

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Proces daňové kontroly

Autor: Jana Bürgerová

Vedoucí: Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

© 2010 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jana Bürgerová

obor Podnikání a administrativa

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze čl. 16 určuje tuto bakalářskou práci.

Název tématu: **Proces daňové kontroly**

Struktura bakalářské práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Definice slabých míst daňové kontroly
5. Možnosti zefektivnění procesu daňové kontroly
6. Výsledky a doporučení
7. Závěr
8. Seznam literatury
9. Přílohy



Rozsah původní zprávy: 30 - 40 stran

Seznam odborné literatury:

ZATLOUKAL, T.: Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7.

DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, O.: Obrana před daňovou kontrolou. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-223-0.

KOBÍK, J.: Správa daní a poplatků s komentářem 2008. 6. aktualizované vydání. Praha: Anag, 2008. ISBN 978-80-7263-459-0.

ÚZ č. 695 – Správa daní a poplatků, platby v hotovosti, daňové poradenství. 6. aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2008. ISBN 978-80-7208-710-5.

VANČUROVÁ, A.: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva. 9. vydání. Praha: Vox, 2008. ISBN 978-80-86324-72-2.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.**

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2010



Vedoucí katedry



Děkan

V Praze dne: 7.1.2009

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Proces daňové kontroly" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30. 3. 2010

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukášovi Moravcovi, Ph.D. za vstřícný přístup, veškerý čas, který mi věnoval a podnětné rady, které mi dopomohly k vypracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat rodičům za podporu a trpělivost.

Proces daňové kontroly

Souhrn

Bakalářská práce je zaměřena na hodnocení procesu daňové kontroly. V teoretické části jsou popsány zásady a části daňového řízení, kdo se na řízení podílí a jakými prostředky se může bránit daňový subjekt při podezření na křivdu od správce daně. Praktická část se zabývá analýzou jednotlivých slabých míst jak z hlediska daňového subjektu, tak i z pohledu správce daně. Jsou identifikována a rozebrána čtyři slabá místa - nečinnost finančního úřadu, protiprávní zahájení daňové kontroly, přetržení běhu prekluzivní lhůty a problematika prominutí daně. Jednotlivá místa jsou nejdříve obecně popsána a následně jsou analyzována s odkazem na rozsudky Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a Krajských soudů. Na každou analýzu ihned navazují opatření, která slouží pro posílení práv daňového subjektu a k vymezení prostoru, ve kterém finanční úřad může jednat, aniž by se choval protiprávně. Na konci je uveden praktický příklad s fiktivní firmou, na které jsou aplikovány návrhy vzniklé při analýzách slabých míst. V závěru je popsáno, jakým způsobem bylo nahlíženo na proces daňové kontroly, jaká jsou jednoznačná doporučení pro provádění daňové kontroly a z jakého důvodu by se měly posilovat práva kontrolovaného daňového subjektu a omezovat pravomoci správce daně.

Klíčová slova: daňová kontrola, správce daně, daňový subjekt, protokol o ústním jednání, platební výměr, okamžik zahájení daňové kontroly, prekluzivní lhůta, zásady daňového řízení, prominutí daně, nečinnost finančního úřadu

Tax search process

Summary:

This paper deals with classification of tax search process. Basic concepts and tax principles are theoretically described in the introduction. The second part (of this paper) is focused on the analysis of weak points of the tax system from the subject and administrator point of view. Furthermore, the main four tax weaknesses - inactivity of revenue authority, lawless inauguration of a tax search, suspension of a foreclosure period and remission of a tax issue - are identified and analyzed in detail and contrasted with verdicts of constitution, administrative and regional courts. All the tax issues are analyzed and procedures are advised to avoid lawless behavior of the revenue authority. These methods are applied on a fictive company to demonstrate the practical exercise. Finally, quality of a tax search is rated and suggestions are discussed according to subject law consolidation and administrator law attenuation.

Keywords: tax search, tax administrator, tax subject, log of oral hearing, payment order, start time of a tax search, time of foreclosure, canons of tax procedure, remission of a tax, inactivity of tax administrator

Obsah

| | |
|--|----|
| 1. Úvod..... | 6 |
| 2. Cíl práce a metodika | 7 |
| 3. Literární rešerše..... | 8 |
| 3.1. Vývoj a historie daňové kontroly | 8 |
| 3.2. Pojem daňová kontrola | 8 |
| 3.3. Účastníci daňového řízení | 10 |
| 3.4. Základní zásady daňového řízení, resp. daňové kontroly..... | 10 |
| 3.5. Části daňového řízení, resp. daňové kontroly | 11 |
| 3.5.1. Příprava daňové kontroly | 11 |
| 3.5.2. Zahájení daňové kontroly..... | 12 |
| 3.5.3. Průběh daňové kontroly | 13 |
| 3.5.4. Ukončení daňové kontroly | 15 |
| 3.6. Finanční a trestněprávní následky | 16 |
| 3.7. Možnosti obrany..... | 18 |
| 3.7.1. Řádné opravné prostředky..... | 18 |
| 3.7.2. Mimořádné opravné prostředky | 19 |
| 3.8. Daňový řád s platností od 1. 1. 2011 | 20 |
| 4. Definice slabých míst daňové kontroly..... | 21 |
| 4.1. Modelový příklad | 21 |
| 4.1.1. Komentář k modelovému příkladu | 22 |
| 4.2. Nečinnost správce daně | 23 |
| 4.3. Chyby při zahájení daňové kontroly..... | 24 |
| 4.4. Úmyslné přerušení běhu prekluzivní lhůty | 26 |
| 4.5. Problematika prominutí daně | 26 |
| 5. Možnosti zefektivnění procesu daňové kontroly | 28 |

| | | |
|------|--|----|
| 5.1. | Analýza nečinnosti správce daně | 28 |
| 5.2. | Analýza nesprávného zahájení daňové kontroly | 29 |
| 5.3. | Analýza přerušení běhu prekluzivní lhůty..... | 31 |
| 5.4. | Analýza problematiky prominutí daně | 33 |
| 6. | Výsledky a doporučení | 36 |
| 6.1. | Výsledky a doporučení na řešení nečinnosti správce daně | 36 |
| 6.2. | Výsledky a doporučení pro řešení zahájení daňové kontroly..... | 37 |
| 6.3. | Výsledky a doporučení ohledně přerušení běhu prekluzivní lhůty | 38 |
| 6.4. | Výsledky a doporučení ohledně prominutí daně..... | 39 |
| 6.5. | Praktický příklad na ideální daňovou kontrolu | 41 |
| 6.6. | Diskuse | 42 |
| 7. | Závěr | 46 |
| 8. | Seznam použitých zdrojů | 48 |

Seznam použitých zkratek

| | |
|-------------------|---|
| ZSDP | zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů |
| ÚS | Ústavní soud |
| NSS | Nejvyšší správní soud |
| KS | Krajský soud |
| Daňový řád | zákon č. 280/2009 Sb., s platností od 1. 1. 2010 |

1. Úvod

Stát chrání svůj tok příjmů do státního rozpočtu vícero způsoby. Jedním z nich je daňové řízení, jehož součástí je daňová kontrola. V současné době dochází ke stále častějším daňovým únikům, tak je třeba daňové kontroly provádět důsledně a v kratších časových intervalech. Bohužel v dnešní době je daňové řízení postiženo neustále se měnící právní úpravou a tak dochází k nejasnostem při provádění daňové kontroly. Tyto nejasnosti jsou řešeny až v řízení před soudy. Soudy jsou často časově náročné a tak se daňová kontrola z několika měsíců může protáhnout až na několik let, čímž dochází k neúměrnému zatěžování daňových subjektů a v krajním případě se může stát, že daňový subjekt finančně zkolabuje. Kvůli nejasné právní úpravě v praxi často dochází k tomu, že správce daně zneužívá svoje postavení a dochází tak ke znevýhodňování daňového subjektu. Například ze zákona není úplně jasné, jakým úkonem správce daně zahajuje daňovou kontrolu. Proto je velmi důležité, aby se daňový subjekt dobře na daňovou kontrolu připravil a mohl se tak účinně bránit proti nesprávnému postupu správce daně. Ovšem když se správce daně ohlásí u daňového subjektu s tím, že u něj bude provedena daňová kontrola, tak podnikatel nenalezne na všechny své otázky odpovědi v odpovídající právní úpravě. Na druhou stranu daňový subjekt mnohdy zatajuje dokumenty, které jsou nezbytné pro správné stanovení základu daně, či odmítá spolupracovat s finančním úřadem. Ne ve všech případech existuje právní úprava nebo dostatečně vysoké sankce, které by zabránily protiprávnímu chování daňového subjektu. Je třeba najít kompromis, kdy daňový subjekt nebude nahlížet na daňovou kontrolu jako na nutné zlo, ale jako na ověření jeho schopnosti správně stanovit základ daně.

2. Cíl práce a metodika

Cílem bakalářské práce je zhodnotit proces daňové kontroly ze dvou hledisek, a to z pohledu poplatníka, který se dívá na daňovou kontrolu jako na zátěž a z pohledu správce daně, který chce z pověření státu vybrat co nejvíce peněz do státní pokladny. Teoretická část bude popisovat vývoj daňové kontroly, vysvětlení pojmu daňová kontrola a kdo se na ní podílí, dále budou uvedeny zásady daňového řízení, kterými by se měl řídit správce daně i daňový subjekt. Budou vysvětleny části daňového řízení a také průběh daňové kontroly. Čtenář se seznámí s důsledky daňové kontroly a s možnostmi obrany. Na začátku praktické části je demonstrováno, jak probíhá daňová kontrola při současné právní úpravě. Z příkladu vyplývají slabá místa daňové kontroly, která jsou následně rozebrána. Analýza slabých míst je provedena na základě judikátů Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a Krajských soudů. Na konci analytické části jsou navržena nápravná opatření, která povedou k zefektivnění procesu provádění daňové kontroly. Tato opatření jsou následně ukázána na závěrečném praktickém příkladu na fiktivní firmě. Pro úplnost je praktická část zakončena diskuzí, kde navrhovaná opatření jsou srovnána s novým daňovým řádem, který bude platit od 1. ledna 2011.

3. Literární rešerše

3.1. Vývoj a historie daňové kontroly

Daně a různé poplatky jsou staré jako lidstvo samo. Znalý je již kultury žijící na naší planetě před mnoha tisíci lety, neboť se ve své podstatě jedná o nezbytný doprovodný prvek státnosti. Není proto pochyb, že i na území českých zemí se více či méně právem upravené daně a poplatky vyskytovaly už od prvních státních útvarů, které zde vznikaly od 6. století našeho letopočtu. Ve středověku byly označovány za berně, desátky či poplatky za propůjčení práv k využívání tzv. regálů.

V českých zemích se moderní soustava daní začala konstituovat od poloviny 18. století. Například zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních je odbornou veřejností dodnes považován za jeden z nejdokonalejších daňových zákonů v naší historii. Z hlediska daňové kontroly jsou zajímavé § 298, který obsahuje řízení co do vyměření daně, dále § 314 nahlížení do knih a neposlední řadě i § 319 místní prohlídka. Tyto tři paragrafy je možno z dnešního pohledu považovat za ustanovení, které se týkají daňové kontroly.

Počátkem 2. poloviny 20. století proběhla Kabešova reforma, v rámci které bylo přijato několik daňových zákonů. Nově byla zřízena kontrolní a revizní správa Ministerstva financí. Vyhláška č. 162/1953 Ú. 1. jako první upravovala daňovou kontrolu jako takovou. Obsahovala, jakým způsobem bude probíhat řízení ve věcech daňových, a vydávaly se společné předpisy k provedení daňových zákonů (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 15 - 18).

3.2. Pojem daňová kontrola

Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Cílem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu.

(Kobík, 2009, s. 148)

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost: podle § 16 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

- poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- předložit na požádání záznamy, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti anebo o které pracovník správce daně požádá a podat k nim ústní nebo písemné vysvětlení,
- nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici,
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly,
- umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá k podnikání nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo: podle § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

- na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně,
- být přítomen jednání s jeho pracovníky,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně,
- klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření,
- vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění,
- nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů.

3.3. Účastníci daňového řízení

Správce daně má právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vymáhat anebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době (Kobík, 2009, s. 14).

Daňový subjekt je poplatník, plátec daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

Poplatník je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Daňového řízení vedeného správcem daně se zúčastňují i třetí osoby – svědci a osoby předzvědné, znalci, auditoři, tlumočníci atd. (Kobík, 2009, s. 76 - 79).

3.4. Základní zásady daňového řízení, resp. daňové kontroly

Tyto zásady nepředstavují deklaratorní a nezávazné požadavky, ale mají stejnou právní závaznost jako kterékoliv další speciální ustanovení. Jsou důležitým prostředkem pro správnou interpretaci ostatních ustanovení daňových zákonů. Při aplikaci jednotlivých ustanovení daňových zákonů je tedy nutno dbát, aby byla vždy v souladu s těmito základními zásadami, které vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle řízení, tj. pro správné stanovení a včasné vybrání daně.

1. Při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.
2. Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.
3. Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

4. Daňové řízení je vždy neveřejné.
5. Jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Tuto povinnosti však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že je oprávněna tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu.
6. Daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.
7. Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.
8. Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.
9. Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Při tom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy (Kobík, 2009, s. 23 - 24).

3.5. Části daňového řízení, resp. daňové kontroly

3.5.1. Příprava daňové kontroly

Daňový subjekt by měl být na daňovou kontrolu připraven, v ideálním případě ji dokonce očekávat na základě vlastní analýzy. Řádná příprava na daňovou kontrolu spočívá zejména u dokonalé znalosti vlastních daňových povinností u jednotlivých druhů daní, jakož i znalostí vlastního účetnictví a v neposlední řadě i vědomosti o slabých místech, která se mohou u daňového subjektu vyskytnout ve vztahu k daňovým povinnostem. Pro účinnou přípravu by tedy měl mít daňový subjekt provedenou analýzu slabých míst svých daňových povinností, a to pro každou daň a zdaňovací období zvlášť. V rámci účinné přípravy musí každý daňový subjekt znát jaké druhy daní a za jaká zdaňovací období jsou již promlčeny. Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká právo státu na vyměření daně. Zákon však neobsahuje výslovný výčet úkonů, které mají za

následek přerušení prekluzivní lhůty, což komplikuje dobrou přípravu na daňovou kontrolu ve smyslu zjištění, jaká zdaňovací období jsou již prekludována. Daňový subjekt by měl i v rámci přípravy daňové kontroly také dobře zvážit vhodný prostor pro její provádění, protože zákon ukládá kontrolovanému daňovému subjektu povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly. Součástí dobré přípravy na daňovou kontrolu je v neposlední řadě také úplný a funkční archiv všech relevantních podkladů (Zatloukal, 2008, s. 36 - 38).

3.5.2. Zahájení daňové kontroly

Přestože se jedná o jeden ze zásadních okamžiků celé daňové kontroly, není její vlastní zahájení zákonem výslovně upraveno. O zahájení daňové kontroly bývá daňový subjekt zpravidla informován správcem daně předem, nejčastěji telefonicky. Po telefonickém oznámení zahájení daňové kontroly je čistě na dohodě mezi daňovým poplatníkem a správcem daně, kdy bude daňová kontrola skutečně zahájena. Díky tomu, že správce daně se ohlásí předem, mají obě strany dostatek času pro to, aby se dohodly na vhodném termínu a místě zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola je zahájena dnem, kterým byl daňový subjekt vyrozuměn o zahájení kontrolní činnosti. Nejčastěji dochází k ústnímu jednání, kdy správce daně seznámí daňový subjekt s tím, které daně a která zdaňovací období budou předmětem kontroly. Okamžik zahájení daňové kontroly přináší pro daňový subjekt významné právní následky. Má vliv na přerušení lhůty pro vyměření daně. (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 76 – 77). ZSDP stanovuje, že pro vyměření daně se uplatňují lhůty prekluzivní neboli propadné (Kobík, 2009. S. 489). Podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nelze tedy daň vyměřit, doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovací období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Jestliže byl před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost.

3.5.3. Průběh daňové kontroly

Průběh daňové kontroly se skládá z jednotlivých úkonů správce daně a z úkonů daňového subjektu (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 139).

V podstatě můžeme průběh daňové kontroly rozdělit na několik fází, a to fáze seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a dokazovací.

Fáze seznamovací

Aby správce daně zvolil vhodný kontrolní postup, tak je nutné, aby mu daňový subjekt dodal informace o velikosti daňového subjektu, vlastnické struktuře, druhu ekonomické činnosti a metodách vedení účetnictví. Dále by kontrolovaný daňový subjekt měl správci daně sdělit, na koho se správce daně bude moci obracet se svými upřesňujícími dotazy. V neposlední řadě by správce daně měl říci svůj plán a představu o daňové kontrole co do časového rozsahu, popř. ohledně postupu. Avšak je třeba si uvědomit, že takto získané informace mají pouze nezávazný charakter (Zatloukal, 2008, s. 105 - 106).

Fáze shromažďovací

Po seznámení se s činností a charakterem kontrolovaného daňového subjektu bude cílem správce daně získání podkladů, na jejichž základě bude moci zvolit odpovídající kontrolní techniky. Pro daňový subjekt z toho vyplývá povinnost předložit záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady, které souvisí s hospodářskými a účetními operacemi (Zatloukal, 2008, s. 107).

Fáze vyhodnocovací

Dosud neexistuje zákon ani jiný právní předpis, který by byl pro správce daně návodem k tomu, jak daňovou kontrolu provádět a jaké by měl použít techniky, postupy a metody, aby dospěl ke stanovenému cíli. Správce daně kontroluje správnost vykázané daně. Tato kontrola zahrnuje tři základní prvky, a to detekce skutkového stavu, verifikace předložených či obstaraných důkazních prostředků a estimace zjištěného skutkového stavu. Detekce skutkového stavu je vyhledávání problémových oblastí a jejich následné ověření. Verifikace důkazních prostředků probíhá v rámci detekce skutkového stavu a spočívá v ověřování získaných důkazních prostředků. Estimace zjištěného skutkového stavu zahrnuje vyhodnocení a výpočet vlastní daňové povinnosti, a to nezávisle na tom, jak vyhodnotil a vypočetl daňovou povinnost daňový subjekt (Zatloukal, 2008, s. 110 – 111).

Fáze dokazovací

Zákon o správě daní a poplatků stanoví, že daň je možno vyměřit třemi způsoby:

- na základě dokazování, tedy „správně“. Pokud to není možné,
- na základě pomůcek, tedy odhadem. Pokud ani to není možné,
- na základě sjednání její výše (Kobík, 2009, s. 278).

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má dvě základní povinnosti. První povinností je povinnost za podmínek stanovených zvláštním zákonem daň přiznat. Daňový subjekt tedy v této věci stíhá břemeno tvrzení. Druhou jeho povinností je povinnost toto své tvrzení doložit. Stíhá jej tedy břemeno důkazní (Kobík, 2009, s. 277).

Avšak daňový subjekt není v rámci kontroly povinen prokazovat skutečnosti, které se neváží k předmětu daňové kontroly. Důkazní povinnost správce daně je velmi omezená (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 245).

Správce daně musí prokázat např. doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností, které vyvrací věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví (Kobík, 2009, s. 277).

Správce daně musí nashromáždit důkazní prostředky, které prokazují nebo naopak vyvracejí tvrzené skutečnosti (Zatloukal, 2008, s. 182). Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Mezi ně patří například svědecké výpovědi, znalecké posudky, veřejné listiny nebo zprávy o daňových kontrolách (Kobík 2009, s. 276). Dalším úkolem správce daně je hodnotit obstarané důkazní prostředky. V rámci hodnocení důkazu musí správce daně zvážit, které z obstaraných důkazních prostředků mohou mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Z nich pak musí vyloučit ty, které byly získány nezákonným způsobem a ty, jejichž obsah je prokazatelně nevěrohodný (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 255). V okamžiku, kdy správce daně vybere věrohodné důkazní prostředky, tak nastává samotný proces hodnocení důkazů. V rámci něj přisoudí správce daně jednotlivým důkazům váhu a poskládá důkazní řetězec. O tom, které důkazní prostředky byly správcem daně provedeny a které byly osvědčeny jako důkazy a které nikoliv, jakož i o samotném výsledku hodnocení důkazů je správce daně povinen informovat kontrolovaný daňový subjekt tak, aby ten měl možnost dokazování doplnit o nové důkazní prostředky, které budou svědčit ve prospěch daňového subjektu

(Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 258). Dokazování představuje proces počínající předkládáním a zajišťování důkazních prostředků a jejich následným hodnocením, zda se osvědčily jako důkazy (Zatloukal, 2008, s. 182). Dokazování vede správce daně. Vlastní dokazování znamená, že správce daně nejprve musí obstarat důkazní prostředky, ty pak provede, osvědčí, které důkazní prostředky se stanou důkazy a tyto důkazy vyhodnotí (Kobík, 2009, s. 277). Obecně platí, že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Správce daně však podle zákona musí dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (Zatloukal, 2008, s. 203). Pokud daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek např. výpověď svědka, přičemž je schopen označit, co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení, a správce daně nemá v této věci z dosud provedeného řízení jasno, je povinen navrhovaného svědka vyslechnout (Kobík, 2009, s. 279). Pro případ, že daňový subjekt neunese své důkazní břemeno a jeho daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, tak správce daně přistoupí ke stanovení daně za použití pomůcek, tj. pomocí odhadu daňové povinnosti.

Správce daně odhadne daňovou povinnost kontrolovaného daňového subjektu s odvoláním na jiné daňové subjekty, které se nacházejí ve stejném či obdobném postavení (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 259 - 260).

Pokud jde o sjednání daně, jde o okrajové případy, neboť vyměření daně za pomoci použití pomůcek je možné téměř u všech daňových subjektů. Dohoda o sjednání daně a o její výši, která je v zásadě veřejnoprávní smlouvou, musí být zachycena protokolárně a daň správce daně vyměří (Kobík, 2009, s. 298).

3.5.4. Ukončení daňové kontroly

Po ukončení kontrolní činnosti správce daně a následném vyhodnocení důkazů se daňová kontrola dostává do své závěrečné fáze – ukončení. Ze zákona vyplývá, že proces ukončení daňové kontroly začíná vyhotovením zprávy o daňové kontrole pracovníkem správce daně, pokračuje jejím projednáním s daňovým subjektem a je ukončen jejím spolupodepsáním pracovníkem správce daně a daňovým subjektem. Okamžikem ukončení daňové kontroly je tedy podpis zprávy o daňové kontrole. Než dojde k vlastnímu projednání zprávy o daňové kontrole, je třeba, aby správce daně

seznámil daňový subjekt s kontrolními nálezy, dále se způsobem, jakým k jím zjištěným skutečnostem dospěl a jejich hodnocením (Zatloukal, 2008, s. 226 – 227).

Zprávu o daňové kontrole sepisuje ten pracovník správce daně, který daňovou kontrolu prováděl. Tato zpráva představuje určité písemné shrnutí průběhu daňové kontroly. Aby zpráva o daňové kontrole mohla být podkladem pro dodatečné vyměření daně, měla by obsahovat určité náležitosti. Nejsou stanoveny zákonem, ale vyplývají z účelu, který má zpráva plnit, tj. odůvodnění platebního výměru. Měla by obsahovat úplný výčet správcem daně obstaraných nebo daňovým subjektem předložených nebo navržených důkazních prostředků, sdělení o tom, které nebyly provedeny či které nebyly osvědčeny jako důkazy, včetně uvedení toho, jaké skutečnosti se na jejich základě považují za prokázané (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 266 – 267).

Po sepsání zprávy o daňové kontrole následuje další fáze směřující k ukončení daňové kontroly, a to její projednání s daňovým subjektem (Zatloukal, 2006, s. 233). Projednání zprávy o daňové kontrole souvisí s právem kontrolovaného daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění. Aby tohoto práva bylo dosaženo, tak musí mít daňový subjekt zprávu o daňové kontrole k dispozici v dostatečném předstihu před jejím formálním projednáním se správcem daně (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 268). Jestliže daňový subjekt nesouhlasí s obsahem zprávy o daňové kontrole, tak mu zákon dává právo se bránit např. prostřednictvím námitek. Zároveň může kontrolovaný daňový subjekt navrhnout doplnění zprávy o daňové kontrole. S těmito námitkami, resp. návrhy na doplnění dokazování, se musí správce daně vypořádat ještě před podpisem zprávy o daňové kontrole (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 269).

Podpisem zprávy o daňové kontrole a protokolu o jejím projednání dochází k formálnímu završení daňové kontroly. Daňovému subjektu je předáno jedno vyhotovení zprávy, popř. odmítne-li ji převzít nebo se projednání a podpisu zprávy vyhýbá, je mu zpráva o daňové kontrole zaslána poštou s doručenkou (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006 s. 271).

3.6. Finanční a trestněprávní následky

Po ukončení daňové kontroly většinou následuje vyměřovací řízení. Daňová kontrola může vyústit do trojí situace. Nejběžnějším následkem daňové kontroly je totiž kontrolní nález ústící v dodatečné stanovení daně. 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. Může se stát, že pracovníci správce daně k žádným kontrolním zjištěním nedospěli a daňová kontrola tudíž skončila bez nálezu. Žádné vyměřovací řízení v tomto případě nenásleduje.

Dodatečné vyměření daně

Vyústí-li daňová kontrola ve zjištění, že daňový subjekt nepřiznal daň ve správné výši, správce daně ji v rámci vyměřovacího řízení ve výši zjištěného rozdílu dodatečně vyměří. O nově stanoveném základu daně a doměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt dodatečným platebním výměrem. Dodatečně vyměřená daň je splatná v tzv. náhradní lhůtě splatnosti, která činí třicet dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru.

Platební výměr je rozhodnutím, jímž stanoví správce daně základ daně a daň (Zatloukal, 2008, s. 243 - 245).

Náležitosti platebního výměru: podle § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

- označení správce daně, který rozhodnutí vydal,
- číslo platebního výměru,
- datum podpisu,
- přesné označení příjemce rozhodnutí,
- výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno,
- částka doměřené daně a číslo účtu, na nějž má být částka zaplacená,
- lhůta plnění,
- poučení o opravném prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,
- vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení, funkce a otisk úředního razítka se státním znakem.

Absence základní náležitosti má za následek neplatnost rozhodnutí. (základní náležitost, která nespočívá v chybě v psaní či počítání) .

Proti dodatečnému platebnímu výměru se lze bránit podáním odvolání. Tento opravný prostředek nemá odkladný účinek ve vztahu k vykonatelnosti dodatečného platebního výměru. To znamená, že daň stanovená dodatečným platebním výměrem musí být uhrazena ve stanovené třicetidenní lhůtě bez ohledu na to, zda daňový subjekt

dodatečný platební výměr napadl. V opačném případě se daňový subjekt vystavuje reálnému nebezpečí, že správce daně přikročí k vymáhání daňového nedoplatku (Zatloukal, 2008, s. 246 - 247).

Velmi nepříjemným důsledkem daňové kontroly je skutečnost, že dotčený daňový subjekt po celou dobu ode dne následujícího po původním dni splatnosti do dne jejího zaplacení na základě dodatečného platebního výměru v prodlení. S ním pak zákon spojuje vznik povinnosti platit tzv. penále jakožto kumulaci náhrady škody, která mohla v důsledku pozdní úhrady daně vzniknout státu, a sankce za porušení zákona (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 279 – 280).

3.7. Možnosti obrany

3.7.1. Řádné opravné prostředky

Odvolání

Domnívá-li se adresát rozhodnutí správce daně, že rozhodnutí je nesprávné nebo nezákonné, má možnost využít zákonem stanovené opravné prostředky. Základním a nejdůležitějším opravným prostředkem je odvolání, které zaručuje dvojinstančnost řízení. Objektivita odvolacího řízení je mimo jiné zaručena tím, že rozhodování v obou stupních nesmí být prováděno stejným pracovníkem správce daně, a to ani nepřímo. Dojde-li daňový subjekt k závěru, že byl chybně zjištěn skutkový stav, musí na podporu svého názoru navrhnout důkazní prostředky. A může podat odvolání ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Další velmi důležité ustanovení říká, že odvolatel může údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, tzv. například navrhnout nové důkazní prostředky či přidávat nové argumenty. Daňový subjekt má možnost vzít své odvolání zpět. Pokud tak daňový subjekt učiní, nemůže již podat odvolání nové, a to ani v případě, že dosud neuplynula lhůta pro podání odvolání (Zatloukal, 2008, s. 286 – 287). Pokud prvoinstanční správce daně o odvolání sám nerozhodne, je povinen věc postoupit odvolacímu orgánu. Odvolací orgán dostane do rukou spisový materiál s předkládací zprávou a případně i s výsledky doplněného řízení k rozhodnutí. Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí a v odůvodněných případech změní nebo rozhodnutí zruší. Jinak odvolání zamítne (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 301 – 302).

Stížnost dle správního řádu

Prostředkem obrany daňového subjektu je také stížnost dle správního řádu. Podstatou stížnosti je právo dotčených osob obracet se na správní orgány se stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 304).

Námitka

Námitka je jednostupňovým řádným opravným prostředkem, který se obecně uplatňuje proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovací a o němž rozhoduje ten správce daně, který napadené rozhodnutí vydal či napadený úkon provedl. Jeho rozhodnutí sice musí být odůvodněno, ovšem není proti němu přípustné odvolání. Jde tedy o výrazně slabší opravný prostředek ve srovnání s odvoláním (Kobík, 2009, s. 556).

Reklamace

Reklamace se obecně uplatňuje proti postupu správce daně při placení a evidenci daně. Pokud jde o podání reklamace a rozhodnutí o ní, platí stejná pravidla, jako je tomu v případě námítky (Kobík, 2009, s. 558).

3.7.2. Mimořádné opravné prostředky

Obnova řízení – ukončené řízení pravomocným rozhodnutím se obnoví na základě žádosti příjemce rozhodnutí (zpravidla daňového subjektu) nebo z úřední povinnosti (Kobík, 2009, s. 562).

Prominutí daně – ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K prominutí daně může dojít v kterémkoliv stadiu daňového řízení (Kobík, 2009, s. 577).

Přezkoumávání daňových rozhodnutí - cílem je umožnit zrušení takového daňového rozhodnutí, které trpí podstatnými vadami řízení nebo je v rozporu s právními předpisy, a okolnosti současně nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši (Zatloukal, 2008, s. 301).

Opravy zřejmých omylů a nesprávností – tento institut slouží k nápravě zřejmých chyb (zřejmá chyba v psaní, počítání nebo k jinému omylu), kterých se občas dopouštějí

pracovníci správců daně při vydávání rozhodnutí v daňovém řízení (Kobík, 2009, s. 596).

3.8. Daňový řád s platností od 1. 1. 2011

Parlament České republiky se usnesl na zákonu č. 280/2009 Sb., který byl vyhlášen ve sbírce zákonů dne 3. 9. 2009 s platností od ledna roku 2011.

Tímto zákonem se např. mění:

- a) vymezení správce daně a osob zúčastněných na správě daní
- b) pravomoci správce daně
- c) práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní
- d) postupy při placení daní
- e) mimořádné opravné prostředky

4. Definice slabých míst daňové kontroly

4.1. Modelový příklad

Na začátku analytické části je ukázán praktický příklad aplikace daňové kontroly při současné právní úpravě. Příklad bude demonstrován na fiktivní firmě Výlet, s.r.o. – tato firma je tvořena pouze pro potřeby bakalářské práce a veškeré údaje o ní i správci daně jsou ryze modelové.

Specifikace firmy:

Název fiktivní firmy: Výlet, s.r.o.

Způsob vedení účetnictví: podvojně

Počet zaměstnanců: 15

Předmět podnikání: oblast cestovního ruchu

Den vzniku: 30. 6. 2000

Registrované daně: daň z příjmů, silniční daň

Při současné právní úpravě nemá správce daně stanoveny lhůty pro provedení daňové kontroly. Daňový subjekt tedy neví, kdy u něj pracovník finančního úřadu provede daňovou kontrolu.

Finanční úřad dne 20. prosince 2009 telefonicky oznámil firmě Výlet, s.r.o., že u ní bude provedena kontrola všech daní, ke kterým je podnik registrován. Správce daně si vybral tuto firmu z důvodu, že opakovaně vykazovala ztrátu.

Pracovnice finančního úřadu sepsala s jednatelem firmy protokol o ústním jednání, ve kterém byl zejména seznámen, jaké daně a zdaňovací období budou kontrolovány, dále prvotní seznam dokumentů k prověření a další náležitosti stanovené zákonem. Tím, že byl sepsán a podepsán protokol o ústním jednání oběma stranami, tak lze daňovou kontrolu označit za formálně zahájenou. Rozhodující okamžik je faktické zahájení daňové kontroly, tj. faktické prověřování skutečností vedoucích ke správnému stanovení základu daně. Pracovnice se s jednatelem dohodla, že firma bude mít 14 dní na připravení potřebných dokladů ke zkontrolování.

Za dalších 14 dnů byly zkontrolovány doklady, které si pracovnice finančního úřadu vyžádala ke kontrole. Uplynul měsíc a finanční úřad si žádné další doklady nevyžádal k prozkoumání. Tato skutečnost vede k protahování daňové kontroly.

Ke konci roku 2010 byla daňová kontrola ukončena a firmě Výlet, s.r.o. byl vyčíslen daňový nedoplatek ve výši 700 000 Kč.

V právní úpravě je zakotveno, že po vydání platebního výměru musí daňový subjekt doměřenou částku zaplatit, i když existuje skutečnost, že kontrola nebyla provedena správně a tedy mohlo dojít ke špatnému či nezákonnému doměření daně.

Na konci praktické části bude následovat další praktický příklad na firmě Výlet, s.r.o., na kterém budou aplikována vlastní doporučení.

4.1.1. Komentář k modelovému příkladu

V následujícím textu jsou uvedena stanoviska správce daně i daňového subjektu k jednotlivým slabým místům daňové kontroly, která vyplynula z modelového příkladu. Jedná se zejména o:

a) nečinnost správce daně

Správce daně: podle něj lze za nečinnost považovat dobu přesahující 6 měsíců ode dne, kdy byla vykonána poslední činnost, tj. 1 měsíc do této doby ještě spadá.

Daňový subjekt: vznesl na správce daně dotaz, kdy bude pokračovat kontrola dalších dokladů, neboť už uplynul měsíc od posledního úkonu ze strany finančního úřadu.

b) nesprávné zahájení daňové kontroly

Správce daně: považuje daňovou kontrolu za fakticky zahájenou – vyžádal si potřebné doklady ke kontrole.

Daňový subjekt: je připraven využít zákonem daných možností obrany (např. námitka či odvolání), neboť se domnívá, že správce daně jedná protizákonně. K faktickému zahájení daňové kontroly dojde až v lednu, kdy už zanikne právo státu zkontrolovat a případně doměřit daň - rozhodujícím okamžikem pro přerušování běhu prekluzivní lhůty je faktické zahájení daňové kontroly.

c) úmyslné přerušení běhu prekluzivní lhůty

Správce daně: si je velmi dobře vědom, že mu dobíhají poslední dny, kdy může daně z roku 2006 zkontrolovat. Proto narychlo oznámil zahájení daňové kontroly, aby mu neunikla možnost vybrat více peněz do státního rozpočtu.

Daňový subjekt: i když se mu pozdní zahájení daňové kontroly nemusí líbit, tak nenajde v zákoně oporu, podle které by se úmyslnému přerušení běhu prekluzivní lhůty mohl bránit. Zákon 100 % nedefinuje počátek prekluzivní lhůty. Musí pouze přijmout fakt, že daňová kontrola byla zahájena na poslední chvíli.

d) problematika prominutí daně

Stanovisko správce daně: pro něj je daňová kontrola ukončena. Zjistil, že daňový subjekt odvedl nižší daňovou povinnost a tím pádem mu byla doměřena zpětně daň.

Stanovisko daňového subjektu: bude žádat o prominutí daně, neboť se ohledně provedení daňové kontroly vyskytují nesrovnalosti v podobě nezákonného zahájení daňové kontroly. Na tento institut se však daňový subjekt nemůže plně spoléhat, protože na prominutí daně není právní nárok, tj. záleží na uvážení Ministerstva financí či pověřených orgánů, zda žádosti vyhoví.

Slabá místa, která vyplynula z modelového příkladu, jsou v souladu s názory autorů publikací, které byly přečteny k problematice daňové kontroly.

4.2. Nečinnost správce daně

V praxi není výjimkou, že se daňový subjekt běžně setkává s nečinností správce daně. Správce daně zahájí s daňovým subjektem daňovou kontrolu, ale pak se odmlčí a nevyžádá si od kontrolovaného podnikatele žádné doklady k prozkoumání. Skutečnost, že správce daně je nečinný, vede k neúměrnému zatěžování kontrolovaného podnikatele. Tento stav je v rozporu se zásadou hospodárnosti v daňovém řízení. Je v zájmu jak finančního úřadu, tak i daňového subjektu, aby daňová kontrola nebyla zbytečně protahována, protože čím dříve bude vydán platební výměr, tak tím dříve se daňový subjekt bude moci naplno věnovat své činnosti a správci daně zbude čas zaměřit se na jiné, dosud nekontrolované daňové subjekty. Současná právní úprava posiluje práva daňového subjektu, co se týče obrany proti nečinnosti správce daně. Ale i tak

můžeme najít volná místa, která umožňují svévoli správce daně vůči kontrolovanému daňovému subjektu. Například ZSDP dává možnost správci daně, aby sám stanovil tzv. přiměřené lhůty, což může vést k diskriminaci kontrolovaného podnikatele. ZSDP stanoví lhůty, které má dodržet daňový subjekt a pokud se tak nestane, tak ho čekají právní následky v podobě pokuty či penále. Dříve ZSDP neupravoval lhůty pro rozhodnutí správce daně. To svádělo finanční úřad k benevolenci. Správce daně stanovil jakési lhůty pro daňový subjekt podle svého uvážení, avšak daňovému subjektu se konkrétní daná lhůta zdála příliš krátká. To dávalo všanc skutečnost, že díky nepřiměřeným lhůtám docházelo ke vzniku zbytečného penále – daňový subjekt nestihl v dané lhůtě splnit požadavek správce daně. Poté byl do ZSDP vsunut nový paragraf, který posílil práva daňového subjektu, avšak ve finále z něj pro správce daně neplynou žádné větší postihy či povinnosti. Dle nového paragrafu se daňový subjekt může bránit proti nečinnosti až po uplynutí 6 měsíců od doby, kdy správce daně provedl poslední úkon. Podle § 34c první části musí daňový subjekt čekat na možnost obrany po dobu půl roku. Nemůže se ani obrátit na soud, protože podle stávající právní úpravy nevyužitím § 34c se žaloba automaticky zamítne. Na jedné straně sice zákonodárci dali možnost obrany daňovému subjektu, ale na straně druhé je zákonem dáno, že daňová kontrola má co nejméně zatěžovat daňový subjekt. Podnikatel musí čekat 6 měsíců na to, aby mohl něco podniknout. Jednoznačná výhoda je na straně finančního úřadu, protože podle toho, co je v paragrafu psáno, by stačilo, aby finanční úřad provedl 3 – 4 úkony za rok, čímž znemožní daňovému subjektu, aby podal oznámení na nečinnost správce daně. V extrémním případě by tak správce daně měl v rukou možnost, jak daňovou kontrolu protahovat prakticky až do nekonečna.

Tuto problematiku (tj. nečinnost správce daně) respektuje i nový daňový řád.

4.3. Chyby při zahájení daňové kontroly

Často se stává, že správce daně nesprávně zahájí daňovou kontrolu. Tato skutečnost s sebou přináší nemilé důsledky hlavně pro finanční úřad. Nejvýznamnějším je, že se daňová kontrola stane nezákonnou. Správce daně sice provede daňovou kontrolu, případně doměří daň, ale pokud daňový subjekt podá žalobu k soudu ohledně špatného zahájení daňové kontroly a tím i k neoprávněnému doměření daně, u kterého uspěje, tak správci daně nezbude nic jiného, než doměřenou daň vrátit. Úprava zahájení daňové kontroly

není zakomponována v ZSDP, i když se jedná o významný okamžik. Například daňová kontrola se stane nezákonnou, jestliže došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně (této problematice se práce bude věnovat později).

První chybou při zahájení daňové kontroly je to, že správce daně se ohlásí u daňového subjektu s úmyslem provést kontrolu, ale prověřování písemností začne až po určité době, například jednoho měsíce. Tudíž nastává problém mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly. Dojde-li ke splnutí těchto dvou pojmů, tak by to vedlo k libovůli správce daně. Správce daně by měl možnost například sepsat s daňovým subjektem protokol o zahájení daňové kontroly, ale prověřování dokumentů by začalo až po měsíci. Tyto okolnosti jsou již v rozporu se zásadou hospodárnosti u daňového řízení jasně vymezenou zákonem. Tedy dochází k neúměrnému zatěžování daňového subjektu a ten nemá možnost se bránit, protože nenachází oporu v zákoně. Protože co není zákonem zakázáno, je dovoleno. Tím, že formální a faktické zahájení daňové kontroly bude od sebe separováno, tak se posílí práva daňového subjektu a omezí svévole správce daně. V našich podmínkách je potřeba dát jasné mantinely, jakými úkony je daňová kontrola skutečně zahájena. V ZSDP sice je napsán výčet činností, kterými být daňová kontrola zahájena nemůže, ale protože existuje mnoho sporů mezi správcem daně a daňovým subjektem ve věci zahájení daňové kontroly, tak je evidentní, že zákonná úprava je nedostačující. Špatným zahájením daňové kontroly se kontrola tedy stává neefektivní již od samého počátku. Zákon správcem daně neukládá povinnost oznámit daňovou kontrolu podnikateli předem. V zájmu správce daně je alespoň telefonické oznámení podnikateli, že se na něj kontrola chystá. Neboť podnikatel tak bude mít čas se připravit – shromáždit dokumenty i osoby. Dlužno dodat, že existují i neukázněné daňové subjekty, které když se dozví o hrozbě daňové kontroly, tak rychle zatají důležité dokumenty pro správné stanovení základu daně a pro dodatečné vyměření daně. Tedy je potřeba brát v potaz obě strany, neboť v zájmu správce daně je zahájit daňovou kontrolu a vybrat co nejvíce peněz, a naopak daňový subjekt chce zaplatit na daních co nejméně a tento cíl se obě strany budou snažit splnit všemi možnými dostupnými prostředky.

4.4. Úmyslné přerušeni běhu prekluzivní lhůty

Pracovník správce daně často zahájí daňovou kontrolu v době, kdy dobíhá prekluzivní lhůta pro vyměření daně, tzn., že po uplynutí této doby (3 roky) už finanční úřad nemá právo daň doměřit ani vymáhat daňový nedoplatek. ZSDP nejasně stanovuje počátek běhu prekluzivní lhůty. Není možné daň vyměřit, jestliže uplynuly tři roky od konce zdaňovacího období:

- a) ve kterém vznikla povinnost přiznat daň,
- b) období, ve kterém podnikateli vznikla daňová povinnost, ale daňový subjekt neměl povinnost podat daňové přiznání.

Zákon už neříká, jaké zdaňovací období můžeme považovat za období, ve kterém podnikatel musel podat daňové přiznání, a období, kdy daňová povinnost vznikla bez nutnosti podat daňové přiznání.

Nezřídka se stává, že se správce daně u daňového subjektu ohlásí s tím, že u něj provede daňovou kontrolu, čímž zahájí přetržení běhu prekluzivní lhůty. Je zcela přirozené, že správce daně chce zkontrolovat daňový subjekt, zdali ve správné výši odvádí svoji daňovou povinnost. Jenže mnoho případů ukazuje, že správce daně není veden pouze zájmem kontroly. Najdou se i tací, kteří záměrně zahajují daňovou kontrolu s úmyslem prodloužit lhůtu pro vyměření daně (může být maximálně desetiletá). Někteří správci daně žijí v domnění, že stačí daňovému subjektu ohlásit záměr provedení daňové kontroly. Jak bylo konstatováno výše, pouze úmysl k zahájení daňové kontroly nestačí. Zákon stanoví, že prekluzivní lhůta může být přerušena pouze na základě úkonů, které budou směřovat k vyměření daně, a o těchto úkonech bude kontrolovaný podnikatel informován. V zákoně není ustanovení, které by upravovalo způsob, jakým by se daňový subjekt měl o těchto okolnostech dozvědět. Tímto se dostává daňový subjekt do nevýhodné pozice vůči správci daně, protože v případě sporu se nemůže odvolávat na ustanovení v zákoně, ale pouze na judikaturu soudů. A ne všichni správci daně se s judikaturou ztotožňují, což pak ještě více posiluje nejistotu daňových subjektů.

4.5. Problematika prominutí daně

Jako posledního slabého místa se práce dotkne oblasti prominutí daně. Pravomoc prominout daň má Ministerstvo financí a to z důvodu nejasné právní úpravy kolem provádění daňové kontroly a doměření daňové povinnosti anebo na základě tvrdosti, to

znamená, že špatnou právní úpravou mohla být vyměřena příliš vysoká daň, která by daňový subjekt mohla zničit. Z tohoto důvodu část daně nebo dokonce celá daň může být prominuta. Pokud bude chtít daňový subjekt využít institutu prominutí daně, tak si musí uvědomit, že na prominutí daně není právní nárok. To znamená, že záleží pouze na Ministerstvu financí anebo pověřeném správci daně, zdali žádost schválí. Jestliže se tak nestane, tak daňový subjekt má možnost žádost podat znovu, ale musí uvést jiné důvody pro odpuštění daně.

Například v roce 2004 bylo prominuto celkem 5 564 mil. Kč, přičemž nejvíce prominutých daní bylo v oblasti tzv. nových daní. Už toto velké číslo indikuje, kolik mezer mají české zákony, které řeší problematiku daní. Nejasná právní úprava může zapříčinit zvyšování základu daně pro dodatečné vyměření daně. Daňový subjekt v průběhu daňové kontroly pozná, že nebude schopen daň zaplatit, proto využije institutu prominutí daně. Samotný institut prominutí daně připouští, že se v zákonné úpravě vyskytují nesrovnalosti. Zatím neexistuje judikatura, která by řešila lhůtu, dokdy daňový subjekt může zažádat o prominutí daně. Je jasné, že daňový subjekt nemůže požádat o prominutí daně ještě před začátkem daňového řízení, neboť neví, jestli mu finanční úřad daň doměří. Hypoteticky, kdyby o prominutí daně požádal dříve, tak by to vedlo ke skutečnosti, že si je vědom odvedení nižší daně. Ale to se v praxi stát nemůže, protože nejdříve finanční úřad musí daň vyměřit, aby bylo co promíjet.

5. Možnosti zefektivnění procesu daňové kontroly

5.1. Analýza nečinnosti správce daně

Na rozbor nečinnosti finančního úřadu byly použity rozsudky Nejvyššího správního soudu týkajících se žalob ohledně nečinnosti správce daně, a to:

- 7 Ans 5/2008 - 154
- 7 Afs 112/2006 – 103

Jedná se o případy, kdy žalobce = daňový subjekt se dovolává ochrany proti nečinnosti správce daně. V obou rozsudcích se soud zabývá případy, kdy finanční úřad neověřil splnění podmínek pro neplatnost platebních výměrů, tj. zdali obsahují všechny podstatné náležitosti.

Hned na úvod rozsudku je psáno, že soud rozhoduje o opravném prostředku již potřetí. V prvním řízení nejprve podnikatel podal žalobu ke Krajskému soudu a ten si neujasněl, jakého druhu ochrany se daňový subjekt domáhá. Zdali chce ochránit před nečinností nebo chce zamezit nezákonnému zásahu ze strany správce daně. Z toho se dá vyvodit, že kvůli nejasné právní úpravě v ZSDP a jiných zákonů se soud táhne nepřiměřeně dlouhou dobu. Daňové řízení není ještě ukončeno, protože se daňový subjekt odvolal proti platebnímu výměru (ačkoliv daňový doměrek zaplatit musel). Z rozsudků je na první pohled vidět, že pokud daňová kontrola neproběhne zcela v pořádku, daňový subjekt se domáhá ochrany u soudů, a je to běh na dlouhou trať. Neboť soud se zabývá žalobou, která se týká platebních výměrů vydaných v roce 1999 a poslední rozhodnutí ohledně analyzovaného problému je z roku 2008. Vzhledem k nejasné právní úpravě Krajský soud žalobu daňového subjektu zamítl, a ten se obrátil na NSS. KS se hájil tím, že věci nemůže věcně zabývat, neboť pro to nebyly splněny všechny podmínky. To znamená, že podle KS daňový subjekt nevyčerpal všechny prostředky pro svoji ochranu. Tedy, že neuplatnil příslušné § zákona o správě daní a poplatků či se rovnou obrátil na soud. NSS rozhodnutí Krajského soudu anuloval.

V druhém jednání byla žaloba znovu zamítnuta KS i přesto, že byl vyzván a poučen Nejvyšším správním soudem o tom, že rozhodl nesprávně. KS opět dospěl k výše uvedenému závěru, tj. že není možné se případem zabývat. Opět byl případ hnán

k soudu vyšší instance, který potvrdil, že podnikatel je v právu a Krajskému soudu nezbylo nic jiného, než rozhodnout zdali se jedná o nečinnost finančního úřadu či nikoliv.

Ve třetím řízení KS opět žalobu zamítl. Rozhodl, že se podnikatel může domáhat ochrany proti nečinnosti pouze v případě, že finanční orgán nevydal rozhodnutí, ačkoliv k tomu měl povinnost. A zároveň podnikatel musí vyčerpat všechny zákonem dané ochranné prostředky ještě předtím, než se uchýlí k žalobě. Soud určil, že daňový subjekt není v právu a tudíž není důvod se případem vůbec zabývat.

Velkým problémem je to, že na jedné straně KS na základě judikatury Nejvyššího správního soudu odmítá žalobu. Na druhé straně je žalobce (kontrolovaný podnikatel), který s odvoláním na judikaturu Nejvyššího správního soudu předkládá důvody, proč by jeho stížnost měla být projednána. Každá z obou zúčastněných stran má poloviční pravdu – je vidět, že NSS nemá jednotná stanoviska při řešení stejných případů. Spoustu sporných věcí ohledně daňového práva musí dovozovat NSS, neboť ve stávající právní úpravě jsou mezery. Ačkoliv se Nejvyšší správní soud zabýval stejnými případy, tak rozhodl jednou ve prospěch finančního úřadu a podruhé přiznal právo daňovému subjektu. Vznikají tedy odlišnosti a při sporech není možné se o předchozí judikaturu jednoznačně opírat. V samotném rozsudku je psáno, že NSS má nejednotný přístup v posuzování neplatnosti rozhodnutí finančních orgánů. Zákon nedává jednoznačně najevo, jakým způsobem má daňový subjekt postupovat, a soudy toho náležitě využívají. Jak je uvedeno výše, tak KS se neustále odvolává na nesplnění podmínek pro možnost se případem zabývat. Ze strany Krajského soudu není vidět známka snahy případ vyřešit. § 34c Ochrana před nečinností totiž neříká, zda daňový subjekt musí po uplatnění tohoto prostředku ještě využít jiných možností obrany.

Další potíž, kterou lze vyčíst z judikátů je v tom, že soud může správci daně přikázat, aby provedl určitou činnost (tzn., že by měl vydat platební výměr), ale už ho nemůže přimět k tomu, aby skutečně došlo k vydání výměru.

5.2. Analýza nesprávného zahájení daňové kontroly

K analýze je použit jeden judikát, a to rozhodnutí Ústavního soudu č. j. I. ÚS 1835/07, který se zabývá zahájením daňové kontroly, konkrétně vyloučení svévole ze strany správce daně.

Daňový subjekt se domáhá zrušení platnosti dodatečných platebních výměrů. Podle něj byla daňová kontrola provedena nezákonně a tedy i vydané platební výměry mají pozbytí platnosti. Stěžovatel spatřuje nezákonnost v chybném zahájení daňové kontroly. V žalobě uvádí, že správce daně zahájil kontrolu pouze formálně, tj. sepsal protokol o ústním jednání, který ještě ke všemu byl vadný. V protokolu byla přehozena číslice, takže z roku 1998 se rázem stal rok 1988. Dále chybí úřední razítko, existují nejasnosti kolem otázky, jakého správce daně zastupuje vyslaná osoba z finančního úřadu, která provádí daňovou kontrolu. Vystává otázka, proč daňový subjekt na tyto nesrovnalosti pracovníka správce daně neupozornil, když protokol dostal k podepsání. Vady mohly být tedy odstraněny hned na začátku a daňový subjekt by se jimi nemusel ohánět při soudním řízení. Podle ZSDP (s odvoláním na § 12 Protokol o ústním jednání) má daňový subjekt právo podávat námitky proti obsahu sepsaného protokolu. Měl tedy možnost se k protokolu vyjádřit. Tím, že protokol podepsal, tak dal jednoznačně najevo, že s obsahem souhlasí. A tedy by mu měla být odebrána možnost se tímto hájit u soudu. Na věci ovšem nic nemění fakt, že pouhým sepsáním protokolu nelze považovat daňovou kontrolu za zahájenou. Musí dojít k faktickému prověřování daňového základu, a ten podle kontrolovaného daňového subjektu prověřován nebyl. Pouze byl upozorněn na to, že bude kontrolován. Pro úplnost je potřeba uvést, že protokol o ústním jednání byl sepsán ke konci roku 2002. V protokolu je uvedeno, že správce daně specifikoval přesně doklady, které mu měl daňový subjekt shromáždit, aby mohl začít s kontrolováním. Ale doklady byly předány až na začátku následujícího roku. NSS je toho názoru, že fakticky byla kontrola zahájena v roce 2002, protože finanční úřad vyzval daňový subjekt k předložení dokladů. NSS v jiném ze svých rozhodnutí uvedl, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne prověřovat daňový základ. Vyžádání dokladů nelze považovat za prověřování základu daně, neboť správce daně tyto doklady ještě neměl k dispozici. Pouze dal daňovému subjektu na vědomí, že je pro něj má připravit. Správce daně převzal doklady v roce 2003, dříve tedy daňová kontrola nemohla být zahájena. Právo stojí na straně daňového subjektu, neboť až okamžik, kdy má správce daně fyzicky doklady k dispozici lze považovat za faktický úkon směřující k prověřování daňového základu a tedy eventuelně k doměření dodatečné daně.

Na rozsudku je nejzajímavější, že ÚS je toho názoru, že správce daně musí předem říci důvody a podezření, proč daňovou kontrolu zahajuje. Podle něj zahájení daňové kontroly nemůže být zcela libovolné. Pokud nebude mít dostatečné důvody pro zahájení, tak není oprávněn provést daňovou kontrolu. Dle citace ZSDP daňovou kontrolou správce daně prověřuje daňový základ tak, aby mohl posoudit, zda je daň vyměřena správně. A pokud zjistí chyby, tak je oprávněn daň doměřit. Už toto je postačující důvod pro zahájení daňové kontroly. Tím, že stát chrání své zájmy a kontroluje, zdali není krácen na daních, tak toto nelze považovat za libovůli. Kdyby kontroly neprobíhaly, tak s ohledem na nejasnou právní úpravu by stát přicházel o peníze. Pokud by správce daně předem řekl svá podezření pro kontrolu, tak daňový subjekt by mohl mít čas se na kontrolu předem připravit, tj. zajistit chybějící doklady či naopak zničit usvědčující důkazy.

5.3. Analýza přerušení běhu prekluzivní lhůty

Judikát NSS 5 Afs 36/2003 - 87 se zabývá otázkou uplynutí prekluzivní doby pro dodatečné vyměření daně. Daňový subjekt si stěžoval, že správce daně vyměřil daň, ačkoliv již uplynula zákonná lhůta pro to, aby si stát mohl nárokovat dodatečnou daň prostřednictvím finančních úřadů. Těsně předtím, než lhůta pro vyměření daně měla uplynout, se ozval správce daně s tím, že u daňového subjektu bude zahájena daňová kontrola. Správce daně sepsal s daňovým subjektem počáteční protokol s tím, že faktické provádění daňové kontroly bude zahájeno až v příštím roce. Toto jednoznačně indikuje situaci, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu z jediného důvodu – přerušeni tříleté lhůty pro vyměření daně a tak zajistit případný další příjem do státního rozpočtu z dodatečně vyměřené daně. Pracovník správce daně napsal do protokolu o ústním jednání, že faktická kontrola začne až v příštím roce, i když si je správce daně vědom toho, že daňovou kontrolu zahajuje neoprávněně. Moc dobře ví, že mu dochází čas pro vyměření daně, proto rychle zahájí kontrolu, aby právo nezaniklo. Ovšem je na místě poznamenat, že pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu pouze s úmyslem přerušit prekluzivní lhůtu, tak se daňová kontrola může stát nezákonnou. Pro vysvětlení chování správce daně se nabízejí dvě možnosti:

- a) správce daně spoléhá na nejasnou právní úpravu,
- b) není si vědom skutečnosti, že jedná protiprávně.

V tomto konkrétním případě by se dalo přiklonit spíše k první variantě. Z výše uvedeného jasně plyne záměr přerušit prekluzivní lhůtu, než samotné kontrolování. Došlo ke znevýhodnění daňového subjektu a správce daně uplatňuje nadřazenost mimo zákon.

Daňovému subjektu vznikla ztráta a podal daňové přiznání. Není v pořádku, že na základě této situace správce daně zahájil s daňovým subjektem daňovou kontrolu s úmyslem prověřit daňový základ, případně doměřit vzniklou dodatečnou daňovou povinnost. Kontrolovaný subjekt namítá, že došlo k neoprávněnému přerušení prekluzivní lhůty v důsledku toho, že daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání, na jehož základě teprve správce daně zahájil řízení. Aby se jednalo o zákonné přerušení prekluzivní lhůty, tak by první úkon musel vzejít ze strany správce daně, což se nestalo. Správce daně pouze sepsal s daňovým subjektem protokol o ústním jednání, a tedy nepodnikl žádné faktické kroky k vyměření či doměření daňové povinnosti. Z toho všeho vyplývá, že všechna práva jsou na straně daňového subjektu a je zcela evidentní úmyslné pochybení správce daně.

Pro objektivní posouzení je uvedena i argumentace druhé strany – tedy žalovaného finančního úřadu. Brání se tím, že na začátku prosince daného roku se k daňovému subjektu dostavila pracovnice, která s daňovým subjektem sepsala protokol o zahájení daňové kontroly – finanční úřad trvá na tom, že tímto úkonem byla formálně, ale i fakticky zahájena daňová kontrola. Na tomto tvrzení nic nezmění ani skutečnost, že v protokolu bylo jasně uvedeno, že faktická kontrola začne v příštím roce. Správce daně disponuje důkazem, že jeho pracovnice se nacházela dva dny v prosinci u kontrolovaného daňového subjektu, kde započala s kontrolou účetních dokladů. Toto má zapsané finanční úřad ve své evidenci, takže může prokázat, že faktická kontrola skutečně byla zahájena na konci roku. Už se z judikátu nelze dočíst, jestli pracovnice účetní doklady kontrolovala i v příštím roce, anebo tyto dva dny kontroly měly zabránit snadnému prokázání neoprávněného přerušení lhůty pro vyměření daně.

Nyní se práce bude zabývat tím, na čí straně je pravda. Daňový subjekt bude chtít dokázat, že správce daně jednal ve smyslu toho, aby pouze přerušil prekluzivní lhůtu. Daňovému subjektu byla doměřena daň ve výši cca tři miliony korun. Tato skutečnost napovídá, že takto vysokou částku nebude chtít zaplatit a bude se dožadovat nezákonnosti daňové kontroly. Kdyby soud dal daňovému subjektu za pravdu, tak by

správce daně musel doměrek vrátit, a to už je pro daňový subjekt velmi lákavá možnost. Naopak správce daně jedná v zájmu státu, a proto bude chtít vybrat co nejvíce peněz do státního rozpočtu. Finanční úřad se bude snažit uhrát svůj postup především na to, že kontrola účetních dokladů byla zahájena ještě v prosinci, přičemž pokračovala v březnu následujícího roku.

V rozsudku psáno, že když nejsou zákonem stanoveny úkony zasahující do běhu prekluzivní lhůty, tak je na soudech, jak si jednotlivé případy vyloží. Z judikátu je vidět, že ani samotným soudům se nechce tuto otázku řešit. Neboť v každém souzeném případě je potřeba individuální přístup a bohužel se stává, že soudy v obdobných případech rozhodují pokaždé jinak. Možná by toto bylo dostačující vysvětlení neochoty soudů vyjádřit se k otázce úkonů přerušujících běh prekluzivní lhůty. Tento fakt by zákonodárci měli urychleně zapracovat do zákona a vyplnit tak stávající mezeru. Tím, že mezeru v zákoně přetrvává, tak se některé kontroly provádí na poslední chvíli a díky tomu vznikají spory, zda náhodou nejde o úmyslné přerušení tříleté lhůty pro vyměření daně. Je špatné, že ani soudy si neví rady a případy se prodlužují, protože v zákoně nelze nalézt oporu a každý z obou zúčastněných stran má natolik závažné důkazy, že je zatěžko posoudit, na čí straně je pravda.

5.4. Analýza problematiky prominutí daně

Pro analýzu byl použit judikát NSS č. j. 8 Afs 127/2005 – 65. Na straně žalobce stojí ručitel, na straně žalovaného se nachází Ministerstvo financí. V judikátu figuruje daňový subjekt, ručitel, správce daně a Ministerstvo financí.

Daňový subjekt uzavřel kupní smlouvy ohledně nemovitostí s protistranou. Byl nucen od těchto smluv odstoupit, protože na něj byl vyhlášený konkurz. Firmu převzala správkyňe konkurzní podstaty. Vzhledem k tomu, že se jednalo o koupi nemovitostí, tak z této transakce vyplývá povinnost zaplatit daň z převodu nemovitostí. Správce daně na sebe nenechal dlouho čekat a daňový subjekt vyzval, aby uhradil vzniklý daňový nedoplatek. Kontrolovaný subjekt měl v záloze ručitele, který se zavázal, že v případě platební neschopnosti dlužníka, bude dlužné povinnosti hradit za něj on. Povinnost zaplatit daň z převodu nemovitosti tak přešla na ručitele, protože daňový subjekt se ocitl v konkurzním řízení. V rozsudku není uvedena částka daně z převodu nemovitostí, tak není možné s určitostí říct, z jakých důvodů ručitel podal na Ministerstvo financí žádost

o prominutí daně. Nabízel by se jeden logický důvod, a to, že daň mohla být příliš vysoká a shodou okolností se ručitel nenacházel v dobré platební situaci. Pro svoji vlastní záchranu proto využil institutu prominutí daně. Ministr financí žádost zamítl a tak se ručitel obrátil na soud. Nyní judikát bude analyzován jak z hlediska argumentace žalovaného (Ministerstva financí), tak z hlediska žalobce, tedy ručitele. Bude řečeno, proč by měly být argumenty uznány či nikoliv. Předmětem sporu je, jestli ručitel má právo podat žádost o prominutí daně.

Ručitel zažádal o prominutí daně. Podle jeho názoru nebyl nikdo, kdo by žádost mohl podat. Protože na majetek správce daně byl vyhlášen konkurz a správce konkurzní podstaty nepožádal o prominutí daně. Samotný daňový subjekt, kterému původně byla doměřena daň, spadl to konkurzního řízení. A je zajímavé, že pokud je podnik v konkurzu, tak jsou nejprve hrazeny závazky vůči státu a teprve poté přichází na řadu ostatní věřitelé. Proč tedy nebyla uhrazena daň z převodu nemovitostí daňovým subjektem a bylo rovnou vyžadováno její zaplacení na ručiteli? Podle Ústavy ČR, která zaručuje rovnost účastníků v daňovém řízení, je výklad daňových zákonů v rozporu s touto zásadou, neboť podle ZSDP nemá ručitel stejné postavení jako daňový subjekt a tím pádem nemůže podat žádost o prominutí daně.

Žalovaný (Ministerstvo financí) se odkazuje také na zákony, s tím, že daňový subjekt je ten, kdo má odpovědnost platit daň a ten jako jediný může podat žádost o prominutí daně.

Žalovaný oponuje tím, že na daňový subjekt byl vyhlášen konkurz a majetek nyní spravuje správce konkurzní podstaty, tak tím pádem má pouze správce právo podat žádost o prominutí daně. Ale tím není vyřešeno, co má dělat ručitel. Může opravdu jenom čekat na to, až mu přijde od správce daně informace o tom, kolik má zaplatit? Správce konkurzní podstaty pouze přebírá majetek, dohlíží na to, aby se splatily všechny závazky, ale nestává se daňovým subjektem jako takovým a tak nemá nárok na podání žádosti o prominutí daně. S tímto nezbývá nic jiného než souhlasit.

Zároveň žalované Ministerstvo financí uvádí, že by oblast prominutí daně vůbec neměly přezkoumávat soudy, poněvadž ručitel požaduje pouze úlevu od daně, a toto podle něho nezasahuje do práv daňového subjektu. Ale pokud přece ručitel má zaplatit určitou částku, která by ho mohla velmi finančně ohrozit, tak má přece právo se bránit a nemůže čekat pouze na vyjádření Ministerstva financí, které by tak v každém případě

mohlo žádosti zamítnout, i když by pro žadatele hrály všechny okolnosti. Dále uvádí, že pokud by soud souhlasil s prominutím daně, tak by to byl velký zásah do práv daňového subjektu – na žádost někoho jiného by se daň prominula. Je nutné odkázat na existenci vztahu mezi ručitelem i daňovým subjektem. Nejedná se přece o úplně cizí osobu. Naopak ručitel a daňový subjekt mají spolu sepsanou smlouvu, ve které se ručitel k něčemu zavazuje. A když na ručitele přece přechází povinnosti platit, tak by k tomu mělo přejít i právo bránit se. Dnešní právní úprava na to vůbec nebere ohled. A tomuto názoru, ke kterému dospěla tato bakalářská práce, Nejvyšší správní soud dává za pravdu.

6. Výsledky a doporučení

6.1. Výsledky a doporučení na řešení nečinnosti správce daně

Z analyzovaného rozsudku jasně vyplývá, jaká je rozdílnost názorů mezi soudy a dalo by se říci, že soudy si přehazují případ jako „horkou bramboru“. Při čtení judikatury lze snadno nabýt dojmu, jako kdyby nikdo nechtěl učinit konkrétní a závěrečné rozhodnutí. Soud vyšší instance zjistí nesprávné rozhodnutí soudu nižší instance a vrátí mu případ znovu k projednání. Dochází ke zbytečnému prodlužování procesů. Konkrétně: KS zamítl žalobu z důvodu nesplnění podmínek pro domáhání se ochrany. Je vidět, že Krajské soudy se záměrně vyhýbají řešení sporů v daňovém řízení. Hledají sebemenší záminku pro zamítnutí žalob. Následně do situace vstupuje Nejvyšší správní soud, který žaloby vrací znovu k projednání.

Řešením by bylo zcela vyloučit soudy z rozhodování o případech ohledně sporů v daňovém řízení. V současné době spadají případy ohledně nečinnosti správce daně do kompetence Nejvyššího správního soudu a Finančního ředitelství. Tyto dva orgány neřeší případy rychle. Nabízí se řešení, že se posílí kompetence jednoho z orgánů – Finančního ředitelství a odejme se právo rozhodovat ohledně nečinnosti správce daně Nejvyššímu správnímu soudu. Finanční ředitelství vydá konečné rozhodnutí a nebude možné se proti němu odvolat. Odpadne tak situace, kdy případ putuje od jednoho soudu ke druhému. Protože rozhoduje pouze jeden orgán, který nemusí brát v potaz žádná rozhodnutí orgánů nižších instancí, tak je zamezeno, aby se případy časově protahovaly. Finanční ředitelství bude mít zákonem stanovenou povinnost vydat rozhodnutí do určité lhůty a tím tak dotáhnout kauzu do konce. Finanční ředitelství bude dohlížet na to, aby podřízený správce daně dodržoval všechny svoje zákonem stanovené lhůty a v případě, že tomu tak nebude, tak by ho čekaly postihy ve formě sankcí. Tím, že by bylo jasně vymezeno, za co by se finanční úřady trestaly, tak by si rozmyslely, jestli budou plnit svoje lhůty, anebo se vystaví riziku postihů. V našich podmínkách je potřeba nastavit tvrdá pravidla pro dodržování pořádku, neboť „česká povaha“ hledá způsoby, jak normy a zákony obejít.

Poslední věc v pořadí se týká pravomoci Finančního ředitelství přikázat finančnímu úřadu, aby napravil svoji chybu. Za současné právní úpravy má toto právo NSS. To

znamená, že nakáže finančnímu úřadu aktivitu vůči daňovému subjektu. Ale už nemůže správci daně určit způsob aktivity. Pokud se tedy rozhoduje o platebním výměru, tak na základě verdiktu NSS správce daně ví, že platební výměr vydat musí, ale nemá stanovenou lhůtu, do kdy tak musí učinit. Pouze bere na zřetel, že by měl vykonat nějakou činnost. Při aplikaci návrhu by to bylo Finanční ředitelství, kdo by správci daně přikázal, aby platební výměr vydal do určitého data.

Pokud finanční úřad nebude respektovat rozhodnutí Finančního ředitelství, tj., nevydá platební výměr, tak bude pokutován.

Pracovníci správce daně, kteří provádějí daňové kontroly, budou mít ze zákona povinnost se pojistit. Pokud budou pokutováni Finančním ředitelstvím, tak tyto sankce budou hrazeny z jejich pojištění. Stát vybere peníze rychleji (nebude protahována daňová kontrola) a přitom bude zajištěn dostatečný respekt před zákonem ze strany správce daně.

6.2. Výsledky a doporučení pro řešení zahájení daňové kontroly

O zahájení daňové kontroly se zákon zmiňuje velmi obecně a navíc v něm není upraveno, jakým úkonem skutečně daňová kontrola začíná. Dochází tak ke zmatkům, které jsou následně řešeny u soudů. Soudy však také nemají jednotná stanoviska. Za prvé by mělo být v zákoně jasně řečeno, že pracovník správce daně fakticky začne provádět daňovou kontrolu až v době, kdy bude mít v ruce doklady, které si pro kontrolu vyžádá od daňového subjektu. Doba, kterou ponechá daňovému subjektu na přípravu dokladů k převzetí, se nebude počítat za faktické provádění daňové kontroly. Faktické provádění daňové kontroly znamená skutečné prověřování prvotních dokladů kontrolovaného subjektu. A jak si správce daně může ověřovat správnost údajů, když je nemá k dispozici? Zakotvením tohoto okamžiku do právní úpravy by se předešlo mnoha sporům a správce daně by jednoznačně věděl, kdy kontrolu zahájit a nedocházelo by k nepříjemnostem v podobě nezákonnosti daňové kontroly a daňový subjekt by získal kontrolu nad skutečným zahájením daňového řízení.

V ideálním případě by nejdříve finanční úřad telefonicky oznámil daňovému subjektu, že u něj bude provedena kontrola. Domluvil by s daňovým subjektem konkrétní termín, kdy by pracovnice správce daně přišla k podnikateli kontrolu zahájit. Není možné předvídat budoucnost do detailu, a proto se může stát, že podnikatel onemocní, anebo

bude muset pracovně odjet a nebude moci být přítomen na jednání. Pokud tuto skutečnost oznámí (stačí pouze telefonicky) na finančním úřadu, tak lze domluvit náhradní termín anebo podnikatel sepíše plnou moc a nechá se zastoupit při zahájení daňové kontroly. Na druhé straně, pokud by skutečnost neoznámil, tak by se vystavil riziku pokuty, a to ve výši 0,75 % z dosaženého měsíčního obrátu.

V analýze bylo uvedeno, že daňový subjekt se odvolával na špatně sepsaný protokol o ústním jednání, podle něhož by formální zahájení kontroly mělo pozbýt platnosti. Zde nezbývá než doporučit, aby daňový subjekt protokol nepodepsal, když si je vědom, že obsahuje chyby. Jestliže protokol podepíše, tak vyjadřuje souhlas se všemi uvedenými náležitostmi a není tedy možné, aby se proti tomu bránil například u soudu. Při nepodepsání se protokol odešle nadřízenému správci daně a ten neprodleně rozhodne, kdo je v právu. Jeho rozhodnutí bude závazné, a správce daně i daňový subjekt se jím budou muset řídit. Vzhledem k tomu, že ZSDP jasně vymezuje, co musí protokol obsahovat, tak rozhodovat v této věci bude velice snadné.

6.3. Výsledky a doporučení ohledně přerušování běhu prekluzivní lhůty

Prekluzivní lhůta je správci daně často zneužívaná, proto by bylo dobré převzít myšlenku uspořádání daňových kontrol z ostatních zemí. V právní úpravě by se podniky rozčlenily na malé, střední a velké, s tím, že například střední podniky se budou kontrolovat každé dva roky a čím větší bude podnik, tím častěji kontrola bude probíhat. Pro tento účel by byla zřízena centrální evidence za pomoci informačních systémů. Do evidence by měl přístup jak správce daně, tak i kontrolovaný podnikatel. Správci daně by přibyla povinnost do evidence zadávat data ohledně daňových kontrol. To znamená, kdy byl podnik kontrolován, jaké daně a zdaňovací období podléhaly kontrole a výsledek kontroly (zda byl vydán platební výměr). Finanční úřad i daňový subjekt by získaly přehled o provedených kontrolách. Na základě evidence by se dalo jasně prokázat, zda finanční úřad úmyslně přerušil prekluzivní lhůtu.

Touto novelizací zákona by se zpřísnily pravidla pro zahajování daňových kontrol a odstranily by se zmatky při zahajování. Omezila by se libovůle správce daně a naopak daňový subjekt by si mohl snadno spočítat, kdy má daňovou kontrolu očekávat. Neexistovalo by, aby se daňový subjekt záměrně vyhýbal daňovým kontrolám. Pokud by tak skutečně učinil, správce daně by měl právo mu daň doměřit na základě podniků,

kteře dosahují podobného obratu či se zabývají podobnou činností. Je potřeba podmínky nastavit tvrdě, aby podnikatel neměl možnost uniknout kontrole. Subjekt by již nemohl namítat existenci překážek pro zahájení daňové kontroly, protože zákon by jasně stanovil dobu, kdy pracovník správce daně se má ohlásit u daňového subjektu, aby provedl daňovou kontrolu. Nemohla by nastat situace opakované daňové kontroly, kdy by byla u daňového subjektu byla znovu zkontrolována daň za stejné zdaňovací období. Správce daně by již nemohl zneužívat svého postavení, když na poslední chvíli se snaží zahájit daňovou kontrolu, aby mu nevypršela lhůta pro vyměření. Měl by stanovené jasné hranice, ve kterých se může pohybovat. Pokud by například správce daně chtěl zkontrolovat střední daňový subjekt dvakrát během dvou let, tak by podnikatel při druhé návštěvě správce daně měl právo zahájení daňové kontroly odmítnout. A vzhledem k tomu, že by jeho tvrzení bylo podloženo zákonem, tak by správci daně nezbylo nic jiného, než rozhodnutí kontrolovaného daňového subjektu respektovat. V opačné situaci, kdy by správce daně zapomněl daňový subjekt zkontrolovat, tak by si zpětně nemohl nárokovat právo na zkontrolování daně. Státu by tak v důsledku liknavosti finančního úřadu zaniklo právo vybrat si své peníze v případě, že by mu při kontrole byla doměřena vyšší daň, než skutečně odvedl. Pokud by si finanční úřad uvědomoval tuto skutečnost, tak by k provádění daňových kontrol přistupoval zodpovědně a nenechal si ujít příležitost vybrat dodatečnou daň v mezích zákona. Kontroly by byly nastaveny tak, aby se zamezilo záměrným přerušováním lhůt pro dodatečné vyměření daní.

6.4. Výsledky a doporučení ohledně prominutí daně

Z rozebrané judikatury vyplývá, že se zcela opomíjí ručitel. Daňový zákon je nastavený pro ručitele zvláštním způsobem. Z obecného hlediska se ručitel zavazuje, že pokud dlužník nebude včas platit svoje povinnosti, tak tuto povinnost za něj převezme ručitel. Konkrétně je po ručiteli vyžadováno zaplacení daně z převodu nemovitosti. Z výše uvedeného by se ručitel neměl zdráhat daň zaplatit, ale je tu problém s tím, že zaplacením daně by mohl být finančně ohrožen. Dle stávající právní úpravy má možnost se bránit až když je od něj finanční nedoplatek vymáhán. Ručitel je informován o platební neschopnosti daňového subjektu. Pokud by ručitel správce daně kontaktoval ještě před vymáháním daňového nedoplatku, tak eliminuje riziko placení zbytečného

penále. Navrženou změnou právní úpravy by byl ručitel informován už z platebního výměru, kolik je třeba zaplatit. Platební výměr by byl zaslán i ručiteli a ne jenom daňovému subjektu. Pokud by daňový subjekt již předem věděl, že daňový nedoplatek nebude moci zaplatit anebo jako v tomto případě, by se dostal do konkurzu (a správce konkurzní podstaty by s ručitelem nekomunikoval), tak by ručitel bez souhlasu daňového subjektu mohl podat žádost o prominutí daně. Je přece nesmysl, aby se mohl bránit pouze daňový subjekt, když i ručitel na sebe přebírá povinnost zaplatit daň. To by byl ručitel velmi znevýhodněný a nebyl by tak v rovnoprávném postavení. Ručitel nemá ani možnost podat žádost o přezkoumání např. platebního výměru. Tato práva přísluší pouze a jenom daňovému subjektu. Ručitel má povinnost pouze platit, ale už mu nejsou přiznána práva na obranu.

Z judikátu není úplně jasné, zdali se jedná o prominutí daně nebo daňového nedoplatku. Na začátku judikátu je psáno, že správce daně požadoval po ručiteli zaplacení daňového nedoplatku, avšak následně ručitel žádá o prominutí daně. Pokud by se totiž jednalo o prominutí daňového nedoplatku, tak by se jednalo pouze o to, že by se posečkalo s placením daně. Daňový subjekt, respektive ručitel, by se tedy daňové povinnosti nezbavil, ale pouze by daň zaplatil později. S tím, že k dani by se nepřipočítalo žádné penále, ani úroky. Bylo by možno se správcem daně například dohodnout splátkový kalendář, aby daňový subjekt (ručitel) nebyl tolik zatížen.

Není možné zavrhnout myšlenku, že by se zrušil institut promíjení daně. Prvním předpokladem by bylo, že v právní úpravě se nebudou nacházet žádné mezery a nedocházelo by tak k nejasnostem při uplatňování daňových zákonů. Za druhé, když by zmizel institut promíjení daně, tak stát vybere ještě více peněz – s daňovým subjektem by se stát dohodl na individuálních splátkách. Pokud se daň promíne, stát dostane méně finančních prostředků. Na druhé straně samozřejmě tím, že se promíne daň, tak je to úleva pro daňový subjekt. Ale jak zabránit, aby nedocházelo ke zneužívání této možnosti ochrany? Odpověď je v celku jasná. Za předpokladu, že by orgán rozhodující o prominutí daně byl zcela nezávislý a objektivní, tak by při sebemenším podezření na zneužití, by okamžitě žádost odmítl. Dalším ideálem je poctivost daňového subjektu, který by k prominutí daně přistupoval zodpovědně a využil by institut prominutí daně až v případě, že by musel v důsledku insolventnosti omezit svoje podnikatelské aktivity. Tento návrh tak bude přijatelný pro obě strany.

6.5. Praktický příklad na ideální daňovou kontrolu

Na praktickém příkladu jsou ukázána slabá místa po navržených opatřeních, tj. nečinnost finančního úřadu, chybné zahájení daňové kontroly, prekluzivní lhůta a prominutí daně.

Dle nově vytvořené centrální evidence finanční úřad ví, že každé dva roky je nutné zkontrolovat správný odvod daní u středních daňových subjektů. Firma Výlet, s.r.o. spadá do této kategorie, protože má nad 10 zaměstnanců. Finanční úřad se dne 10. ledna 2010 rozhodl, že zavolá daňovému subjektu a oznámí mu, že za týden, tj. 17. 1. (se souhlasem podnikatele) vyšle svoji pracovníci, aby s daňovým subjektem zahájila v sídle společnosti daňovou kontrolu z důvodu opakovaně vykázané ztráty. Daňovému subjektu lhůta 7 dnů vyhovuje, a tak se obě strany ještě přesněji domluví, že pracovníci přijde v dopoledních hodinách. Finanční úřad má týden na to, aby se seznámil se základními údaji o firmě – čím se daná firma zabývá či k jakým daním je registrována. Správce daně se rozhodl ke kontrole všech daní, ke kterým je firma Výlet, s.r.o. registrována. Kontrola bude provedena za zdaňovací období roku 2009.

Po týdenní lhůtě se pracovníci finančního úřadu ohlásila ve firmě Výlet, s.r.o. Vzhledem k dostačující lhůtě, firma stačila připravit místnost pro provedení kontroly. V právní úpravě je zakomponováno, že daňové kontroly budou prováděny v určitých časových intervalech, tj. pro firmu Výlet, s.r.o. je stanovena dvouletá frekvence. Tímto došlo k úplnému odstranění problémů s přerušáním prekluzivní lhůty, poněvadž finanční úřad má zákonem dány mantinely, kdy má daňové kontroly provádět a tím pádem je vyloučena jeho svévole. A daňový subjekt si snadno spočítá, zda má finanční úřad kontrolu právo provést. Kdyby totiž správce daně přišel neoprávněně, to znamená, že by pouze zkoušel, jestli uspěje a firma Výlet, s.r.o. znala svoje práva, tak má možnost dle zákona takovou kontrolu odmítnout. Totiž podle zřízené centrální evidence (zpřístupněna jak správci daně, tak i jednotlivým daňovým subjektům), kde by se zaznamenávaly daňové kontroly – kdy a co bylo u daňového subjektu kontrolováno – tak naše firma může s kontrolou nesouhlasit a poukáže na evidenci. Správce daně musí toto respektovat, protože je to finanční úřad, kdo do centrální evidence data zanáší s vědomím daňového subjektu.

Pracovnice sepsala s jednatelem firmy protokol o ústním jednání, ve kterém byl zejména seznámen jaké daně a zdaňovací období budou kontrolovány, dále prvotní seznam dokumentů k prověření a další náležitosti stanovené zákonem. Bylo dohodnuto, že daňovému subjektu se nechá lhůta 14 dnů na přípravu potřebných dokumentů. Sepsáním protokolu a jeho následným podepsáním obou zúčastněných stran lze daňovou kontrolu označit za formálně zahájenou. Daňový subjekt podle zákona ví, že sepsáním protokolu o ústním jednání faktická kontrola ještě nezačala. Teprve poté, až si pracovnice příslušného finančního úřadu přijde pro vyžádané dokumenty, tak je možno označit kontrolu za fakticky zahájenou. Tedy 14 dní se do faktického provádění daňové kontroly nepočítá.

Za dalších 14 dnů, tj. 1. 2., byly předány dokumenty, a tedy kontrola byla skutečně zahájena. Pracovnice správce daně si je vědoma faktu, že pokud by daňovou kontrolu záměrně protahovala, tak by byla vystavena riziku pokuty (v případě, že se proti nečinnosti bude firma bránit u Finančního ředitelství). V průběhu dalšího měsíce byly zkontrolovány všechny potřebné účetní doklady. Správce daně přišel na to, že firma Výlet, s. r. o. odvedla do státního rozpočtu méně peněz, než jí ukládá zákon. Finanční úřad vyčíslil celkový nedoplatek u všech daní na 700 000 Kč. Jelikož se jedná o velmi vysokou částku, tak za současné právní úpravy by daňový subjekt normálně požádal o prominutí daně. Ale pokud by došlo k aplikaci dříve uvedeného návrhu, tj. zrušení institutu prominutí daně, tak by firma musela daňový nedoplatek zaplatit. Nemusela by zaplatit celou částku najednou, ale měsíčně by se stanovily splátky, které by finančně podnik Výlet s.r.o. neohrozily.

6.6. Diskuse

Pro přehlednost jsou výsledky a doporučení rekapitulovány v tabulce. Jednotlivé výsledky jsou porovnávány s daňovým řádem platným od roku 2011.

Srovnání výsledků a doporučení s novým daňovým řádem

| Slabé místo | Návrhy bakalářské práce | Daňový řád s platností od roku 2011 |
|---------------------------------|---|--|
| Nečinnost správce daně | Nedodržení lhůt (protahování daňové kontroly) – postih ve formě sankcí. Bakalářská práce neuvádí konkrétní zkrácení lhůty pro nečinnost finančního úřadu. | Nejsou stanoveny postihy za nedodržení lhůt. Nově lhůta 6 měsíců ohledně nečinnosti finančního úřadu zkrácena na poloviční dobu, tj. na 3 měsíce. |
| | Posílení pravomocí Finančního ředitelství, tj. možnost rozhodovat v oblasti nečinnosti finančního úřadu s tím, že rozhodnutí bude obsahovat datum, do kdy má správce daně zahájit činnost vůči daňovému subjektu. | Soud či nadřízený orgán přikáže nápravu, ale není určený její způsob. |
| | Povinné pojištění pracovníků správce daně, kteří provádějí daňové kontroly. | Daňový řád neřeší – ryze ideální opatření, zatím neuplatňuje se v praxi. |
| Zahájení daňové kontroly | Faktické zahájení kontroly – až v okamžiku kdy bude mít správce daně vyžádané doklady k prověřování základu daně skutečně k dispozici. | V právní úpravě není přesně upraveno, jakým úkonem začíná faktické zahájení daňové kontroly. |
| | Doba na přípravu dokladů pro správce daně se nepočítá do lhůty pro vyměření daně (velmi úzká souvislost mezi zahájením kontroly a prekluzivní lhůtou). | Opatření nelze nalézt v současné právní úpravě. |

| Slabé místo | Návrhy bakalářské práce | Daňový řád s platností od roku 2011 |
|---|---|--|
| Zahájení daňové kontroly | Nutnost telefonického oznámení předem, že bude u daňového subjektu provedena kontrola odvedených daní (daně). | Není v zákoně stanoveno, telefonické oznámení předem lze však v praxi jen doporučit. |
| Přerušování běhu prekluzivní lhůty | Rozčlenění podniků podle velikosti a stanovení frekvence provádění daňových kontrol. | Česká právní úprava toto ustanovení neobsahuje. |
| | Zřízení centrální evidence pro zaznamenávání průběhu daňových kontrol. | Daňový řád neupravuje. |
| | Opakovaná daňová kontrola: daňový subjekt má právo ji odmítnout (z evidence snadno zjistí, zda je kontrola oprávněná). | Nová právní úprava neobsahuje. |
| | Opomenutí finančního úřadu daň (daně) zkontrolovat – ztrácí právo daň (daně) zpětně zkontrolovat. | Ideální opatření, které se nenachází v současné právní úpravě. |
| Prominutí daně na žádost ručitele | Zaslání platebního výměru i ručiteli, který je informován o tom kolik je třeba zaplatit. | Platební výměr zaslán pouze daňovému subjektu. |
| | Ručitel smí bez souhlasu daňového subjektu podat žádost o prominutí daně, jestliže se daňový subjekt dostane do konkurzu a správce konkurzu nepodá žádost o prominutí daně. | Výslovně je uvedena žádost o prominutí daně ze strany daňového subjektu a z moci úřední. Není úplně jasné, zda i ručitel může využít mimořádný opravný prostředek. |

| Slabé místo | Návrhy bakalářské práce | Daňový řád s platností od roku 2011 |
|--|--|--|
| Prominutí daně na žádost ručitele | Zrušení institutu prominutí daně – stát se dohodne s poplatníkem na individuálních splátkách, vyšší příjem peněz do státního rozpočtu. | Platnost institutu prominutí daně. |

Zdroj: vlastní srovnání autora

Nový daňový řád s platností od roku 2011 sice podpoří práva daňových subjektů, ovšem jak je vidět z tabulky, tak na slabá místa definovaná v bakalářské práci bude mít nová právní úprava malý vliv.

Na první pohled je patrné, že návrhy v bakalářské práci jsou přísnější pro správce daně, než budoucí daňový řád. Některé postupy, zajišťující hladký proces daňové kontroly, nejsou v dnešní praxi aplikovatelné. Jako příklad může být uvedeno to, že v případě nečinnosti finančního úřadu by zcela rozhodovalo Finanční ředitelství a vydávalo i konečná rozhodnutí, která by obsahovala i způsob nápravy, např. datum, do kdy má správce daně fakticky pokračovat v kontrole. Opatření by úplně vyloučilo soudy z rozhodování o této problematice.

7. Závěr

Daňové řízení, resp. daňová kontrola je bezpochyby velmi složitým procesem. Složitost lze spatřovat v časté modifikaci daňových zákonů a jejich nejednoznačnosti při aplikaci do praxe. Zákony ani judikatura nejsou schopny dosud plně vyřešit otázky týkající se lhůty pro vyměření daně či nečinnosti finančního úřadu.

Z počátečního modelového příkladu vyplynula slabá místa daňové kontroly. Z důvodu omezeného rozsahu bakalářské práce byla identifikována a rozebrána pouze čtyři z nich. V průběhu tvorby práce bylo zjištěno v citovaných judikátech, že je velmi často uplatňována libovůle správců daně ohledně zahájení daňové kontroly. Na poslední chvíli zahájí kontrolu, aby nezaniklo právo prozkoumat daňový základ, čímž se daňový subjekt dostává do nevýhodné pozice a naskýtá se mu omezená možnost obrany např. ve formě námitky, ale dle judikátů ne vždy se právo postaví na jejich stranu.

Je potřeba, aby se posilovala práva daňového subjektu, neboť správci daně velmi rádi uplatňují svoji nadřazenost, a v mnohých případech pak jednájí neoprávněně. Budiž důkazem nečinnost finančních úřadů, kdy právní úprava je nastavena dvojím metrem. Pokud správce daně nevyvíjí vůči kontrolovanému daňovému subjektu žádnou činnost, tak podle zákona nemůže být nijak potrestán. Ale pokud daňový subjekt nezaplatí včas daň, tak zákon pro něj stanoví postih např. ve formě penále.

V důsledku nedokonalé právní úpravy může stát prostřednictvím Ministerstva financí promíjet dodatečně vyměřenou daň na ad hoc bázi. Sami zákonodárci tímto institutem dokládají, že je nutná změna zákonů, neboť stát vzhledem ke své chybě přichází o peníze do státního rozpočtu.

Na základě analýzy judikátů soudů bakalářská práce došla k nápravným řešením napomáhajícím k posílení práv daňových subjektů a také stanovila jiné hranice, ve kterých se může pohybovat finanční úřad provádějící kontrolu.

V případě řešené problematiky nečinnosti správce daně plyne jednoznačné doporučení, a to, aby spory ohledně nečinnosti správce daně řešilo pouze Finanční ředitelství, tzn. došlo by k posílení jeho kompetencí. V současné době nemají soudy pravomoc donutit nečinného správce daně k určité aktivitě. Jen mohou nařídit aktivitu, ale nemají

kompetenci říci konkrétní způsob provedení činnosti a ani nestanoví lhůtu, do kdy tak mají finanční úřady učinit. Finanční ředitelství by tuto pravomoc mělo a v případě neuposlechnutí rozhodnutí by příslušný pracovník správce daně byl vystaven pokutě. V případě zahájení daňové kontroly je navrhována změna právní úpravy ve smyslu stanovení lepšího upřesnění okamžiku faktického zahájení kontroly. Tímto okamžikem je myšlena situace, kdy finanční úřad začne skutečně prověřovat první dokument. Faktické zahájení daňové kontroly velmi úzce souvisí s prekluzivní lhůtou. Je tedy potřeba, aby bylo jasně stanoveno, že doba na přípravu dokladů ke kontrole, které si vyžádá správce daně, se nezapočítává do běhu prekluzivní lhůty. Tím je znemožněno správcům daně zahajovat daňové kontroly ke konci roku, kdy je zřejmé, že správce daně pouze chce prodloužit lhůtu pro vyměření daně. Dalším řešením ohledně prekluzivní lhůty by bylo rozčlenit podniky na malé, střední a velké, s tím, že by daňové kontroly probíhaly podle velikosti buď z hlediska zaměstnanců anebo dosaženého ročního obrátu. Posledním řešeným slabým místem je institut prominutí daně. K institutu je možno přistoupit v případě, že došlo k doměření příliš vysoké daně v důsledku nejasností obsažených v právní úpravě. Za ideálního stavu, tj. precizně zpracovaných zákonů bez možnosti dvojího výkladu, je doporučeno zrušení tohoto mimořádného prostředku obrany. Místo toho, aby Ministerstvo financí daňovému subjektu daň prominulo, tak s podnikatelem naopak domluví splátky daně. Stát by aplikací návrhu do právní úpravy získal více peněz do státního rozpočtu.

8. Seznam použitých zdrojů

DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. Daniela Tomanová. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.

KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olga Kubová. 7. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. 880 s. ISBN 978-80-7263-528-3.

ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Mgr. Lenka Glezgová. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. 341 s. ISBN 978-90-7400-057-7.

Zákony:

ÚZ č. 750 : *Daňový řád, daňové zákony 2011*. Ostrava : Sagit, 2009. 112 s. ISBN 978-80-7208-765-5.

ÚZ č. 774 - *Správa daní a poplatků, platby v hotovosti, daňové poradenství*. Ostrava : Sagit, 2010. 176 s. ISBN 978-80-7208-793-8.

Internetové zdroje:

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. www.nssoud.cz [online]. Brno. c2003 [cit. 2007-07-31].

Dostupný z WWW:

<<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=8662&mark=#null>>.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD . www.nssoud.cz [online]. Brno. c2003 [cit. 2009-10-08].

Dostupný z WWW:

<<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=21336&mark=>>.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. www.nssoud.cz [online]. Brno. c2003 [cit. 2007-09-13].

Dostupný z WWW:

<<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=12010&mark=>>.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *www.nssoud.cz* [online]. Brno. c2003 [cit. 2005-06-20].

Dostupný z WWW:

<<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=593&mark=>>.

ÚSTAVNÍ SOUD. *www.nalus.usoud.cz* [online]. c2006 [cit. 2008-11-18]. Dostupný z

WWW:

<<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=60800&pos=1&cnt=1&typ=result>>

.