

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

**Daňová kontrola, její právní ukotvení, dopady
a účinnost v působnosti Finančního ředitelství v Hradci**

Králové

Pavel Baura

©2011 ČZU v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva

Akademický rok 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Pavel Baura

obor Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Litoměřice

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Daňová kontrola, její právní ukotvení, dopady a účinnost v působnosti finančního ředitelství v Hradci Králové**

Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Právní režim daňové kontroly
4. Působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové a jemu příslušných Finančních úřadů a celní správy
5. Soudní judikáty a jejich vliv na provádění daňové kontroly
6. Dopady daňové kontroly na daňové subjekty i s ohledem na trestněprávní odpovědnost
7. Četnost a účinnost daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu
8. Závěr
9. Seznam použitých zdrojů
10. Přílohy

Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

Doporučené zdroje:

ZATLOUKAL TOMÁŠ. Daňová kontrola v širších souvislostech. Praha: C.H.BECK, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7

KANIOVÁ Lenka, JANÁKOVÁ Yveta. Daňová kontrola práva a povinnosti. Praha: Computer Press, 2000. ISBN 80-7226-289-0

DRÁB Ondřej, TRUBAČ Ondřej, ZATLOUKAL Tomáš. Obrana před daňovou kontrolou. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0

KOBÍK Jaroslav. Daňová kontrola. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-170-6

JANOUSZEK Karel a kolektiv autorů. Daňová kontrola a Vy. Praha: Dashöfer, 2003. ISBN 80-86229-68-8

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Jan Blažíček**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011


.....
Vedoucí katedry




.....
Děkan

V Praze dne: 3. 2. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Daňová kontrola, její právní ukotvení, dopady a účinnost v působnosti finančního ředitelství v Hradci Králové“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Hradci Králové dne 3. 4. 2011

Poděkování

Děkuji vedoucímu své diplomové práce JUDr. Janu Blažíčkovi za odborné vedení při vypracování této práce, za vstřícnost, cenné rady a připomínky udělené při vedení této diplomové práce.

Daňová kontrola, její právní ukotvení, dopady a účinnost v působnosti finančního ředitelství v Hradci Králové

Tax search, its legal frame tie, incidences and influence in the field of tax main office in Hradec Králové

Souhrn

Diplomová práce se zabývá problematikou daňové kontroly. Daňová kontrola je postupem správce daně pro ověření plnění daňových povinností. Úkolem státu je mimo jiné i výběr a správa daní. Stát ukládá daňové povinnosti zákony a jinými právními předpisy. Kontrola dodržování těchto zákonů a předpisů je nezbytnou součástí tohoto procesu s dopadem, který se dotýká všech osob, které mají dle platných právních předpisů uloženy daňové povinnosti.

Daňovou kontrolu provádí správce daně, kterému postup při daňové kontrole stanoví zákonný předpis, kterým je od 1.1.2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

V diplomové práci je vymezeno právní ukotvení daňové kontroly, věnuje se též vymezení daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní.

V rámci výzkumného šetření byla využita empirická metoda dotazování, která byla podrobně vyhodnocena, její výsledky byly zahrnuty do navržených změn. Práce může být informačním zdrojem a přínosem pro všechny osoby, kterých se daňové povinnosti a případná daňová kontrola dotýkají.

Klíčová slova

Daňová kontrola, daňový řád, daň, správce daně, daňový subjekt, postup, správa daní

Summary

Diploma thesis is focused on tax search issues. The tax search is performed by a tax administrator for finding whether the tax liability (duty) is being met. The role of the state is, among others, a revenue collection and a tax administration. The state in the matter of the taxing sets the laws and other legal regulations. Checking of keeping these laws and regulations is required part of this search with an impact and an influence on persons who are under the tax liability according to the law in force.

The tax search is provided by the tax administrator whose further procedure during the tax search is set by the legal regulation “280/2009 Sb.”, Tax regulations, valid since 2011-1-1.

This diploma thesis describes a legal attachment of the tax search; however it determines also the tax persons and the tax administration participators.

The empiric method of questioning was used in the research and its results were evaluated for their further implementing in the potential law change. This thesis could be useful and a good information source for all persons who might be influenced or any related to the tax liability or tax search.

Keywords

Tax search, tax regulations, tax, tax administrator, tax subject, procedure, tax administration,

OBSAH

1. Úvod	10
2. Cíl práce a metodika	12
2.1. Cíl práce	12
2.2. Metodika	12
Teoretická východiska	
3. Právní režim daňové kontroly	15
3.1. Kompetence a činnosti daňové správy.....	15
3.1.1. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech	16
3.1.2. Postavení a kompetence orgánů daňové správy	17
3.1.3. Ministerstvo financí	17
3.1.4. Generální finanční ředitelství.....	18
3.1.5. Finanční ředitelství	19
3.1.6. Finanční úřady	21
3.2. Hmotně právní předpisy	24
3.2.1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	24
3.2.2. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	25
3.2.3. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční	25
3.2.4. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.....	26
3.2.5. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací, z převodu nemovitostí ...	26
3.3. Daňový řád	27
3.3.1. Předmět a účel úpravy.....	28
3.3.2. Základní zásady správy daní dle daňového řádu	29
3.3.3. Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní	33
3.4. Daňová kontrola.....	34
3.4.1. Základní principy daňové kontroly.....	35
3.4.2. Funkce daňové kontroly.....	35
3.4.3. Předpoklady a způsob výběru daňového subjektu	36
3.4.4. Zahájení daňové kontroly	38
3.4.5. Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly	40
3.4.6. Průběh daňové kontroly	41
3.4.7. Ukončení daňové kontroly.....	45
4. Působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové a jemu příslušných Finančních úřadů a celní správy	47
4.1. Předmět činnosti organizace	47
4.1.1. Členění útvarů Finančního ředitelství v Hradci Králové	47
4.1.2. Podřízené finanční úřady a pracoviště	47
5. Soudní judikáty a jejich vliv na provádění daňové kontroly	49
5.1. Krajské soudy	50
5.2. Nejvyšší správní soud	50
6. Dopady daňové kontroly na daňové subjekty i s ohledem na trestněprávní odpovědnost.....	51
6.1. Finanční následky daňové kontroly	51
6.2. Trestněprávní následky	51
Praktická část	
7. Četnost a účinnost daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu..	53

7.1. Výzkumné šetření četnosti daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu	53
7.2. Cíle, plán a metody výzkumného šetření	53
7.3. Formulace hypotéz	54
7.4. Analýza získaných údajů od Generálního finančního ředitelství	54
7.4.1. Vyhodnocení získaných údajů	57
7.5. Dotazníkové šetření u daňových subjektů a pracovníků správce daně	57
7.5.1. Obsah dotazníku a způsob jeho rozeslání a vrácení	57
7.5.2. Ověření hypotéz H1 a H2 k četnosti kontrol	59
7.5.3. Výsledek ověření hypotéz H1 a H2	63
7.6. Účinnost daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu	64
7.6.1. Výzkumné šetření účinnosti daňových kontrol	65
7.6.2. Cíle výzkumného šetření	65
7.6.3. Formulace hypotéz	66
7.6.4. Plán a metody výzkumného šetření	67
7.6.5. Potvrzení hypotéz H1 – H3	67
7.6.6. Vyhodnocení cílů č. 1 až č. 3	71
7.6.7. Potvrzení hypotéz H4 a H5	72
7.6.8. Vyhodnocení cílů č. 4 a č. 5	74
7.7. Návrh změn	75
8. Závěr	76
9. Seznam použitých zdrojů	78
10. Přílohy	80

1. Úvod

Téma daňové kontroly a jejího právního ukotvení bylo pro tuto diplomovou práci zvoleno zejména s ohledem na skutečnost, že v posledních letech dochází v souvislosti s daňovou reformou k neustálé změně daňových zákonů, podmínek pro realizaci správy daní z pohledu správců daně a současně i ke změně podmínek pro realizaci daňových povinností na straně daňových subjektů. Správa daní je vymezena zákonnými předpisy, kdy předpokladem pro její řádné naplnění je respektování těchto předpisů správcem daně. Problematika daňové kontroly se ve své podstatě týká všech subjektů, které působí v České republice a mají daňové povinnosti. Daňová kontrole resp. její výsledek může mít výrazný vliv na osobní a finanční poměry daňových subjektů.

Úroveň správy daní, jednoznačnost a kvalita daňových zákonů, hmotných a procesních, je předpokladem pro rozvoj ekonomiky a společnosti. Správa daní a nastavení daňového systému je v dnešní době globalizované ekonomiky jedním z hlavních kritérií při rozhodování o vzniku a umístění sídla společností a pro rozvoj ekonomických aktivit na území České republiky. Z tohoto pohledu je nezbytné, aby daňová kontrola byla účinná a to jak pro správce daně, který tímto způsobem zajišťuje správný výběr finančních prostředků pro veřejný rozpočet a vlastní fungování státu. Současně musí být účinná i pro daňový subjekt, který si musí být jist, že správa daní je realizována odborně, kvalitně a dle zákona.

V poslední době je Česká republika stále častěji zmiňována jako místo s velmi složitou legislativou, nejasnými předpisy a zákony a stížená velkou mírou korupce. Právě špatná úroveň daňových zákonů se může valnou měrou podílet na rozhodnutí, že případní zájemci o investice a podnikání na našem území nakonec zvolí jako místo svého podnikání jinou destinaci.

Důsledkem složité orientace v daňových zákonech je časté neplnění daňových povinností ze strany daňových subjektů. Tento důsledek může být z důvodu neznalosti či nejasnosti, ale též je tvořen i úmyslem daňových subjektů krátiť své daňové povinnosti. Daňová kontrola je nástrojem, který má tomuto chování svou povahou a funkcí bránit.

S účinností od 1.1.2011 platí pro správu daní nový procesní zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento zákon nahradil předchozí zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, dle kterého byla prováděna správa daní po dobu 17 let.

Osobním důvodem pro výběr tématu práce byla snaha seznámit s problematikou daňové kontroly a s ní souvisejících zákonných předpisů. Vymežit účastníky správy daní a prostřednictvím praktické části práce poukázat jakým způsobem je problematika a smysl daňové kontroly chápána z pohledu její četnosti a účinnosti.

2. Cíl práce a metodika

2. 1. Cíl práce

Hlavním cílem této diplomové práce je analyzovat právní ukotvení daňové kontroly. Současně vymezit kompetence a činnosti daňové správy. Zjistit rozdíly v četnosti daňových kontrol u daňových subjektů, které mají rozdílného místně příslušného správce daně a stanovit nejdůležitější faktory účinnosti daňové kontroly.

Pro naplnění tohoto cíle je důležité seznámit se s problematikou správy daní v České republice a právními předpisy, dle kterých je tato správa vykonávána. Nezbytné pro splnění hlavního cíle je splnění dílčích cílů.

Dílčí cíle

Zjistit četnost daňových kontrol jako jeden z dopadů na daňový subjekt v závislosti na velikosti místa sídla správce daně v působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové

Zjistit faktory ovlivňující účinnosti daňové kontroly v působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové.

2. 2. Metodika

Pro teoretický základ diplomové práce, bylo vycházeno ze studia zákonných předpisů. Jednalo se zejména o zákony upravující správu daní, zejména zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád a hmotně právní zákonné předpisy zejména zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty a zákon č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů. Dále byly studovány dokumenty vztahující se kompetencím a činnosti daňové správy, orgány daňové správy a jejich organizační struktura. Nezbytným podkladem se stala i odborná literatura, ze které bylo při realizaci práce vycházeno. Všechny získané poznatky byly využity při zpracování teoretických východisek.

Při zpracování těchto zdrojů bylo postupováno cestou odborné kompilace. Nejprve byly popsány kompetence a činnost daňové správy včetně jejich právního ukotvení, dále procesní zákonný předpis, který řeší postup správce daně při realizaci daňové kontroly, a hmotně právní předpisy. Současně byly využity zdroje odborné literatury od významných autorů, kteří se danou problematikou zabývají např. Jaroslav Kobík, Květa Kubátová, Jan Jungwirth, Tomáš Zatloukal.

Současně byly využity teoretické metody komparace a analogie, kdy byla porovnána současná platná právní legislativa s legislativou, která upravovala problematiku daňové kontroly v minulosti.

Pro praktickou část práce byl jako výzkumná strategie použit kvalitativní a kvantitativní výzkum. Tato strategie umožní oslovit cílenou skupinu informantů, kterých se dané téma práce přímo dotýká a kteří mohou poskytnout informace z vlastních zkušeností a běžné praxe. „Kvalitativní výzkum se provádí nejčastěji jako intenzivní a dlouhý kontakt s terénem nebo životní situací. Tyto situace jsou často zcela banální, týkající se každodenního života jedince, skupiny, společnosti nebo organizace. Prostřednictvím datového materiálu výzkumník může izolovat určité téma a konfigurace, které je možné diskutovat s informanty, tyto první objevy však mají stále zůstat ve své originální podobě během celé studie. Hlavním úkolem je ukázat, jak lidé v každodenních situacích rozumí probíhajícím procesům, jak je zvládají a jak provádějí akce.“¹

Pro vypracování diplomové práce byla použita empirická metoda pozorování pro seznámení s činností daňové správy. Využil jsem poznatky z přímého pozorování, kdy jsem jako pracovník daňové správy byl přímo účasten provádění daňových kontrol a dalších daňových řízení a dále přímého pozorování z pohledu daňových subjektů.

Dále byla využita empirická metoda dotazování a to jak pracovníků správce daně, tak daňových subjektů. Metoda dotazování byla prováděna za pomoci výzkumné techniky individuálních osobních rozhovorů a dotazníků. Dotazování je nejběžnější výzkumná metoda, která je založena na výpovědi informantů. „Jednotlivé dotazovací techniky se od

¹ HENDL, Jan. *Úvod do kvalitativního výzkumu*, Praha: Nakladatelství Karolinum, 1999. s. 43

sebe liší podle řady kritérií např. počet respondentů, osobní a neosobní, dle stupně standardizace atd.“²

Dále byla využita metoda analýzy věcných skutečností, kdy byly studovány dokumenty dostupné k tomuto tématu a to dokumenty primární např. úřední záznamy, protokoly o ústních jednáních, zprávy o výsledku daňových kontrol. Důležité bylo při jejich analýze docílit správnému porozumění.

² SURYNEK, Alois; KOMÁRKOVÁ, Růžena; KAŠPAROVÁ, Eva. *Základy sociologického výzkumu*, 1.vyd. Praha: Nakladatelství Management Press, 2001. s.80

Teoretická východiska

3. Právní režim daňové kontroly

Daňová kontrola je nezbytnou součástí správy daní. Její zakotvení v zákoně č. 280/2009 Sb, daňový řád ji upravuje jako postup při správě daní. Svým vymezením se však dotýká celé řady dalších zákonných předpisů. Pro její realizaci je nezbytné určení orgánů, které mají kompetence k jejímu provedení, vymezit okruh osob, kterých se týká. Jejím předmětem jsou daňové povinnosti, které stanoví hmotně právní předpisy. Daňová kontrola současně plní i své funkce při správě daní. Výrazně zasahuje i do osobních a majetkových poměrů dotčených subjektů. Z důvodu, že se jedná o velice složitou problematiku, je nezbytné se seznámit pro její pochopení s celou řadou výše zmíněných dotčených oblastí.

3. 1. Kompetence a činnosti daňové správy

Daňová správa je v České republice tvořena třístupňovou soustavou územních finančních orgánů, které jsou podřízeny Ministerstvu financí.³ Vymezení daňové správy, jejích kompetencí a činností, je pro daňovou kontrolu jako součást správy daně ve smyslu postupu, jehož cílem, jak je upraven v § 1 odst. 2 DŘ, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, zcela zásadní.

Pro daňovou kontrolu můžeme z tohoto pohledu hovořit o základní zásadě, kterou je zásada legality k provedení kontroly. „Ve smyslu zásady legality nemůže provést daňovou kontrolu jakýkoliv orgán veřejné správy, ale pouze ten, který splňuje obecné zákonné předpoklady spočívající ve věcné a místní příslušnosti“.⁴ Ve smyslu této zásady je tedy pro vlastní možnost realizace daňové kontroly důležité vlastní vymezení orgánů státní správy, které mají oprávnění k výkonu správy daní a oprávnění k provedení daňové kontroly.

³ MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: <<http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/22.html?year=>>

⁴ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.50.

Správce daně je dle § 10 odst. 1 DR správní orgán nebo jiný orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena oblast správy daní.⁵ Pro naplnění zásady legality je nezbytná právní úprava, kterou řeší zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

3. 1.1. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

Právním předpisem, který upravuje postavení, věcnou i územní působnost a řídicí vztahy uvnitř daňové správy je zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Tímto zákonem byly územní finanční orgány vytvořeny s účinností od 1. ledna 1991.⁶

Zřízená soustava územních finančních orgánů je soustavou správních úřadů pro výkon správy daní a pro výkon dalších působností. Mezi územní finanční orgány patří Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady. Tyto úřady mají vymezeny i územní obvody, ve kterých vykonávají svou působnost.

Územními orgány jsou správní úřady, které vykonávají správu daní, finanční kontrolu, řízení o přestupcích, kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví, cenovou kontrolu, mezinárodní pomoc při mezinárodní správě daní, dozor nad loteriemi a další.⁷

Zákon o územních finančních orgánech vymezuje název, sídlo a územní působnost finančních úřadů a dále určuje rozsah činností, které finanční úřady v rámci činností územních finančních orgánů vykonávají. Současně je určena osoba, která je odpovědná za řízení a jeho činnost. Touto osobou je ředitel finančního úřadu, kterého jmenuje ředitel finančního ředitelství.

⁵ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

⁶ MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/22.html?year=>>

⁷ Česko. Zákon č. 531 ze dne 28.11.1990, o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Federální ministerstvo vnitra, 1990, částka 87, s. 1982-1985.

Obdobným způsobem jsou vymezena i finanční ředitelství. Jejich činností, která je z pohledu zvoleného tématu práce nejdůležitější, je funkce odvolacího orgánu ve věci přezkoumání rozhodnutí finančních úřadů vydaných ve správním řízení a činnosti správy daní dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Ministerstvo financí má dle tohoto zákona vymezeny i další činnosti, mezi které patří například výkon správy daní, přezkoumání rozhodnutí Finančních ředitelství, zpracování údajů získaných při činnosti územních finančních orgánů a další.

3.1.2. Postavení a kompetence orgánů daňové správy

Postavení a kompetence orgánů daňové správy je dána zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Ve vymezení této práce je daňová kontrola realizována téměř vždy v souvislosti s územními finančními orgány. Mezi tyto orgány dle zákona o územních finančních orgánech mj. řadíme finanční ředitelství a finanční úřady. Tyto dva orgány tvoří při správě daní tzv. dvoustupňovou soustavu. Pro možnost realizace daňové kontroly je tedy důležitá vlastní věcná příslušnost a dále místní příslušnost zmíněných orgánů. Z hlediska věcné příslušnosti je oprávněn provést daňovou kontrolu orgán veřejné správy, který je na základě zákona pověřen výkonem správy daní.⁸

3. 1.3. Ministerstvo financí

Ministerstvo financí je ústředním orgánem státní správy pro daně, a to jako správní úřad s celostátní působností. V rámci daňové kontroly, která je prováděna územními finančními orgány, se s jeho činností většina daňových subjektů ve svých řízeních nesetká, protože v rámci dvoustupňové soustavy je prvoinstančním správcem daně finanční úřad a finanční ředitelství je v postavení odvolacího orgánu.

Činnost a kompetence Ministerstva financí upravují zejména:

- zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR.

⁸Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011..s.51

Tento zákon upravuje jako základní kompetenční zákon působnost všech ministerstev v České republice a základní zásady jejich práce.⁹

Daňová problematika je pouze jednou z kompetencí Ministerstva financí.

V daňové oblasti Ministerstvo financí zejména zajišťuje:

- tvorbu návrhů zákonů a jiných právních předpisů v oblasti daní. Tato tvorba se týká předpisů hmotně právních, které upravují jednotlivé druhy daní, tak procesně právní úpravy správy daní
- zabezpečuje pro oblast daní úkoly související se sjednáváním mezinárodních smluv
- zabezpečuje analytické a koncepční úkoly v oblasti daní a daňovou politiku
- řídí Generální finanční ředitelství a jeho prostřednictvím finanční ředitelství a finanční úřady
- vykonává správu daní v rozsahu stanoveném Daňovým řádem¹⁰

Celá agenda daní Ministerstva financí je v současnosti soustředěna do sekce 05 Daně a cla, která je tvořena odbory:

- odbor 15 – Daně z příjmů
- odbor 18 – Nepřímé daně
- odbor 25 – Strategie daňové politiky a správy
- odbor 26 – Majetkové daně, daň silniční, poplatky a oceňování
- odbor 28 – Účetnictví a audit
- Odbor 32 – Daňová legislativa
- Samostatné oddělení 904 – Správní činnosti¹¹

⁹MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/22.html?year=>>

¹⁰MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/22.html?year=>>

¹¹ tamtéž

3. 1.4. Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství tvoří:

- Sekce řízení správy daní
- Sekce metodiky a výkonu daní
- Sekce informatiky
- Sekce ekonomiky a komunikace

Mezi činnosti Generálního finančního ředitelství patří zejména řízení finančních ředitelství, výkon správy daní v rozsahu stanoveném daňovým řádem, provádí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti. Z pověření Ministerstva financí přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti. Na základě pověření Ministerstva financí zajišťuje úkoly ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států. Dále vede centrální evidence, registry a statistiky, které jsou nezbytné pro plnění úkolů územních finančních orgánů, a tyto údaje poskytuje ministerstvu financí.¹²

Z pohledu problematiky daňové kontroly jak je chápána v této práci, se Generální finanční ředitelství nedostává do styku s daňovými subjekty, se kterými je toto daňové řízení vedeno.

3. 1. 5. Finanční ředitelství

Finanční ředitelství jsou podřízena Generálnímu finančnímu ředitelství. V České republice je v současné době 8 Finančních ředitelství.

- Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu
- Finanční ředitelství v Praze
- Finanční ředitelství v Českých Budějovicích
- Finanční ředitelství v Plzni

¹²MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/22.html?year=>>

- Finanční ředitelství v Ústí nad Labem
- Finanční ředitelství v Hradci Králové
- Finanční ředitelství v Brně
- Finanční ředitelství v Ostravě

Územní působnost finančních ředitelství je vymezena v příloze č. 3 k zákonu č. 531/1990 Sb., a to výčtem podřízených finančních úřadů.¹³

Mezi základní činnosti finančních ředitelství patří řízení finančních úřadů, výkon správy daní v rozsahu Daňového řádu, přezkoumání rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správních řízeních, vykonávají finanční kontrolu, vykonávají cenovou kontrolu. Další činností v odůvodněných případech je provádění úkonů nebo dílčích řízení, které patří do pravomoci jimi řízených finančních úřadů. Takové úkony mohou být konány v případě např. vyhledávací činnosti a Finanční ředitelství je mohou vykonávat či se na takových úkolech či dílčích postupech podílet.¹⁴

V praxi daňové kontroly je finanční ředitelství ve většině případů v pozici správce daně, který je nejbližší nadřízen prvoinstančním správcům daně tj. finančním úřadům a z tohoto důvodu je odvolacím orgánem, kdy toto postavení je dáno ustanovením § 114 DŘ. V souladu s touto pozicí je personální obsazení finančního ředitelství koncipováno do jednotlivých odborných oddělení, které obsahují metodické pracovníky pro jednotlivé daňové oblasti. Ve většině případů jde tedy o odborné metodiky daní z příjmů, daně z přidané hodnoty, správy daní a další. Tito pracovníci následně řeší odvolání daňových subjektů proti rozhodnutí finančních úřadů. Neopominutelnou náplní jejich práce je i metodická pomoc při řešení aplikace daňových zákonů pracovníkům finančních úřadů. Součástí metodických pokynů je obvykle poskytován i metodický materiál pro realizaci správy daní např. daňové kontroly. Tento metodický postup je pomůckou a zároveň slouží pro sjednocení postupu jednotlivých prvoinstančních správců daně v rámci ředitelství. Tyto metodické postupy nesmí být v rozporu se zákonem. Pokud by metodický pokyn nadřízeného orgánu stanovil prvoinstančnímu orgánu postup, který je v rozporu se zákonem, tento ho nesmí akceptovat. „Žádné interní instrukce či vnitřní předpisy nesmějí

¹³ MF CR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/22.html?year=>>

¹⁴ tamtéž

být v rozporu s právními předpisy, a tedy ani omezovat subjektivní práva osob vyplývající z právních norem.“¹⁵

V rámci své pozice, kdy finanční ředitelství řídí jím podřízené finanční úřady provádí ve vztahu k činnosti správce daně tzv. dohlídkovou činnost, kdy jsou pravidelně prověřovány vybraná daňová řízení např. provedené daňové kontroly, kdy je prověřován postup správce daně při provádění daňové kontroly a jeho soulad se zákonem. Na základě provedených zjištění jsou následně stanovena opatření, která mají za cíl odstranění případných chyb, kterých se správce daně při své činnosti dopustil.

3.1.6. Finanční úřady

Základním úkolem finančních úřadů je správa daní. Tyto úřady jsou v pozici prvoinstančního správce daně, který je v rámci územní působnosti nejbližší daňovým subjektům.

Územní působnost finančních úřadů je vymezena v příloze č. 1 k zákonu č. 531/1990 Sb., a to výčtem správních obvodů obcí s rozšířenou působností resp. Správních obvodů obcí s pověřeným obecním úřadem.¹⁶

Zásadní činností finančních úřadů je výkon správy daní dle DŘ, provádějí řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti. Dále vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V této souvislosti ukládají účetním jednotkám pokuty a povinnosti odstranit protiprávní stav. Finanční úřady mají ve své náplni i další agendy, ke kterým jsou povinny, ale nepatří mezi činnosti, které by měly přímou souvislost s tématem daňové kontroly. Vybrané finanční úřady nad rámec běžných základních agend mají i další kompetence a to zejména, výkonu dozoru nad loterieri a jinými podobnými hrami a výkon správy odvodů za porušení rozpočtové kázně.¹⁷

¹⁵ BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha : ASPI. 2004. s. 80.

¹⁶ MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/22.html?year=>>

¹⁷ MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/22.html?year=>>

V praxi jsou finanční úřady svou strukturou členěny na oddělení, která odpovídají dílčím úkonům daňového řízení.

- Registrační oddělení
- Vyměřovací oddělení
- Oddělení vymáhání
- Kontrolní oddělení

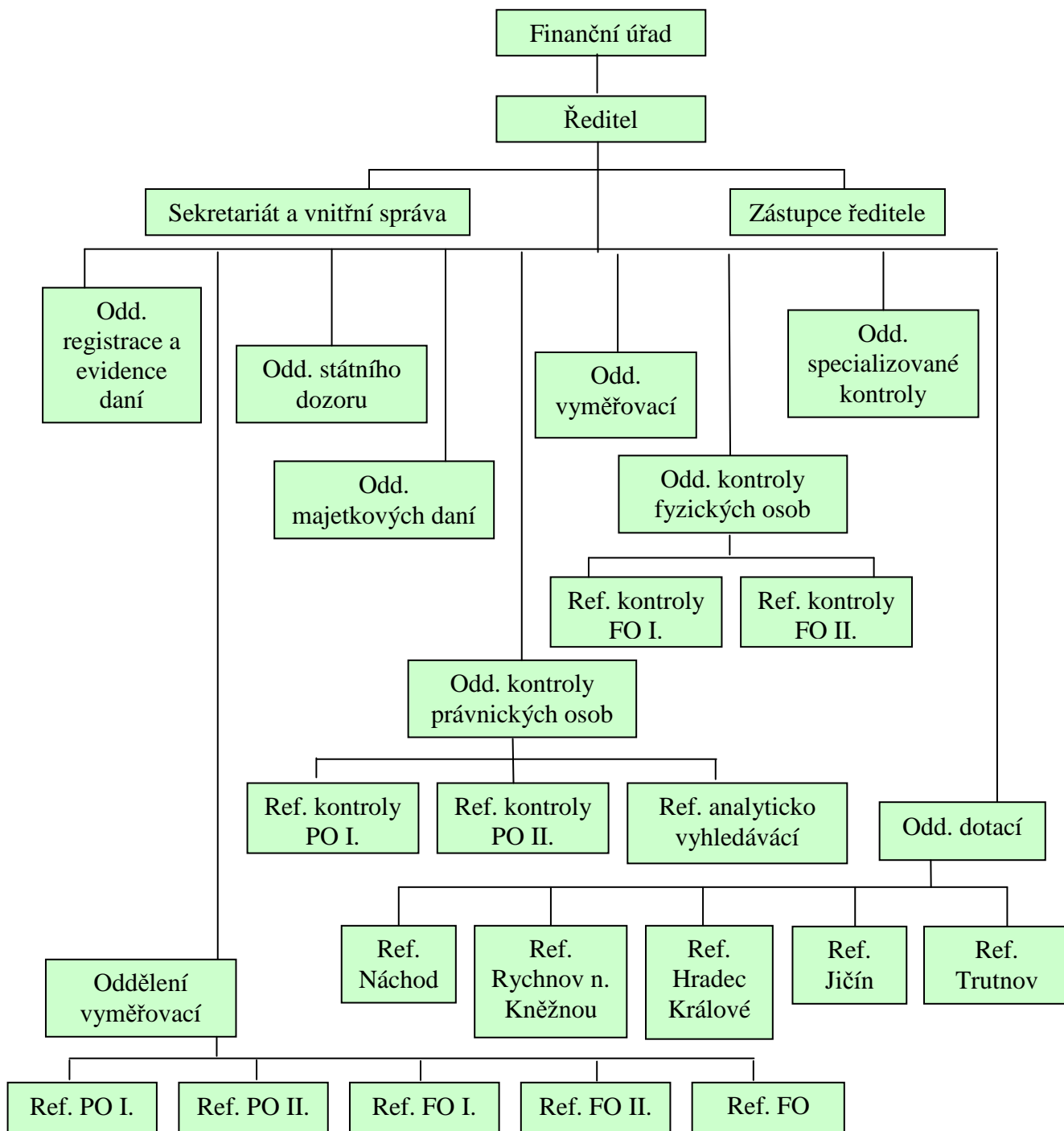
Provázanost jednotlivých oddělení v rámci daňové kontroly je dána jejich činností, která se dotýká každého daňového subjektu. Povinností každého daňového subjektu je registrační povinnost dle ustanovení § 125 DŘ. Daňový subjekt, který obdrží či získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, které jsou předmětem daně, je povinen se registrovat. Daňový subjekt při své registraci uvede, ke kterým daním se registruje. Ve většině případů dojde k registraci k dani z příjmů (právnických či fyzických osob), dani z přidané hodnoty, silniční dani, dani ze závislé činnosti.

Vyměřovací oddělení zpracovává podání daňových subjektů, jedná se zejména o daňová tvrzení, která je povinen podat každý daňový subjekt v řádném termínu k daním, ke kterým je registrován či je naplněna jeho povinnost přiznat daň nebo je správcem daně vyzván. Další činností je evidence daní, kontrola jejich úhrad. Vyměřovací oddělení je ve většině případů prvotním subjektem pro podání podnětu k provedení daňové kontroly, protože při své činnosti má k dispozici signály, které mohou upozorňovat na chyby či nesrovnalosti při plnění daňové povinnosti daňových subjektů.

V případech, kdy daňový subjekt neplní své daňové povinnosti, může správce daně vymáhat nedoplatek. Na finančních úřadech jsou z tohoto důvodu vytvořena vymáhací oddělení, která mají za úkol realizovat vymáhání daňových nedoplateků. Postup pro vymáhání je stanoven v DŘ.

Za účelem splnění cíle ověřit a správně zjistit a stanovit daň jsou na finančních úřadech vytvořena kontrolní oddělení. Pracovníci těchto oddělení musí disponovat značnými znalostmi a zkušenostmi, protože to je základní předpoklad pro kvalitu prováděné práce. Z důvodu značné rozsáhlosti daňové problematiky a specifik různých daňových subjektů

jsou tato oddělení dále členěna na referáty dle zaměření jednotlivých pracovníků. Nejčastější bývá členění na referát kontroly fyzických a právnických osob, dále dle jednotlivých druhů daní na referát daně z příjmů či daně z přidané hodnoty. Součástí kontrolních oddělení mohou být i referáty zabývající se analyticko - vyhledávací činností.



Zdroj: zpracováno dle organizační struktury Finančního úřadu v Hradci Králové, zpracování vlastní

3.2. Hmotně právní předpisy

Hmotně právní předpisy určují základní pravidla pro stanovení jednotlivých daní. Každá daň je daná zákonem. Základní náplní daňové správy je správa daní, které jsou dle těchto zákonů. Skutečnost, že jednotlivé zákonné předpisy jsou velmi často novelizovány, má za následek, že znalost těchto předpisů je velmi náročná pro daňové subjekty, tak i pro správce daně. Za tento stav, kdy každá politická změna má za následek změnu daňových zákonů je Česká republika dlouhodobě kritizována jako země, která není z tohoto pohledu ideální pro rozvoj podnikatelských aktivit. Významné změny v daňových zákonech byly způsobeny i transformací české ekonomiky a v neposlední řadě svou roli sehrála skutečnost, že Česká republika harmonizovala své zákonné předpisy v souvislosti se svým vstupem a členstvím v Evropské unii. „Otázkou ovšem je, zda se i jednotlivé daňové zákony podaří jejich navrhovatelům upravit tak, aby se odstranila mnohdy zbytečná složitost zákonů, která komplikuje život jak podnikatelům, tak i pracovníkům finančních orgánů“¹⁸ Porušení či nerespektování hmotně právních předpisů v daňové oblasti je předmětem daňové kontroly.

3.2.1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tento zákon je zdrojem největšího množství daňových řízení. Jeho zákonná ustanovení dopadají na fyzické osoby a právnické osoby, postihuje všechny zdroje příjmů a svou strukturou, která je velmi rozsáhlá s velkým množstvím rozvádějících ustanovení konkrétních paragrafů, obsahem velkého množství výjimek téměř vylučuje možnost podrobné znalosti široké veřejnosti. V současné době je plánována výrazná úprava tohoto zákona, která by měla odstranit valnou většinu výjimek, které jsou v tomto zákoně uvedeny. Veřejně nejdiskutovanější se stávají výjimky ve vztahu k fyzickým osobám.

Tento zákonný předpis doznává od svého vzniku více než dvě změny za 1 rok. Právě tato situace má za následek, že výklad jednotlivých ustanovení není zřejmý jak pracovníkům správce daně, tak odborné veřejnosti a natož daňovým subjektům.

¹⁸ KOBÍK, Jaroslav; JUNGWIRTH, Jan; SPURNÁ, Jaroslava; ŠPERL, Jiří. *Daňové spory, jejich prevence a řešení II*. Praha: Nakladatelství ASPI publishing. 2002. s.9

Nezbytným doplňkem se právě z důvodu složitosti tohoto zákona staly pokyny řady D, které mají za cíl nejspornější pasáže alespoň trochu ozřejmit. I přes tuto snahu se tento hmotně právní předpis stává nejčastějším zdrojem sporů mezi správcem daně a daňovým subjektem.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie doznal tento zákon úprav, které mají zajistit plnou integraci České republiky do tohoto seskupení a dále reagoval i na oblast velkých nadnárodních společností a holdingů, potažmo způsobu jejich zdanění.

3.2.2. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon o dani z přidané hodnoty se zejména se vstupem České republiky do EU stal jedním z nejsložitějších zákonných předpisů v oblasti daní. Jeho ustanovení jsou spjata s nařízením EU, musí být dodržena sounáležitost a kontinuita s ostatními předpisy EU. Právě s ohledem na mezinárodní prvek, který je v tomto zákoně obsažen je výklad a aplikace tohoto zákona pro daňové subjekty velmi náročná a také je zdrojem velmi často plánovaných daňových úniků, kdy právě tento předpis umožňuje daňovým subjektům nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, která přijaly pro svou ekonomickou činnost. V současné době doznává tento předpis výrazných změn a poslední významná novela vstoupila v platnost dne 1.4.2011.

3.2.3. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Tento zákon patří mezi hmotně právní předpisy. Podstatou tohoto zákona byl výběr finančních prostředků, které měly sloužit jako zdroj financování fondu dopravní infrastruktury. V dnešní době z důvodu malých výnosů z této daně jsou zdroje významně doplněny výběrem mýta. Zákon přesně definuje kategorie vozidel v návaznosti na způsob jejich využití a určuje sazby silniční daně, která k jednotlivým vozidlům přísluší. V praxi je daň vybírána z vozidel, která jsou využívána k podnikání a dále z vozidel, která jsou svou povahou určena zejména k výdělečné činnosti např. nákladní automobily nad 12 tun.

Zajímavostí tohoto zákona je existence propojení na ekologické smýšlení, kdy již poměrně dlouhou dobu jsou uplatňovány slevy z této daně pro ekologicky méně závadná vozidla. V případě, kdy se jedná o vozidlo, které je vybaveno technologií odpovídající nejnovějším a nejpřísnějším ekologickým normám, může dosáhnout sleva až výše 48 %.

3.2.4. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Tento zákon stanoví daňovou povinnost vlastníkům nemovitostí. V budoucnu se předpokládá, že dojde ke změně způsobu stanovení této daně za účelem získání větších prostředků do rozpočtů měst a obcí. Již v současné době zákon ponechává značnou volnost obecním zastupitelstvům při stanovení koeficientu pro výpočet této daně, který výrazně ovlivňuje její konečnou výši. Výše daně stanovená dle tohoto zákona vychází z umístění nemovitosti, nikoli z její tržní hodnoty, což je velmi častý způsob pro stanovení daně v zahraničí. V současné době je toto velmi diskutované téma a pravděpodobně dojde ke změně při způsobu stanovení daně nikoliv jako doposud dle plochy jednotlivých nemovitostí, ale dle její tržní ceny.

U této daně jsou minimální problémy s její správou a mezi správcem daně a daňovým subjektem nedochází při stanovení této daně k rozporům. Podstatný vliv na tuto skutečnost má provázanost informací mezi správcem daně a katastrálními úřady. Díky těmto informacím má správce daně dokonalý přehled o stavu nemovitostí. Případná daňová kontrola pro správné stanovení daně bývá procesně snadná a rychlá. Doměření daně se může týkat i staveb, které nejsou zaneseny do katastru nemovitostí a správce daně jejich existenci zjistil v rámci své vyhledávací činnosti.

3.2.5. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Zákon stanoví daň, z převodu nemovitostí, darování a dědictví. Tyto převody jsou u nemovitostí identifikovatelné díky informacím z katastru nemovitostí. V případě správy

této daně není zahajována ve většině případů daňová kontrola, ale subjekty jsou vyzývány ke splnění svých povinností podáním daňového tvrzení a platbě daně. V případě, kdy není uhrazena daň povinným přechází povinnost na ručitele.

3.3. Daňový řád

Zákon 280/2009 Sb., daňový řád nahradil předchozí právní úpravu pro správu daní, která byla upravena předchozím zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který nabyl účinnosti ke dni 1.1.1993 a byl za dobu své existence průběžně novelizován. „Zákon o správě daní a poplatků byl za svou existenci novelizován 64 krát, přičemž pouze několik novel znamenalo věcný zásah do konstrukce zákona.“¹⁹ „S účinností od 1.1.2011 vchází v platnost nový zákon – daňový řád, který modifikuje procesní stránku daňové kontroly.“²⁰ Při správě daní dle předchozího zákona bylo postupováno po dobu 17 let a za tuto dobu průběžně reagoval na nutné změny při správě daní.

Zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků oproti DŘ obsahoval nižší počet jednotlivých paragrafovaných ustanovení. „Co se týče struktury, rozsahu a členění, je třeba konstatovat, že Ministerstvo financí ČR se vydalo správným směrem, ve smyslu evropského trendu. Zákon je členěn celkem do 266 paragrafů, což je oproti stávající úpravě více jak dvojnásobný nárůst.“²¹ Tento stav měl za následek, že jednotlivá ustanovení byla na sobě více závislá, stav byl méně přehledný a některé konkrétní postupy byly spíše v obecné rovině a způsob jejich aplikace byl následně spíše výkladem práva. Z tohoto důvodu se nezbytným doplňkem postupů dle ZSDP stala soudní rozhodnutí, dle kterých byl tento zákon vykládán a následně aplikován. Současně byly Ministerstvem financí vydávány daňové pokyny řady D, dle kterých bylo postupováno. Správní orgány si pro aplikaci shodného postupu a sjednocení lhůt vytvořily i vlastní interní pravidla. „V případě daňové kontroly lze například uvést Pokyn DS-158 k vymezení délky trvání daňové

¹⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Správa daní podle daňového řádu*. Brno: Akademické nakladatelství Cerm. 2010. s.9.

²⁰ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011., s.VII

²¹ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

kontroly ze dne 19.3.2007, dle kterého má být daňová kontrola ukončena ve lhůtě 6 měsíců od jejího zahájení.“²²

Daňový řád jako nový zákonný předpis oproti předchozí právní úpravě získal přehlednost a současně řeší jednotlivé oblasti samostatně a podstatně přesněji.“ Zákon, který je členěn do více paragrafů a odstavců, je pro uživatele přehlednější a srozumitelnější.“²³ Větší přehlednost nového zákona byla uváděna již v důvodové zprávě k návrhu zákona. „Z důvodové zprávy k návrhu zákona vyplývá, že cílem nové právní úpravy je transparentnější a jednoznačnější úprava postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty.“²⁴

Daňový řád jako procesní předpis nabyt účinnosti dne 1.1.2011.

3.3.1. Předmět a účel úpravy

Předmětem a účelem úpravy DŘ je postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu.²⁵

Definice daně:

„Daň je definována jako povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující buď v časových intervalech

²² SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s.158

²³ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

²⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Správa daní podle daňového řádu*. Brno: Akademické nakladatelství Cerm. 2010. s.9.

²⁵ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

(např. každoroční placení daně z příjmů), nebo při stejných okolnostech (např. při každém převodu nemovitosti). Je nenávratná.²⁶

Pojmem neúčelovost znamená, že není předem přesně určeno, co bude daň financovat, ale stane se součástí příjmů veřejného rozpočtu, ze kterého jsou následně financovány veřejné potřeby. Neekvivalentnost lze vysvětlit tak, že poplatník nemá nárok na protihodnotu ve výši jeho daně.

3.3.2. Základní zásady správy daní dle daňového řádu

Při správě daní má správce daně povinnost postupovat dle základních zásad, které určuje DŘ. „V prvé řadě to jsou základní zásady společné pro celou správu daní, které jsou upraveny v části první, hlavě druhé DŘ. Jedná se o katalog zásad, který obsahuje na jednu stranu obecné právní principy vyplývající z ústavního pořádku a právní teorie a dále zásady, které jsou svou povahou typické pouze pro oblast správy daní.“²⁷ Dodržování těchto zásad je nezbytným předpokladem pro výkon správy daní. Jejich dodržování je základní předpokladem fungování právního státu. Dodržování základních zásad správy daní platí analogicky i na postup správce daně při provádění daňové kontroly.

➤ Zásada zákonnosti (legality)

Zásadu legality stanoví § 5 DŘ. Správce daně musí při správě daní postupovat v souladu se zákony a právními předpisy. V případě, kdy poruší tuto zásadu, mohou být jeho rozhodnutí označena jako nezákonná. „Správci daně v daňovém řízení nemohou činit vše co zákon nezakazuje, ale naopak pouze to, co jim zákon jako oprávnění stanoví.“²⁸

➤ Zásada zneužití pravomoci

Správce daně je dle § 5 povinen uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům a rozsahu, ke kterým mu byla svěřena.

²⁶ KUBÁTOVÁ, Květa; VÍTEK, Leoš. *Daňová politika teorie a praxe*. Praha: CODEX Bohemia. 1997. s.9

²⁷ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.5

²⁸ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha:C.H.Beck. 2011. s.5

➤ **Zásada přiměřenosti**

Při správě daní musí správce daně postupovat tak, aby nedocházelo ke zbytečnému zatěžování daňových subjektů a povinnosti, které správce daně na subjekty klade musí být přiměřené s cílem správy daní. „Tato zásada *de facto* zostřuje zásadu zneužití pravomoci a to ve vztahu ke správnímu uvážení, neboť to musí být jen takové, které šetří práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Je tedy klíčová všude tam, kde zákon dává správci daně prostor pro správní uvážení“²⁹

➤ **Zásada procesní rovnosti**

Tato zásada je upravena v § 6 DŘ. Osoby zúčastněné na daňovém řízení jsou si rovny, pokud se nacházejí ve shodné situaci. Správce daně je povinen postupovat vůči všem daňovým subjektům shodně. Vzhledem k tomu, že správce daně ukládá daňovým subjektům povinnosti a činí rozhodnutí je jeho postavení ve vzájemném vztahu správce daně – daňový subjekt vrchnostenské. Daňový subjekt a správce daně vystupují ve vzájemné rovnosti až v případě soudního řízení.

➤ **Zásada součinnosti, zásada poučovací a vstřícného postupu**

Zásadou součinnosti se rozumí spolupráce správce daně a daňových subjektů. Obě zúčastněné osoby by při správě daní měli postupovat tak, aby řízení mohla být efektivní, jednotlivé kroky na sebe navazovaly bez zbytečných průtahů. Tato zásada má silnou vazbu na ostatní zásady, které se týkají správy daní. Současně se zásadou součinnosti je správce daně povinen poučit daňový subjekt o jeho právech a povinnostech včetně jejich uplatnění. Ve vztahu ke správě daní je velmi často zmiňován tzv. „klientský přístup“, který je v § 6 DŘ zakotven jako zásada vstřícnosti s povinností vyvarovat se nezdvořilostí. „ I v daňovém řízení je však třeba vycházet ze zásady, že každý si má střežit svá práva, a proto je nutné, aby daňový subjekt byl při prosazování svých práv dostatečně aktivní. Až na výjimky totiž nelze očekávat, že správce daně bude daňový subjekt o jeho právech – s výjimkou procesních práv – poučovat.“³⁰ I přes skutečnost, že daňový subjekt by měl být správcem daně poučen je plně využití jeho práv a případné obrany před případným

²⁹Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.5

³⁰Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.11

nezákonným postupem správce daně vždy na daňovém subjektu. Z tohoto důvodu je pro daňový subjekt nezbytná znalost procesních i hmotně právních předpisů. „ Daňový subjekt by proto měl být natolik poučený a sebevědomý, aby svá práva dostatečně znal a mohl je správně uplatňovat.“³¹

➤ **Zásada rychlosti řízení**

Tato zásada má zajistit daňovým subjektům postup správce daně bez průtahů. Pro některé postupy při správě daní nejsou stanoveny zákonné lhůty, pouze správce daně má interní pokyny nadřízených orgánů, které určují lhůty, ve kterých by měl jednotlivé postupy vyřídit. DŘ tedy stanoví v § 7 tuto zásadu, která v obecné rovině řeší povinnost správce daně pro rychlost postupu. „To znamená vyřídit každé podání v rozumném a přiměřeném čase, a to přiměřeném především vzhledem k náročnosti dané věci, nikoliv kapacitním možnostem daného správce daně.“³²

➤ **Zásada procesní ekonomie**

DŘ v § 7 stanoví, že správce daně volí při správě daní jen takové prostředky a postupy, při kterých nevznikají nikomu zbytečné náklady, proto je možné i ze strany správce daně provádět některé úkony společně. Jako příklad lze uvést, že správce daně po daňovém subjektu požaduje jen takové důkazní prostředky, které jsou pro správu daní nutné např. fotokopie dokumentů.

➤ **Zásada volného hodnocení důkazů**

Tato zásada má přímou vazbu na problematiku daňové kontroly, kde je jednou z nejvýznamnějších. Řeší problematiku dokazování, kdy správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, samostatně i ve vzájemných souvislostech. Dodržení této zásady má za následek možnost přezkoumatelnosti vydaných rozhodnutí a její naplnění je velmi často předmětem sporů mezi správcem daně a daňovým subjektem. „Pro správce daně není

³¹Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.11

³²Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.1

prioritní chránit zájem státu, ale naopak postupovat objektivně tak, aby byl zjištěn skutečný stav a výsledná daň byla stanovena ve správné výši.³³

➤ **Zásada legitimního očekávání**

Při správě daní je svým obsahem obdobná se zásadou procesní rovnosti, kdy nejen splnění rovnosti všech daňových subjektů pro správu daní, ale i rozhodování o skutkově podobných případech by nemělo doznávat nedůvodných rozdílů. „Po správci daně se požaduje, aby rozhodoval shodně s tím, jak rozhodoval obdobné případy v minulosti, případně přesvědčivě odůvodnil proč, se od své dosavadní praxe v konkrétním případě odchýlil.“³⁴ Očekávání shodného rozhodování je možné pouze v případě, kdy předchozí rozhodnutí či postup správce daně byl v souladu se zákonem.

➤ **Zásada materiální pravdy**

Při správě daní má vždy faktický a skutkový stav věci či jiné rozhodné skutečnosti přednost před stavem, který je deklarován tzv. „formálně zastřen“. Tato zásada má významnou vazbu pro daňovou kontrolu, kdy velmi často dochází k tomu, že deklarovaný stav právního úkonu, neodpovídá skutečnému obsahu právního úkonu a tento rozpor bývá velmi častým důvodem pro doměření daně. „Dojde-li mezi správcem daně a daňovým subjektem ke sporu, zda se v daném případě jedná o tento tzv. simulovaný právní úkon, leží důkazní břemeno na straně správce daně, tj. správce daně musí prokázat, proč se domnívá, že skutečný obsah daného právního úkonu je odlišný. Tento názor správce daně musí být i dostatečně odůvodněn, tak aby byl následně přezkoumatelný.“³⁵

➤ **Zásada neveřejnosti**

Zásada neveřejnosti je upravena v § 9 DŘ. Správa daní je neveřejná a všechny osoby jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. DŘ stanoví rozsah mlčenlivosti, osoby zúčastněné na správě daní jsou o této

³³ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.16

³⁴ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.18

³⁵ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.20

povinnosti poučeny. DŘ stanoví sankce za porušení mlčenlivosti. Povinnost mlčenlivosti se týká i pracovníků správce daně a to i v případě, kdy ukončí svůj pracovní poměr. Smyslem této zásady je ochrana daňových subjektů, před zneužitím informací o jejich daňových, osobních poměrech či jiných skutečnostech třetí osobou. „Leží-li důkazní břemeno v daňovém řízení primárně na daňovém subjektu, který je povinen seznámit správce daně se všemi skutečnostmi souvisejícími s jeho daňovou povinností, musí mu být na druhou stranu garantováno, že získané informace nebudou využity k jiným účelům nebo jinak zneužity.“³⁶

➤ **Zásada dispoziční, zásada oficiality**

Tato zásada dává správci daně povinnost činit nezbytné úkony pro plnění povinností osob zúčastněným na správě daní. Těmito kroky musí být zajištěno, aby povinnosti byly splněny. Správce daně tedy činí úkony z vlastního podnětu a úřední povinnosti.³⁷

Výše zmíněné zásady jsou základní zásady správy daní a jejich dodržování je v plném rozsahu nezbytné i pro daňovou kontrolu.

3.3.3. Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

DŘ v § 10 definuje správce daně jako orgán nebo jiný státní orgán, kterému je svěřena působnost v oblasti daní. Orgánem, který vykonává správu většiny daní, jsou finanční úřady. V případě spotřební daně je tímto orgánem celní úřad. Dalšími osobami zúčastněnými na správě daní jsou osoby, které jsou v DŘ označeny jako daňový subjekt, či jsou poplatníkem či plátcem daně dle DŘ. Dále se osobami zúčastněnými na správě daní mohou stát tzv. třetí osoby, které vymezuje § 22 DŘ. Mezi tyto osoby můžeme zahrnout zaměstnance daňových subjektů mající listiny, svědky, kteří se účastní správy daní a dále osoby, jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

³⁶ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.22

³⁷ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.24

3.4. Daňová kontrola

Daňová kontrola je u většiny daňových subjektů chápána jako jedna z nejvíce nepříjemných záležitostí, která je může při jejich podnikatelské činnosti či u nepodnikajících fyzických osob v jejich osobním životě potkat. V podvědomí každého vyvolává možnost budoucích problémů, nejistotu a případný postih v podobě doměřené daně, která má výrazný vliv na jejich osobní majetkové poměry. V České republice je ochota k plnění daňových povinností velmi malá a obcházení těchto povinností je na denním pořádku a valnou většinou společností je i tiše akceptováno. Tento stav je možné přisuzovat změně společnosti po roce 1989 a vzniku velkého množství osob samostatně výdělečně činných. Současně je také potřeba poukázat, že někdy může být při daňové kontrole i chyba na straně správce daně. „Z našich zkušeností i z dostupné judikatury je zřejmé, že pracovníci některých správců daně, tlačeni nutností státního rozpočtu, při výběru daní občas nepostupují až tak úzkostlivě v souladu s právními předpisy, jak jim to určuje ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP, Čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a Čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a Kodex etiky zaměstnanců ve státní správě.“³⁸

Daňová kontrola je fakticky postupem správce daně, který je zakotven v ustanovení § 85 DŘ. Dle tohoto ustanovení předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti. „Z koncepčního hlediska představuje daňová kontrola dle nové právní úpravy postup při správě daní“³⁹

Daňové subjekty mají uloženy hmotně právními předpisy daňové povinnosti, které musí plnit. Jejich plnění je předpokládáno na základně vlastních znalostí daňových subjektů o těchto povinnostech. Je tedy přímo na daňových subjektech, aby tyto povinnosti plnily a aby je plnily správně. Daňovými povinnostmi můžeme rozumět platbu daní a správným plněním platbu daně ve správné výši. Právě z důvodu, že daňové subjekty jsou vázány povinností daň vypočítat a odvést je institut daňové kontroly nezbytností. „Daňová kontrola je jedním z klíčových institutů daňového řízení. Její význam pro správu daní

³⁸ KOBÍK, Jaroslav; JUNGWIRTH, Jan; SPURNÁ, Jaroslava; ŠPERL, Jiří. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*, Praha: ASPI Publishing. 2002. s.9.

³⁹ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.5

vyplývá především ze skutečnosti, že daně jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření.⁴⁰

Daňová kontrola je postupem, který prověřuje osobní majetkové poměry fyzických osob a majetkové poměry právnických osob – daňových subjektů a je nezbytné, aby byla prováděna zákonným způsobem. „Jak daňová kontrola, tak i její důsledky jsou značným zásahem do soukromí a popřípadě i do vlastnictví kontrolovaného daňového subjektu.“⁴¹

Z tohoto důvodu je upravena v procesním zákoně, kterým je DŘ, ale pro stanovení správné výše daňové povinnosti je nezbytnou součástí správná aplikace hmotně právních předpisů. „Jinými slovy daňovou kontrolou, prováděnou v souladu se zákonem, prověřuje pověřený pracovník správce daně, zda poplatník, při stanovení svého daňového základu a daně postupoval v souladu s příslušným hmotně-právním předpisem.“⁴²

3.4.1. Základní principy daňové kontroly

Základní principy pro daňovou kontrolu jsou shodné se základními zásadami pro správu daní, které jsou uvedeny a podrobně popsány v kapitole 3.4.2.

3.4.2. Funkce daňové kontroly

➤ Funkce preventivní

„Jednou ze základních funkcí daňové kontroly je tedy funkce preventivní. Již svou existencí daňová kontrola působí na to, aby odradila daňové subjekty od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, fingování nákladů či nadhodnocování jejich výše a od dalších nežádoucích praktik.“⁴³

⁴⁰ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.1

⁴¹ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.5

⁴² KANIOVÁ, Lenka; JANÁKOVÁ, Yveta. *Daňová kontrola práva a povinnosti podnikatele*. 1. vyd. Praha: Computer Press. 2000. s. 15

⁴³ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.2

Je otázkou, jak je tato funkce v České republice daňovými subjekty pojmána. Je nesporné, že daňová kontrola, jak již bylo zmíněno, je chápána jako nežádoucí událost, ale současně je nezbytné poukázat na veřejné mínění, že postih z případného krácení daní je minimální. Tento stav vede k tomu, že funkce preventivní má u daňových subjektů malou odezvu. Vliv této funkce je výrazně posílen v případě, kdy u daňového subjektu již v minulosti proběhla daňová kontrola s doměrkem daně.

➤ **Funkce eliminační**

„Její podstatou je skutečnost, že na základě kontrolních zjištění dojde do budoucna k nápravě jednotlivých, dosud nesprávně uplatňovaných postupů.“⁴⁴ Daňový subjekt, u něhož byla zjištěna pochybení při stanovení daně, vyvine např. při uplatnění nákladových položek větší úsilí pro správné posouzení oprávněnosti uplatňovaných nákladů.

➤ **Funkce inspekční**

Daňová kontrola plní tuto funkci tím, že prověřuje a zjišťuje skutečnosti, které mají vliv na správné stanovení daně. Tato funkce je v daňovém řádu realizována prostřednictvím vyhledávací činnosti. Na finančních úřadech se ve větší míře setkáváme s referáty analyticko-vyhledávacími, které jsou součástí kontrolních oddělení.

➤ **Funkce ochranná**

Daňová kontrola plní tuto funkci s ohledem na skutečnost, že platba daní je rozhodující pro fungování každého státu, neboť jejich výběr je nezbytný pro získání finančních prostředků, které následně slouží k financování veřejných potřeb a statků.

3.4.3. Předpoklady a způsob výběru daňového subjektu pro daňovou kontrolu

Předpoklady a způsob výběru daňových subjektů ke kontrole není nikde taxativně určen ani upraven zákonem. Správce daně za účelem výběru daňových subjektů disponuje vlastní softwarovou aplikací, která automaticky vyhodnocuje rizikové faktory a stanoví

⁴⁴ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.2

věrohodnost a nevěrohodnost podaných daňových tvrzení. Současně stanoví možný způsob krácení daně.

Na většině finančních úřadů jsou specializovaní pracovníci, kteří mají výběr daňových subjektů jako svou pracovní náplň. Současně jsou vybraní pracovníci, kteří provádějí vyhledávací činnost, které je svým obsahem též realizována za účelem vyhledání daňových subjektů, které je třeba prověřit, zda plní své daňové povinnosti. Vyhledávací a analytické útvary jsou zastoupeny ve všech stupních správy daní. Na finančních úřadech jsou to pracovníci pověřeni vyhledávací činností, na finančních ředitelstvích jsou analyticko-vyhledávací oddělení a na úrovni Ministerstva financí je finančně analytický útvar.

Předpoklady pro výběr daňového subjektu pro kontrolu:

- Opakované problémy se splněním termínu pro podání daňových tvrzení či hlášení
- Nekomaktnost daňového subjektu
- Neobvyklá výše obratu či přijatých a uskutečněných plnění
- Opakované uplatnění daňového odpočtu
- Opakované vykázání daňové ztráty
- Výrazné změny hospodářského výsledku
- Získání informací o možném krácení daní od jiných osob či správců daně
- Nezaplacení daňových povinností
- Nízký hospodářský výsledek při vysokém obratu v daném oboru podnikání
- Doba, po kterou nebyla u daňového subjektu realizována daňová kontrola
- Chyby v daňových podáních, hlášení a tvrzeních
- Předchozí zjištěné chyby ve vedeném účetnictví
- Předchozí doměrky daně u stejného daňového subjektu

Předpokladů a dalších podnětů pro výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly je nepochybně více a svou povahou a vzhledem k množství daňových subjektů, jsou ve většině případů vybírány daňové subjekty, u kterých dochází ve většině případů ke

kombinaci výše uvedených předpokladů a správce daně tedy disponuje celou sadou důvodů pro své pochybnosti o správném stanovení daně daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že správce daně není schopen provést daňovou kontrolu u všech daňových subjektů, jsou ke kontrole vybírány subjekty, u kterých jsou výše uvedené předpoklady nejčtenější a předpoklad způsobeného krácení daně nejvyšší.

3.4.4. Zahájení daňové kontroly

Před vlastním zahájením kontroly správce daně o tomto úkonu ve většině případů informuje daňový subjekt. Mohou při správě daní nastat i situace, kdy správce daně nechce daňový subjekt předem informovat. „Zákon totiž správci daně neukládá povinnost oznámit daňovému subjektu, že u něj bude v nejbližší době kontrola zahájena.“⁴⁵ Tento stav nastává většinou v případě, že existuje pochybnost či podezření, že daňový subjekt bude mít zájem o manipulaci s důkazními prostředky, které správce daně pro správné stanovení daně potřebuje. V praxi se ve většině případů setkáváme se situací, kdy je zahájení kontroly avizováno prostřednictvím telefonního hovoru. V případě, kdy správce daně nedisponuje možnostmi kontaktovat daňový subjekt telefonicky, či daňový subjekt správci daně neumožní zahájit daňovou kontrolu, v místě jeho sídla se nezdržuje, je mu zaslána písemná výzva. „To znamená, že správce daně by neměl přistupovat k vydání výzvy automaticky pokaždé, když se mu nepodaří zastihnout daňový subjekt v jeho sídle či místě podnikání, ale teprve tehdy, když daňový subjekt naplňuje svým chováním záměr zmařit zahájení daňové kontroly.“⁴⁶ V § 87 DŘ jsou uvedeny náležitosti výzvy, mezi které patří místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly tj. jaké daně a jakého zdaňovacího období se bude týkat. Současně je ve výzvě stanovena lhůta, ve které má daňový subjekt za povinnost správce daně sdělit den a hodinu, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Tuto lhůtu nelze prodloužit. V praxi je ve většině případů správce daně následně telefonicky kontaktován a je sjednáno místo a čas daňové kontroly. V případě, kdy se správci daně ani po výzvě nepodaří zahájit daňovou kontrolu, je oprávněn stanovit dle pomůcek.

⁴⁵ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.36

⁴⁶ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.47

Místem k provedení kontroly včetně jejího zahájení je ve většině případů sídlo či provozovna daňového subjektu. Místo je obvykle voleno s ohledem na přítomnost požadovaných dokumentů (účetní doklady). Ve výjimečných případech může být místem k provedení daňové kontroly i sídlo správce daně či kancelář účetní firmy či daňového poradce nebo zástupce daňového subjektu. Místo pro realizaci daňové kontroly upravuje § 85 odst. 2 DŘ, který stanoví, že daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. „Povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly ovšem neznamená povinnost daňového subjektu zabezpečit takové místo v situaci, kdy daňový subjekt žádné vhodné místo k dispozici nemá.“⁴⁷

O zahájení daňové kontroly správce daně vyhotoví protokol dle § 60 až § 62 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve kterém je předmětem jednání zahájení daňové kontroly, je zde uveden rozsah daňové kontroly tj. kontrolované daně a zdaňovací období. „Neuveďte-li správce daně při zahájení daňové kontroly její rozsah, jedná se o nezákonný postup.“⁴⁸ Protokol musí splňovat náležitosti dle DŘ. „Je-li protokol vydán správcem daně v mezích jeho pravomoci, jedná se o listinu, která je postavena na roveň veřejné listině, u níž se uplatňuje presumpce její správnosti. To znamená, že listina sama o sobě potvrzuje pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno, pokud není prokázán opak.“⁴⁹ Dle § 87 je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu. Právě stav, kdy je s daňovým subjektem sepsán protokol s předmětem zahájení kontroly a jeho rozsahem musí být dále doplněn činností správce daně, při které správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V minulosti, kdy správce daně postupoval dle předchozí právní úpravy tj. zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, nebyl okamžik zahájení daňové kontroly v souvislosti s činností správce daně přímo uveden v zákoně a teprve následná judikatura pomohla k výkladu, že daňová kontrola se má za skutečně zahájenou dnem, kdy správce daně začal ověřovat rozhodné skutečnosti pro stanovení daně. V opačném případě se jednalo o tzv. formální zahájení

⁴⁷Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.49

⁴⁸Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.39

⁴⁹Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck.2011. s.45

daňové kontroly. „Ovšem ani pouhé sepsání protokolu o ústním jednání, na nějž nenavazuje vlastní kontrolní činnost, k zahájení daňové kontroly, nepostačuje.“⁵⁰

3.4.5. Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly

Pro zdárný průběh daňové kontroly DŘ stanoví daňovým subjektům i správci daně práva a povinnosti.

V rámci daňové kontroly jsou daňovému subjektu stanoveny následující práva.

- Být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti.
- Předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.
- Vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.⁵¹

„Přestože se tomu někteří správci daně brání, je třeba práva kontrolovaného subjektu vnímat tak, že jim na druhé straně korespondují povinnosti správce daně. To znamená, že správce daně musí daňovému subjektu umožnit uvedená práva realizovat.“⁵²

Dále jsou daňovému subjektu uloženy následující povinnosti:

- Zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly
- Poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby
- Předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení
- Umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti

⁵⁰ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.46

⁵¹ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87,s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

⁵² Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.107

- Nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž mu je známo, kde se nacházejí⁵³

„Ve vztahu k uloženým povinnostem je třeba zdůraznit, že se jedná o taxativní výčet. V souladu se zásadou zákonnosti nemůže správce daně okruh stanovených povinností rozšiřovat.“⁵⁴

3.4.6. Průběh daňové kontroly

„Co se týče samotného procesu provádění daňové kontroly, omezuje se zákon na obecné konstatování, z něhož vyplývá, že v daňové kontrole pracovník správce daně provádí činnosti vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně. Vlastní průběh kontrolní činnosti však není zákonem ani prováděcími předpisy upraven, což je s ohledem na rozmanitost daňových subjektů pochopitelné.“⁵⁵

Průběh daňové kontroly je možné rozdělit na několik fází.

➤ Seznamovací fáze průběhu daňové kontroly

V rámci seznamovací fáze se pracovník správce daně musí seznámit s vlastní činností daňového subjektu. Jedině při pochopení jeho činnosti, ať už výrobní, obchodní či jiné je následně schopen kvalitně posoudit, zda daňový subjekt oprávněně zahrnul do daňově uznatelných nákladů, hmotného majetku apod. jednotlivé položky. Při seznámení se s činností daňového subjektu by měl správce daně vždy být přítomen v jeho provozovnách výrobních prostorech a důsledně zmapovat oběh výrobků, zboží, prodejních kanálů. Současně by měl provést důkladnou kontrolu majetku daňového subjektu a to jak osobní účastí, tak by měl využít všech dostupných zdrojů, které má při provádění daňové kontroly k dispozici. Jedná se zejména o stav majetku v katastru nemovitostí, v registru vozidel, dále by měla být ověřena prostřednictvím obchodního rejstříku majetková účast daňového subjektu či jeho majitelů, společníků, akcionářů či statutárních orgánů v jiných daňových

⁵³ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

⁵⁴ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.107

⁵⁵ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.108

subjektech. Některá tato zjištění může správce daně provést již v přípravné fázi na daňovou kontrolu. Poté co se seznámí s vlastní činností daňového subjektu je nutné zjistit informace o metodách účetnictví. Při svém postupu v rámci této fáze může vycházet z povinnosti daňového subjektu, která mu je uložena v § 86 DŘ. „Zde je třeba podotknout, že zákon vymezuje přesně rozsah informací, které je daňový subjekt povinen poskytnout. Jedná se přitom o informace spíše obecnější povahy, které správci daně slouží právě a pouze pro to, aby si udělal představu o fungování daňového subjektu.“⁵⁶

➤ **Shromažďovací fáze průběhu daňové kontroly**

V této fázi daňové kontroly, správce daně shromažďuje veškeré dostupné dokumenty o daňovém subjektu a jeho činnosti.

Těmito dokumenty nejčastěji jsou:

Dokumenty z účetnictví daňového subjektu

- Hlavní kniha, účtový rozvrh, použité číselné řady pro jednotlivé doklady interní, daňové doklady přijaté, daňové doklady vydané, bankovní doklady, pokladní doklady, skladové doklady, karty hmotného majetku, mzdové doklady, evidence závazků a pohledávek, daňové evidence pro účely DPH, účetní závěrka, inventarizace jednotlivých účtů, inventurní soupisy.

Související dokumenty

- Smluvní dokumentace k činnosti daňového subjektu, pracovní smlouvy, nájemní smlouvy, úvěrové smlouvy, leasingové smlouvy a další.

Právo správce daně na získání těchto dokumentů vychází z ustanovení § 81 a § 82 DŘ. Po získání těchto dokumentů správce daně prověřuje skutečnosti, kterých se dotýkají, ověřuje práva a povinnosti daňového subjektu v souvislosti s hmotně právními předpisy.

⁵⁶ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.108

V souvislosti s použitím informačních technologií je v DR v § 81 zakotveno právo správce daně získat účetní záznamy či jiné informace na technických nosičích dat. Má právo vyžádat si kopii těchto účetních záznamů. Toto právo je stanoveno v nezbytně nutném rozsahu. V rámci této fáze byly v minulosti pořizovány fotokopie účetních dokladů. Tyto jsou v rámci shromažďovací fáze pořizovány v případě, kdy v průběhu daňové kontroly hrozí jejich případná ztráta. Při kontrole účetních evidencí správce daně disponuje softwarovým vybavením IDEA, které je schopno zpracovat téměř veškeré formáty elektronických dat a tyto převést do stavu, ve kterém je následně možné tyto data analyzovat. Toto programové vybavení umožňuje správci daně vyhledání opakujících se položek v účetní evidenci, výběr podezřele vysokých částek, vyhledání nestandardních operací, ale též porovnání účetních dat s dostupnými registry. Jako příklad je možno uvést, že v případě, kdy daňový subjekt ve své účetní evidenci eviduje identifikační čísla či daňová identifikační čísla svých dodavatelů a odběratelů, je správce daně schopen porovnat tyto údaje s registrem plátců DPH a zjistit, zda daňový subjekt např. neuplatnil odpočet daně od subjektu, který není plátcem DPH.

➤ **Vyhodnocovací fáze průběhu daňové kontroly**

V této fázi daňové kontroly správce daně analyzuje získané dokumenty. Jedná se o jednu z nejdůležitějších fází, neboť je kladen důraz na vysokou odbornost a zkušenost pracovníků správce daně. Při vyhodnocení a analýze získaných dokumentů je nezbytný přehled o podmínkách podnikatelského prostředí o fungování smluvních vztahů. V této fázi je nezbytná znalost dalších zákonů mimo hmotně právních či procesního zákona např. občanský a obchodní zákoník. „Správné zjištění okolností rozhodných pro stanovení daně je velice složitou kategorií a vyžaduje od pracovníků správce daně nejen daňových zákonů, ale i souvisejících předpisů. Z tohoto důvodu lze právě tuto fázi považovat za klíčovou. Předpokladem jsou hlubší právní a ekonomické znalosti a někdy jsou vyžadovány i znalosti finanční a matematické.⁵⁷ Výše uvedené znalosti jsou nutné při posuzování závazkových vztahů, právní znalosti jsou využity např. při posuzování smluv např. kupní, nájemní smlouvy, smlouvy o postoupení pohledávek, smlouvy o narovnání a další.

⁵⁷ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.116

Matematicko-analytické znalosti mohou být využity při posuzování časového rozlišení, výše odpisů, tvorby zákonných rezerv a dalších.

V rámci této fáze musí správce daně vyhodnotit, zda skutkový stav, který je daňovým subjektem deklarován odpovídá reálnému skutkovému stavu – skutečnosti. Při své činnosti správce daně musí předpokládat, že nemusí být zájmem daňového subjektu deklarovat skutkový stav tak, jak by měl být v deklarován v souladu se zákonem. Schopnost správce daně vyhledat a určit problémové oblasti je přímo úměrná jeho schopnostem a zkušenostem. „Správné provedení detekce skutkového stavu je tedy předpokladem pro správně provedenou daňovou kontrolu, neboť správce daně se nemůže spoléhat na bezduchou vstřícnost kontrolovaného subjektu s tím, že mu budou předem a dobrovolně sděleny ty skutkové stavy, jejich zobrazení v daňovém tvrzení je odlišné od posouzení zákonného.“⁵⁸ V případě, že správce daně zjistí, že u některých důkazních prostředků přetrvávají jeho pochybnosti, je nezbytné se pokusit tyto důkazní prostředky ověřit. Ve vyhodnocovací fázi daňové kontroly může správce daně provést jejich ověření pouze způsobem a technikou, která mu toto umožňuje. Tímto je možné rozumět např. ověření existence daňových subjektů, zjištění informací z jiných daňových řízení apod. V případě, že se nepodaří ověřit skutkový stav či věrohodnost důkazních prostředků, musí správce daně své pochybnosti sdělit daňovému subjektu a v případě, že tento je nevysvětlí či neozřejmí, přesune se jejich ověření do další fáze průběhu daňové kontroly.

➤ **Dokazovací fáze průběhu daňové kontroly**

Fáze dokazování je upravena v § 92 DŘ. V praxi daňové kontroly je možné konstatovat, že se jedná o nejdůležitější fázi daňové kontroly a to jak z pohledu správce daně, tak daňového subjektu. Je na správci daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.⁵⁹ Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen

⁵⁸ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.117

⁵⁹ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87,s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

uvádět v řádné daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.⁶⁰ „Dokazování je v rámci hierarchie způsobů stanovení daně způsobem uvedeným na prvním místě, neboť má největší předpoklady k tomu, aby odrážel skutečnou realitu ve vztahu k zdaňovanému předmětu.“⁶¹ V rámci dokazování je předpokládána existence důkazních prostředků. Jako důkazní prostředky mohou sloužit veškeré dokumenty, či podklady, které má správce daně či daňový subjekt k dispozici. Z pohledu správce daně je nezbytné, aby tyto důkazní prostředky získal zákonným způsobem. Důkazní prostředky nemusí vždy představovat důkaz. Tyto dva termíny jsou od sebe odlišeny a je pouze na správci daně, které z důkazních prostředků označí jako důkaz. „Dokazování v daňovém řízení je přitom ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Je tak zcela v pravomoci pracovníka správce daně provádějícího daňovou kontrolu posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků.“⁶² Správce daně však musí specifikovat, důvody, proč jednotlivé důkazní prostředky označil jako důkaz a jiné nikoliv. V rámci daňového řádu je v § 95 zakotvena možnost znaleckého posudku. Správce daně má možnost ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Existence tohoto ustanovení je reakcí správy daní na vývoj a odbornou náročnost činnosti u kontrolovaných daňových subjektů, kdy správce daně již nemusí být schopen některé předložené důkazní prostředky posoudit. V rámci dokazování je velmi často využíváno pro ověření důkazních prostředků a skutkového stavu za účasti svědků. „Jedná se o osobu, která vlastními smysly vnímala určitou skutečnost, jež je předmětem dokazování.“⁶³ Po ukončení této fáze správce daně formuluje své kontrolní závěry do výsledku.

3.4.7. Ukončení daňové kontroly

Ukončení daňové kontroly je upraveno v § 88 DŘ. Správce daně sepíše zprávu o výsledku daňové kontroly, ve které je stěžejním bodem, výsledek kontrolních zjištění, které musí být uvedena včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Správa o daňové kontrole musí obsahovat odkaz či uvedení protokolů o zahájení daňové kontroly, vedených jednáních v jejím průběhu, uvedení zjištění a informaci o seznámení

⁶⁰ Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

⁶¹ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.188

⁶² Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.216

⁶³ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.207

daňového subjektu s výsledkem kontrolních zjištění. V případě, že daňový subjekt uvedl návrhy či výhrady k výsledku kontrolních zjištění, musí být ve zprávě o daňové kontrole uvedeno stanovisko správce daně k tomuto vyjádření. Zprávu o daňové kontrole je nezbytné s daňovým subjektem projednat a daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění seznámit. Správce daně musí daňovému subjektu poskytnout dostatečnou lhůtu, aby se mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. V případě, kdy nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, není možné již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.⁶⁴ Daňový řád oproti předcházející právní úpravě dle zákona o správě daní a poplatků řeší možnost navržení doplnění kontrolního zjištění výrazně přesněji a oproti předchozímu stavu by tedy mělo dojít k výrazné změně při ukončení daňové kontroly. Dle předchozí právní úpravy docházelo velmi často k situaci, kdy daňovou kontrolu nebylo možné ukončit, protože daňový subjekt opakovaně předkládal a doplňoval svá vyjádření a správce daně o tato vyjádření stále doplňoval zprávu o kontrole o své stanovisko. „Platí však, že bez přiznání práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění a případně navrhnout jeho doplnění, tak nelze zprávu v souladu se zákonem vůbec projednat.“⁶⁵ „Skutečností je, že v praxi nebývá projednání zprávy vždy bezproblémové, jakož i to, že ani ze strany některých správců daně není vždy vedeno korektně.“⁶⁶ „Dle důvodové zprávy k DŘ je důvodem tohoto omezení snaha zabránit tomu, aby byla daňová kontrola uměle a účelově prodlužována dalšími návrhy na dokazování ze strany daňového subjektu. Uplatní se tedy jakási koncentrace řízení v tom smyslu, že daňový subjekt má pouze jedinou možnost uplatnit výhrady či další důkazní prostředky a to ve svém vyjádření.“⁶⁷

⁶⁴ Česko, Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.

⁶⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2009. s.126

⁶⁶ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI. 2006. s.97

⁶⁷ Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck. 2011. s.247

4. Působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové a jemu příslušných Finančních úřadů a celní správy

4.1. Předmět činnosti organizace

Předmět činnosti organizace je uveden v kapitole 3.1.5. Pro Finanční ředitelství v Hradci Králové je v rozsahu jeho územní příslušnosti.

4.1.1. Členění útvarů Finančního ředitelství v Hradci Králové

Finanční ředitelství v Hradci Králové je členěno na 8 útvarů. Každý útvar má vymezenou svou náplň činnosti.

- Sekretariát
- Oddělení interního auditu
- Odbor daní a dotací
- Oddělení automatizace a informatiky
- Oddělení finanční kontroly
- Oddělení cenové kontroly
- Oddělení personální
- Oddělení vnitřní správy⁶⁸

4.1.2. Podřízené finanční úřady a pracoviště

Finanční ředitelství v Hradci Králové má celkem 9 správních oblastí s celkovým počtem 25 finančních úřadů.

- Finanční úřad v Hradci Králové
- Finanční úřad v Novém Bydžově

⁶⁸ MFCR. *Finanční ředitelství v Hradci Králové – organizační struktura* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_3891.html?year=>>

- Finanční úřad v Chrudimi
- Finanční úřad v Hlinsku
- Finanční úřad v Jičíně
- Finanční úřad v Hořicích
- Finanční úřad v Nové Pace
- Finanční úřad v Náchodě
- Finanční úřad v Broumově
- Finanční úřad v Jaroměři
- Finanční úřad v Pardubicích
- Finanční úřad v Holicích
- Finanční úřad v Přelouči
- Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou
- Finanční úřad v Dobrušce
- Finanční úřad v Kostelci nad Orlicí
- Finanční úřad ve Svitavách
- Finanční úřad Litomyšli
- Finanční úřad v Moravské Třebové
- Finanční úřad v Trutnově
- Finanční úřad ve Dvoře Králové
- Finanční úřad ve Vrchlabí
- Finanční úřad v Ústí nad Orlicí
- Finanční úřad ve Vysokém Mýtě
- Finanční úřad v Žamberku

Celní správa České republiky je bezpečnostním sborem zajišťující výkon kompetencí v oblasti správy cel a některých daní, jakož i dalších svěřených nefiskálních činností ve prospěch státu i jeho občanů. Je podřízena Ministerstvu financí ČR.⁶⁹

⁶⁹MFCR. *Gerální ředitelství cel – hlavní stránka* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx> >

5. Soudní judikáty a jejich vliv na provádění daňové kontroly

Vzhledem k tomu, že správa daní je neustále se vyvíjejícím procesem, který musí průběžně reagovat na nastalé situace, které se v čase mění, není možné naprosto přesně vymezit veškerá pravidla a postupy tak, aby ve vedených řízeních nikdy nenastala situace, kdy vznikne rozpor mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Z tohoto důvodu se výklad a aplikace zákona, který řeší správu daní, dostal v průběhu času do stadia, kdy soudní rozhodnutí byla nedílnou součástí, která správu daní významně ovlivňovala. „Za platnosti zákona o správě daní a poplatků měla při správě daní čím dál větší význam judikatura, a to jak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, tak rozhodnutí Ústavního soudu“.⁷⁰ Za dobu platnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která trvala 17 let, se k řešení v rámci správního soudnictví dostala prakticky všechna jeho ustanovení a správa daní jí byla ovlivněna do té míry, že při správě daní bylo postupováno a rozhodováno i s ohledem na tato rozhodnutí. „Judikatura ovlivnila správu daní tak, že při interpretaci a aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků přestal být důležitý i samotný text zákona.“⁷¹ „Za této situace nabývá při výkladu jednotlivých ustanovení uvedeného zákona stále většího významu judikatura, a to zejména z pera Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu,“⁷²

Při správě daní je daňovým subjektů zajištěna možnost odvolání proti rozhodnutím, které učinil prvoinstanční správce daně. Odvolacím orgánem je ve většině daňových sporů finanční ředitelství. V případě, kdy daňový subjekt nesouhlasí s rozhodnutím odvolacího orgánu má možnost domáhat se svých práv prostřednictvím správního soudnictví. Pokud došlo k porušení práv zaručených Ústavou a Listinou základních práv a svobod je možné domáhat se svých práv též u Ústavního soudu.

⁷⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Správa daní podle daňového řádu*. Brno: Akademické nakladatelství Cerm. 2010. s.9.

⁷¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Správa daní podle daňového řádu*. Brno: Akademické nakladatelství Cerm. 2010. s.9.

⁷² KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG. 2008. s.13

Soustavu soudů ve správním soudnictví tvoří jednak krajské soudy, u nichž je správní soudnictví od další pravomoci odděleno pouze vnitřní organizací příslušného soudu, a jednak Nejvyšší správní soud, který je soudním orgánem specializovaným výlučně pro oblasti správního soudnictví.⁷³

5. 1. Krajské soudy

Krajský soud plní ve správním soudnictví úlohu první instance. V případě, kdy se daňový subjekt domáhá svých práv proti rozhodnutí odvolacího orgánu správce daně, činí tak prostřednictvím podané žaloby u Krajského soudu. Krajský soud přezkoumává zákonnost vydaného rozhodnutí.

5.2. Nejvyšší správní soud

Činností Nejvyššího správního soudu, je dbát na zákonnost rozhodnutí krajských soudů a na jejich jednotu. Rozhoduje o kasačních stížnostech proti pravomocným rozhodnutím. Kasačními stížnostmi se stěžovatelé domáhají zrušení napadených rozhodnutí. Mimo ochrany proti nezákonným rozhodnutím je jeho činnost doplněna o ochranu před nečinností správního orgánu a před nezákonnými zásahy správního orgánu.⁷⁴

Nejvyšší správní soud uveřejňuje svá rozhodnutí. Jsou publikována na jeho internetových stránkách. Pro pracovníky správce daně a daňové subjekty jsou tedy k dispozici jako zdroj, ze kterého je možné při správě daní čerpat.⁷⁵

⁷³NSS. *Úvod* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>>

⁷⁴NSS. *Úvod* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>>

⁷⁵NSS. *Judikatura správních soudů – rozšířený formulář* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaExtendedSearch>>

6. Dopady daňové kontroly na daňové subjekty i s ohledem na trestněprávní odpovědnost

Četnost daňových kontrol je jedním z dopadů, který je ze strany daňového subjektu vnímán jako nežádoucí. Vysoká četnost daňových kontrol zvyšuje riziko případných finančních či trestně právních následků daňové kontroly. Daňová kontrola je pro daňový subjekt vždy zatěžujícím prvkem, který vyžaduje odbornou znalost, aktivní účast a zvýšené náklady.

Provedení daňové kontroly správcem daně ve většině případů vykazuje pro daňový subjekt následek, který může ovlivňovat jeho majetkové poměry. V tomto případě můžeme hovořit o finančních následcích daňové kontroly. Tyto následky nemusí být jedinými. V řadě daňových kontrol se dále mohou vyskytovat i trestněprávní následky, které vycházejí ze situace, kdy zjištění správce daně dospěly k závěru, že jednání daňového subjektu vykazuje znaky trestného činu. DŘ zakotvuje povinnost správce daně tuto skutečnost oznámit orgánům činným v trestním řízení.

6.1. Finanční následky daňové kontroly

Finanční následky nastávají v případě, kdy správce daně na základě zjištění v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že došlo k porušení zákona a daň, kterou daňový subjekt deklaroval v daňovém tvrzení či hlášení se odlišuje od daně, která byla správcem daně stanovena. V případě, kdy dojde ke změně výše daňové povinnosti, následuje po ukončení daňové kontroly doměřovací řízení dle ustanovení § 143 DŘ. „V takovém případě správce daně vystaví na základě daňové kontroly dodatečný platební výměr znějící na rozdíl mezi daní přiznanou daňovým subjektem a nově stanovenou správcem daně.“⁷⁶

6.2. Trestněprávní následky daňové kontroly

S problematikou daňové kontroly velmi úzce souvisí i páčání trestných činů v daňové oblasti. „S řádným neodvedením daně může být za určitých okolností spojen

⁷⁶ Zatloukal, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*, Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2011, s.250

ještě další, a to mnohem závažnější postih ve formě trestně právních sankcí.“⁷⁷ Daňové subjekty se při své činnosti velmi často snaží dosáhnout minimální daňové povinnosti. Tato snaha mnohdy hraničí s trestně právním jednáním. V případech, kdy jde o úmyslné jednání daňového subjektu neoprávněně zkrátit daň, můžeme hovořit o daňovém úniku. „Daňový únik je protiprávním jednáním daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Je-li takové jednání úmyslné a zároveň vede k většímu rozsahu krácení rozpočtových příjmů, může jít o trestný čin zkrácení daně či neodvedení daně a podobných povinných plateb.“⁷⁸

V případě, kdy správce daně zjistí, že při plnění daňových povinností mohlo dojít ke spáchání trestného činu, je jeho povinností tuto skutečnost oznámit orgánům činným v trestním řízení.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník definuje v části druhé (zvláštní část) Hlava VI Díl 2 trestné činy daňové, poplatkové a devizové.

Doměření daně na základě provedené daňové kontroly má v trestněprávních následcích nejčastěji povahu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Tento trestný čin je uveden v § 240 trestního zákoníku, který zní:

„ (1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu a nebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětí svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.“⁷⁹

⁷⁷ Zatloukal, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*, Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2011, s.264

⁷⁸JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, PETR; TOMAŽIČ, Ivan et.al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk. 2009. s.297

⁷⁹ Česko. Zákon č. 40 ze dne 8.1.2009, trestní zákoník. In Sběrka zákonů české republiky. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 11, s. 353-464. ISSN 1211-1244

Praktická část

7. Četnost a účinnost daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu

7.1. Výzkumné šetření četnosti daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu

V rámci výzkumného šetření, které bylo provedeno ke splnění dílčích cílů diplomové práce, byla provedena analýza a ověření četnosti daňové kontroly v závislosti na sídle daňového subjektu. Výzkumné šetření se týkalo oblasti v působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové a jemu příslušných správců daně – finančních úřadů. Kritériem pro četnost je počet aktivních daňových subjektů u místně příslušného správce daně.

Výzkumné šetření se zaměřilo na ověření hypotéz, která vycházely ze zjištěných poskytnutých údajů a to empirickou metodou dotazování. Dále bylo vycházeno z logického úsudku, který byl vyvozen z informací, které jsou obecně publikovány.

7.2. Cíle, plán a metody výzkumného šetření

Cíl č. 1

Analýza četnosti daňové kontroly v závislosti na sídle daňového subjektu v působnosti finančního ředitelství v Hradci Králové

Cíl č. 2

Ověření četnosti daňové kontroly v závislosti na sídle daňového subjektu v působnosti finančního ředitelství v Hradci Králové

Postup výzkumného šetření byl zvolen tak, že pro splnění cíle č. 1 byly nejprve získány údaje poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím s celkovým počtem aktivních daňových subjektů tj. fyzických a právnických osob u jednotlivých správců daně a počet provedených daňových kontrol. Ze získaných materiálů byly vytřídněny potřebné údaje pro

sledovanou oblast. Tyto byly dále sumarizovány a tříděny. Následně byla provedena jejich analýza a vyhodnocení.

Za nejvhodnější postup a metodu pro splnění cíle č. 2 bylo následně zvoleno dotazníkové šetření u daňových subjektů a pracovníků správce daně. Díky tomu bylo možné oslovit široké spektrum daňových subjektů a pracovníků správce daně. Současně byly osloveny daňové subjekty z řad fyzických i právnických osob, kdy jejich poměrné zastoupení bylo vyrovnané.

7.3. Formulace hypotéz

H1 - Četnost daňové kontroly u daňových subjektů se liší podle velikosti místa sídla správce daně.

H2 – Četnost daňové kontroly u fyzických a právnických osob u shodného místě příslušného finančního úřadu se liší.

7.4. Analýza získaných údajů od Generálního finančního ředitelství.

Byla provedena analýza údajů získaných z Generálního finančního ředitelství, z které byly následně analyzovány a tříděny údaje za Finanční ředitelství v Hradci Králové.⁸⁰

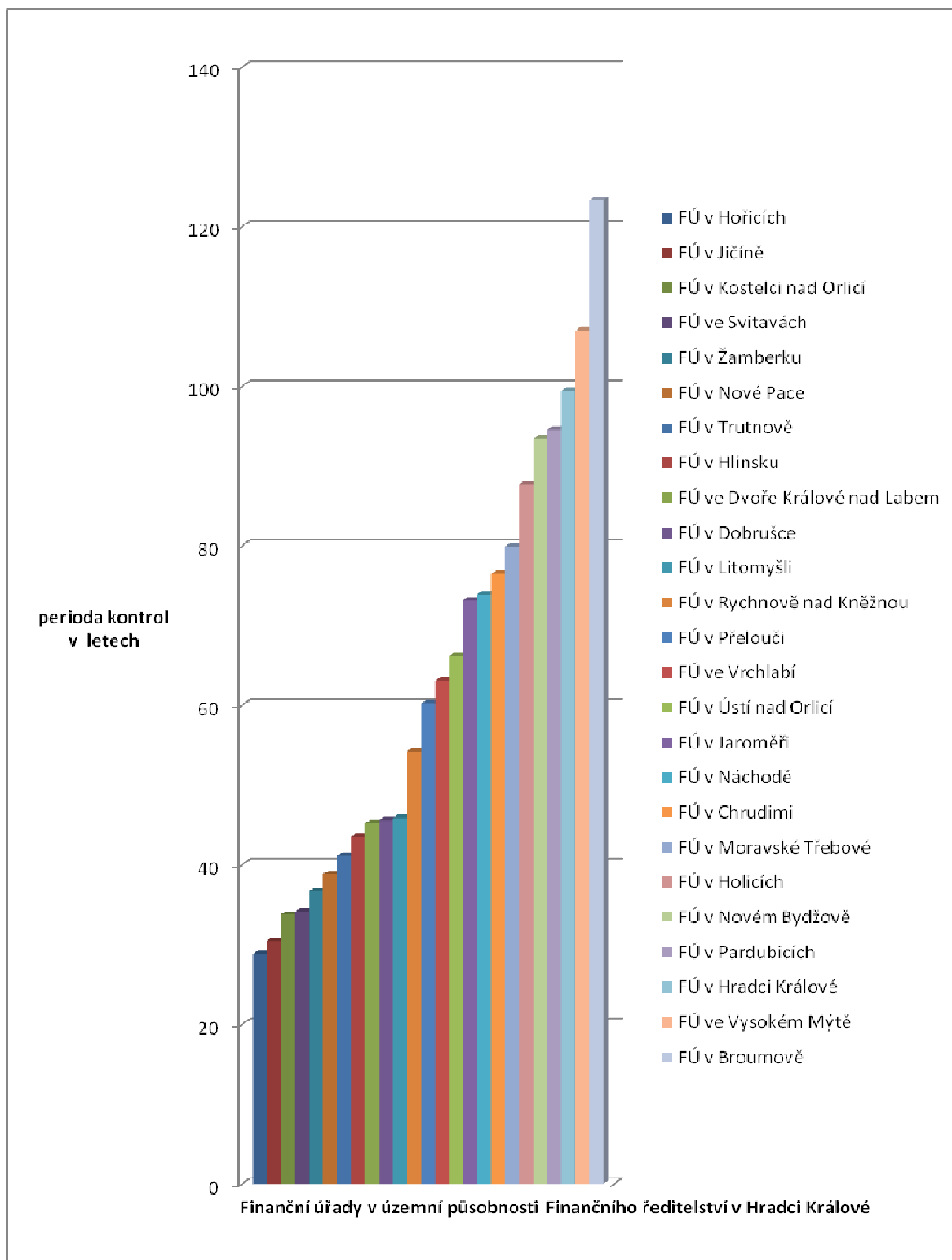
Dalším zpracováním výběru dat byl zjištěn celkový počet daňových subjektů a počet celkem realizovaných daňových kontrol finančními úřady v působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové.

Po realizaci tohoto výběrového souboru byla dále analyzována perioda provedení daňových kontrol v letech na celkový počet daňových subjektů u jednotlivých finančních úřadů.

⁸⁰ MFCR. *Poskytnuté informace dle zákona 106/1999 Sb.* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/12872.html?year=PRESENT>>

název FÚ	Počet kontrol	Celkový počet daňových subjektů	Perioda kontrol
FÚ v Hořicích	176	5 081	29
FÚ v Jičíně	354	10 786	30
FÚ v Kostelci nad Orlicí	173	5 847	34
FÚ ve Svitavách	272	9 285	34
FÚ v Žamberku	221	8 107	37
FÚ v Nové Pace	86	3 343	39
FÚ v Trutnově	347	14 280	41
FÚ v Hlinsku	101	4 398	44
FÚ ve Dvoře Králové nad Labem	142	6 423	45
FÚ v Dobrušce	99	4 515	46
FÚ v Litomyšli	131	6 010	46
FÚ v Rychnově nad Kněžnou	141	7 648	54
FÚ v Přelouči	93	5 600	60
FÚ ve Vrchlabí	109	6 878	63
FÚ v Ústí nad Orlicí	203	13 439	66
FÚ v Jaroměři	57	4 170	73
FÚ v Náchodě	239	17 660	74
FÚ v Chrudimi	227	17 369	77
FÚ v Moravské Třebové	58	4 636	80
FÚ v Holicích	45	3 945	88
FÚ v Novém Bydžově	42	3 925	93
FÚ v Pardubicích	322	30 442	95
FÚ v Hradci Králové	372	36 994	99
FÚ ve Vysokém Mýtě	67	7 168	107
FÚ v Broumově	25	3 083	123
Celkem	4 102	241 032	59

Tabulka č. 1 periodicita kontrol v letech u jednotlivých finančních úřadů



Graf č. 1 periodicita daňových kontrol u jednotlivých finančních úřadů v působnosti finančního ředitelství v Hradci Králové⁸¹

⁸¹ vlastní zpracování

7.4.1. Vyhodnocení získaných údajů

Z poskytnutých údajů bylo zjištěno, že četnost kontrol není ovlivněna sídlem správce daně s ohledem na jeho místní příslušnost. Z poskytnutých údajů bylo při zpracování zjištěno, že odchylka od průměrné periody kontrol se u jednotlivých úřadů odchyluje ve třinácti případech v kladné hodnotě a ve dvanácti případech v záporné hodnotě. Finanční úřady s nejvyšším množstvím daňových subjektů vykazují nadprůměrné hodnoty, ale nejsou nejvyšší. Vyšších hodnot dosahují i finanční úřady výrazně nižším počtem daňových subjektů v jejich místní příslušnosti jako je tomu u hodnot finančního úřadu v Broumově a ve Vysokém Mýtě.

7.5. Dotazníkové šetření u daňových subjektů a pracovníků správce daně

Mezi respondenty dotazníků byli vybráni pracovníci správce daně zabývající se daňovou kontrolou a daňové subjekty. Důvodem volby těchto respondentů byla skutečnost, že právě tyto osoby jsou schopny poskytnout informace o četnosti daňových kontrol. Dotazníky byly distribuovány i klientům účetních firem. Výběrem tohoto souboru byla zaručena relativně vysoká návratnost dotazníků vzhledem k vztahu k problematice daňové kontroly. Dotazníky byly distribuovány v oblastech místní příslušnosti finančních úřadů, které jsou podřízeny Finančnímu ředitelství v Hradci Králové. Celkem bylo distribuováno 50 dotazníků pro každou skupinu respondentů.

7.5.1. Obsah dotazníku a způsob jeho rozeslání a vrácení

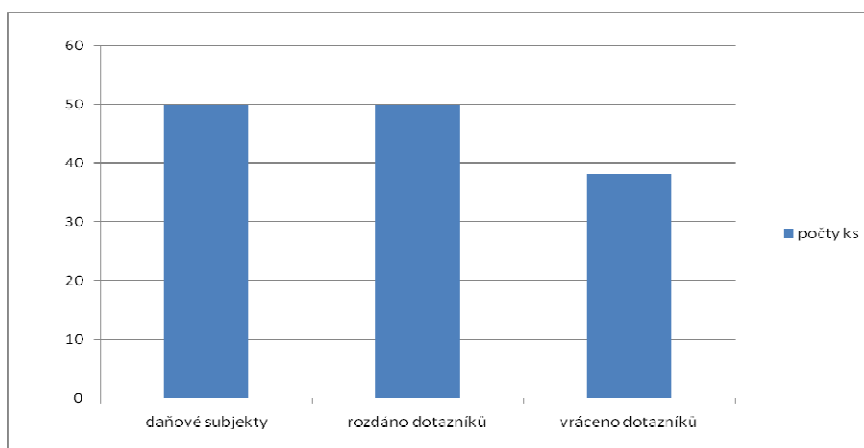
Byl zpracován dotazník pro daňové subjekty⁸² a správce daně.⁸³ Otázky v dotazníku byly formulovány s ohledem na splnění cílů výzkumného šetření. V médiích je často prezentováno, že četnost provedení daňových kontrol je závislá na umístění sídla daňového subjektu, ale při těchto obecných konstatováních není odlišena četnost daňových kontrol u fyzických a právnických osob. I z údajů, které poskytlo Generální finanční ředitelství není možno stanovit četnost s rozlišením těchto osob. Z tohoto důvodu bylo do výzkumného šetření zahrnuto rozdělení daňových subjektů na fyzické a právnické osoby.

⁸² Viz příloha č.10.3.

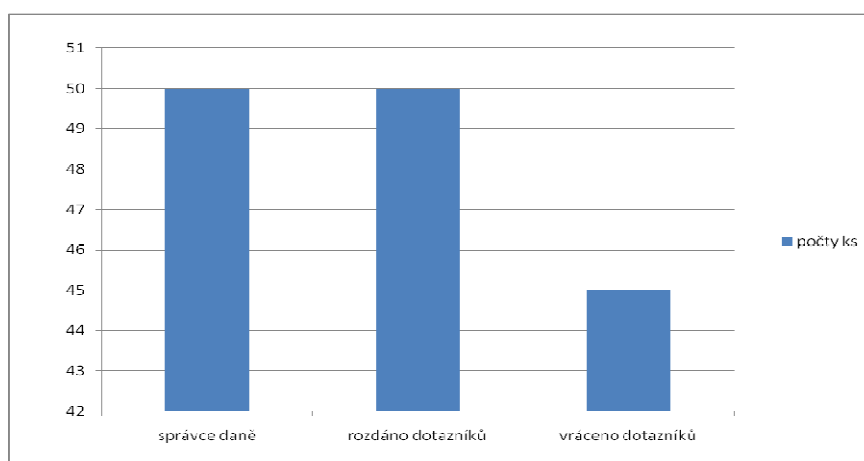
⁸³ Viz příloha č.10.2.

Dotazník byl distribuován po předchozí telefonické domluvě emailovou korespondencí pracovníkům správce daně a osobním předáním daňovým subjektům. Vracení dotazníku bylo u pracovníků správce daně opět elektronickou formou, u daňových subjektů došlo opět k osobnímu předání.

Přehled o návratnosti dotazníků podávají následující grafy:



Graf č. 2- návratnost daňových dotazníků – daňové subjekty⁸⁴



Graf č. 3- návratnost daňových dotazníků – správce daně⁸⁵

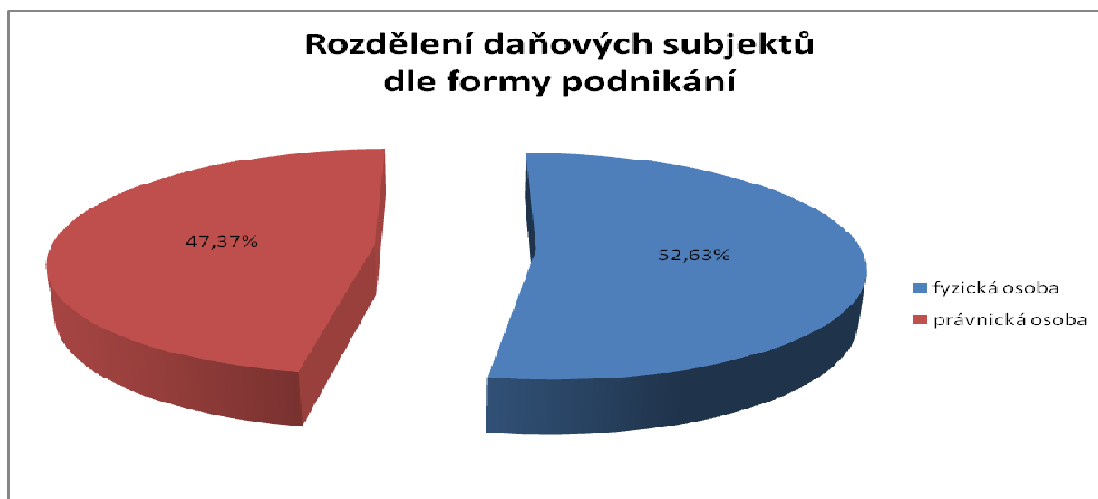
Návratnost dotazníků u vybraných souborů respondentů činila v případě daňových subjektů 76% a v případě správce daně bylo vráceno 90% dotazníků.

⁸⁴ vlastní zpracování

⁸⁵ vlastní zpracování

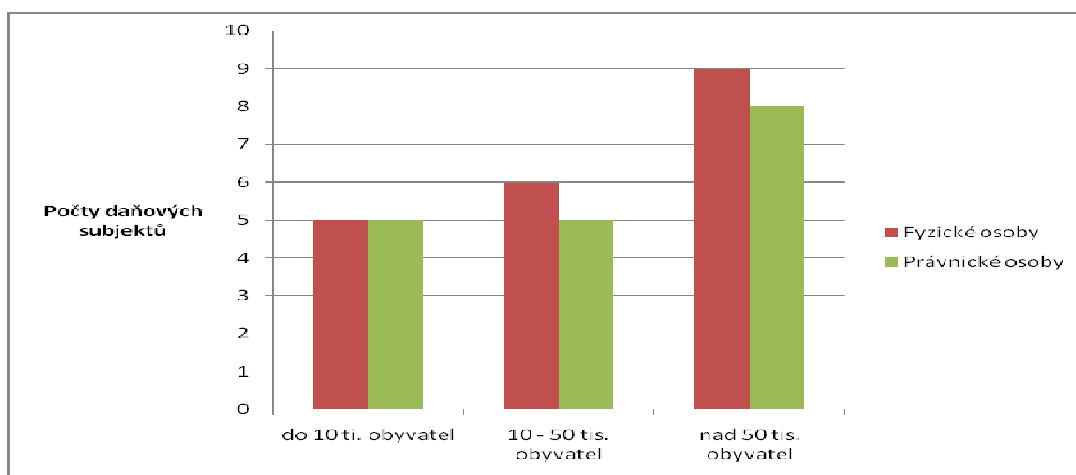
7.5.2. Ověření hypotéz H1 a H2 k četnosti kontrol

V rámci výzkumného šetření bylo provedeno rozdělení daňových subjektů podle formy podnikání. Jejich procentuální podíl ukazuje graf č. 4.



Graf č. 4 – rozdělení daňových subjektů dle formy podnikání⁸⁶

Následně bylo z odpovědí respondentů provedeno rozdělení fyzických a právnických osob podle jejich příslušnosti ke správci daně podle velikosti města, ve kterém je umístěno jejich sídlo, tento údaj zobrazuje graf č.5.

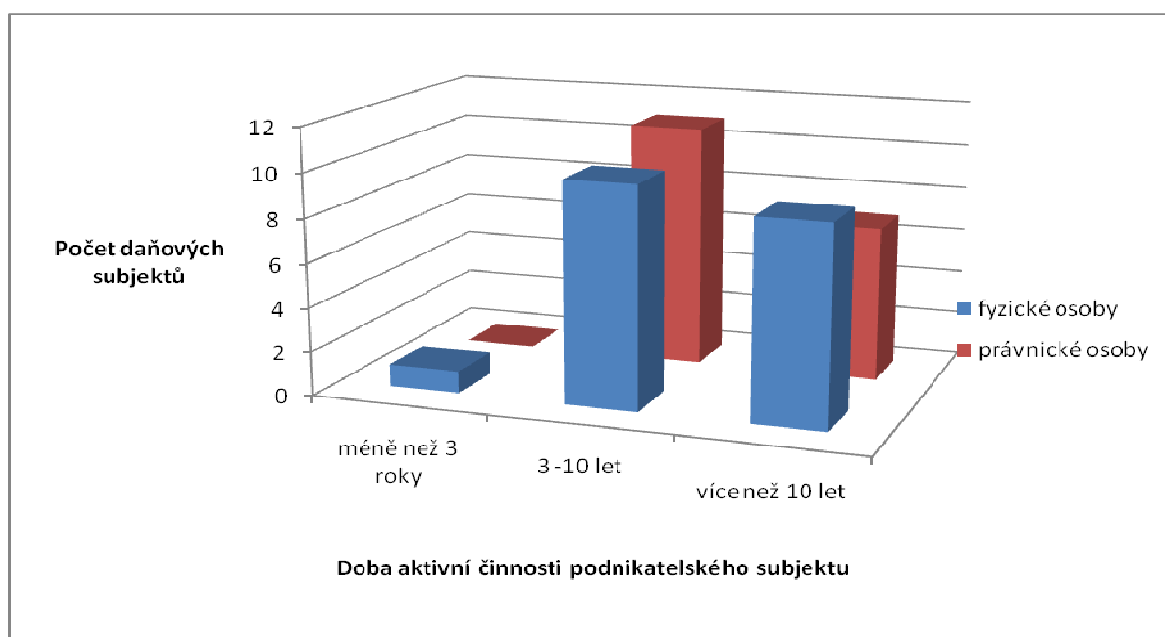


Graf č.5 – rozdělení daňových subjektů dle velikosti sídla správce daně a dle formy podnikání⁸⁷

⁸⁶ vlastní zpracování

⁸⁷ vlastní zpracování

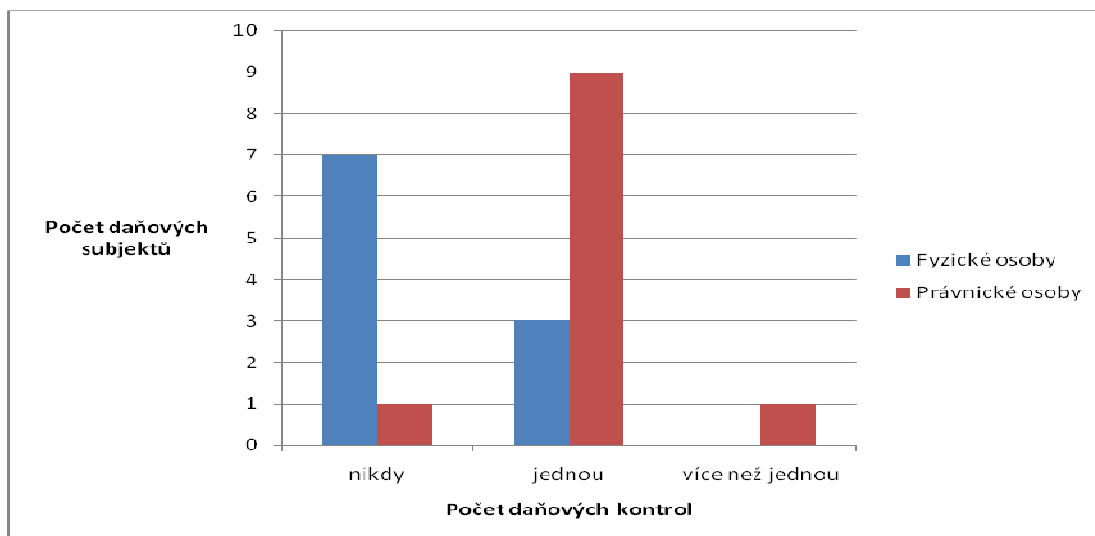
Pro vlastní vyhodnocení provedeného výzkumného šetření pro ověření četnosti kontrol u daňových subjektů bylo dále nezbytné zajistit data o době jejich aktivní činnosti. Tato data byla zpracována z důvodu, že o četnosti daňových kontrol mohou vypovídat pouze data subjektů, jejichž podnikatelská aktivita trvá již po určitou dobu. Počet let aktivní činnosti u oslovených respondentů zobrazuje graf č. 6.



Graf č.6 – Doba aktivní činnosti podnikatelských subjektů – vybraných respondentů⁸⁸

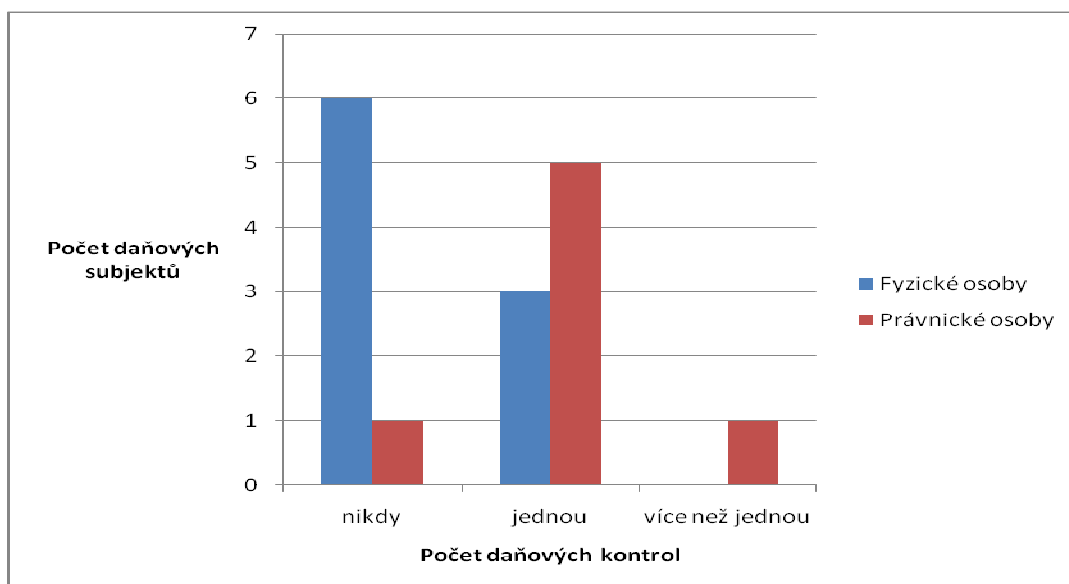
Následně došlo k vyhodnocení dat u podnikatelských subjektů s aktivní činností v délce trvání 3-10 let a 10 a více let. V obou těchto skupinách byla vyhodnocena získaná data, která vypovídají o četnosti daňových kontrol u jednotlivých skupin respondentů. V dotazníku byly respondentům nabízeny 3 možnosti odpovědí ve vztahu k četnosti provedených kontrol. Tyto možnosti byly zvoleny s ohledem na analýzu dat, která byla zpracována z poskytnutých údajů, ze které bylo dále usuzováno, že u daňových subjektů může nastat stav, kdy u nich daňová kontrola za jejich dobu aktivní činnosti ještě nenastala, byla provedena jednou, případně více než jednou. Četnost daňových kontrol u oslovených respondentů dle rozdělení na dva soubory dle let aktivní podnikatelské činnosti ukazují grafy č. 7 a č. 8.

⁸⁸ vlastní zpracování



Graf č.7 – četnost daňových kontrol u subjektů podnikajících 3- 10 let⁸⁹

Z dat získaných od jednotlivých respondentů je patrné, že subjekty z řad právnických osob s aktivní podnikatelskou činností v rozmezí let 3 - 10 se s daňovou kontrolou setkávají výrazně častěji než fyzické osoby. V žádném případě nikdo z oslovených respondentů z řad fyzických osob neuvedl, že by u něho byla provedena daňová kontrola více než v jednom případě.



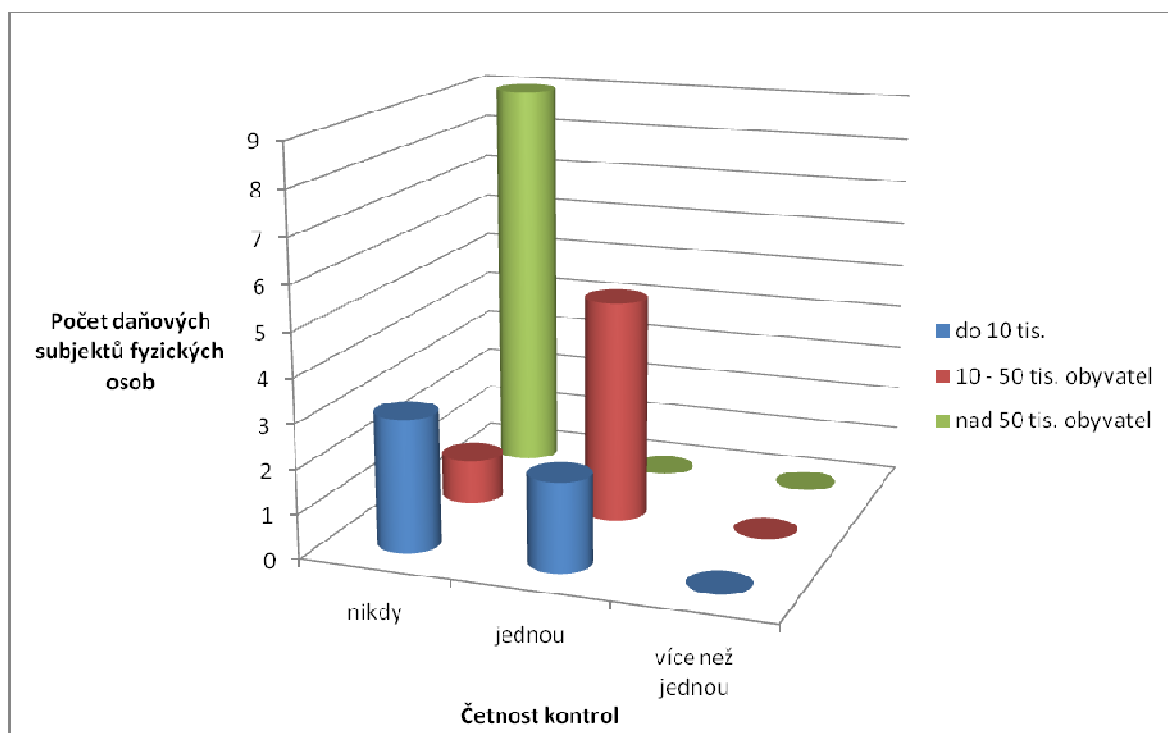
Graf č. 8 – četnost daňových kontrol u subjektů podnikajících více než 10 let⁹⁰

⁸⁹ vlastní zpracování

⁹⁰ vlastní zpracování

U daňových subjektů, jejichž aktivní podnikatelská činnost trvá více než deset let je z dat patrné, že dochází k nárůstu četnosti kontrol u fyzických osob, kdy za období jejich činnosti byla ve třech z devíti těchto respondentů provedena daňová kontrola v jednom případě. U žádného respondenta v této skupině z řad fyzických osob nebyla provedena daňová kontrola více než jednou.

Další výzkumné šetření se týkalo četnosti daňových kontrol u daňových subjektů v návaznosti na velikost místa sídla správce daně. To bylo provedeno u skupiny fyzických osob a právnických osob. Přehled o výsledcích tohoto šetření podávají grafy č. 9 a 10.

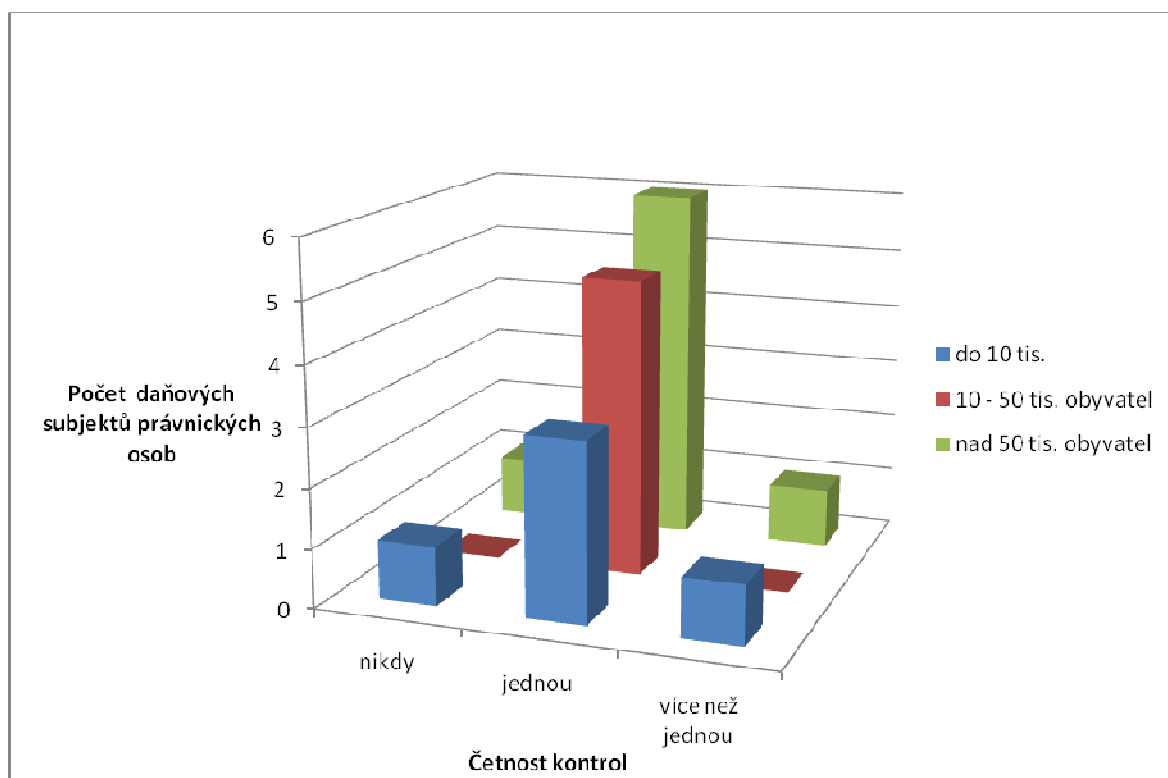


Graf č. 9 – četnost daňových kontrol u daňových subjektů fyzických osob podle velikosti místa sídla správce daně⁹¹

Z údajů bylo zjištěno, že místo sídla správce daně a jeho velikost nemá vliv u daňového subjektu – fyzické osoby na realizaci daňové kontroly více než jednou u stejného daňového subjektu. U fyzických osob, které jsou místně příslušní správci daně se sídlem v místě s počtem obyvatel menším, než 50 tisíc je daňová kontrola výrazně častější než

⁹¹ vlastní zpracování

v případě, kdy místní příslušnost daňového subjektu je v místě správce daně o velikosti místa větším než 50 tisíc obyvatel. Dále z údajů vyplývá, že u fyzických osob s místní příslušností ke správci daně v místě větším než 50 tisíc je možné vycházet z údajů četnosti kontrol dle analýzy periodicity daňových kontrol. Výzkumným šetřením bylo zjištěno, že u těchto daňových subjektů daňová kontrola nebyla provedena ani jednou.



Graf č. 10 – četnost daňových kontrol u daňových subjektů právnických osob podle velikosti místa sídla správce daně⁹²

U právnických osob z údajů bylo zjištěno, že u všech správců daně bez ohledu na velikost místa jejich sídla proběhla daňová kontrola ve většině případů jedenkrát. U právnických osob nelze četnost kontrol hodnotit dle analýzy periodicity daňových kontrol.

7.5.3. Výsledek ověření hypotéz H1 a H2

Hypotéza H1 se nepotvrdila. Četnost daňové kontroly u daňových subjektů v případě právnických osob není rozdílná v závislosti na velikosti místa sídla správce

⁹² vlastní zpracování

daně. Tyto rozdíly lze najít pouze v případě fyzických osob, kde se četnost daňových kontrol v závislosti na velikosti místa sídla správce daně výrazně liší.

Hypotéza H2 se potvrdila. Četnost daňové kontroly u fyzických a právnických osob u shodného místně příslušného finančního úřadu se liší. U právnických osob je četnost daňové kontroly výrazně vyšší než u fyzických osob. U správců daně, kteří mají sídlo v místě kde je více než 50 tisíc obyvatel je rozdíl v četnosti daňových kontrol nejméně dvojnásobný, v jejich místní příslušnosti je výrazný počet fyzických osob, u kterých daňová kontrola nebyla nikdy provedena, naopak u právnických osob byla provedena daňová kontrola nejméně v jednom případě.

7.6. Účinnost daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu

Účinnost daňových kontrol je ovlivněna mnoha faktory. V první řadě záleží na správci daně a jeho schopnostech vykonávat daňovou kontrolu. Tato schopnost je dána jeho personálním obsazením a to jak počtem kontrolních pracovníků ve vazbě na počet spravovaných daňových subjektů, dále je jeho schopnost ovlivněna kvalitou pracovníků a jejich odborností, protože i toho hledisko je důležité, protože od něho se odvíjí i rychlost a přesnost při provedení kontroly. Tyto faktory mají tedy vliv na množství kontrol, které je jednotlivý správce daně schopen provést.

Svůj vliv na účinnost daňové kontroly má zcela nepochybně i kvalita legislativy a to jak procesní, aby bylo možné provádět správu daní jasně, přesně, kvalitně, ekonomicky a rychle, ale důležitou roli má i kvalita hmotně právních předpisů, které v případě, že jsou jasně a srozumitelně formulovány umožňují jednoznačná rozhodnutí.

Účinnost daňových kontrol zvyšuje i zavádění informačních technologií, kdy zejména elektronická podání daňových subjektů mohou být zpracována pomocí softwarových produktů pro vyhodnocení věrohodnosti údajů v nich uvedených, jsou vzájemně propojeny systémy pro ověření údajů mezi státy Evropské unie např. podávaná souhrnná hlášení pro plnění poskytnutá do jiných členských států. Správce daně disponuje přístupem do registrů osob, katastru nemovitostí, registru motorových vozidel a dalších.

Jako faktory účinnosti daňové kontroly a se často uvádí tyto hodnotící faktory:

- Počet provedených kontrol
- Počet kontrol s daňovým doměrkem
- Počet odvolání k celkovému počtu provedených daňových kontrol
- Kvalita legislativy
- Odbornost pracovníků správce daně

Důvodem pro uvedení prvních tří faktorů je jejich jednoduché zpracování u správců daní a velmi často je to jednoduché kritérium, které je používáno pro hodnocení pracovníků správce daně. Domnívám se, že tyto faktory nemusí mít vypovídací schopnost o účinnosti daňové kontroly.

7.6.1. Výzkumné šetření účinnosti daňových kontrol

V rámci výzkumného šetření, které bylo provedeno ke splnění dílčího cíle diplomové práce, byla zvolena metoda dotazování formou rozhovorů a dotazníkového šetření. Výzkumné šetření se týkalo oblasti v působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové a jemu příslušných správců daně – finančních úřadů. Kritériem pro výzkumné šetření byla účinnost daňových kontrol v závislosti na sídle daňového subjektu a místní příslušnosti správce daně.

Výzkumné šetření se zaměřilo na ověření hypotéz, která vycházely ze zjištěných poskytnutých údajů, dále bylo vycházeno z logického úsudku, který byl vyvozen z informací, které jsou obecně publikovány

7.6.2. Cíle výzkumného šetření

Cíl č. 1

Zda počet provedených kontrol místně příslušným správcem daně je faktorem účinnosti daňové kontroly s ohledem na místní příslušnost správce daně.

Cíl č. 2

Zda je faktorem účinnosti počet daňových kontrol, které byly ukončeny daňovým doměrkem s ohledem na místní příslušnost správce daně.

Cíl č. 3

Zda je faktorem účinnosti počet odvolání k celkovému počtu kontrol s ohledem na místní příslušnost správce daně.

Cíl č. 4

Zda je faktorem účinnosti daňových kontrol kvalita legislativy.

Cíl č. 5

Zda je faktorem účinnosti daňových kontrol odbornost pracovníků správce daně s ohledem na místní příslušnost správce daně.

7.6.3. Formulace hypotéz

Byly zformulovány následující hypotézy.

H1 Počet provedených daňových kontrol místně příslušným správcem daně není faktorem účinnosti daňové kontroly.

H2 Faktorem účinnosti není počet daňových kontrol, které byly ukončeny daňovým doměrkem.

H3 Faktorem účinnosti není počet odvolání k celkovému počtu kontrol.

H4 Faktorem účinnosti daňových kontrol je kvalita legislativy.

H5 Faktorem účinnosti daňových kontrol je odbornost pracovníků správce daně.

7.6.4. Plán a metody výzkumného šetření

Pro výzkumné šetření byla zvolena metoda rozhovorů s pracovníky správce daně. Byli vybráni informanti, pracovníci správce daně v oblastech s místní příslušností finančních úřadů, které jsou podřízeny Finančnímu ředitelství v Hradci Králové s rozdělením dle počtu aktivních daňových subjektů do 6000 a nad 6000.

Důvodem zvolení této metody byla možnost přizpůsobit či doplnit otázky v průběhu rozhovoru pokud by to bylo nutné. Nezanedbatelným důvodem volby metody byla současně i vysoká validita získaných informací, která je u kvalitativního výzkumu předpokládána. Tímto způsobem byly šetřeny cíle č. 1 – 3.

Výzkumné šetření se zaměřilo na ověření hypotéz, které vycházely ze zkušeností a obecně známých publikovaných informací. Celkem bylo stanoveno 5 hypotéz.

Pro ověření hypotéz H1 – H3 byly bylo provedeno dotazování pracovníků správce daně formou rozhovorů, jak je uvedeno výše.

Pro zjištění cílů č. 4 a 5 bylo použito metody dotazování pomocí dotazníků, které byly rozdány respondentům. Jako respondenti byli vybráni pracovníci správce daně zabývající se daňovou kontrolou a daňové subjekty shodně jako u výzkumného šetření četnosti daňových kontrol. Tímto způsobem byly ověřeny hypotézy H4 – H5.

7.6.5. Potvrzení hypotéz H1- H3

Celkem byly provedeny 4 rozhovory s informanty z řad pracovníků správce daně, kteří byli označeni jako informant č. 1 až 4, všem byla položena shodná sada tazatelských otázek.

Rozhovory s pracovníky správce daně

Byla položena následující sada tazatelských otázek:

TO 1 – Otázka č. 1: Považujete ze své praxe za faktor, kterým lze hodnotit účinnost daňové kontroly, počet provedených kontrol v rámci vašeho pracoviště.

TO 2 – Otázka č. 2: Považujete za faktor účinnosti daňové kontroly počet daňových kontrol, které byly realizovány v rámci Vašeho pracoviště a byly ukončeny doměřenou daní.

TO 3 – Otázka č. 3: Existuje vazba mezi počtem daňových kontrol, které byly provedeny na Vašem pracovišti a počtem podaných odvolání a jak byste hodnotil(a) počet těchto odvolání jako faktor, který by určoval účinnost daňové kontroly.

Rozhovor s pracovníci finančního úřadu – informant z finančního úřadu do 6000 aktivních daňových subjektů.

Odpovědi na tazatelské otázky – informant č. 1:

TO 1 – Otázka č. 1: „Na tuto otázku je těžká odpověď. V zaměstnání máme stanoven vnitřní pokyn, kolik bychom měli provést za rok daňových kontrol, tento údaj je hodně sledovaný, ale domnívám se, že účinnost kontroly není to samé jako jejich počet.“

TO 2 – Otázka č. 2: „V tomto případě by se o tom dalo asi hodně uvažovat, ale hodně záleží, jakou kontrolu zrovna provádíme. Může být kontrola, která dá hodně práce, ale daň doměřena není. Svou funkci, že daňový subjekt ví, že tady nad jeho povinnostmi je finanční úřad jako kontrolor, je asi dobrý. Myslím, že doměrek daně je jen částečným faktorem účinnosti.“

TO 3 – Otázka č. 3: „Dnes je taková doba, že se odvolává skoro každý subjekt, kterému je doměřena vyšší částka. Nic ho to nestojí. Těm menším zase nestojí za to, se odvolávat. Myslím, že existují lepší faktory, než tento.“

Rozhovor s pracovníkem finančního úřadu – informant z finančního úřadu do 6000 aktivních daňových subjektů.

Odpovědi na tazatelské otázky – informant č. 2:

TO 1 – Otázka č. 1: „Myslím si, že to není faktor pro hodnocení účinnosti kontroly. Je to dobré hledisko pro to, aby daňové subjekty věděly, že se kontrol realizuje velké množství.“

TO 2 – Otázka č. 2: „To asi ano, ale my na menším úřadě nikdy nemůžeme mít taková čísla doměrků, jako nám říkají, že mají velké úřady. Nemáme tu tak veliké firmy. Tak je těžké to posuzovat nějak dohromady“

TO 3 – Otázka č. 3: „Tak na to neumím odpověd', vlastně jestli byla kontrola účinná, se projeví až poté, co dopadne odvolání. Potom by se o tom dalo snad uvažovat.“

Rozhovor s pracovníkem finančního úřadu – informant z finančního úřadu nad 6000 aktivních daňových subjektů

Odpovědi na tazatelské otázky - informant č. 3:

TO 1 – Otázka č. 1: „Pro nás, pracovníky správce, daně tento faktor je důležitý, jsme podle něho i odměňováni. Pro daňové subjekty asi určitě ne, běžně se o to nezajímají, ale má to aspoň informační charakter od ostatních subjektů u kterých byla kontrola provedena.“

TO 2 – Otázka č. 2: „Doměřená daň vypovídá o tom, že daňová kontrola byla provedena u správně vytipované firmy. Často ale vznikají vysoké doměrky u firem, které jsou nekontaktní. To by asi tento faktor hodně zkreslilo.“

TO 3 – Otázka č. 3: „Myslím, že na účinnost kontroly má spíš vliv, kdo kontrolu dělá, jak je schopný. Zním případy, kdy mají firmy radost, že k nim přišel někdo, kdo si nevšiml jejich pochybení.“

Rozhovor s pracovníkem finančního úřadu – informant z finančního úřadu nad 6000 aktivních daňových subjektů

Odpovědi na tazatelské otázky – informant č. 4:

TO 1 – Otázka č. 1: „V poslední době náš úřad začal po mnoha letech víc sledovat kvalitu provedení kontroly než kvantitu. To je pro daňovou kontrolu určitě důležitější.“

TO 2 – Otázka č. 2: „Jak jsem řekl minule, pokud je kontrola provedena kvalitně, většinou je i s doměrkem. Když má být kvalitní musí být kvalitní i ten kdo kontroluje. Hodně záleží na zkušenostech.“

TO 3 – Otázka č. 3: To nehraje v této věci roli, kvalitně provedenou kontrolu a její výsledek v případě, kdy se daňový subjekt odvolá, většinou odvolací orgán nemění.

Závěr

Z provedených rozhovorů a získaných odpovědí lze vyhodnotit, zda se jednotlivé hypotézy potvrdily či nikoliv.

Hypotéza H1 se potvrdila, počet daňových kontrol místně příslušným správcem daně není faktorem, který by určoval účinnost daňové kontroly.

Z výzkumného šetření vyplývá, že jednotliví informanti ve většině případů, uvedli, že počet provedených daňových kontrol v rámci místně příslušného správce daně je vnímáno jako faktor účinnosti daňové kontroly ve vztahu k internímu hodnocení zaměstnavatelem, kdy je kladen důraz na plnění počtu kontrol, který by měl být na počet kontrolních pracovníků za dané období splněn. Odpovědi informantů z řad menších i větších správců daně se vesměs shodovali. Současně se jejich odpovědi shodují v tom, že tento počet je velmi neadekvátním hodnotícím kritériem, který nedokáže postihnout obsah a velikost daňové kontroly, její složitost a případně další okolnosti, které mají na možnost realizace určitého počtu kontrol vliv. Z tohoto pohledu mají za to, že účinnost daňové kontroly je dána spíše její preventivní funkcí, kdy daňové subjekty mají povědomost, že možnost správce daně provést daňovou kontrolu je součástí správy daní a v případě, kdy dojde z jejich strany k nesprávnému stanovení daně, je možné, že dojde v budoucnu k doměření daně se všemi jeho důsledky.

Hypotéza H2 se potvrdila, počet daňových kontrol které byly ukončeny daňovým doměrkem, není faktorem účinnosti daňové kontroly.

Z provedeného výzkumného šetření bylo zjištěno, že doměrek u daňové kontroly je chápán jako hodnocení její kvality. Informant z finančního úřadu do 6000 aktivních podnikatelských subjektů uvedl, že u těchto správců daně nelze hodnotit výši doměrku, protože v jejich místní příslušnosti není dostatek velkých firem. Téměř shodně se informanti vyjádřili, že rozhodujícím faktorem by měla být kvalita provedené kontroly, která má vazbu na to, zda je výsledkem daňové kontroly doměrek daně. Informanti uvedli, že obdobně jako u prvního hodnoceného faktoru, nelze slučovat účinnost s počtem kontrol, kde výsledkem byl daňový doměrek.

Hypotéza H3 se potvrdila. Počet odvolání k celkovému počtu kontrol není faktorem účinnosti.

V rámci provedených rozhovorů informaci uvedli, že odvolání, je běžně využívaným institutem. Poukázali na důležitost kvality provedené kontroly. Její kvalitu je možné vztáhnout na to, zda bude výsledek daňové kontroly v odvolacím řízení potvrzen. Dále bylo sděleno, že počet odvolání může být zkreslen, protože u některých daňových kontrol není odvolání podáváno, protože daňové subjekty v případě nižších doměrků již odvolání nepodávají.

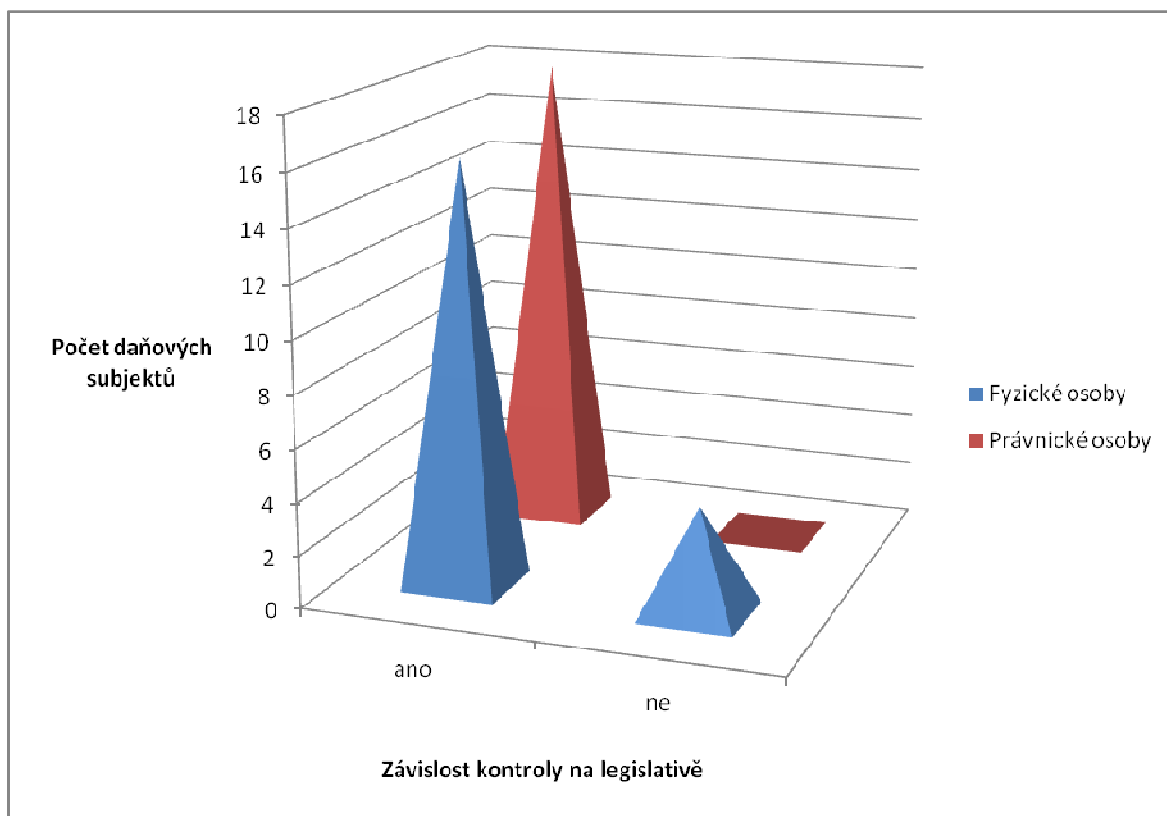
7.6.6. Vyhodnocení cílů č. 1 až č. 3.

U všech stanovených cílů výsledky výzkumného šetření nepotvrdily roli často uváděných faktorů jako faktorů, které mají vliv na účinnost daňové kontroly. Je možné konstatovat, že jejich časté užití v praxi je dáno jednoduchostí jejich zpracování a jejich relativní rychlou interpretací, která však nijak nepostihuje množství odvedené práce a odbornou úroveň či kvalitu provedené kontroly. Pro hodnocení účinnosti by tyto faktory měli být používány pouze okrajově.

7.6.7. Potvrzení hypotéz H4 – H5

Pro výzkumné šetření bylo využito dat které byly poskytnuty respondenty dotazníkového šetření, které probíhalo současně i pro splnění cílů ve vztahu k četnosti daňových kontrol viz. kapitola 7.5. práce.

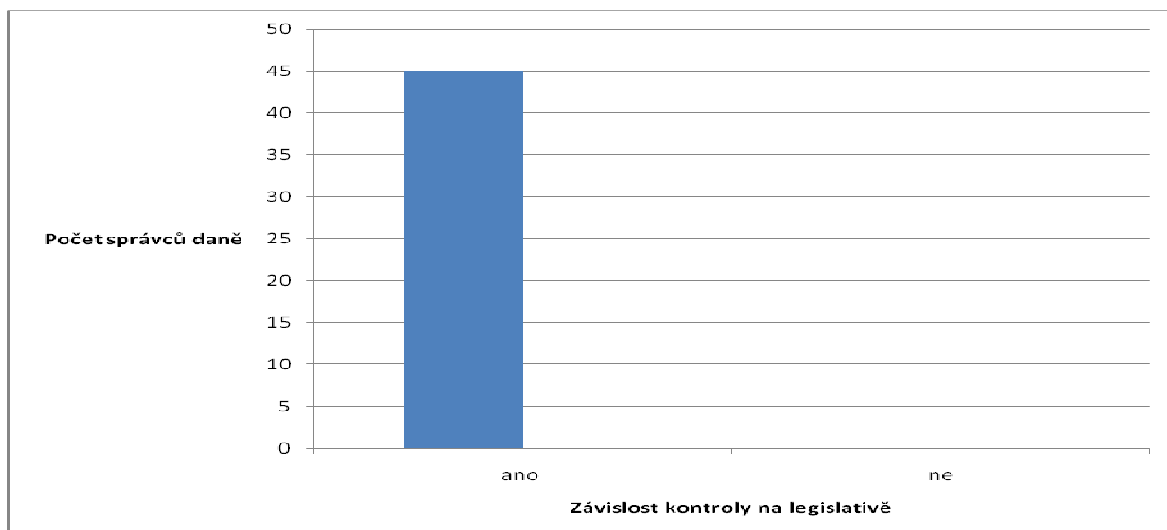
Z dat získaných k faktoru účinnosti daňové kontroly ve vztahu k legislativě byly zjištěny následující výsledky, které zobrazuje graf č. 11 – daňové subjekty a graf č. 12 – za správce daně.



Graf č. 11 – závislost daňové kontroly na legislativě – daňové subjekty⁹³

Legislativu, jako faktor, na kterém závisí účinnost daňové kontroly považuje za významný 80% podnikajících fyzických osob. Z právníckých osob tuto závislost potvrdilo 100% respondentů.

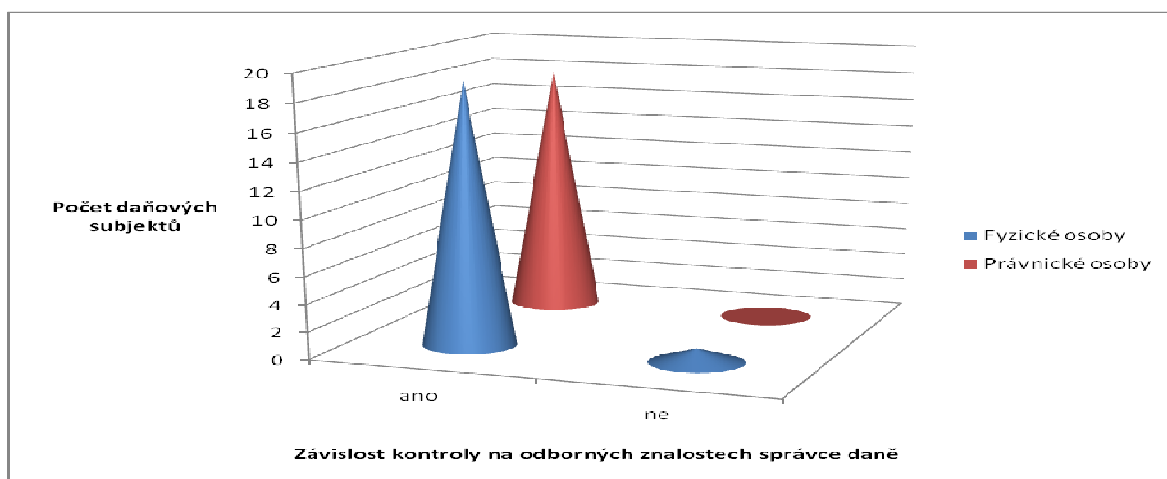
⁹³ vlastní zpracování



Graf č. 12 – závislost daňové kontroly na legislativě – správce daně⁹⁴

Legislativu, jako faktor, na kterém závisí účinnost daňové kontroly považuje za významný 100% respondentů z řad správce daně.

Z dat získaných k faktoru účinnosti daňové kontroly ve vztahu k odbornosti pracovníků správce daně byly zjištěny následující výsledky, které zobrazuje graf č. 13 – daňové subjekty a graf č. 14 – za správce daně.

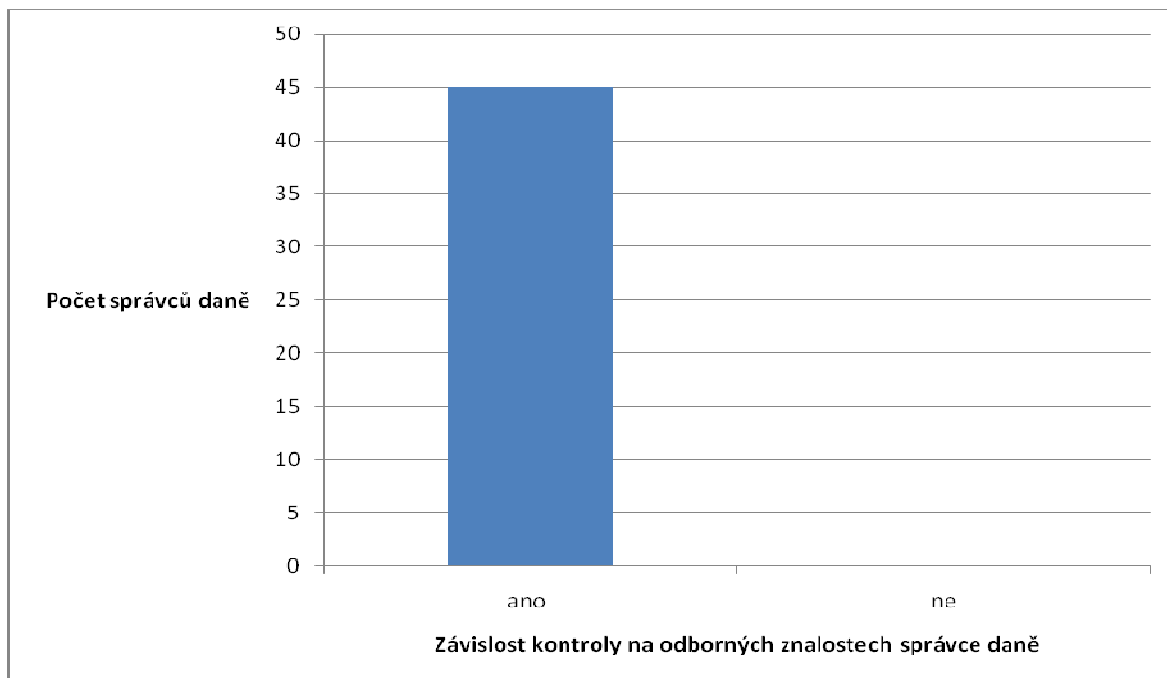


Graf č. 13 – závislost daňové kontroly na odborných znalostech správce daně – daňové subjekty⁹⁵

⁹⁴ vlastní zpracování

⁹⁵ vlastní zpracování

Závislost účinnosti daňové kontroly na odborných znalostech správce daně vyjádřilo 95% fyzických osob. Z právnických tuto závislost potvrdilo 100%.



Graf č. 14 – závislost daňové kontroly na odborných znalostech správce daně – správce daně⁹⁶

Závislost účinnosti daňové kontroly na odborných znalostech správce daně potvrdilo 100% respondentů z řad správce daně.

7.6.8. Vyhodnocení cílů č. 4 a 5.

Hypotéza H4 se potvrdila. Kvalita legislativy je faktorem účinnosti daňových kontrol.

Daňové subjekty i pracovníci správce daně považují kvalitní legislativu za jeden z hlavních faktorů pro daňovou kontrolu. K hlavní změně, která v čase může přinést potvrzení tohoto faktoru se může stát zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti dne 1.1.2011.

⁹⁶ vlastní zpracování

Hypotéza H5 se potvrdila. Odbornost pracovníků správce daně je faktorem, který ovlivňuje účinnost daňové kontroly.

Daňové subjekty i pracovníci správce daně byly ve shodě i u tohoto faktoru. Odbornost pracovníků správce daně zajišťuje zákonnost, efektivnost a plnění dalších zásad, které mají být při správě daní zajištěny.

7.7. Návrh změn

Z provedeného výzkumného šetření je možné konstatovat, že pro daňovou kontrolu je za stěžejní oblast považována legislativa, která v zásadní míře určuje účinnost jejího provedení. S účinností od 1.1.2011 platí nový procesní zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil předchozí právní úpravu, která již nebyla vyhovující a při správě daní docházelo k problémům, které ovlivňovaly jak daňové subjekty, tak správce daně při provádění daňových kontrol. To zda budou i budoucnu při správě daní problémy ověřit aplikace tohoto zákona v praxi. Návrh změn tohoto zákona bez prověření praxí považuji v tuto chvíli předčasné.

Dalším významným faktorem ovlivňujícím daňovou kontrolu dle výzkumného šetření je odborná způsobilost pracovníků správce daně.

Změnou v oblasti odbornosti pracovníků správce daně, by mělo být stanovení podmínky vysokoškolského vzdělání pro pracovníky správce daně, kteří realizují daňovou kontrolu. Jejich konání a rozhodování v oblasti daní může mít za následek výrazný zásah do poměrů daňových subjektů a to jak finančních, osobních nebo trestněprávních. V mnoha oblastech státní správy již v minulosti došlo v souvislosti se změnou legislativy i ke stanovení této povinnosti. Z tohoto důvodu navrhuji, aby do zákonné úpravy správy daní byla zahrnuta povinnost odborného vzdělání na úrovni vysokoškolského pro pracovníky správce daně realizující daňovou kontrolu. Vysokoškolské vzdělání by mělo mít příslušnou specializaci nejlépe ekonomického nebo právního směru.

8. Závěr

Pojem daňová kontrola se dotýká všech subjektů, které mají daňové povinnosti. Z tohoto důvodu naplňuje znak celospolečenského tématu. V dnešní době, kdy probíhá velmi častá změna legislativy, v souvislosti s reformou veřejných financí, jsou velmi časté změny v hmotně právních zákonech, které určují daňové zatížení. Pro daňové subjekty i správce daně je nezbytné, se v nich dobře orientovat a správně je aplikovat. Skutečnost, že daňové subjekty jsou schopny jejich správné aplikace, může být ověřena prostřednictvím daňové kontroly. Daňová kontrola je postupem správce daně pro ověření plnění daňových povinností. S účinností od 1.1.2011 platí nový procesní zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle kterého správce daně při jejím výkonu postupuje a je vázán zásadami pro správu daní.

Daňová kontrola může mít výrazné dopady na daňový subjekt a to jak v osobní rovině, tak ve finanční rovině. Četnost daňových kontrol násobí případné dopady na daňový subjekt a z tohoto důvodu je sledována. Četnost daňových kontrol zvyšuje riziko případných finančních či trestněprávních následků daňové kontroly. Z pohledu daňových subjektů je daňová kontrola většinou vnímána jako nežádoucí. Její účel je však dán společenskou potřebou, kdy plní funkci získání finanční prostředků pro financování veřejných potřeb. Daňová kontrola je vždy pro daňový subjekt zatěžujícím prvkem, který vyžaduje odbornou znalost, aktivní účast a zvýšené náklady. V médiích je často prezentováno, že četnost provedení daňových kontrol je závislá na umístění sídla daňového subjektu.

Z výzkumného šetření vyplynulo, že četnost daňové kontroly u daňových subjektů vykazuje výrazný rozdíl v počtu provedených daňových kontrol v závislosti na umístění sídla daňového subjektu, ale pouze v případě fyzických osob. Bylo zjištěno, že četnost daňových kontrol u právnických osob není rozdílná v závislosti na velikosti místa sídla správce daně.

Dále bylo výzkumným šetřením zjišťováno, které faktory mají vliv na účinnost daňové kontroly. Bylo zjištěno, že pro účinnost daňové kontroly jsou důležitými faktory kvalitní legislativa a odborné znalosti pracovníků správce daně. Na základě tohoto zjištění byla navržena změna, která by svým doplněním do příslušné legislativy zajistila vyšší

odbornost při provádění daňových kontrol. Touto změnou by byla povinnost vysokoškolského vzdělání pro pracovníky správce daně realizující daňovou kontrolu. V případě procesní legislativy s ohledem na datum účinnosti (1.1.2011) nového zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je třeba případnou změnu realizovat až na základě praxe, kterou do problematiky daňové kontroly přinese.

9. Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

- BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
- HENDL, Jan. *Úvod do kvalitativního výzkumu*, Praha: Nakladatelství Karolinum, 1999. 278 s. ISBN 80-246-0030-7
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Správa daní podle daňového řádu*. Brno: Akademické nakladatelství Cerm, 2010. 87 s. ISBN 978-80-214-4159-0
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, PETR; TOMAŽIČ, Ivan et.al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7
- KANIOVÁ, Lenka; JANÁKOVÁ, Yveta. *Daňová kontrola práva a povinnosti podnikatele*. 1. vyd. Praha : Computer Press, 2000. 147 s. ISBN 80-7226-289-0
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 112 s. ISBN 80-7357-170-6
- KOBÍK, Jaroslav; JUNGWIRTH, Jan; SPURNÁ, Jaroslava; ŠPERL, Jiří. *Daňové spory, jejich prevence a řešení II*. Praha: Nakladatelství ASPI publishing, 2002. 268 s. ISBN 80-86395-40-5
- KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2008. 863 s. ISBN 978-80-7263-459-0
- KUBÁTOVÁ, Květa; VÍTEK, Leoš. *Daňová politika Teorie a praxe*. Praha: CODEX Bohemia, 1997. 264 s. ISBN 80-85963-23-X
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha: Wolters Kluwer ČR,a.s., 2009. 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6
- SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3
- SURYNEK, Alois; KOMÁRKOVÁ, Růžena; KAŠPAROVÁ, Eva. *Základy sociologického výzkumu*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Management Press, 2001. 160 s. ISBN 80-7261-038-4
- Zatloukal, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0

Právní předpisy

- Česko. Zákon č. 337 ze dne 5.5.1992, o správě daní a poplatků. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Federální ministerstvo vnitra, 1992, částka 70, s. 1913-1944.
- Česko. Zákon č. 280 ze dne 22.7.2009, daňový řád. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244.
- Česko. Zákon č. 531 ze dne 28.11.1990, o územních finančních orgánech. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Federální ministerstvo vnitra, 1990, částka 87, s. 1982-1985.
- Česko. Zákon č. 40 ze dne 8.1.2009, trestní zákoník. In *Sbírka zákonů české republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009, částka 11, s. 353-464. ISSN 1211-1244

Elektronické zdroje:

- MFCR. *Kompetence a činnosti daňové správy* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/22.html?year=>>
- MFCR. *Finanční ředitelství v Hradci Králové – organizační struktura* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_3891.html?year=>
- NSS. *Úvod* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>>
- NSS. *Judikatura správních soudů – rozšířený formulář* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaExtendedSearch>>
- MFCR. *Generální ředitelství cel – hlavní stránka* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: < <http://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/default.aspx>>
- MFCR. *Poskytnuté informace dle zákona 106/1999 Sb.* [online][cit. 31.1.2011]. Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/12872.html?year=PRESENT>>

10. Přílohy

Seznam příloh

- 10.1. Průvodní dopis k dotazníkovému šetření
- 10.2. Dotazník pro daňové subjekty z řad fyzických a právnických osob
- 10.3. Dotazník pro pracovníky správce daně
- 10.4. Vzor oznámení k seznámení s kontrolním zjištěním
- 10.5. Protokol o zahájení daňové kontroly
- 10.6. Odpověď Generálního finančního ředitelství na žádost o poskytnutí informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím
- 10.7. Tabulky výsledků výzkumného šetření

Seznam tabulek

- 10.8.1. Tabulka č. 1 – návratnost daňových dotazníků
- 10.8.2. Tabulka č. 2 – rozdělení daňových subjektů dle formy podnikání
- 10.8.3. Tabulka č. 3 – daňové subjekty podle velikosti sídla správce daně podle vrácených dotazníků
- 10.8.4. Tabulka č. 4 – počet daňových kontrol u podnikajících více než 10 let
- 10.8.5. Tabulka č. 5 – četnost daňových kontrol u podnikajících 3 – 10 let
- 10.8.6. Tabulka č. 6 – závislost daňové kontroly na legislativě dle daňových subjektů
- 10.8.7. Tabulka č. 7 – závislost daňové kontroly na odborných znalostech správce daně
- 10.8.8. Tabulka č. 8 – doba činnosti podnikatelského subjektu
- 10.8.9. Tabulka č. 9 – návratnost daňových dotazníků od správce daně
- 10.8.10. Tabulka č. 10 – závislost daňové kontroly na legislativě
- 10.8.11. Tabulka č. 11 – závislost kontroly na odborných znalostech správce daně
- 10.8.12. Tabulka č. 12 – četnost kontrol u daňových subjektů Fo podle velikosti místa sídla SD
- 10.8.13. Tabulka č. 13 – četnost kontrol u daňových subjektů PO podle velikosti místa sídla SD

Seznam použitých zkratek

SD	- správce daně
DŘ	- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
ZSPD	- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
Fú	- Finanční úřad
Fř	- Finanční ředitelství
ČR	- Česká republika
DS	- daňový subjekt

Příloha 10.1. Průvodní dopis k dotazníkovému šetření

**Vážení pracovníci(ce) správce daně,
dámy a pánové, zástupci daňových subjektů,**

jsem studentem České zemědělské univerzity v Praze, Provozně ekonomické fakulty, kde studuji obor Veřejná správa a regionální rozvoj a v letošním roce budu obhajovat diplomovou práci na téma „Daňová kontrola, její právní ukotvení, dopady a účinnost v působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové“.

V současné době je významným tématem změna procesního zákona při správě daní, kdy od 1.1.2011 správci daní postupují dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti dne 1.1.2011. V této souvislosti se možná rádi k tomuto tématu rád(a) vyjádříte tím, že vyplníte tento dotazník. Získané informace budou využity pro výzkumné šetření.

Vybranou odpověď, prosím, označte kroužkem, případně odpověď vypište. V případě, že se zmýlíte, označte Vámi chybně označenou odpověď křížkem.

Dotazník je anonymní.

Děkuji Vám za vyplnění dotazníku.

Pavel Baura

Příloha 10.2. Dotazník pro daňové subjekty z řad fyzických a právnických osob

Dotazník

1. Jak dlouho patříte mezi aktivní podnikatelské subjekty?

- méně než 3 roky
- 3 až 10 let
- více než 10 let

2. Jste fyzickou či právnickou osobou?

- fyzická osoba
- právnická osoba

3. Vaše místní příslušnost je u správce daně se sídlem ve městě do:

- do 10 tisíc obyvatel
- 10 – 50 tisíc obyvatel
- více než 50 tisíc obyvatel

4. Za dobu Vaší podnikatelské činnosti u Vás byla provedena daňová kontrola:

- nikdy
- jednou
- více než jednou

5. Domníváte se, že provedení a účinnost daňové kontroly je závislé na kvalitě příslušné legislativy?

- ano
- ne

6. Domníváte se, že pro účinnost daňové kontroly je rozhodující odborná znalost pracovníků správce daně?

- ano
- ne

Příloha 10.3. Dotazník pro pracovníky správce daně

Dotazník

1. Jak dlouho jste pracovníkem správce daně?

- méně než 3 roky
- 3 až 10 let
- více než 10 let

2. Kolik aktivních daňových subjektů je místně příslušných u Vašeho zaměstnavatele – správce daně?

- méně než 6000
- 6000 až 10000
- více než 10000

3. Prováděl jste za dobu své praxe opakovanou kontrolu, pokud ano, uveďte jakého počtu daňových subjektů se tato kontrola týkala u fyzických osob:

- méně než 10 -ti daňových subjektů
- 10 – 20 -ti daňových subjektů
- více než 20 -ti daňových subjektů

4. Prováděl jste za dobu své praxe opakovanou kontrolu, pokud ano, uveďte jakého počtu daňových subjektů se tato kontrola týkala u právnických osob:

- méně než 10 -ti daňových subjektů
- 10 – 20 -ti daňových subjektů
- více než 20 -ti daňových subjektů

5. Domníváte se, že provedení a účinnost daňové kontroly je závislé na kvalitě příslušné legislativy?

- ano
- ne

6. Domníváte se, že pro účinnost daňové kontroly je rozhodující odborná znalost pracovníků správce daně?

- ano
- ne

Příloha č. 10.4. Vzor oznámení k seznámení s kontrolním zjištěním

FINANČNÍ ÚŘAD V.....

Vyřizuje:
Telefon:
ID datové schránky:
E-mail:
Čj.: č.j./11/

Daňový subjekt:

ABCD s.r.o.
DIČ: CZ

OZNÁMENÍ

podle ustanovení § 88 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb.,
daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Finanční úřad v (dále jen správce daně) v rámci u Vás prováděné daňové kontroly již provedl podle jeho názoru všechna potřebná zjištění, nezbytná k formulaci kontrolního zjištění. S výsledkem kontrolního zjištění Vás správce daně tímto seznamuje v souladu s § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

K výsledku kontrolního zjištění, jak je níže uveden, se můžete v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu vyjádřit a navrhnout jeho doplnění.

Rozhodnete-li se své právo uplatnit, učiňte tak nejpozději do **15 dnů** ode dne doručení tohoto oznámení písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, a to v souladu s § 71 daňového řádu. V případě ústního podání se prosím dostavte dne v hod. na Finanční úřad v do kanceláře č. Pokud Vám navržený termín nevyhovuje, dohodněte si s výše uvedeným pracovníkem správce daně termín jiný, tak abyste svého práva využil nejpozději do 15 dnů ode dne doručení tohoto oznámení. Pokud se rozhodnete uplatnit své právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, a budete v souvislosti s tím navrhopvat provedení dosud správci daně nepředložených listinných důkazních prostředků, přiložte je prosím k Vašemu písemnému podání nebo je vezměte s sebou k ústnímu jednání.

VÝSLEDEK KONTROLNÍHO ZJIŠTĚNÍ

Daň	Dodatečně doměřená daň v roce			Doměřeno
	2008	2009	2010	celkem
Daň z příjmů osob				
Daň z příjmů ze závislé činnosti				
Daň z přidané hodnoty				
Celkem				

ÚVOD

Informace o daňovém subjektu, jednání a zastupování:

Použité zkratky:

daňový řád - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, (ve znění pozdějších předpisů)

zákon o správě daní – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

zákon o DPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

zákon o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

zákon o rezervách - zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění

zákon o dani silniční - zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění

zákon o účetnictví – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

postupy účtování - opatření MF čj. 281/89 759/2001 ze dne 13. listopadu 2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ve znění pozdějších změn a doplňků

vyhláška k zákonu o účetnictví – vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

účetní standard č. X – Český účetní standard pro podnikatele č. x název

Obchodní zákoník – Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Občanský zákoník – Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Živnostenský zákon – Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

DS – daňový subjekt

Předmět kontroly:

Výsledek kontroly

1. Kontrola daně z příjmů fyzických / právnických osob

Název zjištění (např. Smlouva o...)

Text musí obsahovat:

- které skutečnosti má správce daně za prokázané
- o které důkazy opřel správce daně svá skutková zjištění
- jakými úvahami se správce daně při hodnocení důkazů řídil
- jak správce daně posoudil věc po právní stránce
- odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o jednáních v průběhu daňové kontroly
- zjistil-li správce daně některé skutečnosti mimo jednání (např. na základě výzvy k poskytnutí listin zaslané třetím osobám), je třeba u popisu těchto skutečností a důkazních prostředků tuto skutečnost zmínit (§ 88/1c) DŘ)

2. Kontrola daně z přidané hodnoty

3. Kontrola daně silniční

Ke shora uvedenému výsledku kontrolního zjištění současně ve smyslu ustanovení

§ 88 odst. 1 daňového řádu přikládáme jako přílohu č. 1 přehled protokolů a úředních záznamů ke dni vyhotovení tohoto oznámení o výsledku kontrolního zjištění.

V

vedoucí oddělení

Příloha č.10.5. Protokol o zahájení daňové kontroly

FINANČNÍ ÚŘAD V.....

Čj.:...22.. /11/.....

PROTOKOL

**dle § 60 až § 62 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,
ve znění pozdějších předpisů, (dále jen daňový řád)**

Daňový subjekt, v jehož věci je ústní jednání vedeno:

DIČ:

Místo jednání: Finanční úřad v Hradci Králové, U Koruny 1632, PSČ 502 00

Zahájeno dne v hod.

1. Jednání se zúčastnili:

a) Úřední osoby:

b) Za daňový subjekt:

Totožnost ověřena:

c) Odborný konzultant:

Totožnost ověřena:

d) Třetí osoby:

Totožnost ověřena:

2. Udělená poučení:

Poučení daňového subjektu:

- *Tento protokol je veřejnou listinou (§ 94 odst. 1 daňového řádu).*
- *Odepření podpisu nebo vzdálení se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 daňového řádu).*
- *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, nebo se navzdory předchozímu napomenutí chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní, může správce daně uložit pořádkovou pokutu do 50 000 Kč (§ 247 daňového řádu).*

.....
podpis daňového subjektu/ zástupce

4. Předmět jednání: Zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu.

5. Souvislé vylíčení průběhu jednání:

Finanční úřad v provede daňovou kontrolu na základě Pověření Finančního ředitelstvíčj., ze dne (dále jen Pověření), vydaného ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, kterým byl Finanční úřad pověřen k provedení daňové kontroly, projednáním zprávy o daňové kontrole a stanovením základu daně a daně podle § 85 a násl. daňového řádu, včetně dílčích úkonů procesně souvisejících. Správce daně předložil písemné Pověření daňovému subjektu/zástupci daňového subjektu.

Podle § 91 odst. 1 daňového řádu, je u výše uvedeného daňového subjektu tímto úkonem zahájena daňová kontrola dle § 85 a násl. daňového řádu v tomto rozsahu:

daň:	zdaňovací období:
Daň z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., v platném znění)	rok 20xx
Daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., v platném znění)	1. - 12. měsíc/1. - 4. čtvrtletí roku 20xx
Daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb., v platném znění)	rok 20xx

Daňový subjekt bere na vědomí, že je u něj tímto úkonem zahájena daňová kontrola podle § 85 a násl. daňového řádu ve výše uvedeném rozsahu a je si vědom všech práv a povinností, které pro něj ze zahájení daňové kontroly vyplývají v souladu s ustanovením § 86 daňového řádu.

K dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, není přípustné dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování; daňová kontrola přerušuje běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle § 141 odstavce 1 věty první daňového řádu; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán (§ 141 odst. 6 daňového řádu).

Správce daně si s daňovým subjektem sjednal:

- v souladu s § 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu zajištění vhodného místa a podmínek k provádění daňové kontroly v místě..... na a na dny následující až do doby ukončení kontroly.
- v souladu s § 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu, že informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících činnost daňového subjektu a o uložení účetních záznamů a jiných informací bude úředním osobám poskytovat..... ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu, a to v následujícím rozsahu:

Správce daně v souladu s ustanovením § 81 odst. 2 a § 86 odst. 4 daňového řádu požádal daňový subjekt o poskytnutí výstupů z účetnictví, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání za kontrolované/á zdaňovací období, v elektronické podobě.

Správce daně požaduje od daňového subjektu k předaným elektronickým datům následující informace:

- Účetní SW
- Verze účetního SW
- www stránky výrobce
- dokumenty - výstupy
- možné výstupní formáty.

Daňový subjekt požadované informace zpracuje a sdělí správci daně do

K činnostiv kontrolovaných obdobích bylo při jednání uvedeno:

6. Označení dokladů a jiných listin, případně jejich kopií, odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí:

7. Vyjádření a návrhy na doplnění protokolu nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu:

8. Vyjádření správce daně k vyjádřením k protokolované věci, uplatněným návrhům nebo výhradám:

9. Rozhodnutí vyhlášená při jednání:

10. Závěr jednání:

Protokol, který má stran(y), byl vytištěn.

Protokol má příloh listinných a příloh nelistinných.

Seznam listinných příloh:

Seznam nelistinných příloh – obrazových nebo zvukových záznamů:

Protokol byl hlasitě diktován/přečten a před podpisem bylo dále změněno nebo opraveno:

Jednání bylo ukončeno v hod. a protokol byl schválen.

11. Podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily, případně důvody odepření podpisu:

Za správce daně:

Třetí osoby:

Za daňový subjekt:

.....

.....

.....

Stejnopis protokolu převzal dne:

.....

jméno, příjmení

.....

podpis

Příloha č.10.6. Odpověď Generálního finančního ředitelství na žádost o poskytnutí informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím

Poskytnutá informace GFŘ podle zákona o svobodném přístupu k informacím 3/11

- 1) *Kolik pracovníků je zaměstnáno k 31.12.2010 na odděleních daňové kontroly a na odděleních specializované kontroly na jednotlivých finančních úřadech v ČR?*

Viz Příloha – dokument Excel „Počty pracovníků“

- 2) *Ke kolika daňovým subjektům provozujícím podnikatelskou nebo obdobnou činnost ve smyslu § 7 a 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a daňovým subjektům uvedeným v § 17 téhož zákona vykonává každý jednotlivý finanční úřad funkci správce daně (resp. postačí informace o počtu subjektů – fyzických a právnických osob – podávajících daňové přiznání, v případě fyzických osob přiznání typu B), a to ke dni 31. 12. 2010?*

Za celou ČR bylo dle výše uvedených parametrů finančními úřady spravováno 462.340 právnických osob a 2.130.436 fyzických osob. Podrobnější přehled dle jednotlivých finančních úřadů nabízí přiložená tabulka.

Viz Příloha – Excel dokument „Počet FO, PO a počet kontrol“

- 3) *Kolik pravomocně uzavřených daňových kontrol bylo v období od 01. 01. 2010 do 31.12. 2010 dokončeno na jednotlivých finančních úřadech v ČR?*

Za rok 2010 bylo finančními úřady provedeno 69.824 kontrol. Podrobnější přehled dle jednotlivých finančních úřadů nabízí přiložená tabulka.

Viz Příloha – Excel dokument „Počet FO, PO a počet kontrol“

10.7. Tabulky výsledků výzkumného šetření

Tabulka č. 1 - návratnost daňových dotazníků – daňové subjekty

Ukazatel	daňové dotazníky - počty
celkem subjektů	50
rozdáno	50
vráceno	38
vráceno	76%

Graf č. 2

Tabulka č. 2 - rozdělení daňových subjektů dle formy podnikání

Forma podnikání	počet	podíl v %
fyzická osoba	20	52,63
právnícká osoba	18	47,37
celkem	38	100

Graf č. 4

Tabulka č. 3 - daňové subjekty dle velikosti sídla SD podle vrácených dotazníků

Velikost sídla správce daně	vrácené dotazníky	fyzické osoby	právnícké osoby
do 10 ti. obyvatel	10	5	5
10 - 50 tis. obyvatel	11	6	5
nad 50 tis. obyvatel	17	9	8
Celkem	38	20	18
údaje v procentech:			
do 10 ti. obyvatel	26,3	25	28
10 - 50 tis. obyvatel	29	30	28
nad 50 tis. obyvatel	44,7	45	44

Graf č. 5

Tabulka č. 4 - počet daňových kontrol u podnikajících více než 10 let

Četnost kontrol	Fyzické osoby	%	právnícké osoby	%
celkem	9	100	7	100
nikdy	6	66,7	1	14,3
jednou	3	33,3	5	71,4
více než jednou	0	0	1	14,3

Graf č. 8

Tabulka č. 5 – četnost daňových kontrol u podnikajících 3-10 let

Četnost kontrol	Fyzické osoby	%	Právnícké osoby	%
celkem	10	100	11	100
nikdy	7	70	1	9,1
jednou	3	30	9	81,8
více než jednou	0	0	1	9,1

Graf č. 7

Tabulka č.6 - Závislost daňové kontroly na legislativě dle daňových subjektů

Závislost na legislativě	Fyzické osoby	%	Právnícké osoby	%
ano	16	80	18	100
ne	4	20	0	0

Graf č. 11

Tabulka č. 7 - Závislost daňové kontroly na odborných znalostech správce daně

Závislost na odborných znalostech	Fyzické osoby	%	Právnícké osoby	%
ano	19	95	18	100
ne	1	5	0	0

Graf č. 13

Tabulka č. 8 - doba činnosti podnikatelského subjektu

Doba činnosti	fyzické osoby	%	právnícké osoby	%
méně než 3 roky	1	5	0	0
3 -10 let	10	50	11	61
více než 10 let	9	45	7	39
celkem	20	100	18	100

Graf č. 6

Tabulka č.9 - návratnost daňových dotazníků od SD

Ukazatel	daňové dotazníky - počty
celkem správců daně	50
rozdáno	50
vráceno	45
vráceno	90%

Graf č. 3

Tabulka č. 10 - Závislost daňové kontroly na legislativě

Závislost na legislativě	Správce daně	%	právnícké osoby	%
ano	45	100	7	100
ne	0	0	1	14,3
jednou	3	33,3	5	71,4
více než jednou	0	0	1	14,3

Graf č. 12

Tabulka č. 11 - Závislost kontroly na odborných znalostech SD

Závislost na odborných znalostech	počet	%
ano	45	100
ne	0	0

Graf č.14

Tabulka č.12 -

četnost kontrol u daňových subjektů Fo podle velikosti místa sídla SD

	nikdy	jednou	více než 1x
do 10 tis.obyvateľ	3	2	0
10 - 50 tis. obyvatel	1	5	0
nad 50 tis. obyvatel	9	0	0

Graf č. 9

Tabulka č.13 -

četnost kontrol u daňových subjektů PO podle velikosti místa sídla SD

	nikdy	jednou	více než 1x
do 10 tis.obyvateľ	1	3	1
10 - 50 tis. obyvatel	0	5	0
nad 50 tis. obyvatel	1	6	1

Graf č. 10