jak ze strany správce daně, tak i ze strany daňových subjektů. Uvedl jsem kritéria, dle nichž správci daně postupují při výběru subjektů pro daňovou kontrolu. Popsal jsem, kdy a jakým způsobem se zahajuje daňová kontrola, jaké jsou její fáze. Pozornost jsem zaměřil na samotný průběh daňové kontroly, zvláště na fázi dokazování. Uvedl jsem, co jsou to důkazní prostředky a jak probíhá jejich hodnocení. Zmínil jsem možnost správce daně stanovit daň podle pomůcek, a to v případě, kdy daňový subjekt důkazní prostředky nepředloží. Dále jsem zařadil problematiku týkající se opakování daňové kontroly.

Popsal jsem závěrečnou fázi daňové kontroly, což je doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole. Jsou citovány judikáty, které měly význam pro rozhodování obdobných případů v souvislosti s daňovou kontrolou. Dále jsem upozornil na následky daňové kontroly a uvedl možnosti obrany proti výsledku kontroly. Vyjasnil jsem rozdíl mezi daňovým a trestním řízením a zmínil se o postupu policejního orgánu po přijetí trestního oznámení o zkrácení daně.

Neopomenul jsem uvést poznatky z praxe, které jsem získal od daňových poradců i od pracovníků kontrolního oddělení na finančním úřadě. Zmínil jsem také vlastní názor k problematice vztahující se k daňovým kontrolám. V závěru práce jsem stručně shrnul celý popis mé práce o daňové kontrole.

Nelze stoprocentně či úplně zamezit vzniku sporů mezi daňovými subjekty a správci daně, tyto lze pouze eliminovat, a to zejména za využití klientského přístupu správců daně k daňovým subjektům, stejně jako kvalifikovaného přístupu daňových subjektů k pracovníkům finančních úřadů.

Vlastní názor na daňovou kontrolu

Pro mne osobně bylo zpracování práce přínosem zejména v tom, že jsem si rozšířil znalosti o celou kontrolní činnost, která je hodně náročná. Zjistil jsem, že daňový řád ohraničuje možnosti, ve kterých se správce daně může pohybovat. Určuje mu postup při průběhu daňové kontroly. Přesně specifikuje například zahájení a ukončení daňové kontroly oproti předcházející právní úpravě. Zásady v něm obsažené kladou důraz na úzkou spolupráci s daňovým subjektem, který musí být informován o každém kroku správce daně v rámci daňové kontroly. Je kladen důraz nejen na spolupráci, ale i na přiměřenost, rychlost a hospodárnost provedení daňové kontroly, a přitom dosáhnout cíle správy daní.

Daně jsou u podnikatelských subjektů vybírány na základě samovyměření, což znamená, že daňový subjekt si daň sám vypočítá a přizná. Morální zodpovědnost daňových subjektů není však na takové úrovni, která by zaručovala pravdivost a věrohodnost údajů uvedených v daňových tvrzeních. Daňový subjekt má zájem zaplatit na daních co nejméně. Svou daňovou povinnost se snaží minimalizovat například tím, že si vědomě navyšuje výdaje, či krátí příjmy a tím snižuje zisk. Nejedná vždy podle zákona.

Hlavním problémem jsou tedy daňové úniky a proti nim se stát snaží bojovat. Již před deseti léty byl zřízen speciální tým „*Daňová kobra*“ složený z úředníků Finanční správy, příslušníků Celní správy a policistů Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, který se zabývá odhalováním vybraných daňových úniků jak po stránce daňové, tak po stránce trestní. Společným řešením případů je zajištěn úplný přístup k důkazním prostředkům, které jsou využitelné pro všechny zúčastněné strany. Tento tým odhalil velké daňové úniky, například za prodej cigaret nebo na odhalování podvodů v oblasti krácení daně z hazardu a kurzového sázení.

Proto se domnívám, že výsledky kvalitní a cílené vyhledávací činnosti za spolupráce všech složek (policie, finanční a celní správy) mají velký vliv na efektivitu daňové kontroly.

Ze strany daňových subjektů je však daňová kontrola vnímána značně negativně. Je zásahem do jejich činnosti i běžného života. Daňová kontrola je vskutku velmi složitý komplex úkonů. Daně jsou přitom rok od roku složitější. Přitom dobrý daňový systém by měl být jednoduchý a jednoznačný.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

Monografie

1. HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*, 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2
2. LICHNOVSKÝ, Ondřej, Jan VUČKA a Lukáš KŘÍSTEK. *Trestní právo daňové*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. ISBN 978-80-7400-922-8
3. LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ a Eva KOSTOLANSKÁ, Tomáš ROZEHNAL. *Daňový řád*. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-331-8
4. NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9
5. PERIODIKUM, Registrované. *Metodické aktuality svazu účetních vydalo*. Praha: Svaz účetních České republiky, z.s. 2022. ISBN 978-80-7626-029-0
6. SOCHOROVÁ, Vendula, *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Praha: C. H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-520-6
7. ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7
8. ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0

Zákonná úprava

1. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník v platném znění
2. Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád v platném znění
3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

Judikatura

Ústavní soud

1. Nález ÚS ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07

Nejvyšší správní soud

1. Rozsudek NSS ze dne 24. 01. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005-57
2. Rozsudek NSS ze dne 06. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/2006-86
3. Rozsudek NSS ze dne 08. 11. 2007, sp. zn. 9 Afs 50/2007
4. Rozsudek NSS ze dne 30. 01. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007
5. Rozsudek NSS ze dne 12. 05. 2008, sp. zn. 5 Afs 78/2007
6. Rozsudek NSS ze dne 30. 04. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014
7. Rozsudek NSS ze dne 23. 04. 2015, sp. zn. 7 Afs 188/2014
8. Rozsudek NSS ze dne 10. 02. 2016, sp. zn. 5 Afs 99/2015
9. Rozsudek NSS ze dne 02. 03. 2016, sp. zn. 6 Afs 79/2015-39
10. Rozsudek NSS ze dne 19. 01. 2017, sp. zn. 9 Afs 46/2016-33
11. Rozsudek NSS ze dne 28. 02. 2017, sp. zn. 2 Afs 350/2016
12. Rozsudek NSS ze dne 06. 04. 2017, sp. zn. 3 Afs 119/2016
13. Rozsudek NSS ze dne 27. 02. 2018, sp. zn. 4 Afs 228/2017
14. Rozsudek NSS ze dne 16. 08. 2018, sp. zn. 7 Afs 229/2018-29
15. Rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2023, sp. zn. 2 Afs 170/2023-30
16. Rozsudek NSS ze dne 28. 07. 2022, sp. zn. 3 Afs 8/2020-41
17. Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014
18. Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 03. 2007, sp. zn. 8 Afs 111/2005

Nejvyšší soud ČR

1. Usnesení Nejvyššího soudu ČR, ze dne 30. 03. 2017 pod sp. zn. 4 Tdo 1690/2016

Webové stránky

1. DAUC.cz: Dauč/Expert na daně a účetnictví [online]. [cit.10.9.2023].
Dostupné z:
2. <https://www.dauc.cz/clanky/9125/danova-kontrola>
3. DAUC.cz: Dauč/Expert na daně a účetnictví [online]. [cit.10.9.2023].
Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7680/zahajeni-danove-kontroly-dle-novely-danoveho-radu-2021>
4. DAUC.cz: Dauč/Expert na daně a účetnictví [online]. [cit.10.9.2023].
Dostupné z:
5. <https://www.dauc.cz/clanky/5281/nad-povinnosti-spravce-dane-zachovavat-mlcenlivost-a-k-uvaham-o-moznosti-jejeho-dalsiho-prolomeni>
6. EPRAVO.cz: Průvodce práva [cit.18.9.2023]. Dostupné z:
<https://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-a-pravo-na-spravedlivy-proces-106162.html?mail>
7. EPRAVO.cz: Průvodce práva [cit.18.9.2023]. Dostupné z:
<https://www.epravo.cz/top/clanky/danove-tajemstvi-v-souvislosti-s-rizenim-trestnim-10388.html>
8. KDPCR.cz: Komora daňový poradců České republiky [online]. [cit.12.9.2023].
Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>
9. MESEC.cz: Průvodce finančním světem [cit.20.9.2023]. Dostupné z:
<https://www.mesec.cz/clanky/jak-probiha-danova-kontrola-z-financniho-uradu/>
10. PORTAL. POHODA.cz: Daně, účetnictví a mzdy [online]. [cit.18.9.2023].
Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danova-kontrola/>