

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI
PEDAGOGICKÁ FAKULTA
Ústav pedagogiky a sociálních studií

Diplomová práce

Petr Piskoř

Daňová kontrola v daňovém systému České republiky z pohledu správce daně

Olomouc 2012

vedoucí práce: Ing. Alena Opletalová, Ph.D.

Anotace

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracoval samostatně a výhradně s použitím literatury a pramenů uvedených v seznamu literatury a pramenů.

V Olomouci dne 21. 3. 2012

.....

vlastnoruční podpis

Poděkování

Děkuji Ing. Aleně Opletalové, Ph.D., za odborné vedení diplomové práce, poskytování rad a materiálových podkladů.

Obsah

Úvod	7
1 Daňová kontrola	9
1.1 Pojem daňová kontrola	9
1.2 Základní zásady daňového řízení	9
1.3 Osoby zúčastněné na správě daní	12
1.4 Dokumentace	13
1.5 Doručování a lhůty ke splnění povinností	15
1.6 Poskytování informací	16
1.7 Jednání v daňovém řízení	17
1.7.1 Průběh řízení	18
1.8 Cíl daňové kontroly	22
1.8.1 Daň z příjmů fyzických osob	23
1.8.2 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků	26
1.8.3 Daň z příjmů právnických osob	27
1.8.4 Daň z přidané hodnoty	28
1.8.5 Daň silniční	29
2 Výběr daňových subjektů	31
2.1 Výpočetní technika	33
2.2 Podněty	33
2.2.1 Interní podněty	34
2.2.2 Externí podněty	34
2.2.3 Požadavky nadřízených orgánů	35
2.2.4 Vlastní vyhledávací činnost	35
2.2.5 Dožádání o provedení daňové kontroly	36
3 Fáze daňové kontroly	37
3.1 Příprava na daňovou kontrolu	37
3.1.1 Shromažďování informací o daňovém subjektu	40
3.1.2 Prekluzivní lhůta	41
3.2 Zahájení daňové kontroly	41
3.3 Průběh daňové kontroly	44

3.3.1	Povinnosti daňového subjektu	44
3.3.2	Práva daňového subjektu	46
3.3.3	Dokazování v daňové kontrole	47
3.3.4	Stanovení daně podle pomůcek	49
3.4	Ukončení daňové kontroly	50
3.4.1	Projednání zprávy o daňové kontrole	50
3.4.2	Zpráva o daňové kontrole	51
4	Opravné prostředky proti výsledku daňové kontroly	53
5	Vzdělávání a odborná připravenost pracovníků provádějících daňovou kontrolu	55
6	Analýza výsledného šetření	57
6.1	Cíl empirického šetření	57
6.2	Metody empirického šetření	57
6.3	Charakteristika výzkumného vzorku	58
6.4	Stanovení hypotéz empirického šetření	59
6.4.1	Zjištěná fakta k hypotéze č. 1	61
6.4.2	Zjištěná fakta k hypotéze č. 2	64
6.4.3	Zjištěná fakta k hypotéze č. 3	66
6.4.4	Zjištěná fakta k hypotéze č. 4	69
6.4.5	Zjištěná fakta k hypotéze č. 5	71
	Závěr	74
	Seznam tabulek a grafů	76
	Seznam zkratk	77
	Literatura a prameny	78
	Seznam příloh	80

Úvod

Téma mé diplomové práce zní „Daňová kontrola v daňovém systému České republiky z pohledu správce daně“. Toto téma bylo pro mě zajímavé především z několika důvodů:

- oblast daňové kontroly je častým tématem,
- s problematikou daňové kontroly se setkávám při výkonu mého povolání, kde pracuji na Finančním úřadě v Olomouci.

Pracovní činnost správce daně na kontrolním oddělení spočívá v prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně u daňového subjektu. I přesto, že daňová kontrola je uvedena pouze v § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ), nelze při jejím provádění vystačit pouze s tímto jedním paragrafem, ale je uplatňována celá řada dalších ustanovení DŘ, a to často v jejich vzájemné provázanosti a souvislosti.

Daňová kontrola se většinou zaměřuje zejména na daňové subjekty, u kterých dosud nebyla provedena kontrola a na daňové subjekty, u nichž lze podle poznatků správce daně předpokládat možnost daňových úniků. Kontrolní činnost se stává rok od roku náročnější. Zvyšují se nároky na odbornou připravenost a také na zkušenost pracovníků kontroly nejen z oblasti daňové legislativy, ale i dalších oblastí práva. Daňové řízení je obecně velmi komplikované také z důvodu rozdílných výkladů zákonů, zejména v oblasti správy daní, kterou jsou ovlivňovány i vyvíjející se judikaturou soudů. Diplomová práce je obsahově rozdělena na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části práce se zaměřím na základní právní zásady a principy, kterých se musejí finanční úřady držet, stručně se zaměřím na jednotlivé daně. Podrobněji popíši na základě jakých znaků se může daňový subjekt dostat do plánu daňových kontrol. Dále se budu zabývat jednotlivými fázemi daňové kontroly, kde se budu věnovat průběhu daňové kontroly od jejího zahájení až po její ukončení. Na tuto část navazují doměřené daně předané orgánům činným v trestním řízení.

V praktické části se budu věnovat analýze dosažených výsledků z kontrolní činnosti mezi čtyřmi finančními úřady (dále jen FÚ). Kde cílem analýzy je prověřit, zda posuzovaná kritéria ovlivňují výši doměřené daně a v jaké míře.

Cílem diplomové práce je charakterizovat průběh a vymežit problematiku daňové kontroly z pohledu správce daně. Současně v praktické části analyzovat dosažené výsledky z kontrolní činnosti FÚ, kde cílem analýzy je prověřit, zda posuzovaná kritéria ovlivňují výši doměřené

daně a v jaké míře.

Diplomovou práci bude možno využít jako studijní materiál pro správce daně, který slouží ke zdokonalení jejich zodpovědné a mnohdy psychicky namáhavé pracovní činnosti.

V neposlední řadě se tato práce stane pomůckou pro daňové subjekty, které se jakýmkoliv způsobem zúčastní daňové kontroly a to zejména v tom, jakým způsobem mají řádně plnit své zákonem stanovené povinnosti při daňové kontrole, a jak uplatňovat svá práva, která jim DŘ v souvislosti s daňovou kontrolou přiznává.

1 Daňová kontrola

Tato kapitola se bude věnovat základním ustanovením a pojmům DŘ, která musí správce daně při správě daní respektovat a znát. Závěrečná část této kapitoly bude stručně zaměřena na podstatné věci u jednotlivých daní, na které by se měl správce daně při daňové kontrole zaměřit. Daňová kontrola představuje řízení svého druhu, jehož cílem je zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Daňovou kontrolu provádí správce daně, kterým může být FÚ, finanční ředitelství nebo Ministerstvo financí. V praxi ovšem daňovou kontrolu obvykle provádějí FÚ. Provádí ji vždy, mimo zákonem stanovené výjimky, věcně a místně příslušný správce daně.

1.1 Pojem daňová kontrola

Zákonná definice pojmu daňové kontroly je obsažena v ustanovení § 85 až 88 DŘ, která zní: „*Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 85).

Zahrnutí daňové kontroly do fáze daňového řízení je obsaženo v daňovém řádu v části pojmenované „Postupy při správě daní“. Těmito postupy jsou vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Tyto jednotlivé postupy by měly na sebe navazovat, aby došlo ke splnění hlavního cíle správy daní a to je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrad (Kobík, 2010, s. 6).

1.2 Základní zásady daňového řízení

Při provádění daňové kontroly jsou pracovníci správce daně a zúčastněné daňové subjekty povinni dodržovat základní zásady daňového řízení. Z níže uvedených zásad je patrné, že pracovníci správce daně a daňový subjekt jsou při vykonávání daňové kontroly těmito zásadami vázáni.

Zásada zákonitosti, zásada enumerativnosti a zásada přiměřenosti

Tato zásada přikazuje správci daně, aby při své činnosti volil takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují. Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Povinnost zúčastněných osob dodržovat při daňovém řízení veškeré právní normy, které jsou součástí právního systému České republiky.

„Správce daně může činit v rámci své činnosti pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo umožňuje dovolit“ (DOLEČEK, M. *Právo v podnikatelské praxi*. [online] . 18.6.2010.

[cit. 2012-02-14] . Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravo-v-podnikatelske-praxi/opu>>).

Zásada procesní rovnosti, zásada součinnosti, zásada poučovací a zásada vstřícnosti a slušnosti

V daňovém řízení jsou si všechny daňové subjekty před správcem daně rovny. Mají stejná procesní práva a povinnosti.

Lichnovský (2010, s. 351) dodává k této zásadě: *„Daňový subjekt tedy prostřednictvím podaného daňového tvrzení deklaruje výši své daňové povinnosti a k tomuto tvrzení nese též břemeno důkazní, na základě kterého je povinen dostatečně spolehlivě prokázat své tvrzení“*

Právo a povinnost daňového subjektu a správce daně vzájemně spolupracovat při zjišťování podkladu pro rozhodnutí o daňové povinnosti.

Správce daně, při každém jednání poučí zúčastněné osoby o svých právech a zároveň jim je umožní uplatňovat. Kobík, Kohoutková (2010, s. 411) ještě doplňují: *“správce daně, podle možností vychází vstřícně zúčastněným osobám na správě daní“*.

Zásada rychlosti řízení a hospodárnosti

„Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 7). Dle této zásady má povinnost správce daně volit při daňovém řízení jen takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují, ale současně umožňují dosáhnout cíle řízení. *„V případě, že správce daně vede daňové řízení se zdlouhavými průtahy, má právo*

daňový subjekt využít práva dle § 38 DŘ a chránit se proti nečinnosti správce daně, podáním oznámení nejblíže nadřízenému správci daně“ (Hrstková Dubšeková, 2010, s. 3).

Zásada volného hodnocení důkazů, zásada legitimní a zásada materiální pravdy

Při daňovém řízení hodnotí správce daně všechny důkazní prostředky v jejich vzájemné souvislosti dle vlastního uvážení. Při tomto hodnocení je však povinen přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

„Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 8).

„Výsledkem vlastního důkazního řízení by mělo být vypořádání se ze strany správce daně s veškerými důkazními prostředky, včetně případně navržených a neprovedených, přičemž z výsledku důkazního řízení by mělo být zjevné, jakými úvahami se správce daně řídil tak, aby výsledek důkazního řízení poskytl dostatečně přesvědčivý a logický závěr odůvodňující výrok vlastního rozhodnutí, který spočívá na tomto důkazním řízení“ (Kratochvíl, 2010, s. 44).

Zásada neverejnosti, oficiality, vyhledávací a rozsah oprávnění správce daně ke shromažďování údajů

Daňové řízení probíhá vždy s vyloučením veřejnosti, čímž je zaručeno právo daňového subjektu na uchování daňového tajemství.

Povinnost správce daně vždy zahájit daňové řízení, pokud jsou pro toto řízení splněny zákonné podmínky.

Kobík, Kohoutková (2010, s. 415) uvádí k těmto zásadám: *„správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní“.*

1.3 Osoby zúčastněné na správě daní

Daňový řád vymezuje níže uvedené subjekty, které se mohou účastnit na správě daní.

Úřední osoba

Jedná se o osobu, která prostřednictvím správce daně vykonává svou pravomoc.

Mezi činnosti, které vykonává správce daně patří:

- „vede daňová řízení a jiná řízení podle tohoto daňového zákona
- provádí vyhledávací činnost,
- kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- vyzývá ke splnění povinností,
- osoby, které se ze zákona na zajištění cíle správy podílejí“

(Hrstková Dubšeková, 2010, s. 4).

Daňový subjekt

Tento pojem jednoznačně specifikuje ustanovení § 20 DŘ a vymezuje ho takto: „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka*“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 20).

Třetí osoby

Dalším okruhem osob, které se na řízení mohou podílet jsou s výjimkou daňového subjektu všechny další osoby, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena v rozsahu a způsobem stanoveným zákonem. Do této skupiny lze zahrnout svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní.

Daňové kontroly, jako specifického daňového řízení se tedy vždy zúčastňují daňové subjekty, úřední osoby a v odůvodněných případech i osoby spadající do skupiny třetích osob.

Zástupce

„U daňové kontroly se správce daně nejčastěji setkává se zmocněncem“ (Kobík, 2010 s. 12). Při jednáních vztahujících se k daňovému řízení mohou daňové subjekty zastupovat zvolení, případně správcem daně určení zástupci. „Správce daně ustanovuje zástupce pouze v zákonem uvedených případech tzn., rozhodnutí o ustanovení zástupce může správce daně vystavit jen na základě předchozího souhlasu předpokládaného zástupce. V případě, že nebude souhlas vysloven, je možné ve spolupráci s Komorou daňových poradců ustanovit zástupce z řad daňových poradců tak, aby byla dodržena záruka profesionality“ (Kobík, 2010 s. 12).

Daňový subjekt si může zvolit zástupce dle svého uvážení. Zástupce jedná za daňový subjekt pouze v rozsahu vymezeném ve zplnomocnění. V případě, že rozsah zmocnění není vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci. Daňové subjekty se tedy mohou po celý průběh daňové kontroly dát zastupovat. *„Dále ustanovení tohoto zákona dává možnost zastupovat více daňových subjektů před jedním správcem daně zástupcem, který není daňovým poradcem nebo advokátem“ (Hrstková Dubšeková, 2010, s. 5).*

1.4 Dokumentace

Mezi dokumenty, které mohou vzniknout z každého jednání patří protokol nebo úřední záznam. Výběr z těchto dokumentů je závislý na povaze jednání a na volbě správce daně, kterou z těchto variant upřednostní.

Protokol

Protokol o ústním jednání je písemným výstupem z každého ústního jednání uskutečněného v daňovém řízení. Kobík, Kouhoutková (2010, s. 420) *podotýkají:*

“z důkazního hlediska je protokol veřejnou listinou ve smyslu § 134 občanského soudního řádu“.

V případě daňové kontroly se jedná především o zahájení a ukončení daňové kontroly

a veškerá jednání, jejichž písemný výstup bude v daňovém řízení použit jako důkazní prostředek pro stanovení daně. V § 60 DŘ, jsou taxativně vyjmenovány náležitosti, které musí Protokol zejména obsahovat :

- *„předmět jednání,*
- *místo jednání,*
- *časový údaj o začátku a ukončení jednání,*
- *označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla,*
- *údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily,*
- *vyličení průběhu,*
- *označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí,*
- *poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob,*
- *návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu,*
- *vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám,*
- *po projednání protokol podepisují všechny zúčastněné strany“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 60).*

Úřední záznam

Ve smyslu ustanovení § 63 úředním záznamem správce daně zaznamenává skutečnosti *„o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepisuje správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 63).* Z úředního záznamu musí být patrné, kdo a kdy jej vytvořil a kdo a jak uvedenou informaci poskytl. Pro daňovou kontrolu má úřední záznam doplňující význam k ostatním důkazním prostředkům.

Nahlížení do spisu

Správce vede ke každému daňovému subjektu spisový materiál týkající se jeho daňových povinností. V souladu s uvedeným ustanovením je daňovému subjektu umožněno nahlížení do spisů vztahujících se k jeho osobě. Ustanovení § 66 dále upravuje způsob nahlížení a specifikuje písemnosti, do kterých není daňovému subjektu umožněno nahlédnout. Jedná se o :

- úřední korespondence s jinými státními orgány – v rámci vyhledávací činnosti,
- pomůcky, zápisy a rozhodnutí sloužící výlučně pro potřeby správce daně,
- další podklady, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů.

Součástí spisového materiálu jsou i písemnosti vztahující se k průběhu provedené daňové kontroly. Do těchto písemností může dotčený daňový subjekt nahlížet v kterékoliv fázi daňové kontroly.

1.5 Doručování a lhůty ke splnění povinností

Ustanovení § 39 a § 40 DŘ popisují způsoby, jakou formou se předávají úřední písemnosti vytvořené správcem daně adresátům. Uvedená ustanovení se tedy vztahují na všechny úřední písemnosti vytvořené v souvislosti s daňovou kontrolou, které se doručují daňovému subjektu, případně třetím osobám. Jedná se především o tyto písemnosti:

- oznámení o zahájení daňové kontroly,
- předvolání,
- žádost o předvedení,
- výzvy,
- rozhodnutí,
- případně další neuvedené písemnosti.

Ustanovení § 41 až §45 DŘ upravují další způsoby specifického doručování písemností, které se používají při daňovém řízení, a které mohou nastat v souvislosti s daňovou kontrolou.

Lhůty

V průběhu daňové kontroly může správce daně uložit daňovému subjektu splnění určitých úkonů nebo povinností rozhodnutím. V rozhodnutí musí být pro splnění těchto povinností nebo úkonů stanovena přiměřená lhůta. „*Lhůtu kratší než 1 den může správce daně stanovit osobě zúčastněné na správě daní jen s jejím souhlasem*“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 32-37). Uvedené ustanovení řeší používání a stanovování lhůt, vyskytujících se v daňovém řízení.

1.6 Poskytování informací

V rámci prováděné daňové kontroly, se správce daně často setkává s důvěrnými informacemi o daňových subjektech. Ustanovení DŘ stanovuje možnosti, kdy správce daně musí zachovávat mlčenlivost a kdy je povinen poskytnout informace.

Povinnost zachovávat mlčenlivost

Ustanovení § 52 DŘ říká: „*Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděli o poměrech jiných osob*“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 52). O povinnosti zachovávat mlčenlivost musí správce daně všechny zúčastněné osoby poučit. Ustanovení dále upravuje případy, kdy mohou pracovníci správce daně využívat a poskytovat informace z daňových řízení a kdy jsou povinni tyto informace poskytovat bez možností dovolání se povinností zachovávat mlčenlivost. Na daňovou kontrolu, jako na specifické daňové řízení, výše uvedené ustanovení jednoznačně dopadá a veškeré osoby zúčastněné na daňové kontrole jsou povinny jej dodržovat. Ustanovení § 246 odst. 1 a 2 DŘ upravuje sankce za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost.

Poskytování informací

Ustanovení upravuje povinnost součinnosti některých třetích osob v daňovém řízení. Povinnost součinnosti těmto osobám vzniká jednak automaticky podle zákona nebo na základě výzvy vydané kterýmkoliv správcem daně. Při prověřování správnosti stanovení základu daně je podstatné ověření všech skutečností, které k tomuto stanovení vedly. Součinnost třetích osob je proto jedním z podstatných a často využívaných úkonů v průběhu daňové kontroly.

1.7 Jednání v daňovém řízení

Jednací jazyk

Veškerá jednání v daňovém řízení jsou vedena v českém jazyce. Cizí státní příslušníci si na své náklady mohou obstarat tlumočnicka zapsaného v seznamu tlumočnicků vedeného Ministerstvem spravedlnosti. *„Výjimku tvoří pouze občané České republiky, kteří jsou příslušníky národnostních a etnických menšin, kteří dlouhodobě žijí na území České republiky, mohou před správcem daně činit podání a jednat v jazyce své národnostní menšiny, obstará si tento občan tlumočnicka zapsaného v seznamu tlumočnicků, náklady na tlumočení a náklady na pořízení překladu v tomto případě nese správce daně“* (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 76).

Písemnosti v jiném jazyce musí být opatřeny úředním překladem. Je tedy zřejmé, že daňová kontrola musí probíhat v českém jazyce a veškeré důkazní prostředky jsou připuštěny rovněž v jazyce českém.

Procesní způsobilost

Základním předpokladem pro úspěšné provedení daňové kontroly je osobní jednání mezi správcem daně a kontrolovaným subjektem. Za kontrolovaný subjekt se těchto jednání může zúčastnit pouze osoba, která je k těmto jednáním způsobilá.

Fyzická osoba může jednat v rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti, tj. způsobilost k právním úkonům.

Způsobilost právnických osob k jednání se správcem daně, je totožné jako v jiných procesních řádech tzn. jedná se o standardní jednání jménem právnické osoby

Vyloučení úřední osoby

Pracovník správce daně nemůže být účasten v daňovém řízení, ve kterém by rozhodoval o vlastních daňových záležitostech nebo o daňových záležitostech osob blízkých. Nemůže dále rozhodovat o věcech, o kterých rozhodoval jako pracovník správce daně jiného stupně. Ustanovení se dále zabývá jakým způsobem řešit daný problém s osobou následným postupem *„postup při oznámení rozhodných skutečností a postup při vyloučení dotčeného pracovníka. Pracovník správce daně, u kterého by byl předpoklad naplnění uvedeného ustanovení, nemůže u dotčených subjektů provádět daňovou kontrolu“* (Kobík, 2010, s. 11).

1.7.1 Průběh řízení

Zahájení řízení

Uvedené ustanovení stanovuje úkony, které vedou k zahájení určitého daňového řízení a okamžik, kdy je toto řízení zahájeno. „V souladu se zákonem jsou možné dva způsoby zahájení řízení:

- *doručení podání daňového subjektu, případně jiné zúčastněné osoby, příslušnému správci daně,*
- *provedení úkonu vůči daňovému subjektu příslušným správcem daně – oznámení o zahájení řízení“* (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 91).

Pro zahájení daňového řízení ve věci daňové kontroly je rozhodné datum, kdy správce daně učinil úkon ve věci prověřování daňového základu a daně v součinnosti s daňovým subjektem.

Dokazování

Dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, případně správce daně dožádaný k provedení úkonu. *„Účelem dokazování je správné stanovení daňové povinnosti. Ustanovení dále specifikuje, které skutečnosti není třeba prokazovat, jaké lze použít důkazní prostředky a jak postupovat, pokud není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Dále je zde uvedeno, které skutečnosti prokazuje správce daně a které daňový subjekt. Daňová kontrola je ve své podstatě na dokazování založena“* (Hortová, 2010, s. 74). Daňový subjekt musí bez jakékoliv pochybnosti prokázat, že všechny údaje uvedené v daňovém tvrzení jsou správné a odpovídají skutečnosti, to znamená, že nese tzv. důkazní břemeno. Pokud v důsledku neplnění zákonných povinností ze strany daňového subjektu nelze stanovit daň dokazováním, přejde správce daně na stanovení daně na základě pomůcek.

Dožádání

„V případě vzniku pochybností v daňovém řízení prováděném u místně příslušného daňového subjektu, která se vztahuje k daňovému subjektu mimo vlastní místní příslušnost správce daně může tento správce daně dožádat kteréhokoliv jiného správce daně o provedení úkonu v daňovém řízení, který vzniklou pochybnost na základě provedeného šetření potvrdí nebo vyvrátí. Za úkon v daňovém řízení je možno považovat i provedení daňové kontroly“ (Kobík, 2010, s. 12-13).

Předvolání a předvedení

V případě nutnosti osobního jednání může správce daně předvolat dotčenou osobu k tomuto jednání písemným rozhodnutím. Pokud se tato osoba ani na opakované předvolání bez náležité omluvy nedostaví, lze požádat o její předvedení příslušné orgány Policie. Tuto možnost lze úspěšně využít v průběhu daňové kontroly jak k zajištění svědeckých výpovědí, tak k jednání s kontrolovaným subjektem.

Svědci

Vzhledem k důležitosti svědků v daňovém řízení řeší samostatné ustanovení DŘ jejich specifická práva a povinnosti při vystupování před správcem daně. Kobík, Kohoutková (2010, s. 416) uvádějí: *“svědecké výpovědi jsou jedním ze základních důkazních prostředků při dokazování rozhodných skutečností pro stanovení daně při daňové kontrole“*. Nelze jim však přiřkládat takovou váhu jako například nezpochybnitelným listinným důkazům, neboť každá svědecká výpověď je ve značné míře ovlivněna osobnostním rysem vypovídajícího, jeho vztahem k daňovému subjektu apod.

Náklady řízení

Ustanovení řeší, kdo z účastníků daňového řízení nese náklady vzniklé v souvislosti s tímto řízením. Obecně platí, že mimo svědků, osob přezvědných, znalců, auditorů, tlumočnicků a osob, které mají v držení listiny nebo jiné věci potřebné v daňovém řízení nese náklady ten, komu v souvislosti s řízením vznikly. Výjimku tvoří exekuční náklady, které jdou k tíži vymáhaného subjektu. Náklady vzniklé v průběhu daňové kontroly jdou, mimo výše uvedené osoby na vrub toho, komu vznikly.

Rozhodnutí

Zákonná definice tohoto pojmu zní: *„Rozhodnutím správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím“* (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 101). Mezi náležitosti, které musí rozhodnutí obsahovat patří:

- *„označení správce daně, který rozhodnutí vydal,*
- *číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru,*
- *označení příjemce rozhodnutí,*
- *výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,*

- *lhůtu k plnění, je-li nutné jí stanovit,*
- *poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případně vyloučení odkladného účinku,*
- *podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka, tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem*
- *datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 101).*

V průběhu daňové kontroly může správce daně stanovit splnění určité povinnosti, nebo provedení konkrétního úkonu pouze formou rozhodnutí. Tato povinnost může být stanovena jak daňovému subjektu, tak i třetí osobě.

Záznamní povinnost

Pro potřeby správného stanovení daňového základu a daně může správce daně uložit daňovému subjektu záznamní povinnost *„Jedním z úkolů daňové kontroly je také ověření plnění záznamní povinnosti a v případě zjištění porušení stanovené povinnosti sjednat nápravu“* (Hortová, 2010 s. 81).

Pořádková pokuta

Toto ustanovení se zabývá jakou výší a za co může správce daně osobě účastněné na daňovém řízení uložit. *„Pořádkovou pokutu do 50 000,- Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že*

- *navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek,*
- *neuposlechne pokynu úřední osoby, která řízení vede,*
- *navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní.*

Pořádkovou pokutu do 50 000,- Kč může správce daně uložit tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke

splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 247). Pokuta se ukládá formou rozhodnutí. Pokud je při daňové kontrole zjištěno nesplnění povinností nepeněžité povahy nebo k ní dojde během daňové kontroly, lze jako odpovídající sankci využít uložení pokuty, která má primárně zajistit dodatečné splnění povinnosti. Ukládání pokut v blokovém řízení je zjednodušeným způsobem sankcionování osob zúčastněných na daňovém řízení za nesplnění povinností nepeněžité povahy. Základní předpoklady pro uložení sankce jsou bezpečné zjištění protiprávního jednání a ochota dotčené osoby pokutu na místě zaplatit. Maximální výše této sankce je 5 000,- Kč. Ustanovení lze také aplikovat v průběhu daňové kontroly.

1.8 Cíl daňové kontroly

Kobík, Kohoutková (2010, s. 229) říkají: „daňový subjekt, kterému vznikne povinnost podat daňové tvrzení nebo je k podání daňového tvrzení správcem daně vyzván, je povinen v tomto řádném daňovém tvrzení si sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jako i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně“.

Daňové tvrzení se podává samostatně za každé jednotlivé zdaňovací období. V tomto tvrzení je daňový subjekt povinen si daň sám vypočítat a zaznamenat případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, bonusy, odpočty a vyčíslit jejich výši. Po řádném podání daňového tvrzení a vyměření daňové povinnosti je správce daně oprávněn k provedení ověření správnosti údajů obsažených v daňovém tvrzení, zda jsou všechny uvedené údaje správné nebo zda daňový subjekt uvedl v daňovém tvrzení údaje odlišné od skutečnosti zjištěné daňovou kontrolou. Při této činnosti musí správce daně postupovat v souladu se zákonem a musí chránit zájmy státu tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daní a aby nebyly kráceny příjmy státního rozpočtu. Současně musí rovněž dbát zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu. Neznamená to však, že bude tato práva sám vyhledávat a následně chránit, čímž by iniciativně nahrazoval pasivitu daňového subjektu. Je však povinen brát v úvahu všechny skutečnosti, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Cílem daňové kontroly je prověření daňových základů níže uvedených daní.

1.8.1 Daň z příjmů fyzických osob

Hmotně právním předpisem vztahujícím se k této oblasti daňové kontroly je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále je ZDP) a to mimo ustanovení uvedená v části druhé ZDP. Předmětem daně jsou příjmy, které nejsou dle ZDP osvobozeny a jejichž příjemce je fyzická osoba, která je poplatníkem daně v souladu s ustanovením § 2 ZDP. Příjmy se dělí podle způsobu jejich dosažení. V tomto členění jsou také uváděny v daňovém tvrzení jako dílčí základy daně a jejich součet tvoří základ daně za rozhodné zdaňovací období. Základem daně je podle ustanovení § 23 ZDP rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to ve věcné a časové souvislosti. ZDP dále stanoví, kdy a za jakých podmínek dochází k úpravě základu daně (Prekši, 2009, s. 12 - 14). Základ daně se zjišťuje z evidence vedené podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), pokud ZDP nestanoví jinak nebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným zákonným způsobem. Stanovení a následná kontrola dílčího základu daně má svá specifika a odlišnosti

Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků (jsou uvedeny v § 6 ZDP)

Kontrola uvedených příjmů vychází z údajů uvedených v Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a funkčních požitků a o sražených zálohách na daň za určité zdaňovací období, která vydává plátce těchto příjmů.

Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (jsou uvedeny v § 7 ZDP)

Daňový subjekt může v souladu se ZDP uplatňovat oproti dosaženým příjmům výdaje procentem. V tomto případě je kontrola zaměřena na odsouhlasení a úplné uvedení všech dosažených příjmů v návaznosti na záznamy o příjmech a evidenci o pohledávkách vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností (Prekši, 2009, s. 15).

Pokud daňový subjekt nezvolí předcházející variantu a uplatňuje výdaje ve skutečné výši, je kontrola zaměřena na správnost údajů vedených v evidenci podle zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví upravuje druh a způsob vedení účetní evidence.

Fyzické osoby preferují v naprosté většině způsob vedení účetní evidence v soustavě daňové evidence. Za této situace bude správce daně z hlediska výdajů posuzovat např:

- větší platby,
- odpisy hmotného majetku (ověření, zda je majetek skutečně používán pro podnikání, správné zařazení do odpisové třídy a správný výpočet odpisu,
- vyřazení hmotného majetku,
- nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí,
- stanovení vstupní ceny pro odepisování,
- dodržování zákonných podmínek tvorby a užití rezerv,
- zda nejsou uplatňovány další výdaje na provoz automobilu (opravy, náhr, díly, apod.) u vozidla nezahrnutého do obchodního majetku.

V menší míře fyzické osoby využívají na základě dobrovolnosti vedení účetní evidence v soustavě podvojného účetnictví. Pokud je fyzická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, je povinna podle ustanovení § 36 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen OZ), ve znění pozdějších předpisů, vést účetní evidenci v soustavě podvojného účetnictví. Zvolený, případně stanovený způsob účtování nelze v průběhu zdaňovacího období měnit. Fyzické osoby, jejichž obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl částku ve výši 25 000 000,- Kč, se zákon o účetnictví nevztahuje. Jsou ale povinny vést daňovou evidenci dle § 7b ZDP (Běhounek, Červinka, Prudký, Přib, Šulc, 2011, s. 31-32).

Příjmy z kapitálového majetku (jsou uvedeny v §8 ZDP)

Kontrolou příjmů z kapitálového majetku je zaměřena na uvedení všech příjmů spadajících do uvedené kategorie v daňovém tvrzení a jejich řádné zdanění.

Příjmy z pronájmu (jsou uvedeny v § 9 ZDP)

Daňový subjekt, který má příjmy z pronájmu podle ustanovení § 9 ZDP má stejně jako v případě příjmů podle § 7 ZDP možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů.

V tomto případě je kontrola zaměřena na odsouhlasení a úplné uvedení všech dosažených příjmů v návaznosti na záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s pronájmem.

U daňového subjektu, který uplatňuje výdaje ve skutečné výši, je kontrola zaměřena na správnost údajů vedených v záznamech o příjmech a výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odepisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud ji vytvářejí, evidenci o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu a mzdové listy, pokud vyplácejí mzdy (Běhounek, Červinka, Prudký, Příb, Šulc, 2011, s. 37).

Daňový subjekt má také možnost na základě vlastního rozhodnutí vést evidenci podle zákona o účetnictví, přestože k tomu není povinen. V tomto případě je kontrola zaměřena na správnost a úplnost údajů v účetní evidenci uvedených.

Ostatní příjmy (jsou uvedeny v § 10 ZDP)

Ostatní příjmy jsou příjmy, kdy dochází u daňového subjektu ke zvýšení majetku a nejedná se o příjmy spadající do předcházejících skupin. U ostatních příjmů je kontrola zaměřena na správnost a úplnost všech zdanitelných příjmů uvedených v daňovém tvrzení a dále na prověření všech příjmů, které daňový subjekt z jakéhokoliv důvodu v daňovém tvrzení neuvedl. Dále je předmětem kontroly správnost a oprávněnost uplatněných výdajů vynaložených na dosažení příjmů (Běhounek, Červinka, Prudký, Příb, Šulc, 2011, s. 38-39). Specifickou skupinou jsou daňové subjekty, které mají příjmy ze zemědělské výroby, které nejsou provozovány samostatně hospodařícím rolníkem. Tyto subjekty mohou uplatňovat výdaje na dosažení příjmů procentem. Kontrola těchto subjektů je zaměřena na odsouhlasení a úplné uvedení všech dosažených příjmů v návaznosti na záznamy o příjmech.

Předmětem kontroly u poplatníků, kteří mají příjmy podle § 7 a § 9 ZDP, bez ohledu na způsob uplatnění výdajů je také oprávněnost a správnost zahrnutí položek snižující nebo zvyšující základ daně podle ustanovení § 5 a § 23 ZDP. Dále kontrola uplatnění položek

odčitatelných od základu daně dle § 34 ZDP ve správné výši a správnosti uplatnění případných slev na dani dle § 35 ZDP.

U všech druhů příjmů, které mají fyzické osoby, je předmětem kontroly také správnost a oprávněnost uplatnění nezdaniitelných částí základu daně podle § 15 ZDP. Jedná se o částky, které může fyzická osoba, při splnění zákonem stanovených podmínek, odečíst od vypočteného základu daně.

Dále se kontroluje možnost uplatnění slev na dani dle ustanovení § 35 ZDP.

1.8.2 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků

Hmotně právním předpisem vztahujícím se k této oblasti daňové kontroly je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a to zejména § 36 ZDP u srážkové daně a část čtvrtá ZDP u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. „*Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen DZČ) je zaměstnanec. Plátcem daně se všemi zákonem stanovenými povinnostmi je zaměstnavatel nebo plátce příjmů bez ohledu na to, zda se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu*“ (zákon č. 586/1992, Sb. o daních z příjmů § 36). Plátce daně má povinnost srazit zálohu na daň ze zdanitelné mzdy poplatníka, odvést úhrn sražených záloh správci daně, podat vyúčtování hlášení za zdaňovací období a doplatit případný rozdíl mezi odvedenou zálohou a daní, která měla být odvedena. V případě srážkové daně je plátce povinen srazit z vyplacené částky daň odpovídající procentní výši a odvést daň místně příslušnému správci daně.

Kontrolou u zaměstnavatele se prověřuje vybírání a odvádění záloh na daň, správné uplatnění nezdaniitelných částí daně a splnění všech dalších souvisejících zákonných ustanovení. Kontrolou se také prověřuje, zda subjekt, který DZČ neodvádí, by podle ZDP neměl být jejím plátcem. Jedná se o prověření, zda nedochází k zastírání pracovně právního vztahu jiným právním úkonem (Prekši, 2009, s. 15).

Při provádění daňové kontroly vychází správce daně ze mzdových listů, rekapitulací o složených zálohách, sestav výplat a smluv, na jejichž základě byl založen pracovně právní poměr. Dále prověřuje všechny listiny, jimž zaměstnanci prokazují nezdaniitelné části základu daně podle § 15 ZDP a slevy na dani dle § 35 ZDP, které u zaměstnavatele uplatnili.

U srážkové daně se prověřují veškeré skutečnosti rozhodné pro správné sražení a odvedení daně.

1.8.3 Daň z příjmů právnických osob

Hmotně právním předpisem vztahujícím se k této oblasti daňové kontroly je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a to mimo ustanovení uvedená v části první ZDP. Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud ZDP nestanoví jinak, jejichž příjemce je právnická osoba, která je poplatníkem daně v souladu s ustanovením § 17 ZDP. Tak, jako u fyzických osob, je i u právnických osob předmětem kontroly správnost stanovení základu daně. Nejsou ale přípustné jiné druhy vedení evidence pro stanovení základu daně než ty, které upravuje zákon o účetnictví. Každá právnická osoba má zákonem stanovenou povinnost vést účetní evidenci podle zákona o účetnictví.

Daňovou kontrolou jsou prověřovány a hodnoceny veškeré skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení k dani z příjmů právnických osob. Ustanovení přikládá daňovému subjektu povinnost dle § 92 DŘ dokázat správnost jim uvedených údajů. Správce daně v rámci hodnocení důkazních prostředků hodnotí věcnou správnost všech údajů v tvrzeních uvedených. Prověřuje, zda předložené listiny a důkazy odpovídají skutečným a faktickým plněním, zda odpovídají smluvně závazkovým vztahům, předmětu podnikatelské činnosti a hospodářským výsledkům.

Mimo kontrolu oblasti vycházejících z řádně vedeného účetnictví je kontrola dále zaměřena na prověření oprávněnosti a správnosti stanovené výše položek snižujících základ daně dle § 20 ZDP, položek snižujících nebo zvyšujících základ daně podle ustanovení § 23 ZDP, uplatnění položek odčitatelných od základu daně dle § 34 ZDP a uplatnění případných slev na dani dle § 35 ZDP.

Připočitatelné položky, které zvyšují základ daně, jsou předmětem daňové kontroly zejména z toho pohledu, zda daňový subjekt uvedl v daňovém tvrzení všechny tyto položky. Jedná se hlavně o náklady uvedené v § 25 ZDP, které nelze uznat jako náklady na dosažení zajištění a udržení příjmů s ohledem na jejich správné posouzení daňovým subjektem. Mezi připočitatelné položky také patří například částka rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy

v případě, že účetní odpisy jsou vyšší než daňové (Běhounek, Červinka, Prudký, Přib, Šulc, 2011, s. 76-77).

Odčitatelné položky, které snižují základ daně jsou předmětem daňové kontroly zejména z toho pohledu, zda daňový subjekt neuvedl tyto položky ve vyšší výši, než zákon o daních z příjmů umožňuje. Jedná se například o příjmy od daně osvobozené, částky, o které lze snížit nebo se automaticky snižuje výsledek hospodaření a příjmy, které se do základu daně nezahrnují (Prekši, 2009, s. 17). Mezi odčitatelné položky také patří například částka rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy v případě, že daňové odpisy jsou vyšší než účetní.

1.8.4 Daň z přidané hodnoty

Hmotně právním předpisem vztahujícím se k této oblasti daňové kontroly je zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdější předpisů (dále jen ZDPH).

„Předmětem daně je:

- *dodání zboží nebo převod nemovitosti,*
- *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani,*
- *pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie,*
- *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku“ (Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).*

Plátcem daně z přidané hodnoty jsou fyzické a právnické osoby stanovené v § 5a v § 6 ZDPH. Subjektem, u něhož správce daně provádí kontrolu, je plátce daně z přidané hodnoty. Není přitom rozhodující, zda je jím v době provádění kontroly, ale to, zda jím byl za kontrolovaná zdaňovací období.

Prekši (2009, s. 19) tvrdí, *„aby došlo k naplnění cíle kontroly, zaměřuje se správce daně zejména na správnost postupu plátce při uplatnění daně na výstupu za svá uskutečněná zdanitelná plnění“.*

U přijatých zdanitelných plnění je správcem daně ověřována oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně. Uplatnění nároku na odpočet daně je podmíněno splněním všech zákonem stanovených podmínek (Prekši, 2009, s. 19-20).

Obecné podmínky nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně lze rozdělit na formální a hmotně právní.

Formálně prokazuje daňový subjekt nárok na odpočet daně daňovými doklady zaevidovanými podle zákona o účetnictví, nebo jiného právního předpisu. Tyto doklady jsou správcem daně přímo kontrolovány.

V souvislosti s ověřováním oprávněnosti nároku na odpočet daně, kontroluje správce daně také podmínky platnosti právního úkonu ve vztahu k vystavenému daňovému dokladu. Nárok na odpočet musí vyplývat ze vztahu faktického, nikoliv formálně vykazovaného. Daňový subjekt je povinen prokázat, že k realizaci předmětného obchodního vztahu skutečně došlo a deklarované zdanitelné plnění uskutečnil plátcem daně uvedený na daňovém dokladu jako dodavatel (Běhounek, Červinka, Prudký, Příb, Šulc, 2011, s. 513).

Základním hmotně právním předpokladem vzniku nároku na odpočet daně, který je daňovou kontrolou prověřován je tedy uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem. Další neméně důležitou podmínkou, která je daňovou kontrolou prověřována je použití přijatých zdanitelných plnění v rámci podnikatelské činnosti jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

1.8.5 Daň silniční

Hmotně právním předpisem vztahujícím se k této oblasti daňové kontroly je zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDSL).

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů za účelem podnikání (Prekší, 2009, s. 21 - 22). Dále jsou předmětem daně vozidla s celkovou hmotností nad 3,5 tun, která jsou určena výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice.

Předmětem daňové kontroly jsou doklady a dokumenty, které mají či mohou mít nějakou souvislost se silničními motorovými vozidly. Prvotní kontrola se bude týkat evidence majetku, ze které se zjistí, jaká vozidla má daňový subjekt ve vlastnictví nebo v pronájmu. Základní údaje o každém vozidle ověřuje správce daně v technických průkazech vozidel. Ze zápisu v technickém průkazu se zjišťují nejdůležitější údaje potřebné pro správné stanovení silniční daně. Jedná se zejména o druh vozidla, technické parametry vozidla a dále v jakém

časovém sledu je zapsán jako držitel, vlastník a provozovatel vozidla. Důležité údaje pro silniční daň se zjišťují také ze záznamů o provozu vozidla, z evidence pracovních cest a vyúčtování cestovních příkazů. Pokud jsou používána vozidla, jejichž vlastníkem není kontrolovaný daňový subjekt, jsou předmětem kontroly také leasingové smlouvy nájemní smlouvy a případné smlouvy o výpůjčce.

Zvláštní pozornost je při kontrole věnována také případům, kdy v průběhu zdaňovacího období došlo ke změně v osobě vlastníka vozidla nebo zapsání jiného provozovatele do technického průkazu vozidla a do registru silničních vozidel a technického průkazu, to znamená, zda nedošlo k manipulování skutečného stavu stavem formálně právním a následně k placení daně jinou osobou (Prekši, 2009, s. 24-26).

2 Výběr daňových subjektů

Nyní v této kapitole bude blíže popsán výběr daňových subjektů stanovených k daňové kontrole. Budou uvedeny a okomentovány možné důvody výběru daňových subjektů určených k daňové kontrole.

Úplně prvním krokem před samotným zahájením daňové kontroly je výběr daňových subjektů stanovených k daňové kontrole. Výběr daňových subjektů určených ke kontrole provádějí v první fázi zpravidla pracovníci vyměřovacích oddělení, kteří mají k dispozici informace o způsobu plnění peněžitých i nepeněžitých povinností daňových subjektů, výši přiznaných zdanitelných příjmů, majetku a dalších skutečnostech získaných v průběhu výkonu správy daní (vedou spis daňového subjektu). Podnět k provedení daňové kontroly však může podat kterýkoliv pracovník správce daně (např. na základě výsledků vyhledávací činnosti) nebo i třetí osoba, má-li oprávněný důvod domnívat se, že vznikly zákonné podmínky pro existenci daňové pohledávky. Před zahájením daňové kontroly pracovník správce daně, který provedení kontroly navrhl, stanoví, která daň má být u daňového subjektu zkontrolována. Především je třeba určit, které daně a za která zdaňovací období budou podrobeny kontrole.

Pokud se jedná o zařazení subjektu do plánu kontrol v důsledku předpokládaných nedostatků ve vedení účetní evidence, je předpoklad, že správce daně má k dispozici dostatek informací o závažných a zásadních nedostacích ve vedení účetnictví. Tyto informace, získané například z předchozích daňových kontrol, z vyhledávací činnosti, z místních šetření a podobně, je nutno systematicky analyzovat. Do plánu kontrol může být daňový subjekt zařazen z důvodu změny daňové povinnosti, případně ztráty, v souvislosti s podáním dodatečného daňového tvrzení. V tomto případě se jedná o úkony navazující na činnost správce daně, který provedl prvotní vyměření dodatečného daňového tvrzení. K daňové kontrole bývají většinou vybrány daňové subjekty, u nichž došlo v souvislosti s podáním dodatečného daňového tvrzení k rozsáhlým změnám daňové povinnosti a to především k její snížení nebo ke zvýšení daňové ztráty. Tyto skutečnosti jsou základem daňové kontroly. Je vhodné kontrolovat více daní najednou z hlediska jejich provázanosti a efektivnějšího využití času kontrolních pracovníků (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 15).

Při výběru daňového subjektu ke kontrole je možné přihlížet i k informacím dalších orgánů státní správy, které vykonávají např. státní dozor nad subjekty finančního trhu (Ministerstvo

financí provádí státní dozor nad pojišťovny a penzijními fondy, ČNB provádí dozor nad bankami).

System a způsob výběru daňových subjektů ke kontrole je jednou z nejdůležitějších a nejzodpovědnějších pracovních činností, které správce daně na úseku kontrolní činnosti provádí. Efektivita výběru je mnohdy závislá na zkušenosti a obratnosti pracovníků zodpovědných za výběr. Vzhledem ke kapacitním možnostem správce daně může nastat situace, kdy u některých daňových subjektů k provedení daňové kontroly za dobu jejich výdělečné činnosti vůbec nedojde. Na tuto možnost by však daňový subjekt neměl vůbec spoléhat a zodpovědně by měl plnit své zákonné povinnosti.

Pro výběr daňových subjektů ke kontrole je také významná analýza důležitých skutečností uvedených v daňových tvrzeních a příložených výkazech. Vychází se ze všeho, co významně vybočuje z průměru nebo ze zaběhlé praxe (trvalá ztráta, nadměrné odpočty).

Specifickým hlediskem pro zařazení do plánu kontrol je zjištění skutečnosti týkající se nepřiznávání příjmů z činnosti, která byla u daňového subjektu v rámci vyhledávací činnosti zjištěna nebo skutečnosti týkající se zjevného nesouladu mezi majetkovými poměry určité osoby ve vazbě na její minulé daňové povinnosti (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 24 -28).

Výběr daňových subjektů k daňové kontrole je třeba korigovat i s ohledem na další spolehlivé informace mající vliv na efektivnost a hospodárnost daňové kontroly. Jde zejména o situace, kdy správce daně musí posoudit v čase se měnící okolnosti spojené se součinností daňového subjektu ve vazbě na časem klesající možnosti zjistit potřebné skutečnosti co nejuplněji a ve vazbě na riziko zahlazování stop, odčerpání peněz a majetku potencionálního dlužníka a podobně. Skloubení mnohdy proti sobě působících faktorů vyžaduje důkladnou znalost poměrů a bohaté praktické zkušenosti a je nutné vždy tyto faktory posuzovat ve vzájemné souvislosti a ne pouze každý zvlášť.

System výběru daňových subjektů k daňové kontrole by neměl být podřízen pouze honbě za maximálními daňovými doměrky, ale v rámci systémové kontrolní činnosti tomu, aby každý správce daně s ohledem na své specifické podmínky hledal cestu, jak upevňovat daňovou disciplínu v regionu své působnosti a kladl důraz na výchovný a psychologický účinek daňových kontrol ve vztahu na prevenci krácení daňové povinnosti.

Existuje dále několik podnětů na základě kterých se daňový subjekt může dostat na kontrolu:

- s velkými obraty finančních prostředků a s nízkou kapitalizací,
- neustále vykazuje ve svých daňových tvrzeních ztrátu,
- nikdy nebyl kontrolován,
- návrh správce daně vyměřovacího oddělení,
- podnět z orgánů činných v trestním řízení,
- udání,
- s opakovaně vysokými nebo mimořádnými odpočty daně z přidané hodnoty,
- s opakovanými zjištěnými nedostatky.

V empirické části, kterou diplomová práce pokračuje bude uveden i vztah výběru daňových subjektů určených k daňové kontrole k výši doměřených daní.

2.1 Výpočetní technika

Vzhledem ke správnému výběru daňových subjektů ke kontrole je nejčastěji upřednostňována výpočetní technika. Neboť veškerá daňová tvrzení a hlášení jsou po jejich podání daňovým subjektem zpracována pomocí výpočetní techniky se specifickým programovým vybavením. Veškerá pořízená data jsou dále analyzována. Na základě provedené analýzy lze získat seznam daňových subjektů vhodných k provedení daňové kontroly. Seznam vybraných daňových subjektů může být následně využit s ohledem na kapacitní možnosti správce daně, jako jeden z podpůrných materiálů ke konkrétnímu výběru daňového subjektu k provedení daňové kontroly.

2.2 Podněty

Dalším z podstatných podpůrných materiálů pro výběr daňových subjektů k daňové kontrole jsou podněty. Z podnětu by mělo být zřejmé, kterého daňového subjektu se podnět týká a co je důvodem pro prověření jeho daňových povinností. Podněty lze rozdělit podle toho, kdo je správcem daně zodpovědnému za výběr daňových subjektů ke kontrole poskytl.

2.2.1 Interní podněty

V souvislosti se správou daní může kterýkoliv správce daně při své činnosti zjistit skutečnosti, na základě kterých lze předpokládat krácení daňové povinnosti. Jedná se zejména o činnost správce daně na úseku vyměřování daní, registrace daňových subjektů, správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, majetkových daní a podobně. Na základě svého zjištění správce daně písemnou formou doporučí daňový subjekt k provedení daňové kontroly. V písemném doporučení by mimo přesného označení daňového subjektu měl být srozumitelným způsobem popsáno, které konkrétní skutečnosti vedly správce daně k doporučení daňového subjektu k provedení daňové kontroly. Podnět může poskytnout kterýkoliv správce daně bez ohledu na místní příslušnost k doporučovanému daňovému subjektu (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 29).

2.2.2 Externí podněty

Další kategorie podnětů dostávajících se správci daně jsou podněty od všech ostatních subjektů. Jedná se zejména o podněty od ostatních orgánů státní správy. Mezi tyto orgány patří především Policie ČR, zdravotní pojišťovny, správy sociálního zabezpečení, státní fondy, poskytovatelé dotací a podobně. Došlý podnět by měl správce daně nejdříve vyhodnotit a teprve poté přistoupit k jeho dalšímu zpracování. I přes veškerou snahu poskytovatele podnětu může dojít k situaci, že podnět nesouvisí s prověřováním daňové povinnosti určitého daňového subjektu, případně není vůbec řešitelný v kompetenci správce daně.

Mezi externí podněty patří také různá oznámení, která jsou převážně informativního charakteru. Tato oznámení bývají většinou dílem „lidové tvořivosti“ a jejich podstatou je snaha informovat správce daně o tom, jak u určitého daňového subjektu dochází ke krácení daňové povinnosti a zkreslování údajů rozhodných pro správné stanovení základu daně. Část těchto podání může být také bez uvedení konkrétní osoby oznamovatele. Také u externích oznámení je podstatná prvotní analýza ze které vyplyne, zda lze oznámení využít pro další daňové řízení.

2.2.3 Požadavky nadřízených orgánů

Z výsledků šetření a průzkumů v oblasti daňové správy, které provádí správci daně v celorepublikovém měřítku, mohou být zjištěny skutečnosti vedoucí k poznatkům o způsobu plnění daňových povinností v různých oblastech výdělečné činnosti. Na základě shromážděných poznatků lze zjistit, u které skupiny daňových subjektů je největší předpoklad krácení daňové povinnosti. Ministerstvo financí, případně finanční ředitelství tak může na základě vlastních analýz vznést požadavek na prověření konkrétní oblasti podnikatelské nebo jiné výdělečné činnosti formou daňových kontrol u daňových subjektů, které se předmětnou činností zabývají. Na základě požadavku provede správce daně na úrovni finančního úřadu výběr daňových subjektů splňujících podmínky požadavku a následně provede u vybraných subjektů daňovou kontrolu (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 29 - 30).

Mezi požadavky nadřízených orgánů lze také zahrnout požadavek na provedení kontroly u konkrétního daňového subjektu a to v souvislosti s odhalováním provázanosti skupiny daňových subjektů za účelem krácení daně v celostátním rozsahu. V takovýchto případech může nadřízený orgán s širším spektrem působnosti koordinovat postup územních finančních orgánů.

2.2.4 Vlastní vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost je institutem, který se částečně vymyká jinak používaným postupům správce daně. Průběh vyhledávací činnosti může být i přes jistý rozpor § 5 odst. 3 DŘ. Vyhledávací činnost je vzhledem k jejímu rozsahu velmi důležitou složkou správy daní. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti pro účely daňové kontroly zjišťuje a vyhodnocuje skutečnosti, které mají význam pro správné stanovení daňové povinnosti, neprověřuje však samotné stanovení daňové povinnosti. Jedná se zejména o předmět činnosti daňového subjektu, majetkové poměry daňového subjektu, provázanost daňového subjektu s jinými subjekty a obchodními partnery, počty zaměstnanců a podobně. Souhrnně také může správce daně porovnávat zjištěné údaje o jiných daňových subjektech majících obdobný předmět výdělečné činnosti. Pokud na základě zjištěných skutečností vznikne potřeba prověření správnosti stanovení daňové povinnosti, přistoupí správce daně k provedení daňové kontroly.

2.2.5 Dožádání o provedení daňové kontroly

Specifickým důvodem pro zahájení daňové kontroly je dožádání o její provedení jiným správce daně stejného nebo vyššího stupně. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola je úkonem v daňovém řízení, lze ustanovení § 17 DŘ plně akceptovat jako důvod pro zahájení daňové kontroly. Musí být ovšem splněny podmínky, kdy dožádaný správce daně může provést daňovou kontrolu snáze, hospodárněji a rychleji. Dožádaný správce daně má ze zákona povinnost daňovou kontrolu provést. Pokud však daňovou kontrolu neprovede, musí sdělit důvody, které ho k neprovedení daňové kontroly vedly, správci daně, který provedení toho úkonu požadoval. Institutu dožádání se využívá hlavně v případech, kdy daňový subjekt má sídlo, případně trvalé bydliště v územní působnosti místně příslušného správce daně, ale místo podnikání s veškerou účetní dokumentací se nachází v územní působnosti jiného správce daně. Výsledek daňové kontroly po jejím skončení odešle dožádaný správce daně místně příslušnému správci daně k případnému dalšímu řízení.

V empirické části, kterou diplomová práce pokračuje bude uveden i vztah výběru daňových subjektů k daňové kontrole k výši doměřených daní.

3 Fáze daňové kontroly

Dalším navazujícím krokem po výběru daňového subjektu určeného k daňové kontrole je přechod správce daně na jednotlivé fáze daňové kontroly. Jednotlivé fáze zdárného provedení daňové kontroly musí na sebe vzájemně navazovat a jejich pořadí nelze měnit. Dle Zatloukala (2010, s. 100), který uvádí "*Průběh daňové kontroly by se dal rozdělit do těchto fází*". Jedná se o tyto fáze: příprava, zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly. Každá fáze má svůj účel a pro průběh daňové kontroly je velice důležitá.

3.1 Příprava na daňovou kontrolu

V případě, že už je vybraný daňový subjekt určený k daňové kontrole, nastává další navazující činnost správce daně a tou je samotná příprava na daňovou kontrolu. Před zahájením daňové kontroly musí správce daně, pokud má být daňová kontrola úspěšně provedena, provést co nejúplněji a nejzodpovědněji přípravu na daňovou kontrolu. Zjišťuje všechny dostupné informace o podnikání daňového subjektu a informace o místech a způsobech podnikání. Smyslem přípravy je získat a analyzovat relevantní informace za účelem efektivního postupu při daňové kontrole (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 24 -26).

Počátek přípravy na daňovou kontrolu je možné stanovit již od sestavování plánu kontrol. Vlastní příprava správce daně na daňovou kontrolu konkrétního daňového subjektu je závislá na skutečnosti, která rozhodla o jeho zařazení k provedení daňové kontroly. Každé kritérium výběru daňového subjektu ke kontrole má své těžiště, důvod a rozhodnou skutečnost, na které se soustředí konečná příprava správce daně na daňovou kontrolu. Přitom musí mít správce daně na zřeteli své postavení a zákonné povinnosti, které souvisí se správou daní. Ze zákona musí chránit zájmy státu a přitom dbát na zachování práv daňových subjektů. Tyto zákonné povinnosti platí i pro jedno z nejvýznamnějších řízení při správě daní, kterým je daňová kontrola.

Příprava daňové kontroly probíhá podle postupů, které si správce daně v návaznosti na splnění účelu daňové kontroly sám určí. Tyto postupy jsou u jednotlivých správců daně individuální.

Obvykle platí tyto pravidla:

- udělat výpis z obchodního rejstříku, ve kterém jsou uvedené základní informace o daňovém subjektu. Jedná se např. název, sídlo, identifikační číslo, předmět podnikání, statutární orgán, dozorčí rada,
- vypůjčení spisu daňového subjektu z vyměřovacího oddělení, ve kterém jsou uvedené veškeré písemnosti, které daňový subjekt podal správci daně včetně daňových tvrzení podle jednotlivých daní (daň z příjmů fyzických nebo právnických osob, DPH, daň silniční, daň ze závislé činnosti a z funkčních požitků),
- ze softwaru, ve kterém jsou evidována veškerá podání daňového subjektu provede export základních údajů o daňovém subjektu (kde je sídlo-provozovna, registrace k jednotlivým daním a od jakého data, osoba jednající za daňový subjekt, popř. plné moci k zastupování),
- jedna z posledních částí přípravy je nastudování jednotlivých daňových tvrzení a údajů ze softwaru a vytvořit si určitou představu o daňovém subjektu, o výši obratu, o jeho celkovém toku peněz, nastudování výkazu zisku, rozvahy, popř. dalších písemností, které může spis daňového subjektu obsahovat,
- v závěrečné části se pracovník kontrolního oddělení spojí s daňovým subjektem a sjedná si datum a místo zahájení daňové kontroly.

Vždy je zapotřebí si prověřit skutečnosti, které mohou mít podstatný vliv na správnost procesního postupu při ostatních fázích daňové kontroly. Jedná se hlavně o specifikaci kontrolovaného zdaňovacího období, z důvodu uplynutí lhůty dodatečně doměření daně, prověření, kdo je oprávněn za kontrolovaný subjekt jednat, správnost základních identifikačních údajů kontrolovaného daňového subjektu a o informace o tom, zda na kontrolovaný daňový subjekt nebyl podán návrh na insolvenční řízení nebo zda nevstoupil do likvidace.

Správce daně přípravu na daňovou kontrolu zaměřuje především na prověření všech dostupných a získaných důkazních prostředků, které souvisejí se změnou daňové povinnosti. Z hlediska společenské nebezpečnosti je jedním z nejdůležitějších důvodů pro zařazení daňového subjektu do plánu kontrol předpoklad krácení daňové povinnosti ze strany daňového subjektu. Podstata spočívá v tom, že daňový subjekt a jeho obchodní partneři zahrnují do evidence související s podnikatelskou činností fiktivní plnění, kterými snižují daňové povinnosti a fakticky krátí daň. Ze spolupráce různých správců daně a mnohdy

i ostatních správních orgánů vyplynou konkrétní skutečnosti a důkazy, které nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin krácení daně. Správce daně si v rámci přípravy na daňovou kontrolu shromáždí, za součinnosti dotčených orgánů, veškeré důkazní prostředky a důkazy k použití při vlastní kontrole (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 32 -35).

Součástí přípravy na daňovou kontrolu je také předběžné stanovení si způsobu, jak bude samotná daňová kontrola zahájena. V návaznosti na určení postupu zahájení, je možné daňový subjekt upozornit na úmysl správce daně zahájit daňovou kontrolu. Upozornění je vhodné také z důvodu přípravy daňového subjektu na provedení daňové kontroly. V den a hodinu zahájení daňové kontroly by tak měl být přítomen oprávněný zástupce daňového subjektu a měly by být připraveny veškeré podklady, které jsou nezbytné pro zdárné provedení daňové kontroly.

Jakmile má správce daně nastudované podklady o daňovém subjektu vyrozumí daňový subjekt jednou z následujících možností:

- **telefonicky** - jde o nejčastější způsob sjednání daňové kontroly, kdy se domluví datum, čas a místo, kde bude daňová kontrola provedena. Jedná se o velmi rychlý a operativní způsob vyrozumění. Správce daně si může vyhotovit úřední záznam o tomto telefonátu,
- **předvolání** - tento způsob se používá u daňových subjektů, které se dají velmi těžko kontaktovat nebo u daňových subjektů, které se správci daně vyhýbají a není možné daňovou kontrolu zahájit na základě předchozích způsobů,
- **výzvou** – tento způsob se využívá většinou v případech, kdy daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu.

Správce daně ve výzvě stanoví:

- a) místo zahájení daňové kontroly,
- b) předmět daňové kontroly,
- c) lhůtu ke sdělení pro zahájení daňové kontroly tj. lhůta, jejížž běh začíná běžet dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen sdělit správci daně den a hodinu, kdy je schopen k zahájení daňové kontroly.

V případě, že daňový subjekt ve stanovené lhůtě neumožní zahájit daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek v souladu s ustanovením § 98 DŘ.

Důvody, kterými nelze dle sdělení daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu:

- **omluvy** – daňovou kontrolu není možné zahájit z důvodu dovolené, odjezdu na služební cestu, ze zdravotních problémů,
- **organizační** – daňovou kontrolu není možné zahájit z důvodu např. při zavádění systému kvality ISO, rekonstrukce objektu, ve kterém daňový subjekt sídlí,
- **odcizené doklady** - daňový subjekt uvádí, že doklady jsou ztraceny, zničeny (součástí je předložení protokolu Policie ČR, ve kterém je vše zaznamenáno),
- **ostatní skutečnosti související s nemožností zahájení daňové kontroly** - daňový subjekt uvádí, že data jsou dočasně nedostupná z důvodu závady na softwaru nebo PC, doklady v písemné podobě nemá:
 - daňový subjekt uvádí, že doklady nemá k dispozici z důvodů, že doklady předal ke kontrole zdravotní pojišťovně, OSSZ, popř. Úřadu práce,
 - daňový subjekt není schopen zajistit vhodné místo k provedení kontroly,
 - daňový subjekt změnil informační údaje o sobě (změna sídla) a tuto změnu nenahlásil správci daně,
 - daňový subjekt přestal komunikovat.

U všech výše uvedených problémů se správce daně snaží tyto problémy operativně řešit, tak aby daňová kontrola mohla být zahájena v co nejbližším možném termínu.

3.1.1 Shromažďování informací o daňovém subjektu

Určité množství informací o subjektu určeném ke kontrole by již měl signalizovat pracovník, který provedení kontroly navrhl, hlavním zdrojem informací (ještě před zahájením daňové kontroly) je však pro kontrolního pracovníka spis daňového subjektu, údaje ze živnostenského registru, údaje z obchodního rejstříku, databáze ARES a případně jiné zdroje (např. informace získané cestou do práce, z tisku). Kontrolní pracovník si musí před zahájením daňové kontroly učinit rámcový obraz o daňovém subjektu, a to o jeho činnosti, vývoji daňové povinnosti, placení daní, o úrovni spolupráce se správcem daně spod. Dále je vhodné provést kontrolu vazeb mezi daňovým tvrzením a účetními výkazy ve zdaňovacích obdobích, návaznosti údajů v daňových tvrzeních a účetních výkazech v chronologickém sledu, včetně přílohy k účetní závěrce. Ještě je zapotřebí zjistit, zda neuplynula prekluzivní lhůta.

3.1.2 Prekluzivní lhůta

Před samotným zahájením daňové kontroly musí správce přihlídnout ke skutečnosti, zda prekluzivní lhůta neuplynula, pokud ano, daň v této lhůtě nemůže vyměřit tudíž zahájit daňovou kontrolu. Prekluze = zánik práva daň vyměřit. Počátek běhu lhůty začíná dnem, kdy uplyne lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (Hortová, 2010, s. 94).

Pro lepší představivost uvádím příklady běhu prekluzivní lhůty:

Daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009

- daňové tvrzení se podává do 31.3.2010, konec prekluzivní lhůty dle § 148 DŘ 31.3.2013.

Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2.čtvrtletí roku 2009

- daňové tvrzení se podává 25.7.2010, konec prekluzivní lhůty dle § 148 DŘ 25.7.2013.

Existují úkony, které přerušují běh této lhůty, tyto úkony jsou taxativně vyjmenovány v ustanovení § 148 DŘ.

3.2 Zahájení daňové kontroly

Jestliže, správce daně má s daňovým subjektem domluvený konkrétní datum a čas, nastává samotné zahájení daňové kontroly, při které je nezbytné, aby správce daně dodržel zákonem stanovený postup. V souladu s ustanovením § 74 DŘ provedl úkon vůči daňovému subjektu a v součinnosti s ním, z takového úkonu musí být jednoznačně zřejmé, že správce daně začal konat ve věci prověřování plnění daňových povinností daňového subjektu, při kterém

- je vymezen předmět daňové kontroly,
- je vymezen rozsah daňové kontroly,
- správce daně začne zjišťovat a prověřovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně.

Konkrétně zvolený postup při zahájení daňové kontroly je věcí zvážení všech souvisejících okolností s ohledem na účelnost, efektivnost a hospodárnost. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (jedna daň, jedno zdaňovací období). Z důvodu hospodárnosti může být daňová kontrola prováděna společně pro více zdaňovacích období. Rozsah daňové kontroly určuje, jaké povinnosti, tvrzení nebo okolnosti

bude v rámci předmětu kontroly správce daně prověřovat. Rozsah může být neomezený (ověřování celkové daňové povinnosti v daném zdaňovacím období) anebo omezený ověřování plnění vybraných povinností (Hrstková Dubšeková, 2010, s 8 - 9).

Vhodné je vymezit rozsah, ve kterém je předmět daňové kontroly prověřován, je důležitým činitelem zejména pro oprávněnost dalších kontrol. Daňová kontrola se zahajuje vždy s daňovým subjektem, případně osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt.

Osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu:

- jeli podnikatelem fyzická osoba jedná osobně,
- právnická osoba jedná statutárním orgánem nebo za ni jedná zástupce Dále podle § 24 odst. 2 DŘ za právnickou osobou jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ní jednat.
 - a) *ve veřejné obchodní společnosti* jsou statutárním orgánem všichni společníci (§ 85 OZ),
 - b) *v komanditní společnosti* jsou statutárním orgánem komplementáři (§ 101 odst. 1 OZ),
 - c) *ve společnosti s ručením omezeným* je statutárním orgánem jeden nebo více jednatelů (§ 133 odst. 1 OZ),
 - d) *v akciové společnosti* je statutárním orgánem představenstvo (§ 191 odst. 2 OZ).

Pokud si daňový subjekt ustanoví zástupce pro daňovou kontrolu nebo si určil zástupce pro všechny úkony vůči správci daně, tak kontrola se zahajuje s tímto zástupcem.

Pro daňovou kontrolu není jednoznačně specifikováno, jakým způsobem má být zahájena.

Je několik základních způsobů, jak daňovou kontrolu zahájit. Pro všechny způsoby je společná jedna zásada, a tou je bezpodmínečné dodržení zákonnosti stanoveného postupu.

Vzhledem k tomu, že daňová kontrola je bezesporu podstatným zásahem do činnosti daňového subjektu, dochází při snaze správce daně o její zahájení také k situaci, kdy daňový subjekt zahájení daňové kontroly jakýmkoliv způsobem odsunuje, případně svým jednáním dokonce znemožňuje její zahájení. Správce daně je v tomto případě oprávněn v souladu s DŘ použít donucovacích prostředků.

Jedná se o předvolání v souladu s ustanovením § 100 DŘ, osoby oprávněné jednat za daňový subjekt, k ústnímu jednání ve věci zahájení daňové kontroly. V předvolání musí být daňový subjekt upozorněn na právní následky nedostavení se k jednání. Jde především o možnost předvedení daňového subjektu orgány Policie, Obecní policie a Celními orgány a o možnost uložení pokuty až do výše 50 000,- Kč dle ustanovení § 247 a násl. DŘ, pokud protiprávní stav trvá (Běhounek, Červinka, Prudký, Příb, Šulc, 2011, s. 744 - 745).

Další možností, jak zahájit daňovou kontrolu pokud je daňový subjekt nekontaktní, je ustanovení zástupce daňovému subjektu z moci úřední. Tato možnost je ovšem podmíněna splněním podmínek uvedených v § 26 odst 1 DŘ. Pokud by se i přes veškeré úsilí správce daně nepodařilo zahájit daňovou kontrolu, může být daň stanovena podle pomůcek, které si správce daně opatřil.

Od zahájení daňové kontroly nemůže daňový subjekt platně podat dodatečné daňové tvrzení na daň za zdaňovací období, která je předmětem daňové kontroly. Platné podání dodatečného daňového tvrzení na daň za kontrolované zdaňovací období lze učinit až po řádném ukončení daňové kontroly.

Hortová (2010, s. 100) upřesňuje, kontrolu není možné zahájit jen sepsáním protokolu o jejím zahájení s tím, že kontrolní činnost správce daně bude zahájena v termínu zapsaném v protokolu. Daňová kontrola je zahájena v momentě, kdy si správce daně vyžádá kontrolované dokumenty a začne je skutečně kontrolovat. O zahájení kontroly se sepisuje protokol o ústním jednání, ve kterém se uvede kontrolovaná daň a období, kterého se kontrola týká.

Na začátku daňové kontroly jsou oběma účastníkům daňového řízení, tj. jak daňovému subjektu, tak také správci daně, zákonem stanovena práva a povinnosti. V případě zahájení daňové kontroly, jde především o oboustranné prokázání totožnosti. Daňový subjekt popř. zda si ustanovil zástupce, jsou povinni prokázat svou totožnost. Správce daně se prokazuje služebním průkazem.

3.3 Průběh daňové kontroly

Jakmile dojde k průkaznému zahájení daňové kontroly, přechází správce daně k jejímu vlastnímu zahájení. Jedná se o samotné zjišťování a prověřování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Od tohoto okamžiku se správce daně i daňový subjekt plně řídí ustanovením § 87 DŘ se všemi vyplývajícími důsledky v případě nesplnění stanovených povinností.

Ve fázi průběhu daňové kontroly předkládá daňový subjekt správci daně na požádání účetní záznamy, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace rozhodné pro správné stanovení daně. Pokud není kontrolovaná osoba účetní jednotkou, předkládá záznamy rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. Každá jednotlivá daň má svá specifika pro prokázání údajů uvedených v příslušném daňovém tvrzení.

3.3.1 Povinnosti daňového subjektu

Při daňové kontrole nevznikají daňovému subjektu jen práva, ale také mu vzniká celá řada povinností důležitých k dosažení cíle kontroly. Tyto povinnosti daňového subjektu jsou vymezeny v § 86 DŘ.

Povinnosti při daňové kontrole dle ustanovení DŘ

Daňový subjekt má povinnost zajistit vhodné místo a podmínky pro provedení daňové kontroly, při zajištění vhodného místa musí být dodržena bezpečnostní a zdravotní kritéria pro prováděný druh práce (Zatloukal, 2010 s. 104). Krajním řešením pro zdárné naplnění předmětu daňové kontroly je její provedení přímo u správce daně. K takovému řešení však lze přistoupit jen pokud daňový subjekt prokáže, že není schopen vhodné prostory pro provedení daňové kontroly zajistit. Jedná se o maximální vstřícnost správce daně a ne o pravidlo mající za následek obcházení plnění povinností daňového subjektu.

Zatloukal (2010, s. 105) upozorňuje *„daňový subjekt má povinnost poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o*

uložení účetních záznamů a jiných informací“. Organizační struktura, náplň práce jednotlivých útvarů a oběh dokladů tvoří základní informaci pro správce daně, zpravidla hned při zahájení daňové kontroly, ale i v jejím průběhu. Daňový subjekt má tedy povinnost poskytovat k výše uvedeným oblastem pravdivé a přehledné informace. Pokud svoji zákonem stanovenou povinnost neplní, správce daně sepíše protokol, který je podkladem pro případné uložení sankce za neplnění povinnosti nepeněžní povahy.

„Daňový subjekt má povinnost předkládat důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly“ (Zatloukal, 2010, s. 104). Předkládání důkazních prostředků je převážně v zájmu daňového subjektu. Při dokazování však může nastat situace, kdy předložení důkazního prostředku, který prokazatelně existuje a současně umožňuje objektivně zjistit skutkový stav bez dalších úkonů, urychlí daňové řízení. V takovém případě musí daňový subjekt splnit stanovenou povinnost i pokud to není jednoznačně v jeho osobním zájmu.

Podle ustanovení § 86 DŘ, má *„daňový subjekt povinnost umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnost“*.

Ustanovení § 86 DŘ přikazuje, aby *„daňový subjekt nezatajoval důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí*. Správce daně uplatní uvedenou povinnost v případě, že zjistí existenci dokladů, které daňový subjekt zatím nepředložil, přestože existují nebo z logiky věcí existovat musí. Především se jedná o situace, kdy správce daně aktivně vybízí daňový subjekt k předložení důkazních prostředků a o situace, kdy daňový subjekt záměrně zatajuje důkazní prostředky (Běhounek, Červinka, Prudký, Příb, Šulc, 2011, s. 751). Pokud k takovýmto situacím v průběhu daňové kontroly dojde, lze předpokládat úmyslné krácení daňové povinnosti. V případě úmyslného zatajování dokladů může správce daně uložit sankci za neplnění povinností nepeněžité povahy.

Tak jako má daňový subjekt stanovené povinnosti v průběhu daňové kontroly, jsou mu i přiznána práva. Daňový řád stanovuje v § 86 odst. 2 a v dalších svých ustanoveních práva. (Kobík, 2010, s. 11). Respektování práv daňového subjektu v daňové kontrole je základní předpoklad jeho účinné obrany proti postupu správce daně. Důsledným respektováním práv daňového subjektu může správce daně předejít případnému znehodnocení své práce, kdy dojde ke zrušení výsledku kontroly v souvislosti s chybným procesním postupem správce daně. Procesní daňové právo jako právo veřejné umožňuje právě tím, že práva daňového subjektu jsou bezesbytku respektována, postupovat razantně a tvrdě tam, kde jsou záměru správce daně kladeny úmyslné překážky.

3.3.2 Práva daňového subjektu

Práva při daňové kontrole dle ustanovení DŘ

Daňový subjekt má právo na předložení služebního průkazu. Prokázat svou totožnost musí osoby zúčastněné na správě daní a třetí osoby.

Ustanovení § 86 DŘ přiznává daňovému subjektu právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost. Jedná se zejména o jednání, kdy se pracovník vyjadřuje k určitým věcným technickým a jiným skutečnostem souvisejícím s podnikatelským provozem a dále jestliže se vyjadřuje k obecným skutečnostem souvisejícím s podnikatelskými aktivitami svého zaměstnavatele. Ustanovení se nevztahuje na případy, kdy by byl pracovník vyslechnut jako svědek.

„Daňový subjekt má právo předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 86). Jedná se o institut účinné obrany daňového subjektu. Správce daně nesmí bránit tomu, aby daňový subjekt vyslovil jakýkoliv návrh na provedení důkazu. Správce daně tak navíc úzce spolupracuje s daňovým subjektem při zajišťování důkazu. Zda správce daně bude důkazní prostředek akceptovat, záleží na jeho volném hodnocení všech důkazních prostředků.

„Daňový subjekt má právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně“ (Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, § 86). Správce daně je povinen seznámit daňový subjekt s nálezy, tak aby mohl ještě proti tomuto nálezu dokládat další důkazní prostředky navrhovanými důkazy nálezy vyvracet. Právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedeném ve zprávě.

V neposlední řadě má daňový subjekt právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně – institut stížnosti je zakotvený v § 261 DŘ. Námitku lze podat ústně do protokolu nebo písemně. Musí přitom jít o takový postup správce daně, který souvisí se způsobem vedení daňové kontroly ze strany příslušného pracovníka. Obsahem námitky musí být skutečnosti související se způsobem vedení daňové kontroly jako celku nebo určitého úkonu v rámci daňové kontroly. Námitku vyřizuje pracovník správce daně přímo nadřízený pracovníkovi, vůči němuž je námitka uplatněna (Zatloukal, 2010, s. 107). Námitce vyřizující pracovník buď vyhoví a zajistí nápravu předmětné věci nebo námitku zamítne a písemně sdělí

daňovému subjektu důvody, proč nelze námitce vyhovět. Rozhodnuto musí být, bez ohledu na výsledek, vždy před ukončením daňové kontroly.

Právo kontrolovaného subjektu klást otázky znalcům a svědkům při ústním jednání. O záměru správce daně sepsat svědeckou výpověď musí být daňový subjekt prokazatelně vyzkoušen. Ve věci vlastním sepsáním protokolu musí být daňovému subjektu umožněno být přítomen celému průběhu jednání se svědkem. Pokud však nebude z určitého důvodu možná přítomnost daňového subjektu při výslechu svědka, umožní mu správce daně po vlastním výslechu svědka seznámení s protokolem o výslechu svědka a poté kladení jeho vlastních otázek svědkovi. Způsob jakým bude daňovému subjektu umožněno realizovat jeho právo klást otázky, určí správce daně s ohledem na průběh jednání. Ze strany daňového subjektu nesmí dojít při naplňování jeho práva k narušení záměru správce daně naplnit cíl daňového řízení. Jakýkoliv jiný postup daňového subjektu vůči svědkovi, než kladení otázek v souladu s předmětem jednání, je zneužití práva daného daňovému subjektu.

3.3.3 Dokazování v daňové kontrole

Dokazování v daňovém řízení je upraveno v ustanovení § 93 DŘ, které je úzce spjato také s ustanovením § 8 DŘ, které stanoví zásadu volného hodnocení důkazů. Obě ustanovení se aplikují i v rámci provádění daňové kontroly. Dokazování provádí správce daně, který vede daňovou kontrolu. Při této činnosti musí zjistit skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti co nejpřesněji. Přitom není vázán jen návrhy kontrolovaného daňového subjektu. V daňovém řízení se neprokazují skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z úřední činnosti.

Dále je povinen prokázat všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Povinnost dokazování v průběhu daňové kontroly je popsána v části 3.4. povinnosti daňového subjektu, zejména jde o ustanovení § 86 odstavce 3. písmeno c) DŘ. Daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nese takzvané důkazní břemeno. Pod pojmem důkazní břemeno se skrývá povinnost prokázat skutečnosti, o nichž to zákon stanoví a o tom, u něhož to zákon vyžaduje. Důkazní břemeno zahrnuje nejenom povinnost tvrzení, ale i povinnost tvrzené skutečnosti prokázat (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 41 - 44).

Důkazní řízení musí být prováděno za splnění procesních podmínek, zejména musí být

dodrženy základní zásady daňového řízení, jinak by byl důkaz získán v rozporu se zákonem a správce daně by o něj nemohl opírat případné kontrolní zjištění. Pokud by například v průběhu daňové kontroly nebylo umožněno daňovému subjektu klást svědkovi nebo znalci otázky, byl by důkazní prostředek, jako například svědecká výpověď nebo znalecký posudek, získán v rozporu se zákonem a správce daně by jej nemohl použít v procesu dokazování. Návrh na provedení důkazu může být učiněn ze strany daňového subjektu, ale správce daně jej může provést i z úřední povinnosti. Správce daně ovšem není povinen provádět všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, musí se ovšem vypořádat s otázkou, proč jejich provedení není nutné. Taktéž není povinen z moci úřední vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu.

Jakmile má správce daně zajištěny a prověřeny všechny potřebné důkazní prostředky, přistoupí k jejich vyhodnocení. Při vyhodnocení důkazních prostředků je správce daně povinen dodržet zásadu volného hodnocení důkazů. To znamená, že správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom přihlíží ke všemu, co při daňové kontrole vyšlo najevo. Při hodnocení důkazů se správce daně musí vypořádat s otázkou věrohodnosti důkazu s otázkou, jakou skutečnost důkaz prokazuje a v neposlední řadě i s otázkou, zda důkaz nebyl získán v rozporu se zákonem. Volné hodnocení důkazů také znamená, že se správce daně vypořádá s předloženými důkazy tím, že zaujme stanovisko, který z důkazů a z jakého důvodu nebyl při stanovení daňové povinnosti zohledněn. Správce daně také hodnotí, zda bude provádět ty důkazy, jejichž provedení daňový subjekt navrhl, ačkoli tak zejména pro jejich nadbytečnost učinit nemusí. Je totiž na správci daně, aby si učinil úsudek, který z navržených důkazů je nutno provést a který nikoli, protože co nejúplněji lze zjistit rozhodné skutečnosti i bez nich. Podstatným znakem volného hodnocení důkazů, je jeho přezkoumatelnost jak odvolacím orgánem, tak i v rámci soudního řízení. Z tohoto důvodu správce daně k hodnocení důkazů musí přistupovat vždy systematicky a komplexně.

Pokud v průběhu daňové kontroly nelze daňový základ ověřit a daň stanovit dokazováním, dojde v daňovém řízení k uplatnění postupu podle § 98 DŘ - stanovení daně podle pomůcek. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na základě kterých by mohlo dojít k doměření daně, musí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Dle tohoto ustanovení není možné v tomto případě zahájit daňovou kontrolu.

3.3.4 Stanovení daně podle pomůcek

Stanovit základ daně a daň podle pomůcek v rámci probíhající kontroly lze za situace, kdy dojde k porušení zákonných povinností daňového subjektu a v důsledku tohoto porušení není možno stanovit základ daně a daň dokazováním. Zákonnou povinností daňového subjektu je jednoznačné prokázání všech skutečností, které je povinen uvést v daňovém tvrzení, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Z uvedeného je tedy jednoznačné, že ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek může správce daně přistoupit, pouze pokud marně vyčerpall všechny možnosti pro stanovení základu daně a daně dokazováním. Správce daně tedy musí primárně setrvat v dokazování, dokud je to objektivně možné z hlediska stavu účetní a jiné povinné evidence ve vztahu k možnosti vyčíslit základ daně a daň, bez ohledu na to, jak daňový subjekt plní v tomto směru své zákonné povinnosti.

Pomůckou stanoví správce daně za daňový subjekt základ daně a daň s cílem co nejobektivněji a tedy spravedlivě naplnit fiskální povinnost daňového subjektu vůči státu. Správce daně vystupuje vůči státu v pozici daňového subjektu, za něhož stanoví daň. Vztah správce daně a daňového subjektu je od toho odvozen a není tedy primární. Proto není stanovení základu daně a daně podle pomůcek sankcí vůči daňovému subjektu. Ke stanovení základu daně a daně použije správce daně veškeré informace a materiály, které má v době stanovení k dispozici (Finanční ředitelství v Ostravě, 2006, s. 46 - 54).

Účelem stanovení daně a základu daně podle pomůcek je co nejobektivněji zjistit základ daně a stanovit daň. Pomůcky ve svém souhrnu tvoří prostředek naplnění tohoto účelu. Pomůckou může být cokoli, co pomáhá naplnit tento účel, nelze proto dát taxativní výčet použitelných pomůcek. Je jen na subjektivním hodnocení správce daně, co vše bude jako pomůcka ke stanovení základu daně a daně využito. Každopádně by však měly být zohledněny pomůcky, které důvěryhodně zdokumentovávají skutečnosti výdělečné činnosti daňového subjektu. Může se například jednat o věrohodné části celkově nevěrohodného účetnictví.

Jestliže byl základ daně a daň stanoveny podle pomůcek, musí být tato skutečnost zřejmá ze zprávy o daňové kontrole a následně také z dodatečného platebního výměru. Ve zprávě o daňové kontrole musí být uveden výčet porušení zákonných povinností, na jejichž základě správce daně přešel na stanovení daně a základu daně podle pomůcek.

3.4 Ukončení daňové kontroly

Před ukončením daňové kontroly pracovník správce daně sám posoudí, který z provedených úkonů se stal důkazem a zda v průběhu daňové kontroly nedošlo k procesním pochybením např. je-li obsahem protokolu o ústním jednání svědecká výpověď a nebyla dána možnost daňovému subjektu klást svědkovi otázky, buď tento důkaz vyloučí nebo řízení doplní o nový výsledek svědka a umožní daňovému subjektu, aby tomuto svědkovi kladl otázky. A to tím, že je na tento výsledek sám upozorní. Pokud však daňový subjekt svého práva, ač byl předem na možnost jeho uplatnění upozorněn, nevyužije, lze tento důkaz považovat za důkaz získaný v souladu se zákonem. Pokud správce daně provedl všechna řízení ve věci prověřování daňových základů kontrolovaných daní, případně jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně a dospěl na základě všech uskutečněných úkonů a zjištění ke konkrétnímu závěru, ukončí provádění daňové kontroly. Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole.

3.4.1 Projednání zprávy o daňové kontrole

Zpráva o daňové kontrole musí být s kontrolovaným daňovým subjektem projednána takovým způsobem, aby se ještě před ukončením daňové kontroly mohl vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění a mohl případně navrhnout doplnění výsledku. Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k tomu, aby byl daňový subjekt srozumitelně seznámen s kontrolními nálezy. Správce daně neprojednává výsledek jako takový, ale projednává to, jakým způsobem tento výsledek prezentoval ve zprávě o daňové kontrole. Znamená to, že při projednávání zprávy o daňové kontrole již správce daně s daňovým subjektem o výsledku nediskutuje, ale je jeho povinností výsledek popsat a odůvodnit tak, aby bylo zřejmé, na základě jakých důkazů a jakého hodnocení k tomuto výsledku dospěl. Správce daně si již za svými důkazy a jejich hodnocení stojí, ale způsob prezentace svého závěru ve zprávě o daňové kontrole musí s daňovým subjektem projednat, aby tomuto závěru daňový subjekt porozuměl.

O termínu projednání zprávy o daňové kontrole musí být kontrolovaný daňový subjekt řádně vyrozuměn. Správce daně po zvážení všech okolností může k projednání zprávy

o daňové kontrole daňový subjekt předvolat, v krajním případě, lze daňový subjekt předvést. Písemná forma vyrozumění je pro správce výhodnější, zejména pokud daňový subjekt, ačkoli písemnost osobně převzal, se nedostaví k projednání zprávy o daňové kontrole.

Zpráva o daňové kontrole se projednává v rámci ústního jednání, o jehož průběhu správce daně sepisuje protokol o ústním jednání, kdy předmětem jednání je projednání zprávy o daňové kontrole. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole spočívá ve vylíčení výsledku zjištění, případně i jiných skutečností rozhodných pro doměření daně. Není vyloučeno nahlédnutí daňového subjektu do písemného vyhotovení zprávy o daňové kontrole v průběhu jednání.

3.4.2 Zpráva o daňové kontrole

V případě, že správce daně vyhodnotil předložené důkazy, začne sepisovat Zprávu o daňové kontrole provedené dle ustanovení § 88 DŘ. Tato zpráva je písemná rekapitulace průběhu daňové kontroly, včetně uvedení zjištěných nálezů. Obsahuje veškeré činnosti uskutečněné správcem daně při daňové kontrole.

Daňová kontrola je ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Pokud se daňový subjekt projednání zprávy vyhýbá, odešle mu jí správce daně v poštovní zásilce do vlastních rukou a dnem ukončení kontroly je doručení zprávy o kontrole.

Zpráva o daňové kontrole nemá povahu rozhodnutí, jejím předmětem je výsledek zjištění, k nimž dospěl správce daně v rámci prováděné daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole obsahuje následující údaje:

- označení správce daně a číslo jednací,
- jméno, příjmení a místo podnikání kontrolované fyzické osoby, název a sídlo kontrolované právnické osoby dle výpisu z obchodního rejstříku, popřípadě z jiné evidence,
- jméno osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu nebo jednat za daňový subjekt - jednatel, statutární orgán, plná moc,
- jména kontrolujících pracovníků správce daně,
- datum zahájení daňové kontroly,
- předmět daňové kontroly (druh daně, zdaňovací období),

- místo provedení kontroly,
- veškerá zjištění mající dopad na daňový základ, včetně uvedení rozporu s právními předpisy, označení důkazů, které byly správcem daně použity,
- datum podepsání zprávy,
- vyjádření daňového subjektu,
- vlastnoruční podpisy oprávněných osob,
- poučení o následcích bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.

Daňový subjekt má při projednání zprávy o daňové kontrole právo se písemně do protokolu o výsledcích kontrolního zjištění vyjádřit k výsledku daňové kontroly, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout doplnění výsledku kontroly.

Po projednání zprávy o daňové kontrole tuto zprávu spolupodepisují zaměstnanci správce daně, kteří kontrolu prováděli a daňový subjekt, popřípadě pokud si ustanovil svého zástupce, tak zástupce. Podpisem daňový subjekt stvrzuje, že byla zpráva o daňové kontrole řádně projednána. Odmítne-li daňový subjekt zprávu o daňové kontrole podepsat, musí být správcem daně poučen o skutečnosti, že bezdůvodné odepření podpisu je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné. Poučení musí být součástí zprávy o daňové kontrole. Pokud i přes poučení daňový subjekt zprávu o daňové kontrole odmítá nadále bez uvedení řádného důvodu podepsat, zaznamená správce daně tuto skutečnost do zprávy.

Zpráva o daňové kontrole je sepsána vždy minimálně ve třech vyhotoveních, přičemž jedno vyhotovení je určeno daňovému subjektu a zbývající jsou určena správci daně. Dnem doručení zprávy o daňové kontrole je tedy den jejího podepsání daňovým subjektem, případně den bezdůvodného odepření podpisu.

4 Opravné prostředky proti výsledku daňové kontroly

Pokud daňový subjekt nesouhlasí s výsledkem daňové kontroly, může proti výsledku daňové kontroly, tedy dodatečný platební výměr, který je vydán na základě výsledku daňové kontroly podat opravný prostředek. Podáním opravného prostředku nebo mimořádného opravného prostředku má daňový subjekt poslední šanci změnit nebo zrušit výsledek daňové kontroly v rámci daňového řízení. Daňový řád označuje opravné prostředky na řádné, mimořádné a dozorčí prostředky. Jejich uplatnění je závislé na době a okolnostech svědčících pro jejich podání a také na splnění zákonných podmínek pro jejich použití. Jedná se o možnost podání odvolání a obnovy řízení.

Odvolání

Jedná se o řádný opravný prostředek v daňovém řízení. V případě daňové kontroly se daňový subjekt může odvolat proti dodatečnému platebnímu výměru vystaveného na základě provedené daňové kontroly. Odvolání lze podat písemnou nebo ústní formou zaznamenanou v protokolu u správce daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje.

Odvolání musí obsahovat následující náležitosti:

- označení správce daně,
- označení odvolatele,
- číslo jednacích rozhodnutí (dodatečného platebního výměru), proti kterému je podáno odvolání,
- popsání rozporu s právními předpisy popř. jiných důvodů nasvědčujících nezákonnému a nesprávnému posouzení správce daně,
- navrnutí změny nebo zrušení dodatečného platebního výměru.

V případě, že odvolání neobsahuje výše uvedené náležitosti, správce daně zašle odvolateli výzvu k doplnění odvolání, ve které mu stanoví lhůtu pro doplnění, která nesmí být menší než 15 dní. Pokud odvolatel do konce stanovené lhůty doplní odvolání, považuje se doplněné odvolání za úplné od prvopočátku.

Lhůta pro podání odvolání je třicetidenní. Pokud je odvolání podáno ve stanovení lhůtě, nestává se dodatečný platební výměr do rozhodnutí o odvolání pravomocným, ale pro placení

doměřené daně se stává vykonatelným.

V případě, že správce daně, který vystavil dodatečný platební výměr, odvolání v plném rozsahu anebo částečně vyhoví rozhoduje o něm sám. Může také odvolání zamítnout, pokud je podáno po stanovené lhůtě nebo je nepřípustné anebo je podáno neoprávněnou osobou.

Pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.

Odvolacím orgánem je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který dodatečný platební výměr vystavil. Tímto nadřízeným orgánem je Finanční ředitelství, které rozhodnutí správce daně prověří a přezkoumá. Rozhodnutí může změnit, úplně zrušit. Rozhodnutí Finančního ředitelství musí obsahovat odůvodnění, jestliže nevyhoví odvolání v úplném rozsahu. Proti rozhodnutí finančního ředitelství už nelze napadnout. Proti tomuto rozhodnutí může podat žalobu (Běhounek, Červinka, Prudký, Přib, Šulc, 2011, s. 721).

Obnova řízení

Jedná se o mimořádný opravný prostředek proti výsledku daňové kontroly, který lze uplatnit po marném vyčerpání řádného opravného prostředku nebo po uplynutí lhůty pro uplatnění odvolání. Obnovit pravomocně ukončené řízení lze na základě žádosti daňového subjektu, který je příjemcem dodatečného platebního výměru. Pro obnovu řízení musí být splněny níže uvedené důvody:

- vyšly najevo nové skutečnosti, které bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně nemohly být již dříve v daňovém řízení uplatněny a mohly mít vliv na výrok rozhodnutí,
- rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého dokladu, křivé výpovědi svědka nebo bylo dosaženo trestným činem,
- rozhodnutí vycházelo z úsudku na předběžnou otázku, o které v době probíhajícího daňového řízení rozhodoval jiný orgán a ještě rozhodnuto nebylo, následné rozhodnutí jiného orgánu bylo odlišné od úsudku správce daně a mělo vliv na výrok jeho rozhodnutí.

Obnovu řízení povolí nebo nařídí správce daně, který o dodatečném platebním výměru rozhodoval v posledním stupni. Nové řízení poté provede správce daně, který dodatečný platební výměr vydal.

5 Vzdělávání a odborná připravenost pracovníků provádějících daňovou kontrolu

Mezi vlivy, které se určitou mírou podílejí na úspěšnosti daňové kontroly ve prospěch fiskální politiky státu, patří vzdělanost a odborné znalosti pracovníků uskutečňující daňovou kontrolu.

Existuje několik možností, jak se pracovníci zdokonalují ve svých odborných znalostech, mezi tyto možnosti patří:

- tax test – jedná se o pracovní a učební pomůcku, určenou ke zvýšení odborných znalostí. Vzdělávání probíhá formou e-learningu, kde pracovník pomocí počítače studuje a formou zpětné vazby zjišťuje dosažené výsledky v testových otázkách, které umožňují okamžitě zjistit úroveň jeho znalostí popřípadě nedostatků,
- týdenní vzdělávací akce - tyto akce bývají uskutečňovány prostřednictvím buď interních nebo externích lektorů.

Vzdělávací akce by měla obsahovat níže uvedené náležitosti:

- **název vzdělávací akce**,
- **vzdělávací cíl** – při každé vzdělávací akci musí být stanoveno, k čemu má vzdělávací akce přispět, co se mají účastníci naučit, osvojit a jaké znalosti upevnit,
- **cílová skupina** – uvedou se charakteristiky cílové skupiny, pro které je akce určena,
- **formy a metody** – mezi nejčastější formy se využívá školení popřípadě seminář. Metody se volí podle toho, aby se co nejefektivněji dosáhlo vzdělávacího cíle. Jedná se např. rozhovor, případové studie, hraní rolí, diskuse,
- **časová dotace**,
- **obsah** – obsah se musí odvíjet od vzdělávacího cíle, obvykle je uvedeno obsahové zaměření do jednotlivých tematických celků,
- **lektorské zajištění** – pro výkon lektorské činnosti lektor musí znát základy andragogiky, sociální a pedagogickou psychologii, zvláštnost učení dospělých. Dále musí zvládat úlohy lektora ve vyučovacím procesu tzn. motivace účastníků, fáze didaktického procesu, program

- výuky, používání didaktických technik, aplikace výkladu,
- **způsob ukončení** – většina vzdělávacích akcí bývá ukončena úspěšným vykonáním závěrečného testu.

Z výše uvedených způsobů vzdělávání si pracovník může vybrat konkrétní formu a záleží pouze na jeho dobrovolnosti, zda bude chtít si rozvíjet a prohlubovat své odborné znalosti. Tato dobrovolnost se může částečně projevit na výsledcích dosažených při daňových kontrolách. V empirické části, kterou diplomová práce pokračuje bude uveden i vztah vzdělávání pracovníků k výši doměřených daní.

6 Analýza výsledného šetření

6.1 Cíl empirického šetření

Cílem diplomové práce v praktické části je provést analýzu výše daní, které byly doměřeny pracovníky kontrolních oddělení v rámci provedených daňových kontrol. Zkoumám závislost doměřené daně podle níže uvedených kritérií:

- závislost doměřené daně na počtu provedených kontrol,
- závislost doměřené daně na počtu pracovníků podílejících se na daňových kontrolách,
- závislost doměřené daně na počtu registrovaných daňových subjektů,
- závislost doměřené daně na úrovni dosaženého vzdělání kontrolních pracovníků,
- závislost doměřené daně na délce praxe pracovníků FÚ.

Analýza byla provedena u vybraného vzorku deseti FÚ, a to FÚ Ostrava III, FÚ Olomouc, FÚ Prostějov, FÚ Přerov, FÚ Frýdek-Místek, FÚ Opava, FÚ Zábřeh, FÚ Šumperk, FÚ Ostrava II a FÚ Bruntál.

Cílem analýzy bylo prověřit, zda posuzovaná kritéria ovlivňují výši doměřené daně a v jaké míře.

6.2 Metody empirického šetření

„Rozhodnout o pravdivosti hypotézy lze u klasických (kvantitativně orientovaných) výzkumů jedině na základě rozsáhlého shromáždění dat, jejich třídění, zpracováním a vyhodnocováním“ (Chráška, 2006, s. 13). Pro potvrzení hypotéz jsem použil **Spearmanův korelační koeficient**, kterým jsem prováděl analýzu statistických dat. Tento koeficient je vhodný v situacích, kdy měříme sílu závislosti mezi proměnnými X a Y, když nemůžeme předpokládat linearitu očekávaného vztahu. Při této metodě budu vycházet ze statistických údajů, kterými lze získat komplexní přehled o kontrolní činnosti územních finančních orgánů v rámci České republiky. Data a údaje uváděné v tabulkách a příslušných grafech byly získány z výsledků činnosti územních finančních orgánů za rok 2010 a na základě vlastního šetření.

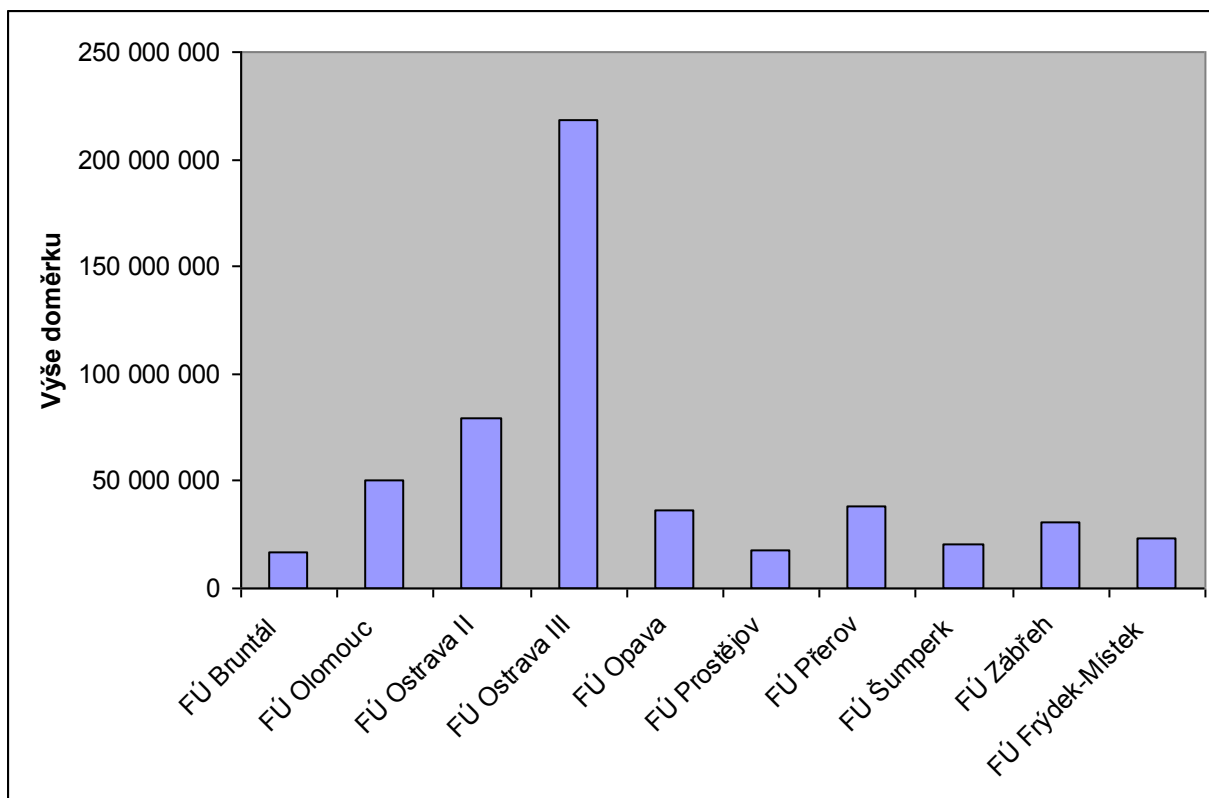
6.3 Charakteristika výzkumného vzorku

Pro analýzu doměřených daní jsem vybral deset FÚ, které spadají pod Finanční ředitelství v Ostravě. Tabulka obsahuje částky, které FÚ v rámci kontrolní činnosti doměřily daňovým subjektům na jednotlivých daní.

Název FÚ	Výše doměřených daní (v Kč)
FÚ Prostějov	17 446 086
FÚ Frýdek - Místek	23 305 075
FÚ Přerov	38 074 038
FÚ Olomouc	50 356 710
FÚ Opava	36 139 671
FÚ Ostrava III	218 444 386
FÚ Zábřeh	30 472 951
FÚ Ostrava II	79 221 646
FÚ Šumperk	20 595 524
FÚ Bruntál	16 886 926

Tabulka č.1: Kontrolní činnost finančních úřadů za rok 2010

Z tabulky č. 1 je patrné, že FÚ v Ostravě III dosáhl nejvyššího objemu doměřených daní z provedených daňových kontrol za zdaňovací období roku 2010.



Graf č. 1: Znázorňuje výši doměřených daní z daňových kontrol

6.4 Stanovení hypotéz empirického šetření

Hypotéza č.1

H_0 : Mezi výši doměřených daní na porovnávaných FÚ a počtem provedených daňových kontrol není souvislost.

H_A : Ve výši doměřených daní na porovnávaných FÚ a počtem provedených daňových kontrol je souvislost.

Hypotéza č. 2

H_0 : Na porovnávaných FÚ není souvislost mezi počtem pracovníků podílejících se na daňové kontrole a výší doměřených daní.

H_A : Mezi počtem pracovníků podílejících se na daňové kontrole na porovnávaných FÚ a výší doměřených daní je souvislost.

Hypotéza č. 3

H_0 : Výše doměřených daní na porovnávaných FÚ není závislá na počtu registrovaných daňových subjektů.

H_A : Na porovnávaných FÚ je závislý počet registrovaných daňových subjektů na výší doměřených daní.

Hypotéza č. 4

H_0 : Výše doměřené daně na porovnávaných FÚ není závislá na úrovni dosaženého vzdělání kontrolních pracovníků.

H_A : Na porovnávaných FÚ je závislá úroveň dosaženého vzdělání kontrolních pracovníků na výší doměřených daní.

Hypotéza č. 5

H_0 : Není souvislost v délce praxe pracovníků provádějících daňové kontroly na FÚ v Olomouci a výší doměřených daní.

H_A : Je závislost mezi délkou praxe pracovníků provádějících daňové kontroly na FÚ v Olomouci a výší doměřených daní.

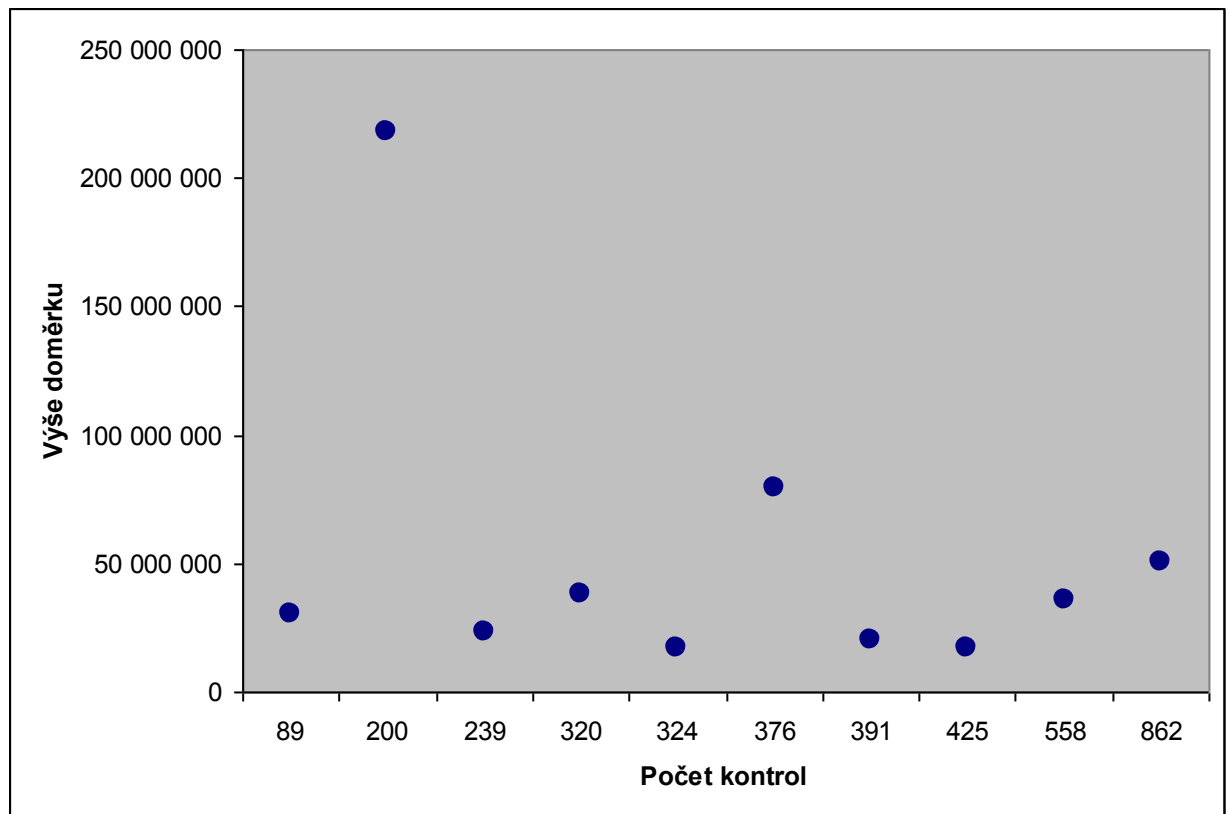
6.4.1 Zjištěná fakta k hypotéze č. 1

Na základě statistických údajů jsem sestavil následující tabulku, která se vztahuje ke zkoumané hypotéze č. 1.

Název FÚ (n)	Výše doměřených daní (v Kč)	Počet daňových kontrol	Pořadí podle doměřených daních	Pořadí podle počtu kontrol	d	d ²
FÚ Prostějov	17 446 086	425	9	3	6	36
FÚ Frýdek - Místek	23 305 075	239	7	8	-1	1
FÚ Přerov	38 074 038	320	4	6	-2	4
FÚ Olomouc	50 356 710	862	3	1	2	4
FÚ Opava	36 139 671	558	5	2	3	9
FÚ Ostrava III	218 444 386	200	1	9	-8	64
FÚ Zábřeh	30 472 951	89	6	10	-4	16
FÚ Ostrava II	79 221 646	376	2	5	-3	9
FÚ Šumperk	20 595 524	391	8	4	4	16
FÚ Bruntál	16 886 926	324	10	7	3	9
celkem						168

Tabulka č. 2: Počet provedených daňových kontrol

Z tabulky č. 2 plyne ta skutečnost, že nejvíce daňových kontrol provedl FÚ v Olomouci, avšak nedosáhl nejvyššího objemu doměřených daní, jak by se logicky zdálo.



Graf č. 2: Vztah mezi počtem kontrol a výší doměrku

Z údajů uvedených v grafu č. 2 vyplývá, že výše doměřené daně není závislá na počtu provedených daňových kontrol. Z grafu je zřejmé, že s rostoucím počtem provedených daňových kontrol naopak výše doměřené daně klesá. I když nejméně daňových kontrol provedl FÚ Zábřeh, ve výši doměřené daně se umístil na předních pozicích.

Pro potvrzení hypotézy jsem použil Spearmanův koeficient pořadové korelace. Nejdříve jsem vypočítal rozdíl mezi oběma pořadími d a hodnotu d^2 . Výpočet Spearmanova koeficientu jsem provedl dle níže uvedeného vzorce:

$$r_s = 1 - \frac{6 \cdot \sum d^2}{n \cdot (n^2 - 1)} = 1 - \frac{1\,008}{10 \cdot (100 - 1)} = 1 - \frac{1\,008}{990} = -0,02.$$

„Vypočítaný záporný koeficient vypovídá o tom, že mezi výši doměřených daní a počtem daňových kontrol je opačný vztah, tj. vysokým hodnotám jedné proměnné odpovídají spíše nižší hodnoty druhé proměnné a naopak“ (Chráska, 2006, s. 109- 110).

Tzn. Čím vyšší doměření, tím menší počet daňových kontrol. Porovnáním vypočtené hodnoty korelačního koeficientu r_s -0,02 s příslušnou 5% kritickou hodnotou $r_{0,05}^s(10) = 0,6364$. jsem dospěl k závěru, že přijímám **hypotézu nulovou**, podle které není souvislost mezi výši doměřených daní na porovnávaných FÚ a počtem provedených daňových kontrol. Na základě toho, že vypočítána hodnota r_s je menší než hodnota kritická.

Výše doměřené daně nebude tedy ovlivněna počtem provedených daňových kontrol, ale bude závislá na jiných kritériích, které budu prověřovat a analyzovat dále ve svém průzkumu. Velmi důležitá je i náležitá příprava a výběr daňových subjektů k daňové kontrole, jak již bylo uvedeno v kapitole č. 2. Bylo by vhodné nejprve ještě před samotným zahájením daňové kontroly provést v rámci vlastní vyhledávací činnosti prvotní vytipování podezřelých daňových subjektů a následně, v případě podezření správce daně zahájit daňovou kontrolu. Samozřejmě takto nelze postupovat v každém případě. Daňová kontrola je složitý právní úkon, v jehož rámci pracovník zjišťuje nebo prověřuje tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola není jen pouhým prostředkem k dosažení cíle správy daní, tj. ochrana zájmu státu a zajištění, aby nebyly kráceny jeho daňové příjmy, ale působí také preventivně.

„Počet daňových kontrol za uplynulé desetiletí výrazně klesl. Přesto se to neprojeví na výši dodatečně vybraných daní. Statistiky totiž ukazují, že průměrný "výnos" z jedné kontroly stále roste. Kontroly se v posledních letech ještě více než dříve zaměřují hlavně na rizikové a významnější daňové poplatníky. Tím sice roste náročnost kontrol, takže úřady jich nestihnou tolik jako dřív, ale současně se zvyšuje i pravděpodobnost vyšší doměřené daně“ (KUČERA, P. *Daňových kontrol je čím dál méně. Ale lépe míří na cíl.* [online] . 9.3.2010. [cit. 2012-02 14] . Dostupné z WWW: <<http://aktualne.centrum.cz/finance/podnikani/clanek.phtmlid=662668>>).

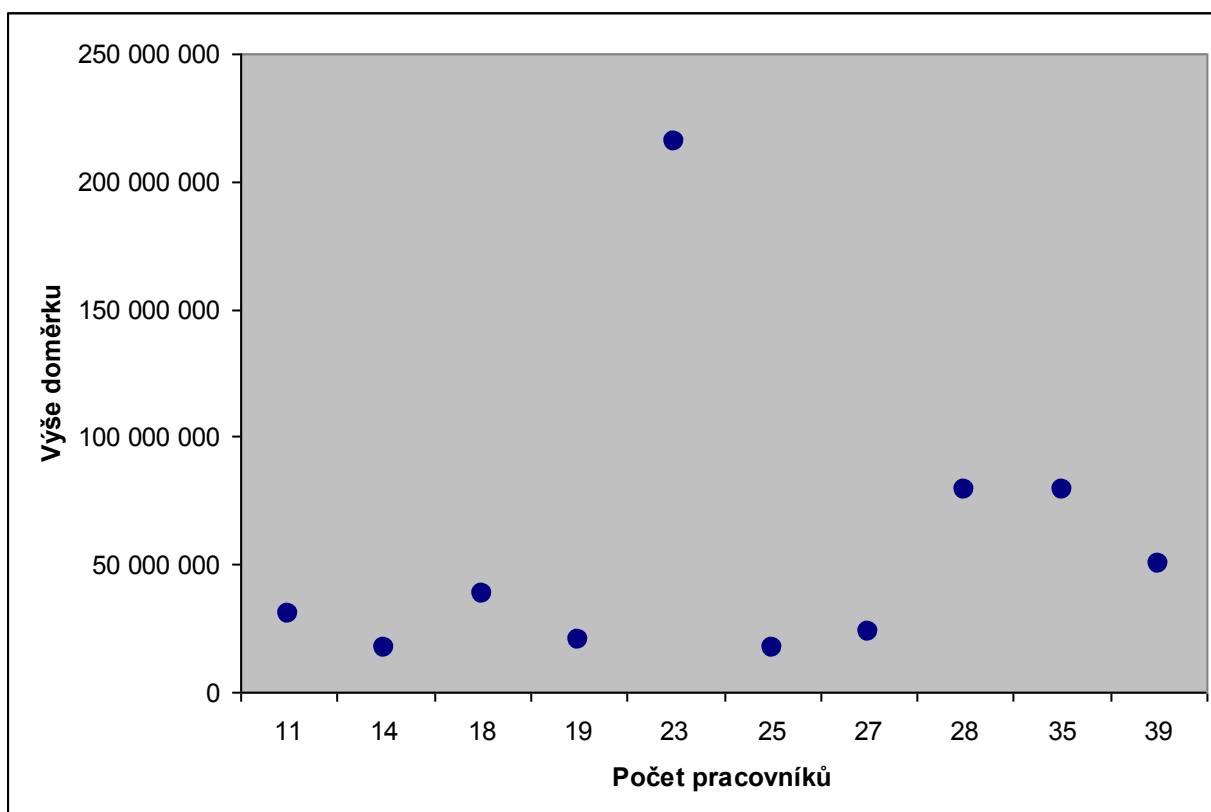
6.4.2 Zjištěná fakta k hypotéze č. 2

Na základě statistických údajů jsem sestavil následující tabulku, která se vztahuje ke zkoumané hypotéze č. 2.

Název FÚ (n)	Výše doměřených daní (v Kč)	Počet kontrol. pracovníků	Pořadí podle doměřených daních	Pořadí podle počtu pracovníků	d	d ²
FÚ Prostějov	17 446 086	25	9	5	4	16
FÚ Frýdek - Místek	23 305 075	27	7	4	3	9
FÚ Přerov	38 074 038	18	4	8	-4	16
FÚ Olomouc	50 356 710	39	3	1	2	4
FÚ Opava	36 139 671	35	5	2	3	9
FÚ Ostrava III	218 444 386	23	1	6	-5	25
FÚ Zábřeh	30 472 951	11	6	10	-4	16
FÚ Ostrava II	79 221 646	28	2	3	-1	1
FÚ Šumperk	20 595 524	19	8	7	1	1
FÚ Bruntál	16 886 926	14	10	9	1	1
celkem						98

Tabulka č. 3: Počet pracovníků podílející se na daňové kontrole

Z údajů uvedených v tabulce č. 3 plyne skutečnost, že výše doměřené daně není závislá na počtu pracovníků provádějících daňovou kontrolu. Například v rámci FÚ v Zábřehu, který má nejméně pracovníků ze všech porovnávaných FÚ, připadá na jednoho pracovníka kontroly v průměru 2 770 268 Kč doměřené daně. Oproti tomu na FÚ v Olomouci, který má nejvyšší počet pracovníků kontroly, připadá na jednoho pracovníka v průměru 1 291 197 Kč doměřené daně.



Graf. č. 3: Vztah mezi počtem pracovníků a výší doměrku

Pro potvrzení hypotézy jsem použil Spearmanův koeficient pořadové korelace. Nejdříve jsem vypočítal rozdíl mezi oběma pořadími d a hodnotu d^2 . Výpočet Spearmanova koeficientu jsem provedl dle níže uvedeného vzorce:

$$r_s = 1 - \frac{6 \cdot \sum d^2}{n \cdot (n^2 - 1)} = 1 - \frac{588}{10 \cdot (100 - 1)} = 1 - \frac{588}{990} = 0,41.$$

Protože vypočítaná hodnota korelačního koeficientu r_s 0,41 byla menší než 5% kritická hodnota $r_{0,05}^s(10) = 0,6364$ přijal jsem **hypotézu nulovou**, která říká, že není souvislost mezi výší doměřených daní na porovnávaných FÚ a počtem kontrolních pracovníků.

Výše doměřené daně tedy nebude závislá na počtu kontrolních pracovníků, ale bude zcela jistě ovlivněna řadou jiných faktorů.

Jedním z těchto faktorů může být i dosažené vzdělání a délka praxe pracovníků provádějících daňovou kontrolu.

Daňová kontrola je specificky náročná činnost, která vyžaduje od kontrolních pracovníků

vysokou kvalifikaci a dokonalou znalost daňových a účetních předpisů. Při výkonu této práce je také nutné sledovat vyvíjející se judikaturu a změny v daňových zákonech. Oblast daňové kontroly je značně rozsáhlá a je ovlivněna i řadou dalších právních předpisů.

Jak jsem již uvedl v kapitole č. 5 pracovníci kontrolních oddělení mají několik možností, jak se seznámit s novými změnami v zákonech. Neméně významným faktorem je délka praxe a zkušenosti kontrolních pracovníků.

6.4.3 Zjištěná fakta k hypotéze č. 3

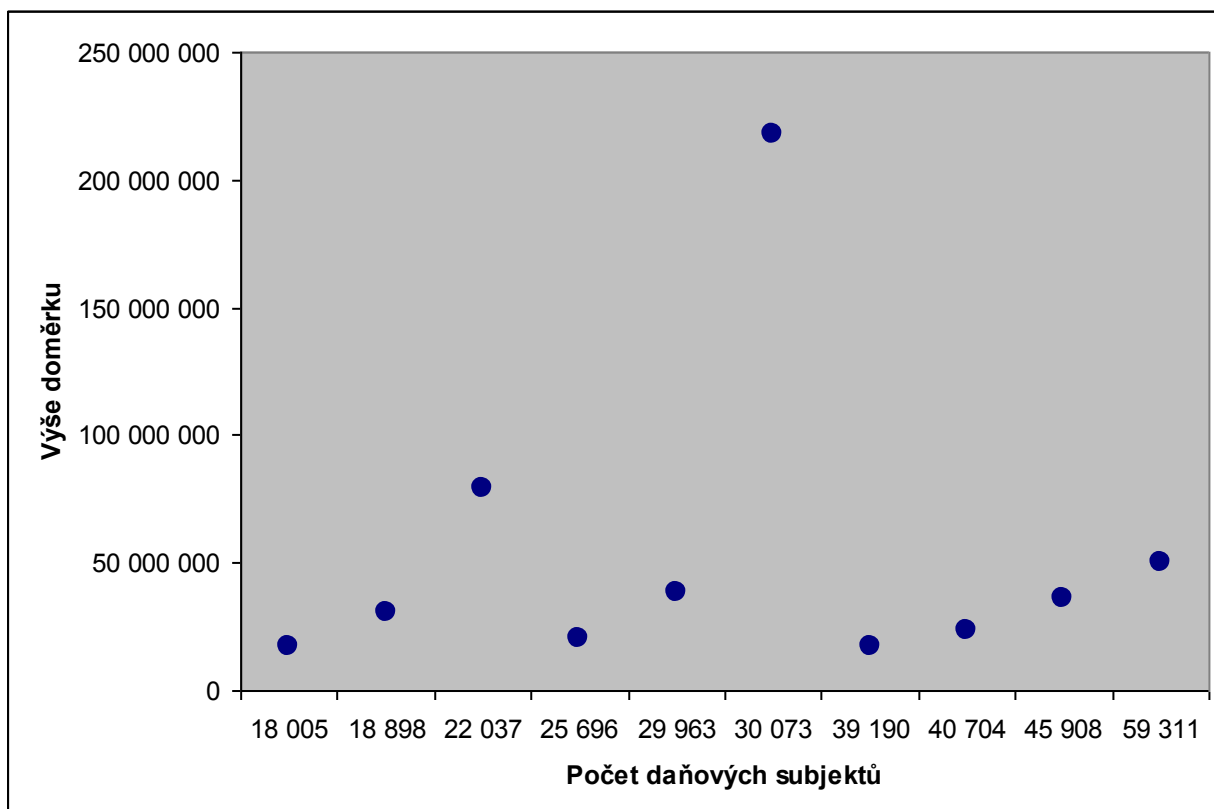
Na základě statistických údajů jsem sestavil následující tabulku, která se vztahuje ke zkoumané hypotéze č. 3.

Název FÚ (n)	Výše doměřených daní (v Kč)	Počet reg. subjektů	Pořadí podle doměřených daních	Pořadí podle počtu subjektů	d	d ²
FÚ Prostějov	17 446 086	39 190	9	5	4	16
FÚ Frýdek - Místek	23 305 075	40 704	7	3	4	16
FÚ Přerov	38 074 038	29 963	4	6	-2	4
FÚ Olomouc	50 356 710	59 311	3	1	2	4
FÚ Opava	36 139 671	45 908	5	2	3	9
FÚ Ostrava III	218 444 386	30 073	1	5	-4	16
FÚ Zábřeh	30 472 951	18 898	6	9	-3	9
FÚ Ostrava II	79 221 646	22 037	2	8	-6	36
FÚ Šumperk	20 595 524	25 696	8	7	1	1
FÚ Bruntál	16 886 926	18 005	10	10	0	0
celkem						111

Tabulka č. 4: Počet registrovaných daňových subjektů na FÚ

Z údajů uvedených v tabulce č. 5 vyplývá, že výše doměřené daně není zcela závislá na počtu registrovaných daňových subjektů.

Počet daňových subjektů v působnosti FÚ v Přerově je srovnatelný s FÚ v Ostravě III. Výše dosažených doměrků je však diametrálně odlišná. Zatímco FÚ v Přerově doměřil daň ve výši 38 074 038 Kč, zmiňovaný ostravský FÚ dosáhl doměrku 218 444 386 Kč.



Graf č. 4: Vztah mezi počtem subjektů a výší doměrku

Pro potvrzení hypotézy jsem použil Spearmanův koeficient pořadové korelace. Nejdříve jsem vypočítal rozdíl mezi oběma pořadími d a hodnotu d^2 . Výpočet Spearmanova koeficientu jsem provedl dle níže uvedeného vzorce:

$$r_s = 1 - \frac{6 \cdot \sum d^2}{n \cdot (n^2 - 1)} = 1 - \frac{666}{10 \cdot (100 - 1)} = 1 - \frac{666}{990} = 0,33.$$

Porovnání vypočtené hodnoty korelačního koeficientu r_s 0,33 s příslušnou 5% kritickou hodnotou $r_{0,05}^s(10) = 0,6364$, jsem zjistil, že vypočítaná hodnota r_s je menší než hodnota

kritická. Na základě této skutečnosti přijímám **hypotézu nulovou**, která říká, že výše doměřených daní na porovnávaných FÚ není závislá na počtu registrovaných daňových subjektů.

Výše doměřené daně tedy nebude závislá na počtu registrovaných daňových subjektů, ale bude zcela jistě ovlivněna řadou jiných příčin.

V ostravském regionu převládají daňové subjekty, které se zabývají hutní a těžařskou činností. Tuto skutečnost dokládá i statistika Moravskoslezského kraje¹, která udává, že v jeho kraji se nachází téměř 232 průmyslových podniků, které dosáhly tržeb ve výši 389 973 mil. Kč. Naproti tomu v Olomouckému kraji je pouze 148 průmyslových podniků, které vykázaly tržby jen ve výši 89 884 mil. Kč.

Na rozdíl od ostravského regionu ve zbývajících porovnávaných FÚ je zcela odlišná činnost podnikatelských subjektů. Tyto subjekty nedosahují tak vysokých tržeb a nejsou ani velikostně srovnatelné s ostravskými.

Možnou příčinou je to, že v působnosti ostravských FÚ se nachází velké množství podnikatelských subjektů se zahraniční účastí a silnou finanční podporou oproti ostatním zkoumanými FÚ, kde jsou sice větší počty daňových subjektů, ale většinou se jedná o malé a drobné daňové subjekty.

Jiná výše daní byla například doměřena FÚ v Prostějově, v jehož působnosti jsou daňové subjekty s převládající zemědělskou činností a jiná výše byla doměřena FÚ Ostrava III a II, v jehož působnosti převládají daňové subjekty s těžkým průmyslem.

¹ ČR. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, ČSÚ: *Český statistický úřad* [online]. ČSÚ, ©2012 [cit. 2012-03-01]
Dostupné z <http://www.ostrava.czso.cz/x/krajedata.nsf/oblast2/prumysl-xt>

6.4.4 Zjištěná fakta k hypotéze č. 4

Na základě vlastního šetření jsem sestavil následující tabulku, která se vztahuje ke zkoumané hypotéze č. 4.

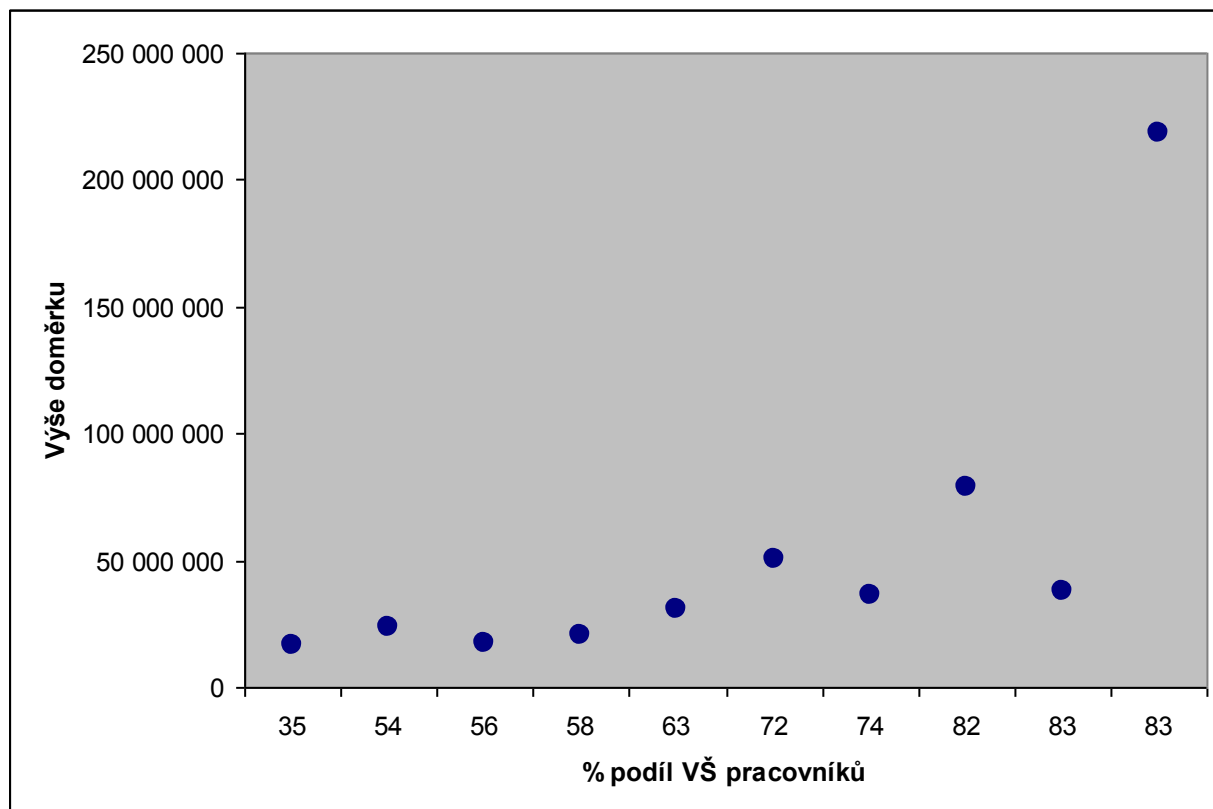
Název FÚ (n)	Výše doměřených daní (v Kč)	% podíl VŠ pracovníků	Pořadí podle doměřených daních	Pořadí podle počtu VŠ prac.	d	d ²
FÚ Prostějov	17 446 086	56%	9	8	1	1
FÚ Frýdek - Místek	23 305 075	74%	7	4	3	9
FÚ Přerov	38 074 038	83%	4	1,5	2,5	6,25
FÚ Olomouc	50 356 710	72%	3	5	-2	4
FÚ Opava	36 139 671	54%	5	9	1	16
FÚ Ostrava III	218 444 386	83%	1	1,5	-0,5	0,25
FÚ Zábřeh	30 472 951	63%	6	6	0	0
FÚ Ostrava II	79 221 646	82%	2	3	-1	1
FÚ Šumperk	20 595 524	58%	8	7	1	1
FÚ Bruntál	16 886 926	35%	10	10	0	0
celkem						38,50

Tabulka č. 5: Procentuální podíl vysokoškolsky vzdělaných kontrolních pracovníků

Název FÚ	Dosažené vzdělání	
	Středoškolské vzdělání	Vysokoškolské vzdělání
FÚ Ostrava III	4	19
FÚ Ostrava II	5	23
FÚ Olomouc	11	28
FÚ Přerov	3	15
FÚ Opava	16	19
FÚ Zábřeh	4	7
FÚ Frýdek-Místek	7	20
FÚ Šumperk	8	11
FÚ Prostějov	11	14
FÚ Bruntál	9	5
Celkem	78	161

Tabulka č. 6: Úroveň dosaženého vzdělání kontrolních pracovníků

Z výše uvedených údajů v tabulce č. 5 a č. 6 vyplývá, že na odděleních provádějících daňovou kontrolu převažují zaměstnanci s vysokoškolským vzděláním.



Graf č. 5: Vztah mezi úrovní dosaženého vzdělání pracovníků a výší doměrku

Z grafu je možné usuzovat, že se vzrůstajícím počtem vysokoškolsky vzdělaných pracovníků roste i výše doměřené daně.

Pro potvrzení hypotézy jsem použil Spearmanův koeficient pořadové korelace. Nejdříve jsem vypočítal rozdíl mezi oběma pořadími d a hodnotu d^2 . Výpočet Spearmanova koeficientu jsem provedl dle níže uvedeného vzorce:

$$r_s = 1 - \frac{6 \cdot \sum d^2}{n \cdot (n^2 - 1)} = 1 - \frac{231}{10 \cdot (100 - 1)} = 1 - \frac{231}{990} = 0,77.$$

Na základě porovnání vypočtené hodnoty korelačního koeficientu r_s 0,77 s příslušnou 5% kritickou hodnotou $r_{0,05}^s(10) = 0,6364$ výsledky ukázaly, že vypočítaná hodnota r_s je větší než hodnota kritická. Na základě této skutečnosti, přijímám **hypotézu alternativní**, která říká, že výše doměřených daní na porovnávaných FÚ je závislá na dosažené úrovni vzdělání kontrolních pracovníků.

Úroveň dosaženého vzdělání však není jediným faktorem, který ovlivňuje výši doměřené daně. Jedním z dalších vlivů může být i délka praxe pracovníků na kontrolních odděleních. Je důležité, aby pracovníci provádějící daňovou kontrolu měli možnost stále si prohlubovat a rozšiřovat svoje znalosti a vědomosti a to nejen formou samostudia, školení, ale i možností účastnit se výměnných pobytů a stáží v zahraničních FÚ s podobnou legislativní úpravou, která je České republice.

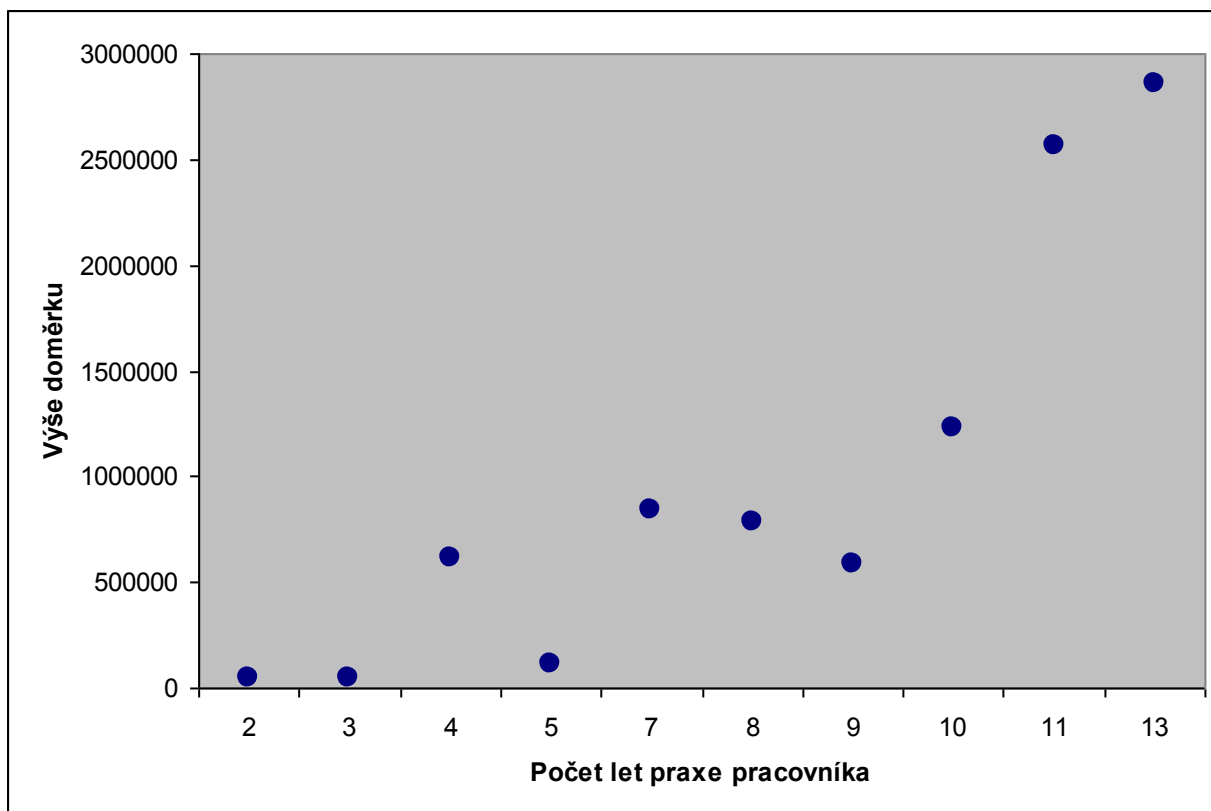
6.4.5 Zjištěná fakta k hypotéze č. 5

Pro potvrzení či vyvrácení této hypotézy, jsem provedl vlastní šetření 10 kontrolních pracovníků FÚ v Olomouci. Na základě tohoto vzorku jsem sestavil následující tabulku, která se vztahuje ke zkoumané hypotéze č. 5.

Pracovník (n)	Výše doměřených daní na jednotl. prac. (v Kč)	Praxe pracovníka	Pořadí podle doměřených daních	Pořadí podle praxe prac.	d	d²
A	839 000	7	4	6	-2	4
B	51 000	2	9	10	-1	1
C	1 235 011	10	3	3	0	0
D	112 431	5	8	7	1	1
E	2 856 933	13	1	1	0	0
F	618 200	4	6	8	-2	4
G	45 000	3	10	9	1	1
H	790 096	8	5	5	0	0
CH	2 566 901	11	2	2	0	0
I	590 432	9	7	4	3	9
celkem						20

Tabulka č. 7 Délka praxe kontrolních pracovníků FÚ v Olomouci

Z tabulky č. 7 zcela přesvědčivě vyplývá, že s rostoucím počtem zkušeností roste výše doměřených daní.



Graf č. 6: Vztah mezi výší doměřených daní pracovníky FÚ a zkušenostmi pracovníků

Pro potvrzení hypotézy jsem použil Spearmanův koeficient pořadové korelace. Nejdříve jsem vypočítal rozdíl mezi oběma pořadími d a hodnotu d^2 . Výpočet Spearmanova koeficientu jsem provedl dle níže uvedeného vzorce:

$$r_s = 1 - \frac{6 \cdot \sum d^2}{n \cdot (n^2 - 1)} = 1 - \frac{120}{10 \cdot (100 - 1)} = 1 - \frac{120}{990} = 0,88.$$

Na základě porovnání vypočtené hodnoty korelačního koeficientu r_s 0,88s příslušnou 5% kritickou hodnotou $r_{0,05}^s(10) = 0,6364$ výsledek ukázal, že vypočítaná hodnota r_s je větší než hodnota kritická. Na základě tohoto výsledku přijímám **hypotézu alternativní**, tzn. že je závislost mezi délkou praxe pracovníků provádějících daňové kontroly na FÚ v Olomouci a výší doměřených daní.

Závěr

I přes rozsáhlost popisované oblasti, jsem se ve své diplomové práci zaměřené na daňovou kontrolu pokusil vytvořit „ucelenou pomůcku pro pracovníky kontrolních oddělení“, kterou mohou využít při kontrolní činnosti. Využíval jsem přitom platné právní úpravy, odborné knižní a internetové publikace, které souvisejí s danou problematikou. Jak z uvedených kapitol vyplývá, je daňová kontrola jedním z nejkomplicovanějších řízení v rámci správy daní. Již sama podstata institutu daňové kontroly, která je založena na prověřování daňových povinností přiznaných daňovými subjekty, staví daňovou kontrolu do nepříznivé pozice v očích daňových subjektů. Morální zodpovědnost daňových subjektů není na takové úrovni, která by zaručovala pravdivost a věrohodnost všech údajů uvedených v daňových tvrzeních, na jejichž základě je následně stanovena daňová povinnost.

Daňová kontrola by ale neměla být pouze „hnacím motorem“ k dosažení maximálních doměřených daní. V rámci systémové kontrolní činnosti je bezpodmínečně nutné, aby každý správce daně hledal cestu a používal některé zákroky, kterými by upevňoval disciplinovanost v oblasti své působnosti.

Díky zavedení daňového řádu došlo k jednoznačnému ucelenému ohraničení možností, ve kterém se správce daně nejen při kontrolní činnosti může pohybovat. V daňovém řádu je také přesně specifikováno zahájení daňové kontroly, ukončení daňové kontroly oproti předcházející právní úpravě. Zejména se klade důraz na úzkou spolupráci s daňovým subjektem, který musí být informován o každém kroku správce daně v rámci daňové kontroly. Asi největším kladem je ta skutečnost, že používaná a respektovaná praxe se dostala na jedno místo a oporu není nutné dohledávat v judikátech, ale přímo v zákoně.

Přijetím daňového řádu nedošlo k žádnému razantnímu zemětřesení v oblasti provádění daňové kontroly. Dle mého názoru nešlo ani tvůrcům zákona o to, něco v kontrolní oblasti měnit. Měli zájem dát dohromady na jedno místo jakousi základní „kostru, která měla kořeny v předcházejícím zákoně, doplněnou o zásadní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Cíl diplomové práce s názvem „Daňová kontrola v daňovém systému České republiky z pohledu správce daně“, který jsem si stanovil zadáním a jeho rozpracováním, jsem v diplomové práci splnil. V teoretické části jsem popsal nejdůležitější body daňové kontroly a zároveň v praktické části jsem analyzoval výše doměřených daní, kde cílem analýzy bylo

prověřit, zda posuzovaná kritéria ovlivňují výši doměřené daně a v jaké míře.

Ve své práci jsem zjistil, které faktory ovlivňují výši doměřené daně. Z výsledků vyplývá, že výše doměřené daně není zcela závislá na počtu provedených daňových kontrol, na počtu registrovaných daňových subjektů u příslušného FÚ a počtu pracovníků kontrolních oddělení. Naopak se potvrdilo, že určitý vliv na výši doměřené daně může mít úroveň dosaženého vzdělání a délka praxe pracovníků kontrolních oddělení.

Na výši doměřené daně může mít vliv celá řada dalších faktorů, které nelze jednoznačně kvantitativně definovat. Může se jednat o vnitřní a vnější vlivy, které ovlivňují samotný daňový subjekt a zároveň úroveň vedení a zpracování podkladů pro správné stanovení daňových povinností.

Mezi vnitřní vlivy bych zařadil například odbornost ekonomických a účetních pracovníků a kontrolní mechanismy, které umožní eliminaci případných chyb zpracovaných účetních dat. Do určité míry může mít vliv i skutečnost, zda daňový subjekt má účetní závěrku ověřenou auditorem nebo je účetnictví zpracováno účetní a daňovou kanceláří.

Mezi vnější vlivy patří výběr daňových subjektů ke kontrole, jak jsem již uvedl v kapitole č. 2. Ne všechny daňové subjekty však můžeme zahrnout do skupiny, která se snaží řádně plnit své daňové povinnosti. A zde hraje určitou roli náhodný výběr daňových subjektů ke kontrole, kdy kontrolní pracovník provádějící daňovou kontrolu u určitého subjektu náhodně prověřuje obchodní vztah k jinému daňovému subjektu, který si řádně neplní své daňové povinnosti.

Závěrem mohu říci, že na výši doměřené daně má zcela jistě vliv řada faktorů. Neprokázano se, že zkoumaná kritéria mají jednoznačný vliv na výši doměřené daně, ale je nepochybné, že každé z nich určitým způsobem může výši doměřené daně víceméně ovlivnit.

Seznam tabulek a grafů

Tabulka č. 1: Kontrolní činnost finančních úřadů za rok 2010

Tabulka č. 2: Počet provedených daňových kontrol

Tabulka č. 3: Počet pracovníků podílejících se na daňové kontrole

Tabulka č. 4: Počet registrovaných daňových subjektů na FÚ

Tabulka č. 5: Procentuální podíl vysokoškolsky vzdělaných kontrolních pracovníků

Tabulka č. 6: Úroveň dosaženého vzdělaných kontrolních pracovníků

Tabulka č. 7: Délka praxe kontrolních pracovníků FÚ v Olomouci

Graf č. 1: Znázorňuje výši doměřených daní z daňových kontrol

Graf č. 2: Vztah mezi počtem kontrol a výší doměrku

Graf č. 3: Vztah mezi počtem pracovníků a výší doměrku

Graf č. 4: Vztah mezi počtem subjektů a výší doměrku

Graf č. 5: Vztah mezi úrovně dosaženého vzdělání pracovníků a výší doměrku

Graf č. 6: Vztah mezi výší doměřených daní pracovníky FÚ a zkušenosti pracovníků

Seznam zkratek

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

ZDSL – zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

DZČ – daň ze závislé činnosti z funkčních požitků

OZ – zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

FÚ – Finanční úřad

Literatura a prameny

Odborná literatura

1. BĚHOUNEK, Pavel, ČERVINKA, Tomáš, PRUDKÝ, Pavel, PŘIB, Jan, ŠULC Ivo, *Daně 2011 a předpisy související*. 1. vydání. Olomouc : Anag, 2011. 1183 s. ISBN 978-80-7263-648-8.
2. CHRÁSKA, Miroslav, *Úvod do výzkumu v pedagogice*. 2. vydání. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci. 2006. 200 s. ISBN 80-244-1367-1.
3. HORTOVÁ, Zuzana, *Správa daní*. 1. vydání Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 164 s. ISBN: 978-80-7357-578-6.
4. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc : Anag, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
5. LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 1. Vydání. Praha : C.H. Beck, 2010. 524 s. ISBN 978-80-7400-331-8.
6. PREKŠI, Karel, *Jdeme k vám na daňovou kontrolu*. 1. vydání. Brno : Konzulta Brno, s.r.o., 2009. 54 s. ISBN 978-402-488-0-2.
7. ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010. 355 s. ISBN 978-80-7400-057-7.

Periodika

1. KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola tak, jak jí známe, a daňová kontrola podle daňového řádu*. Účetnictví, 2010, č. 10/2010 s. 6 – 13.
2. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správce daně I. část. *Daně a právo v praxi*, 2010, ročník XV, č. 8/2010 s. 3-9.
3. KRATOCHVÍL, Jaroslav. Základní zásady daňového řízení jako interpretační vodítko při aplikaci daňových předpisů, *Daně a právo v praxi*, 2010, č. 12/2010, s. 44.
4. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Průvodce změnami ve správě daní podle nového

- daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně 2.
Část. *Daně a právo v praxi*, 2010, ročník XV, č.9/2010, s. 6 -9.
5. FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ V OSTRAVĚ, *Metodika kontrolní činnosti* ze dne 27. ledna 2006 Metodika finančního ředitelství v Ostravě, č.j. 360/06-1220, s. 15 -54

Právní předpisy

1. ČR. Zákon č. 280 ze dne 1.ledna 2011 daňový řád. Dostupný z :
<http://zakony.kurzy.cz/280-2009-danovy-rad/>.
2. ČR. Zákon č. 586 ze dne 1.ledna 1992 o daních z příjmů (zákon o dani z příjmů).
Dostupný z: <http://zakony.kurzy.cz/586-1992-zakon-o-danich-z-prijmu/>.
3. ČR. Zákon č.235 ze dne 1.května 2004 o dani z přidané hodnoty (zákon o dani z přidané hodnoty). Dostupný z: <http://zakony.kurzy.cz/235-2004-zakon-o-dani-z-pridane-hodnoty-dph/>.
4. ČR. Zákon č.16 ze dne 1.ledna 1993, o dani silniční, (zákon o silniční dani). Dostupný z : <http://zakony.kurzy.cz/16-1993-zakon-o-dani-silnicni/>.
5. ČR. Zákon č. 513 ze dne 1. ledna 1992, obchodní zákoník, Dostupný z :
<http://zakony.kurzy.cz/16-1993-zakon--obchodni/>.

Internetové zdroje

1. DOLEČEK, M. *Právo v podnikatelské praxi*. [online] . 18.6.2010.
[cit. 2012-02-14] . Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravo-v-podnikatelske-praxi/opu>>.
2. KUČERA, P. *Daňových kontrol je čím dál méně. Ale lépe míří na cíl*. [online] . 9.3.2010. [cit. 2012-02 14] . Dostupné z WWW:
<<http://aktualne.centrum.cz/finance/podnikani/clanek.phtmlid=662668>>.
3. ČR. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, ČSÚ: *Český statistický úřad* [online]. ČSÚ, ©2012 [cit. 2012-03-01] Dostupné z
<http://www.ostrava.czso.cz/x/krajedata.nsf/oblast2/prumysl-xt>.

Seznam příloh

- Příloha číslo 1: Přehled výše doměrků z daňových kontrol za rok 2010
- Příloha číslo 2: Přehled počtu zkontrolovaných daňových subjektů za rok 2010
- Příloha číslo 3: Přehled počtu aktivních daňových subjektů za rok 2010
- Příloha číslo 4: Přehled počtu pracovníků provádějící daňové kontroly za rok 2010
- Příloha číslo 5: Přehled vybraného vzorku kontrolních pracovníků FÚ v Olomouci za rok 2010