

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Odhad nákladů spojených s daňovou kontrolou daně
z příjmů fyzických osob**

Veronika Crhounková, DiS.

© 2024 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Veronika Crhounková, DiS.

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Litoměřice

Název práce

Odhad nákladů spojených s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob

Název anglicky

Estimation of Expenses Associated with Tax Audit of Personal Income Tax

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je na základě analýzy provést odhad nákladů spojených s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob v České republice.

Metodika

Teoretická část bakalářské práce bude zpracována na základě kompilace poznatků získaných z dostupné literatury, příslušných aktuálních právních předpisů a dalších relevantních zdrojů týkajících se daňové kontroly a daně z příjmů fyzických osob.

Na základě získaných teoretických poznatků a analýzy zjištěných dat zveřejněných na webových stránkách Ministerstva financí ČR, budou pomocí konkrétních metod a modelového příkladu odhadnuty a zhodnoceny náklady spojené s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob v České republice.

Doporučený rozsah práce

30-40 stran

Klíčová slova

daň, příjem, fyzická osoba, daňová kontrola, základ daně, výdaje, doměření daně

Doporučené zdroje informací

- BERÁNEK, P. 2021. Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ a další poplatníky s dílčím základem v § 7. 1. vydání. Olomouc: ANAG. 311 s. ISBN 978-80-7554-318-9
- DVOŘÁKOVÁ, V., PITTERLING, M., SKALICKÁ, H. 2019. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 304 s. ISBN 978-80-7598-315-2
- LYMER, A., HASSELDINE, J. 2012. The international taxation system. New York: Springer Science & Business Media. ISBN 978-14-613-5380-5
- PELC, V., PELECH, P. 2020. Daně z příjmů s komentářem 2020. 18. vydání. Olomouc: ANAG. 838 s. ISBN 978-80-7554-277-9
- VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. 2022. Daňový systém ČR 22. Praha: Wolters Kluwer ČR. 353 s. ISBN 978-80-7676-362-3
- VYCHOPEŇ, J. 2023. Meritum Daň z příjmů 2023. 19. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 564 s. ISBN 978-80-7676-467-5

Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukulová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 18. 10. 2023

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 3. 11. 2023

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 26. 12. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Odhad nákladů spojených s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 09. 03. 2024

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukulové, MBA, Ph.D. za odborné vedení, vzácné rady a ochotný přístup, který mi poskytla v rámci vypracování této bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině a kolegům za podporu a trpělivost během celého studia.

Odhad nákladů spojených s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá odhadem nákladů z pohledu správce daně, které úzce souvisí s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob. V teoretické části je vymezen daňový systém České republiky s podrobnějším zaměřením na daň z příjmů fyzických osob a jednotlivých podskupiny příjmů. V praktické části jsou pomocí modelových příkladů odhadnuty náklady spojené s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob.

Klíčová slova: daň, daň z příjmů, daňový subjekt, daňový systém, přímá daň

Estimation of Expenses Associated with Tax Audit of Personal Income Tax

Abstract

The bachelor's thesis deals with the estimation of costs from the point of view of the tax administrator, which is closely related to the tax audit of personal income tax. In the theoretical part, the tax system of the Czech Republic is defined with a more detailed focus on tax on the income of natural persons and individual income subgroups. In the practical part, the costs associated with the tax audit of personal income tax are estimated using a model examples.

Keywords: direct tax, income tax, tax, tax subject, tax system

Obsah

1	Úvod	14
2	Cíl práce a metodika	15
2.1	Cíl práce	15
2.2	Metodika	15
3	Teoretická východiska	17
3.1	Daňový systém ČR.....	17
3.2	Rozdělení daní.....	18
3.2.1	Daně přímé	19
3.2.2	Daně nepřímé.....	20
3.3	Daň z příjmů fyzických osob	20
3.3.1	Příjmy se závislé činnosti dle § 6 ZDP.....	22
3.3.2	Příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP	23
3.3.3	Příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP.....	26
3.3.4	Příjmy z nájmu dle § 9 ZDP	26
3.3.5	Ostatní příjmy dle § 10 ZDP	26
3.4	Daňová kontrola.....	27
3.4.1	Osoby zúčastněné na daňové kontrole	27
3.4.2	Předmět, rozsah a cíl daňové kontroly.....	28
3.4.3	Příprava na daňovou kontrolu	29
3.4.4	Zahájení daňové kontroly	29
3.4.5	Průběh daňové kontroly.....	30
3.4.6	Ukončení daňové kontroly.....	34
3.5	Postup k odstranění pochybností.....	35
4	Analytická část	36
4.1	Počet a výsledky daňových kontrol dle jednotlivých druhů daní	36
4.2	Výsledky daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob dle jednotlivých krajů	38
4.3	Modelové příklady průběhu daňové kontroly	40
4.3.1	Modelový příklad A	40
4.3.2	Modelový příklad B.....	45
4.3.3	Modelový příklad C.....	48

5	Výsledky a vyhodnocení.....	54
5.1	Zhodnocení modelového příkladu A.....	55
5.2	Zhodnocení modelového příkladu B.....	56
5.3	Zhodnocení modelového příkladu C.....	57
6	Závěr.....	58
7	Seznam zdrojů.....	60
7.1	Monografické publikace.....	60
7.2	Právní předpisy.....	61
7.3	Internetové zdroje.....	61
8	Přílohy.....	63

Seznam obrázků, tabulek, grafů a použitých zkratk

Seznam obrázků

Obrázek 1: Rozdělení daní v ČR	19
Obrázek 2: Rozdělení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů	24

Seznam tabulek

Tabulka 1: Dílčí základy daně podle § 6, § 7, § 8, § 9, § 10 ZDP	22
Tabulka 2: Počet a výsledky daňových kontrol k 31. 12. 2022	36
Tabulka 3: Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob za období roků 2020-2022	38
Tabulka 4: Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 zákona) ...	40
Tabulka 5: Modelový průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2019	41
Tabulka 6: Rekapitulace daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2019 .	43
Tabulka 7: Náklady na platy zaměstnanců	44
Tabulka 8: Náklady na komunikaci	45
Tabulka 9: Modelový průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2018	46
Tabulka 10: Rekapitulace daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018	47
Tabulka 11: Náklady na platy zaměstnanců	47
Tabulka 12: Náklady na komunikaci	48
Tabulka 13: Modelový průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2018.....	49
Tabulka 14: Rekapitulace daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018	51
Tabulka 15: Náklady na platy zaměstnanců	52
Tabulka 16: Náklady na komunikaci	52
Tabulka 17: Náklady na stravné a cestovné.....	53

Seznam grafů

Graf 1: Přehled vývoje výběru daně z příjmů ze závislé činnosti za období od roku 2013 do 2022 v mil. Kč.....	23
Graf 2: Přehled vývoje výběru daně z příjmů FO podávacích příznání za období od roku 2013 do 2022 v mil. Kč.....	25

Seznam použitých zkratk

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
aj.	a jiné
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČS	Česká spořitelna a. s.
ČSOB	Československá obchodní banka a. s.
DAP	daňové příznání
DK	daňová kontrola
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
DS	daňový subjekt
FO	fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
km	kilometry
k.s.	komanditní společnost
KB	Komerční banka a. s.
KN	Katastr nemovitostí
kol.	kolektiv
odst.	odstavec
OR	Obchodní rejstřík
PHM	pohonné hmoty
PO	právnícká osoba
RB	Raiffeisenbank, a.s.
s.r.o.	společnost s ručením omezeným

tzn.	to znamená
v.o.s.	veřejná obchodní společnost
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDS	zástupce daňového subjektu
ZFS	zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
ŽR	Živnostenský rejstřík

1 Úvod

Během života se každý člověk setkává s problematikou placení daní, a to v různých podobách například v podobě jako osoby zaměstnané v pracovně právním či jiném vztahu, osoby samostatně výdělečně činné, tj. osoby podnikající, osoby, které vlastní nějaké nemovitosti případně jako spotřebitelé nakupující zboží a služby nutné k uspokojení svých potřeb. Z výše uvedeného je zřejmé, že daň v jakékoliv formě platí všichni občané či firmy. Nelze však jednoznačně určit, zda všichni platí daně ve správné výši. Samozřejmě existuje nemalé množství podnikatelů či firem, které dělají vše proto, aby daně platit nemuseli.

Daňové příjmy spolu s pojistným na sociální zabezpečení však tvoří největší příjmovou položku státního rozpočtu. Jedná se tak o způsob, jakým stát získává finanční prostředky na financování veřejných statků a služeb například v oblasti zdravotnictví, školství, bezpečnosti, infrastruktury (dopravní či technické).

Jedním z hlavních úkolů každého státu je řádný a spravedlivý výběr daní, což v ČR zabezpečuje Finanční správa ve spolupráci s Celní správou. Již v předchozích letech ČR zavedla patřičná opatření a nástroje v boji proti daňovým únikům, mezi které patří právě daňová kontrola, dále přenesená daňová povinnost, kontrolní a souhrnná hlášení, mezinárodní spolupráce v podobě výměny informací, daňová kobra, kontroly celní správy, aj. Výše zavedené nástroje v boji proti daňovým únikům slouží i jako prevence proti jejich vzniku.

Cílem daňové kontroly není zlikvidovat daňový subjekt, jak si mnozí myslí, ale správné zjištění a stanovení daně. Kontrolní pracovníci provádějící daňové kontroly se při naplňování daného cíle snaží zjistit, zda byla daň daňovým subjektem přiznaná a vypočtená ve správné výši.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je na základě analýzy provést odhad nákladů spojených s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob v ČR.

2.2 Metodika

Teoretická část bakalářské práce bude zpracována na základě kompilace poznatků získaných z dostupné literatury, příslušných aktuálních právních předpisů a dalších relevantních zdrojů týkajících se daňového systému ČR včetně rozdělení a základního popisu jednotlivých druhů daní. Další část, kterou se bude tato kapitola zabývat je konkrétně daň z příjmů fyzických osob, kde budou vysvětleny základní pojmy a popsány jednotlivé dílčí základy. Dále bude následovat kapitola týkající se daňové kontroly, ve které budou specifikovány osoby zúčastněné na daňové kontrole a popsány jednotlivé fáze daňové kontroly. V závěru teoretické části bude vysvětlen postup k odstranění pochybností.

V analytické části bakalářské práce budou aplikovány získané teoretické poznatky, analyzovány zjištěná data zveřejněná na webových stránkách Ministerstva financí ČR o počtu a výsledcích daňových kontrol dle jednotlivých druhů daní. Současně budou analyzovány data týkající se počtu a výsledcích daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob dle jednotlivých krajů v ČR. Předmětná data byla GFR poskytnuta na žádost autora bakalářské práce v rámci zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

V další kapitole analytické části budou pomocí konkrétních metod a modelových příkladů odhadnuty a zhodnoceny náklady spojené s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob v ČR.

V modelových příkladech budou sepsány průběhy tří daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob, kdy uvedené údaje a data jsou vymyšlená a neodpovídají žádné skutečnosti. Následně budou podle jednotlivých kroků provedených v průběhu daňové kontroly odhadnuty náklady spojené s danou kontrolou.

Daňové kontroly probíhají na jednotlivých Územních pracovištích, kde současně probíhá i veškerá další agenda spojená s výběrem daní jako je registrace, vyměřování, vymáhání, proto není možné stanovit některé náklady, které souvisí pouze s daňovou kontrolou. Mezi takové náklady patří provozní náklady na spotřebu energie, vody, tepla či softwarového vybavení.

Při výpočtu odhadu platových nákladů je použita metoda průměrné hodinové sazby, pro kterou bude využit následující vzorec:

$$\text{průměrná hodinová sazba} = \frac{\text{plat dle platové třídy v Kč} * 12}{2\,096} \quad (1)$$

Plat dle platové třídy je uveden dle stupnice platových tarifů podle platových tříd a platových stupňů dle počtu let započitatelné praxe. (Zákony pro lidi, 2024). V platu nejsou zahrnuty osobní ohodnocení a příplatky, které z důvodu mlčenlivosti nelze vypočítat. Číslo 2 096 představuje počet pracovních hodin za celý rok 2020 při osmihodinové pracovní době a s placenými svátky.

K výpočtu odhadu nákladů na komunikaci jsou použity data, která byla GFŘ poskytnuta na žádost v rámci zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

Náklady na cestovné budou vypočítány při spotřebě vozidla 6,30 l/100 km a druhem paliva bude BA 98. Pro výpočet nákladů na cestovné budou použity níže uvedené vzorce:

$$\text{celková spotřeba PHM} = \frac{\text{celkový počet najetých km}}{\text{počet km ujetých na 1 l}} \quad (2)$$

$$\text{průměrná cena PHM} = 36 \text{ Kč} \times \text{celková spotřeba PHM (98 oktanů)} \quad (3)$$

3 Teoretická východiska

Daňová kontrola je nedílnou součástí správy daní, jejíž význam vyplývá především ze skutečnosti, že v ČR jsou daně vybírány na základě samovyměření. Samovyměření představuje skutečnost, že právě na daňovém subjektu leží posouzení jeho veškerých daňových povinností, kdy podáním předmětného daňového tvrzení k dani a případně zaplacení daně jeho povinnosti zdaleka nekončí.

3.1 Daňový systém ČR

Daň je transferem finančních prostředků od sektoru soukromého k veřejnému, kdy transfer představuje jednostranný pohyb peněz od jednoho subjektu ke druhému. Daň je povinná, nenávratná a zákonem jasně definovaná platba patřící do veřejného rozpočtu. Předmětná platba je neúčelová a neekvivalentní, pravidelně se opakující v jednotlivých časových intervalech nebo může být nepravidelná, kdy se platí za patřičných okolností (Kubátová, 2015).

Nenávratnost daně znamená, že zaplacením daně nevzniká žádný konkrétní nárok.

Neekvivalentnost jako vlastnost charakterizuje určitý díl, jakým se člověk podílí na společných příjmech, nemá žádný nebo skoro žádný vztah k tomu, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebovávat veřejně financované statky.

Neúčelovost daně znamená, že při zaplacení daně nikdo neví, co bude z této úhrady dále financováno (Vančurová, Zídková, 2022).

Daň lze také definovat jako povinný poplatek, za který daňový poplatník nic na oplátku od státu nedostane. Předmětné vybrané finanční prostředky slouží dále jako výdaje například na platy státních zaměstnanců, kteří se podílejí na výběru daní (Lymer, Hasseldine, 2012).

Mezi hlavní funkce daní podle Jánošíkové a kol. (2009) patří:

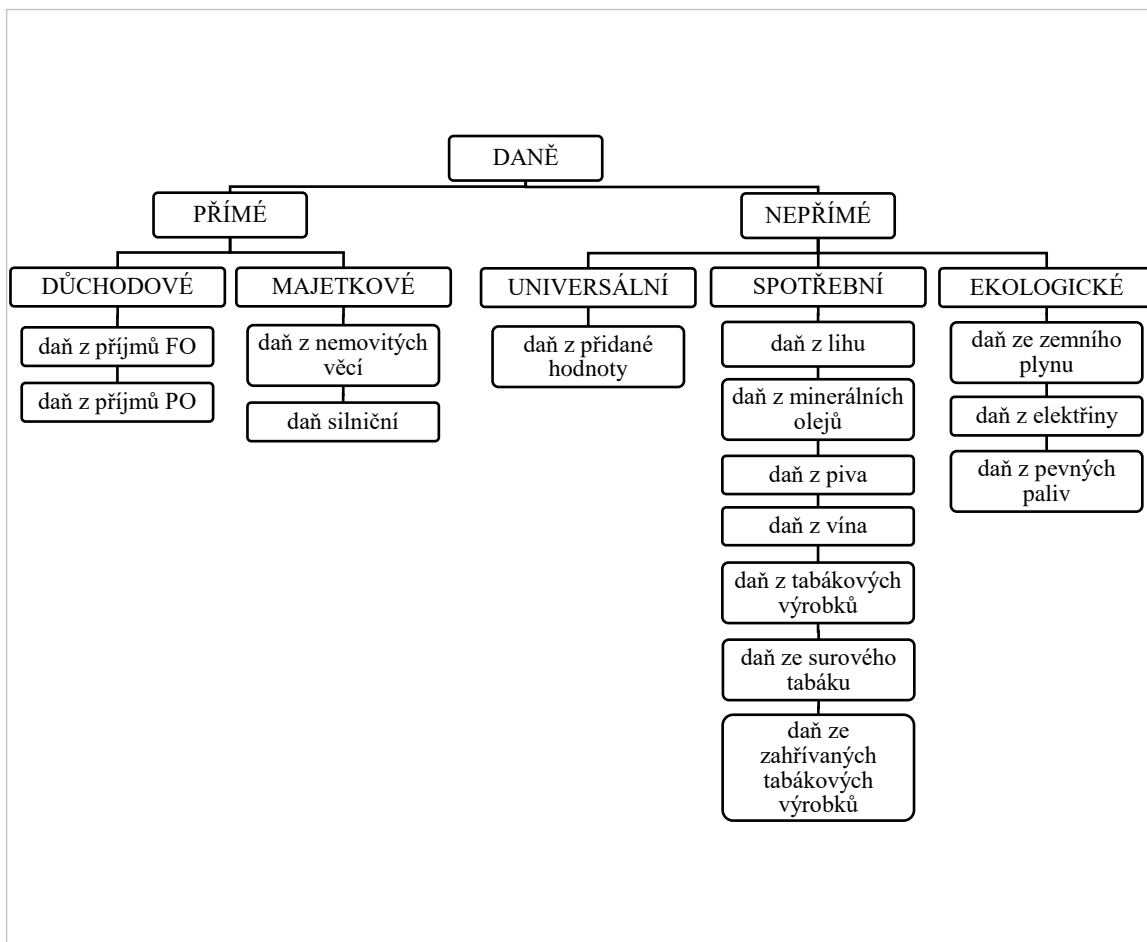
- funkce fiskální,
- funkce alokační,
- funkce stabilizační,
- funkce redistribuční.

Za nejdůležitější funkci daní se považuje funkce **fiskální**, při které se získávají finanční prostředky do veřejných rozpočtů, z nichž jsou následně financovány veřejné výdaje. Funkce **alokační** znamená získání finančních prostředků na financování oblastí podceněných trhem. Funkce **stabilizační** má podle Kubátové (2015) sloužit ke zmírnění opakujících se výkyvů v ekonomice, k zabezpečení dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Úkolem **redistribuční** funkce dle Lipovské (2017) je pomocí daní přerozdělování důchodů ve společnosti, a to z důvodu, aby v zemi nebyli lidé jen extrémně bohatí nebo extrémně chudí.

3.2 Rozdělení daní

Nezákladnější rozdělení daní je podle vazby daně na důchod (příjem) poplatníka, a to konkrétně na daně **přímé** a **nepřímé**. Rozdělení jednotlivých přímých a nepřímých daní je znázorněn na níže uvedeném obrázku.

Obrázek 1: Rozdělení daní v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.1 Daně přímé

Přímé daně definuje Jánošíková a kol. (2009) jako daně, které „platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt“. Patří mezi ně daně důchodové a majetkové.

Daň z příjmů fyzických osob je daní univerzální, do které spadají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců (Vančurová, Zídková, 2022).

Daň z příjmů právnických osob je podobná dani z příjmů fyzických osob, kdy odvodu podléhají podniky se sídlem v České republice (Lipovská, 2017).

Daň z nemovitých věcí se vybírá podle polohy nemovité věci, kdy předmětný výnos daně z nemovitých věcí je příjmem dané obce. Zahrnuje daň z pozemků, ze staveb a jednotek (Vančurová, Zídková, 2022).

Daň silniční platí pro zdanitelná vozidla, kterými se rozumí silniční vozidla kategorie N2 případně N3 a jejich přípojná vozidla kategorie O3 nebo O4, a to v případě, pokud jsou registrována v registru silničních vozidel v ČR. (Finanční správa, 2022).

3.2.2 Daně nepřímé

Nepřímé daně patří k daním ze spotřeby, kdy předmětná daň je zahrnuta v ceně zboží nebo služeb nakoupených zákazníkem nebo spotřebitelem. Daň je následně státu odvedena obchodníkem, který zboží či službu prodal. (Stormware.cz, 2019). Do nepřímých daní patří daň univerzální, spotřební a ekologická.

Daň z přidané hodnoty je opakující se daň, která se uplatňuje při nákupu a prodeji zboží a služeb. DPH je rozdělena do 2 sazeb. Základní sazba DPH činí 21 % a je placena za zboží a služby nepodléhající sazbě snížené například alkoholické a nealkoholické nápoje, kadeřnické služby, opravy obuvi. Snížená sazba DPH činí 12 % a je uplatněna u zboží a služeb například potravin, léků, vodného a stočného, tepla, ubytovacích a stravovacích služeb. (Měšec.cz, 2024).

Spotřební daně patří mezi selektivní daně ze spotřeby konkrétního zboží. Patří sem daň z minerálních olejů, z lihu, z vína, z piva a z tabákových výrobků (Vančurová, Zídková, 2022).

Ekologické daně neboli také energetické daně, jejímž předmětem daně je zemní plyn, pevná paliva a elektřina, kdy je zdaňováno dodání předmětného výrobku konečnému spotřebiteli (Jánošíková a kol., 2009).

3.3 Daň z příjmů fyzických osob

Zdanění daní z příjmů fyzických osob je stanoveno v ZDP.

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby konkrétně **daňoví rezidenti** ČR a **daňoví nerezidenti**.

„Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí“ (Pelc, Pelech, 2020). **Nerezident** je poplatník nemající bydliště v ČR, který se v ČR nezdržuje. Dále není v ČR rezidentem poplatník, který je z rezidentství vyloučen konkrétní Smlouvou o zamezení dvojího zdanění (Beránek, 2021).

Dani z příjmů FO podléhají veškeré příjmy mimo příjmů od daně osvobozených. Do příjmů lze zahrnout jak příjmy peněžní, tak i příjmy nepeněžní povahy (Vančurová, Zídková, 2022). Příjmy podléhající osvobození od daně se řídí § 4 ZDP. Podle Vančurové, Zídkové (2022) mezi nejdůležitější skupiny osvobozených příjmů patří:

- pouze některé bezúplatné příjmy,
- důchody a sociální transfery,
- některé příjmy z prodeje majetku,
- náhrady škody a pojistná plnění s výjimkami,
- jen některé výhry.

Základ daně

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesáhnou výdaje poplatníkem prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to v případě, pokud u jednotlivých příjmů § 6 až § 10 ZDP není stanoveno jinak. Poplatníkovi můžou ve zdaňovacím období plynout souběžně dva či více druhů příjmů dle § 6 až § 10 ZDP, kdy v tomto případě je základem daně součet dílčích základů dle jednotlivých druhů příjmů (Pelc, Pelech, 2020).

Do jednotlivých dílčích základů dle ZDP patří:

- příjmy ze závislé činnosti § 6 ZDP,
- příjmy ze samostatné činnosti § 7 ZDP,
- příjmy z kapitálového majetku § 8 ZDP,
- příjmy z nájmu § 9 ZDP,
- ostatní příjmy § 10 ZDP.

Tabulka 1: Dílčí základy daně podle § 6, § 7, § 8, § 9, § 10 ZDP

Příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP	
+	úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů
=	dílčí základ daně ze závislé činnosti
Příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP	
+	příjmy
-	související výdaje
=	rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)
+	úhrn částek zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji
-	úhrn částek snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji
=	dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti
Příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP	
+	příjmy z kapitálového majetku
=	dílčí základ daně z kapitálového majetku
Příjmy z nájmu dle § 9 ZDP	
+	příjmy
-	výdaje
=	rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním
+	úhrn částek zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním
-	úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním
=	dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu
Ostatní příjmy dle § 10 ZDP	
+	příjmy
-	výdaje
=	dílčí základ daně z ostatních příjmů

Zdroj: Vlastní zpracování

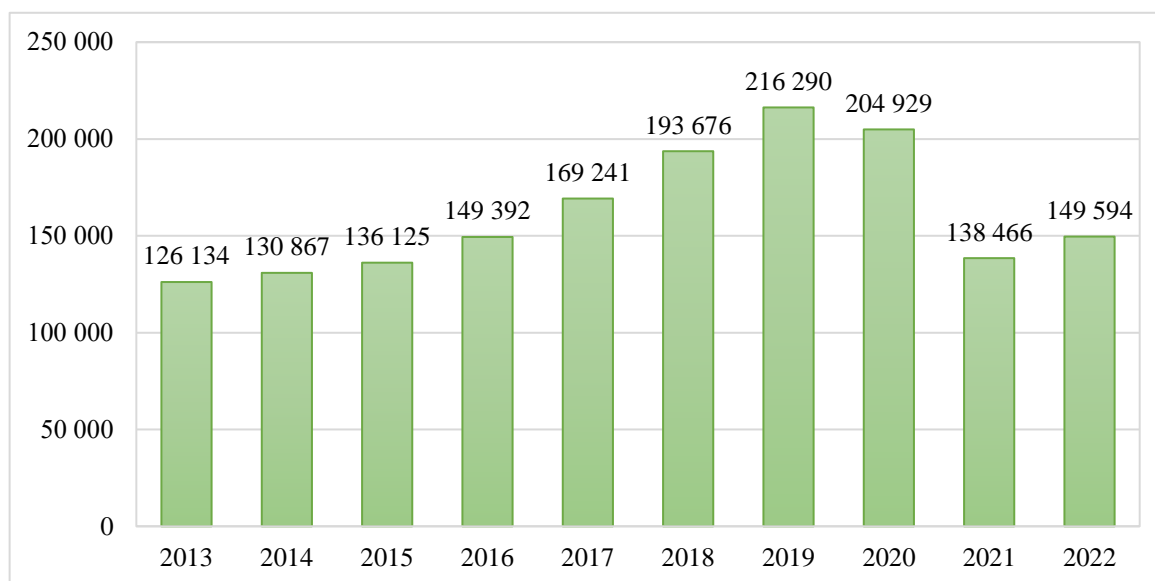
3.3.1 Příjmy se závislé činnosti dle § 6 ZDP

Jako příjmy ze závislé činnosti se zejména považují plnění, z něhož poplatníkovi plynou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského či obchodního poměru, kdy je poplatník při výkonu práce pro plátce povinen dbát příkazů plátce. FO pobírající příjmy ze závislé činnosti jsou v rámci daně z příjmů považovány za **zaměstnance** a osoba, která zaměstnanci vyplácí mzdu za vykonanou práci, se označuje jako **plátce** daně z příjmů ze závislé činnosti též nazývaná jako **zaměstnavatel**. Zaměstnavatelem může být jak FO, tak o PO. Dále do příjmů vymezených v § 6 ZDP patří například:

- plnění plynoucí z funkčních požitků například funkční platy a plnění poskytovaná v rámci současného nebo dřívějšího výkonu funkce představitelů státní moci, státních orgánů či soudců,

- příjem za práci člena družstva, společníka s.r.o. a komanditisty k.s.,
- odměny členů orgánů PO například jednatele s.r.o.,
- odměny likvidátorů, aj. (Vychopeň, 2023).

Graf 1: Přehled vývoje výběru daně z příjmů ze závislé činnosti za období od roku 2013 do 2022 v mil. Kč



Zdroj: Finanční správa, 2023; vlastní zpracování

3.3.2 Příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP

Do příjmů ze samostatné činnosti se zahrnují příjmy plynoucí poplatníkovi z podnikatelské činnosti, kterou provádí podnikatel, a to vlastním jménem a na vlastní účet.

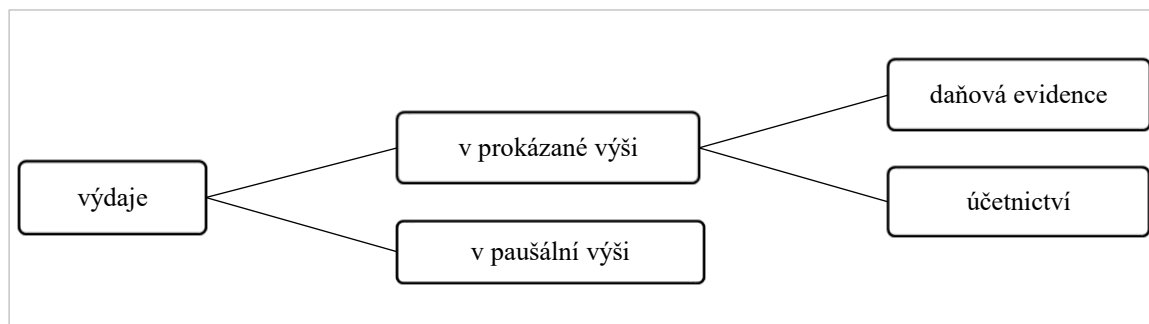
Za příjmy ze samostatné činnosti se považují:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- příjmy ze živnosti, jedná se o příjmy FO, které provozují podnikatelskou činnost podle živnostenského zákona,
- příjmy z jiného podnikání podle zvláštního zákona například daňoví poradci, lékaři, advokáti (Vančurová, Zídková, 2022).

Základem daně dle Dvořákové a kol. (2019) jsou příjmy ze samostatné činnosti, které jsou sníženy o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, výjimkou jsou příjmy

z v.o.s. či k.s. Poplatník ke svým příjmům může uplatnit výdaje, jejichž rozdělení je znázorněno na následujícím obrázku.

Obrázek 2: Rozdělení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů



Zdroj: Vlastní zpracování

Výdaje v prokázané výši

Jedná se o výdaje, které přímo souvisí s podnikatelskou činností a musí být prokazatelné a řádně zaevidované. Prokazatelnost znamená mít k předmětnému výdaji patřičný doklad, který je následně zaevidován v daňové evidenci případně v dalších potřebných evidencích.

Daňová evidence

Daňovou evidenci mohou vést pouze poplatníci s příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 odst. 1 a 2 ZDP, nevedoucí účetnictví a kteří neuplatňují výdaje procentem z příjmů. Daňová evidence je evidencí pro účely stanovení základu daně z příjmů ze samostatné činnosti, jejímž obsahem jsou údaje o příjmech a výdajích, o majetku a dlužích (Vychopeň, 2023).

Účetnictví

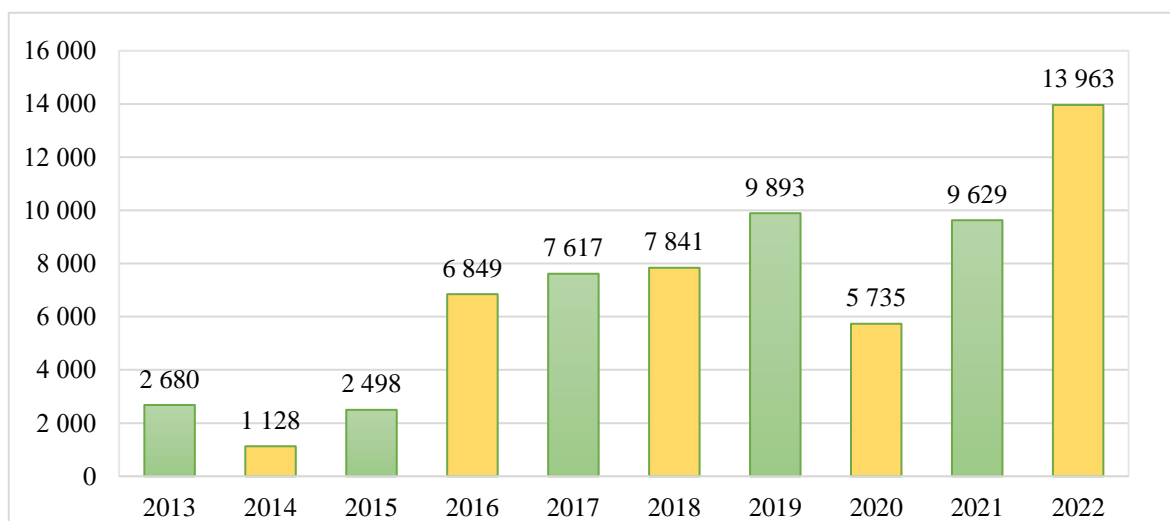
Další možností, jak evidovat příjmy a výdaje, resp. výnosy a náklady v průběhu samostatné podnikatelské činnosti je vést účetnictví. Vedení účetnictví je stanoveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Mezi FO, které mají povinnost vést účetnictví patří například osoby, které jsou jako podnikatelé zapsáni v obchodním rejstříku, podnikatelské FO, jejichž obrat podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rámci podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč (Vychopeň, 2023).

Paušální výdaje

„Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši“ (Pelc, Pelech, 2020):

- **80 %** z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, z příjmů ze živnostenského podnikání týkající se řemeslných živností, maximální částka uplatnění výdajů činí 1 600 000 Kč,
- **60 %** z příjmů ze živnostenského podnikání týkající se živností volných a koncesovaných, maximální výše uplatněných výdajů činí 1 200 000 Kč,
- **40 %** z jiných příjmů ze samostatné činnosti, nejvýše lze uplatnit výdaje do výše 800 000 Kč,
- **30 %** z příjmů z nájmu majetku, který je zařazen v obchodním majetku, maximální výše výdajů činí 600 000 Kč (Beránek, 2021).

Graf 2: Přehled vývoje výběru daně z příjmů FO podávacích příznání za období od roku 2013 do 2022 v mil. Kč



Zdroj: Finanční správa, 2023; vlastní zpracování

3.3.3 Příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP

Do příjmů z kapitálového majetku patří zejména příjmy z:

- úroků z poskytnutých zápůjček,
- úroků z prodlení v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů,
- poplatků z prodlení,
- výnosů z vkladů na vkladních knížkách,
- úroků z peněžních prostředků na vkladovém účtu.

Příjmy z kapitálového majetku nevstupují do vyměřovacích základů jak pro sociální, tak i pro zdravotní pojištění (Hnátek, 2021).

3.3.4 Příjmy z nájmu dle § 9 ZDP

Jedná se o příjmy z nájmu nemovitých věcí a bytů, nájmu movitých věcí vyjma příležitostného nájmu movitých věcí, který je zdaněn jako ostatní příjmy dle § 10 ZDP. Dílčím základem daně z nájmu je rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Poplatník může uplatnit skutečné nebo paušální výdaje. V případě uplatnění skutečných výdajů je poplatník povinen vést záznamy například o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to v časovém sledu. V případě, že poplatník uplatní paušální výdaje, kdy maximální výše je 30 % z příjmů, je povinen vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek (Dvořáková, 2019).

3.3.5 Ostatní příjmy dle § 10 ZDP

Do ostatních příjmů patří veškeré příjmy nespádající do příjmů dle § 6, § 7, § 8 a § 9 ZDP. Mezi ostatní příjmy patří zejména příjmy z úplatného převodu hmotných věcí, přijaté výživné či důchody s výjimkou osvobozených plnění, bezúplatné příjmy v případě, kdy nejsou osvobozeny od daně, výhry z loterií či podobných her, výhry ze sportovních nebo veřejných soutěží. Předmětné příjmy lze ponížít o prokázané výdaje na dosažení příjmů i o paušální výdaje, ale lze uplatnit pouze u příležitostných příjmů ze zemědělské

výroby, lesního a vodního hospodářství typu například u příjmů z prodeje přebytků z vlastní zahrádky (Vančurová, Zídková, 2022).

3.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola je upravena v § 85 až § 88a DŘ a jedná se o kontrolní proces, při kterém správce daně ověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti, které mají vliv na stanovení daňové povinnosti daňového subjektu.

3.4.1 Osoby zúčastněné na daňové kontrole

Daňová kontrola je řazena mezi postupy při správě daní, kdy může být provedena pouze v rámci konkrétního daňového řízení. Předmětného daňového řízení se může zúčastnit pouze určitý okruh osob. Obligatorně se daňové kontroly účastní pověřeni pracovníci správce daně konkrétně úřední osoby a daňový subjekt, dále se mohou zúčastnit také třetí osoby a odborní konzultanti (Zatloukal, 2011).

Osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, který má něco vykonat, a to na základě plné moci. V plné moci je zmocnitel povinen vymežit rozsah zmocnění, ze kterého je evidentní, k jakým úkonům či řízením se plná moc vztahuje (Rozehnal, 2019).

Správce daně

Nositelem pravomoci kontrolovat plnění povinností zúčastněných osob na správě daní je z hlediska věcné příslušnosti správce daně, který předmětnou pravomoc vykonává pomocí pověřených úředních osob. Správcem daně může být jakýkoliv státní orgán, kterému byla svěřena působnost v oblasti správy daní. Jedná se především o územní finanční orgány (Zatloukal 2011).

Finanční úřad dle § 8 odst. 2 věty druhé zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZFS“) vykonává vybranou působnost na celém území České republiky, kdy vybranou působností se dle § 10 odst. 4 ZFS rozumí provádění vyhledávací činnosti, postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.

Správce daně svou pravomoc vykovává dle § 12 odst. 1 a 2 DŘ prostřednictvím úředních osob, kdy úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomocí správce daně.

Daňový subjekt

Daňovým subjektem je dle Rozehnal (2019) osoba, kterou takto označuje zákon a současně i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně.

Třetí osoby

Dle § 22 DŘ „*třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.*“

Odborný konzultant

Podle Zatloukala (2011) je odborný konzultant další osobou, která se na straně daňového subjektu může účastnit daňového řízení. Odborný konzultant svou odbornost nemusí žádným způsobem prokazovat.

3.4.2 Předmět, rozsah a cíl daňové kontroly

Předmětem daňové kontroly jsou dle § 85 odst. 1 DŘ daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Předmět daňové kontroly prověřuje správce daně ve vymezeném rozsahu.

Rozsah daňové kontroly následně určuje, jaké povinnosti, tvrzení či okolnosti jsou v průběhu předmětné daňové kontroly správcem daně kontrolovány. Rozsah daňové kontroly může být v plném rozsahu nebo omezeném rozsahu.

Nejdůležitějším **cílem** daňové kontroly je správné zjištění a stanovení daně daňového subjektu.

3.4.3 Příprava na daňovou kontrolu

Správce daně před zahájením daňové kontroly provádí vlastní vyhledávací činnost spočívající ve zjišťování informací o daňovém subjektu a jeho daňových tvrzeních v návaznosti podle toho, kterou daň bude kontrolovat. Ke zjišťování informací o daňovém subjektu má správce daně k dispozici **Automatizovaný daňový informační systém** (dále jen „ADIS“), ve kterém jsou mimo jiné zaznamenány registry daňových subjektů, zpracování daňových tvrzení dle jednotlivých daní a další informace, které jsou potřebné pro správu daní (Gist.cz, 2023).

V případě, že správce daně u daňového subjektu zahajuje například daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2021 a 2022, vyhledá si v systému ADIS určité informace o daňových tvrzeních za jednotlivá období, seznámí se s jejich obsahem. Další důležitou informací, kterou správce daně zjišťuje před zahájením daňové kontroly je zjištění, zda má daňový subjekt u správce daně zaevidovanou plnou moc k zastupování před správcem daně. V případě, že má daňový subjekt u správce daně zaevidovanou plnou moc, správce daně se s touto plnou mocí seznámí a zároveň vyhodnotí, zda předmětná plná moc slouží k zastupování při provádění daňové kontroly.

3.4.4 Zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola je správcem daně zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je specifikován předmět a rozsah daňové kontroly. K doručení oznámení o zahájení daňové kontroly může dojít buď přímo při protokolovaném ústním jednání s daňovým subjektem případně zástupcem daňového subjektu, nebo korespondenčně. (Hrstková Dubšeková, 2022).

Správce daně je povinen postupovat tak, aby současně se zahájením daňové kontroly nebo bez zbytečného odkladu po zahájení začal provádět faktickou kontrolní činnost konkrétně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu případně jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (Finanční správa, 2022).

3.4.5 Průběh daňové kontroly

Vlastní průběh kontrolní činnosti není zákonem ani jinými předpisy nijak upraven. Určení konkrétního průběhu daňové kontroly spadá pod kompetenci správce daně, neboť on je ten, kdo dle § 11 odst. 1 písm. c) DŘ kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní (Zatloukal, 2011).

V průběhu vedeného daňového řízení má daňový subjekt zákonem stanovená práva a povinnosti. **Daňový subjekt má právo** zejména:

- být přítomen na jednání i s dalšími osobami,
- předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které daňový subjekt nemá k dispozici,
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně,
- na předložení služebního průkazu úřední osoby, tj, kontrolora, který daňovou kontrolu provádí,
- podávat stížnosti proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně,
- být včas správcem daně vyrozuměn o provedení svědeckých výpovědí,
- u správce daně nahlédnout do částí spisů týkajících se jeho práv a povinností, s výjimkou části vyhledávací,
- vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.

Daňový subjekt je v průběhu daňové kontroly **povinen**:

- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- poskytnout informace o vlastní organizační struktuře, o uložení účetních záznamů a jiných dokumentů,
- zapůjčit doklady a jiné věci nezbytné pro správu daní,
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem případně jinou osobou,
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (Finanční správa, 2021).

Pravomoci a povinnosti má v rámci vedené daňové kontroly i správce daně. Mezi **pravomoci** správce daně patří zejména:

- pořizování obrazového nebo zvukového záznamu o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, kdy předem uvědomí osoby, které se předmětného úkonu účastní,
- úřední osoba má v době přiměřené předmětu místního šetření, tj. daňové kontrole zejména v době provozu, právo na přístup na pozemky, do provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní,
- může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, kdy náklady na pořízení kopií nese daňový subjekt,
- může si od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertízy vzorky věcí,
- může zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředky, je-li důvodná obava, že by následně nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi.

Správce daně má při správě daní (nejen v průběhu daňové kontroly) například níže uvedené **povinnosti**:

- úřední osoby jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob,
- šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je minimálně zatěžují a umožní tak dosáhnout cíle správy daní,
- umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a poskytne jim přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech,
- dle svých možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc a zároveň úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvornosti,
- postupuje bez zbytečných průtahů, kdy postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (Finanční správa, 2022).

Průběh daňové kontroly lze rozdělit do několika fází:

- fáze seznamovací,
- fáze shromažďovací,
- fáze vyhodnocovací,
- fáze dokazovací.

Fáze seznamovací

V této fázi musí správce daně od daňového subjektu získat adekvátní informace, které mu umožní orientaci, co a jak bude konkrétně u daňového subjektu prověřovat. Mezi nejčastější informace patří velikost a organizační struktura, druh ekonomické činnosti daňového subjektu (daneprolidi.cz, 2023).

Fáze shromažďovací

Cílem správce daně je získání podkladů, na základě, kterých bude moci zvolit konkrétní kontrolní postupy odpovídající předmětu daňové kontroly. Povinností daňového subjektu je předložení účetních záznamů případně jiných dokumentů či informací, o které správce daně požádá (Zatloukal, 2011).

Nejběžnější seznam podkladů obvykle požadovaných správcem daně v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob u poplatníka vedoucí daňovou evidenci například obsahuje níže uvedené doklady a písemnosti:

- daňovou evidenci,
- knihu pohledávek včetně faktur vydaných,
- knihu závazků včetně faktur přijatých,
- pokladní knihu včetně příjmových a výdajových pokladních dokladů,
- bankovní výpisy,
- evidenci majetku včetně karet majetku,
- evidenci zásob,
- mzdové listy.

Fáze vyhodnocovací

V této fázi správce daně shromážděné účetní záznamy a další skutečnosti podrobuje podrobnější analýze, kdy zkoumá, zda předmětné transakce skutečně proběhly v souladu s platnými zákonnými předpisy. Žádný zákon ani jiný právní předpis, který by byl

pro správce daně návodem, jak daňovou kontrolu provádět za použití jakých konkrétních technik, postupů a metod, neexistuje. Z tohoto důvodu se fáze vyhodnocovací řídí individuálními zkušenostmi a znalostmi konkrétních úředních osob, kteří byli pověřeni provedením daňové kontroly (Zatloukal, 2011).

Fáze dokazovací

Pracovník správce daně v rámci daňové kontroly zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, konkrétně ověřuje pravdivost a úplnost údajů, které daňový subjekt tvrdí v daňovém tvrzení. Účel dokazování spočívá v prověření podkladů a dalších skutečností, ze kterých daňový subjekt vycházel při sestavení daňového tvrzení, případně zjišťovat další skutečnosti, které jsou nezbytné pro správné stanovení daně (Zatloukal, 2011).

V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má povinnost sám daň přiznat, tj. břemeno tvrzení, ale současně povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Záleží na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky správci daně předloží či navrhne jejich provedení, kdy daňový subjekt může důkazní povinnost splnit předložením konkrétních důkazních prostředků, nebo navrhne správci daně provedení konkrétních důkazních prostředků (Finanční správa, 2022).

Dle § 93 odst. 1 DŘ lze jako důkazních prostředků použít všech možností, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, které současně nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly opatřeny před zahájením předmětného řízení. Jedná se především o tvrzení daňového subjektu, různé listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi či ohledání věci (Rozehnal, 2019).

Dokazování je jeden ze způsobů stanovení daně, který se používá na prvním místě, neboť má předpoklady k tomu, aby odrážel realitu ke zdaňovanému předmětu. V případě, že nelze daň stanovit dokazováním, přistoupí správce daně ke stanovení daně za použití pomůcek, tzn. pomocí nejbližší kvalifikovaného odhadu daňové povinnosti. Posledním způsobem stanovení daně je sjednání daně (Zatloukal, 2011).

Správce daně, pokud to vyžaduje průběh řízení, může vyzvat daňový subjekt **výzvou** dle § 92 odst. 4 DŘ **k prokázání skutečností**, které jsou potřebné pro správné stanovení daně za předpokladu, že předmětné informace není možné získat z vlastní úřední evidence (Finanční správa, 2022).

Po provedeném dokazování správce daně sepíše **dosavadní výsledek kontrolního zjištění**, který obsahuje výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, jednotlivé důkazy, ze kterých správce daně vycházel, úvahy, kterými se řídil při hodnocení důkazů, popřípadě uvedení důvodů, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem. V případě, že z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vystavení rozhodnutí o stanovení daně, správce daně daňovému subjektu sdělí tento výsledek a současně mu na základě rozhodnutí stanoví přiměřenou lhůtu pro vyjádření. Dosavadní výsledek kontrolního zjištění je možné daňovému subjektu sdělit při protokolovaném ústním jednání nebo korespondenčně, a to s přihlédnutím k preferenci daňového subjektu (Finanční správa, 2022).

V případě, že na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění dojde k podstatné změně nebo doplnění kontrolního zjištění, správce daně seznámí daňový subjekt s novým výsledkem kontrolního zjištění a umožní mu se k němu vyjádřit (Hrstková Dubšeková, 2022).

3.4.6 Ukončení daňové kontroly

Po ukončení kontrolní činnosti a správcem daně provedeném vyhodnocení důkazů se daňová kontrola přesouvá do fáze ukončení, kdy správce daně vyhotoví **zprávu o daňové kontrole**. V případě, že bylo předmětem daňové kontroly více druhů daní, může správce daně dle svého uvážení vypracovat zprávy o daňové kontrole pro jednotlivé druhy daní samostatně. Zpráva o daňové kontrole je rozdělena na část obecnou a zvláštní. V obecné části správce daně uvádí základní údaje o daňové kontrole (datum zahájení, předmět kontroly, změna daně, jména úředních osob, aj.) a o daňovém subjektu (předmět podnikání, údaje z obchodního rejstříku či živnostenského rejstříku, registrace k předmětné dani). Zvláštní část je rozdělena na jednotlivé druhy kontrolovaných daní a na jednotlivá zdaňovací období. Zvláštní část dále obsahuje konkrétní výsledek daňové kontroly (Zatloukal, 2011). Zpráva o daňové kontrole dle § 88a odst. 2 DŘ obsahuje níže uvedené povinné údaje:

- odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly či oznámení o změně rozsahu daňové kontroly,
- konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění (Finanční správa, 2022).

Zpráva o daňové kontrole tak obsahuje odkazy na všechny protokoly o ústním jednání a úřední záznamy, které byly pořízeny v souvislosti s předmětnou daňovou kontrolou (Zatloukal, 2011).

Dle § 88a odst. 1 DŘ „je daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou“. Oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole lze doručit při protokolovaném ústním jednání či elektronicky. V případě, že není možné písemnosti daňovému subjektu doručit výše uvedenými způsoby, doručí je správce daně prostřednictvím zásilky (Finanční správa, 2022).

3.5 Postup k odstranění pochybností

Jedná se o další možný způsob kontrolní činnosti, který správce daně používá v rámci vyměřovacího a doměřovacího řízení. Postupem k odstranění pochybností se odstraňují konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného řádného či dodatečného daňového tvrzení. Předmětný postup by měl být proveden co nejrychleji a nejjednodušeji (Hrstková Dubšková, 2022).

Postup k odstranění pochybností je zahájen oznámením výzvy dle § 89 odst. 1 DŘ, ve které jsou uvedeny konkrétní pochybnosti a stanovena lhůta, ve které mají být pochybnosti ze strany daňového subjektu odstraněny. (Finanční správa, 2015).

Průběh postupu k odstranění pochybností je správcem daně sepsán do protokolu či úředního záznamu. V případě, že daňový subjekt pochybnosti neodstraní, může správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností přistoupit k zahájení daňové kontroly, a to v případech, kdy je to s ohledem na složitost řízení nezbytné. (Hrstková Dubšková, 2022).

4 Analytická část

Daňová kontrola je jedním z mechanismů kontrolní činnosti správce daně, která je důležitým nástrojem správy daní a je využívána v případech časově náročnějšího prověřování podaných tvrzení daňových subjektů. Daňovou kontrolou může správce daně ověřit a posoudit, zda daňová povinnost, kterou daňový subjekt sám vykázal ve svém daňovém tvrzení je vykázána ve správné a úplné výši. V průběhu provádění daňové kontroly správce daně postupuje dle zákonem vymezených povinností, ale už žádný zákon ani jiný právní předpis neupravuje konkrétní průběh kontrolní činnosti, tj. jednotlivé taxativně vymezené kroky od zahájení daňové kontroly až po její ukončení. Důvodem je různorodost daňových subjektů a jejich daňových povinností spočívající například v předmětu podnikání, ve formě podnikání, způsobu vedení daňové evidence, účetnictví či uplatňování výdajů procentem z příjmů, aj. Na základě výše uvedeného je tak zcela na správci daně kdy a jaké kroky v průběhu daňové kontroly provede.

4.1 Počet a výsledky daňových kontrol dle jednotlivých druhů daní

Veškeré informace a výsledky o počtu daňových kontrol poskytuje Generální finanční ředitelství ve Výročních zprávách o činnosti finanční správy ČR, které jsou dohledatelné na veřejném portále Finanční správy ČR. V níže uvedené Tabulce 2 jsou uvedeny údaje týkající se počtu a následného výsledku daňových kontrol ukončených Finanční správou ČR u jednotlivých druhů daní, a to ke dni 31. 12. 2022.

Tabulka 2: Počet a výsledky daňových kontrol k 31. 12. 2022

Druh příjmu	Počet ukončených kontrol	Doměřeno v tis. Kč	Změna ztráty v tis. Kč
Daň z přidané hodnoty	4 889	4 877 373	
Daň z příjmů PO z přiznání	1 787	1 187 197	-1 445 631
Daň z příjmů FO z přiznání	1 261	142 934	-112 054
Daň z příjmů FO ze závislé činnosti	668	55 041	
Daň z příjmů srážkou dle zvláštní sazby	347	403 593	
Daň z nemovitých věcí	3	4	
Daň silniční	353	7 676	
Daň z hazardu	77	24 604	
Ostatní	273	8 405	
Celkem	9 658	6 706 825	-1 557 684

Zdroj: Finanční správa, 2023; vlastní zpracování

Z Tabulky 2 je zřejmé, že největší počet ukončených daňových kontrol k 31. 12. 2022 byl zaznamenán na dani z přidané hodnoty, a to i s nejvyšší doměřenou daní. Důvodů vedoucích k zahájení daňových kontrol na DPH je několik, a to například prověřování daňových subjektů zapojených v řetězových podvodech na DPH, dále neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně či nepřiznání uskutečněných zdanitelných plnění plynoucích z ekonomické činnosti.

Dle dokumentu „Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR“ za rok 2022, který je zveřejněn na internetových stránkách Finanční správy, se nad rámec své kontrolní činnosti pracovníci kontrolních oddělení i v roce 2022 podíleli na zpracování agendy týkající se kompenzačních bonusů konkrétně kontroly samotného nároku na kompenzační bonus. Současně i přes odklonění částečné kapacity pracovníků kontrolních oddělení se v roce 2022 ukončovaly dlouhotrvající daňové kontroly, jejichž průběh byl v uplynulých letech ovlivněn restriktivními protipandemickými opatřeními způsobenými nemocí COVID-19.

K daňové ztrátě uvedené v Tabulce 2 je nutno poznamenat, že daňová ztráta vzniká za situace, kdy výdaje (náklady) upravené dle § 23 ZDP převyšují příjmy upravené dle § 23 ZDP. Daňovou ztrátu mohou vykázat pouze poplatníci daně z příjmů, a to konkrétně fyzické či právnické osoby. Předmětná daňová ztráta může být dle § 34 ZDP odečtena od základu daně, a to dvěma způsoby:

- ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období či období, za které se podává daňové tvrzení, za která se daňová ztráta stanoví, nebo
- v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.

Z tohoto důvodu je v rámci kontrolních postupů důležité prověřovat, zda daňová ztráta tvrzená daňovým subjektem v předmětném daňovém tvrzení je vykázána ve správné výši.

4.2 Výsledky daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob dle jednotlivých krajů

Konkrétní počet a výsledky daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob jsou podrobně uvedeny v níže uvedené Tabulce 3 rozdělené dle jednotlivých krajů a za období roků 2020-2022.

Tabulka 3: Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob za období roků 2020-2022

	Zdaňovací období		
	2020	2021	2022
Hlavní město Praha			
Počet ukončených kontrol	72	42	47
Doměřeno z kontrol (Kč)	20 473 325	93 579 626	8 058 133
Změna základu daně (Kč)	92 959 051	612 995 566	53 006 876
Změna ztráty (Kč)	-4 129 472	-1 836 262	-2 479 885
Středočeský kraj			
Počet ukončených kontrol	122	114	91
Doměřeno z kontrol (Kč)	15 674 302	17 394 208	16 574 815
Změna základu daně (Kč)	84 849 521	108 710 070	86 731 576
Změna ztráty (Kč)	-4 414 069	-13 203 518	-4 483 254
Jihočeský kraj			
Počet ukončených kontrol	65	64	106
Doměřeno z kontrol (Kč)	3 566 157	5 035 996	4 443 953
Změna základu daně (Kč)	26 210 001	31 121 386	33 707 869
Změna ztráty (Kč)	-2 285 839	-2 601 358	-3 420 978
Plzeňský kraj			
Počet ukončených kontrol	78	56	89
Doměřeno z kontrol (Kč)	3 558 190	3 764 882	5 955 253
Změna základu daně (Kč)	23 516 220	24 613 328	37 300 636
Změna ztráty (Kč)	-2 958 258	-566 177	-3 145 440
Karlovarský kraj			
Počet ukončených kontrol	20	20	45
Doměřeno z kontrol (Kč)	1 237 877	3 836 118	2 009 789
Změna základu daně (Kč)	8 607 922	24 400 000	15 688 205
Změna ztráty (Kč)	0	0	-121 097
Ústecký kraj			
Počet ukončených kontrol	75	97	113
Doměřeno z kontrol (Kč)	14 303 598	35 100 365	41 412 264
Změna základu daně (Kč)	84 100 321	193 576 086	227 251 740
Změna ztráty (Kč)	-31 151 567	-31 364 990	-20 187 931
Liberecký kraj			
Počet ukončených kontrol	34	45	74
Doměřeno z kontrol (Kč)	6 707 370	5 236 215	10 812 343
Změna základu daně (Kč)	35 865 131	28 662 558	71 296 507
Změna ztráty (Kč)	-2 903 341	-1 928 984	-6 741 935
Královéhradecký kraj			
Počet ukončených kontrol	35	48	100
Doměřeno z kontrol (Kč)	4 402 206	6 434 975	5 388 881
Změna základu daně (Kč)	23 957 988	39 877 970	33 499 598
Změna ztráty (Kč)	-3 903 711	-5 962 368	-4 975 763

	Zdaňovací období		
	2020	2021	2022
Pardubický kraj			
Počet ukončených kontrol	35	26	28
Doměřeno z kontrol (Kč)	5 701 781	3 529 872	9 916 052
Změna základu daně (Kč)	32 470 589	19 439 970	61 308 613
Změna ztráty (Kč)	-440 333	-714 869	-147 416
Kraj Vysočina			
Počet ukončených kontrol	60	87	115
Doměřeno z kontrol (Kč)	3 102 943	5 700 192	9 901 076
Změna základu daně (Kč)	18 444 538	36 496 855	62 346 913
Změna ztráty (Kč)	-2 530 184	-3 904 492	-6 396 260
Jihomoravský kraj			
Počet ukončených kontrol	135	116	174
Doměřeno z kontrol (Kč)	15 908 831	7 460 776	18 163 763
Změna základu daně (Kč)	96 218 298	52 859 301	116 871 383
Změna ztráty (Kč)	-8 524 965	-4 490 220	-11 519 702
Olomoucký kraj			
Počet ukončených kontrol	64	87	182
Doměřeno z kontrol (Kč)	5 243 244	4 864 982	4 317 210
Změna základu daně (Kč)	35 315 181	15 339 950	32 666 360
Změna ztráty (Kč)	-2 468 983	-9 687 057	-42 511 681
Moravskoslezský kraj			
Počet ukončených kontrol	41	21	25
Doměřeno z kontrol (Kč)	5 363 651	3 925 047	2 732 267
Změna základu daně (Kč)	37 066 178	7 032 435	17 200 446
Změna ztráty (Kč)	-642 325	-2 068 231	-4 727 097
Zlínský kraj			
Počet ukončených kontrol	71	76	72
Doměřeno z kontrol (Kč)	5 241 318	12 293 328	3 247 994
Změna základu daně (Kč)	31 110 566	84 480 864	25 528 301
Změna ztráty (Kč)	-494 280	-5 111 215	-1 195 314
Celkem počet ukončených kontrol	907	899	1261
Celkem doměřeno z kontrol (Kč)	110 484 793	208 156 582	142 933 793
Celkem změna základu daně (Kč)	630 691 505	1 279 606 339	874 405 023
Celkem změna ztráty (Kč)	-66 847 327	-83 439 741	-112 053 753

Zdroj: GFR, 2023; vlastní zpracování

Z Tabulky 3 je zřejmé, že v porovnávaném období 2020–2022 je nejvyšší počet ukončených kontrol v roce 2022. Důvodem je skutečnost, že v letech 2020 i 2021 byla kontrolní činnost finanční správy značně ovlivněna pandemií způsobenou nemocí COVID-19 a značné množství již v té době zahájených daňových kontrol byla až v roce 2022 ukončena. Nejnižší počet ukončených daňových kontrol byl v roce 2021, ale za to s nejvyššími doměrky i nejvyšší změnou základu daně.

4.3 Modelové příklady průběhu daňové kontroly

V rámci modelových příkladů budou sepsány fiktivní průběhy tří daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob týkající se konkrétně příjmů dle § 7 a § 10 ZDP za různá zdaňovací období. Jednotlivé modelové příklady vychází z několikaleté praxe autorky, která působí na pracovní pozici kontrolního pracovníka se zaměřením na daň z příjmů fyzických osob. Uvedené údaje a data jsou fiktivní a neodpovídají žádné skutečnosti. Na základě jednotlivých kroků učiněných v průběhu daňové kontroly jsou odhadnuty náklady spojené s předmětnou daňovou kontrolou.

4.3.1 Modelový příklad A

Na modelovém příkladu A bude popsán průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019 týkající se problematiky příjmů podle § 7 ZDP, kdy daňový subjekt opakovaně vykazuje ztrátu z podnikatelské činnosti.

Dne 31. 03. 2020 daňový subjekt podal řádné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019, ve kterém v příloze č. 1 uvedl, že vede daňovou evidenci a vykázal níže uvedené hodnoty:

Tabulka 4: Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)

		poplatník
101	Příjmy podle § 7 zákona	12 874 567
102	Výdaje podle § 7 zákona	13 978 654
104	Rozdíl mezi příjmy a výdaji (zisk, ztráta)	-1 104 087
113	Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona	-1 104 087

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňový subjekt vykázal ztrátu z podnikatelské činnosti ve výši 1 104 087 Kč, a to je situace, kdy výdaje daňového subjektu převýšili jeho příjmy.

Správci daně však vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti vykázané ztráty ze samostatné činnosti, neboť daňový subjekt měl v předmětném daňovém tvrzení vést účetnictví nikoliv daňovou evidenci. Na základě vzniklých pochybností správce daně vyzval daňový subjekt výzvou dle § 89 odst. 1 DŘ k prokázání, že ztráta je vykázána ve správné výši. Na odstranění pochybností byla správcem daně stanovena lhůta 15 dní ode dne doručení této výzvy. Výzva byla odeslána a zároveň doručena daňovému subjektu

prostřednictvím datové schránky, ale na výzvu nebylo ze strany daňového subjektu ve stanovené lhůtě ani po jejím uplynutí reagováno.

Správce daně shledal důvody pro potřebu rozsáhlejšího dokazování a přistoupil k zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2019.

V níže uvedených krocích sepsaných v Tabulce 5 jsou stručně shrnuty jednotlivé kroky, které byly provedeny před zahájením a v průběhu daňové kontroly.

Tabulka 5: Modelový průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2019

Název provedeného úkonu	Počet hodin
Fáze přípravy na daňovou kontrolu	
Zjišťování informací o daňovém subjektu – v DAP, ADIS, ŽR, OR, KN, internet, registr vozidel	3
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně preference způsobu zahájení DK – sepsán úřední záznam; příprava a odeslání (datovou zprávou) oznámení o zahájení DK, jehož součástí je požadavek na předložení dokladů	1,5
Fáze průběhu daňové kontroly	
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzvy k poskytnutí informací – dotaz do ČNB zjišťování bankovních účtů daňového subjektu	1
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od ČNB, vyhodnocení dané odpovědi	1
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzvy k poskytnutí informací – dotaz do KB banky požadavek k předložení bankovních výpisů roku 2020	1
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně domluvení termínu předložení dokladů – sepsán úřední záznam; příprava protokolu na jednání	1,5
Daňový subjekt učinil podání, ve kterém předložil plnou moc k zastupování při daňové kontrole	-
Protokolované ústní jednání se zástupcem daňového subjektu ve věci převzetí dokladů – daňová evidence, kniha pohledávek a závazků, faktury vydané a přijaté, příjmové a výdajové pokladní doklady, bankovní výpisy, karty majetku	2
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od KB banky, vyhodnocení dané odpovědi	2
Dokladová kontrola všech předložených dokladů	80
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzvy k předložení chybějících dokladů	1,5
Podání zástupce daňového subjektu, ve kterém předložil pouze část chybějících dokladů	-
Telefonické kontaktování zástupce daňového subjektu ohledně doložení chybějících dokladů – zástupce daňového subjektu telefon opakovaně nezvedá – sepsán úřední záznam, odeslána SMS z ADISU	0,5
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzvy k prokázání skutečností, ve které byl daňový subjekt vyzván k prokázání, že ztráta byla vykázána ve správné výši, dále byl vyzván k předložení účetních knih	4
Zástupce daňového subjektu na výzvu v požadované lhůtě ani po jejím uplynutí nereagoval	-
Příprava a odeslání (poštou) výzvy k poskytnutí informací – účetní daňového subjektu ohledně předložení dokladů	1
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od účetní, předloženy požadované doklady – mzdové listy, evidence DPH, vyhodnocení předložených dokladů	2

Název provedeného úkonu	Počet hodin
Příprava protokolu na jednání ve věci důkazního řízení doplnění informací k předloženým dokladům	3
Telefonické kontaktování zástupce daňového subjektu ohledně domluvení termínu jednání – zástupce daňového subjektu opět telefon nezvedá – sepsán úřední záznam, odeslána SMS z ADISU	0,5
Příprava a odeslání (datovou zprávou) sdělení, aby se zástupce daňového subjektu dostavil k ústnímu jednání	1
Zástupce daňového subjektu se k požadovanému termínu nedostavil	-
Vzhledem k tomu, že správci daně nebyly předloženy požadované účetní knihy, úřední osoba v průběhu daňové kontroly provedla rekonstrukci celého účetnictví	-
Příprava a odeslání (poštou) 5x výzvy k poskytnutí informací – u dodavatelů ověřování dodavatelsko-odběratelských služeb	5
Příprava a odeslání (poštou) 3x výzvy k poskytnutí informací – u poskytovatelů plateb na bankovním účtu ověřování účelu platby	3
Doručeno 8 odpovědí na výzvy k poskytnutí informací, předloženy doklady, vyhodnocení předložených dokladů	8
Zjišťování výnosů za prodej služeb dle faktur vydaných, evidencí DPH	16
Zjišťování mzdových nákladů dle mzdových listů	5
Zjišťování provozních nákladů dle faktur přijatých a výdajových pokladních dokladů	15
Zjišťování nákladů za odpisy majetku dle karet majetku	6
Propočítávání výsledku hospodaření	2
Fáze ukončení daňové kontroly	
Sepsání dosavadního výsledku kontrolního zjištění a vyhodnocení dosud zjištěných důkazů	15
Telefonické kontaktování zástupce daňového subjektu ohledně zjištění, jakým způsobem preferuje seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění – opět telefon opakovaně nezvedá – sepsán úřední záznam, odeslána SMS z ADISU	0,5
Odeslání (datovou zprávou) dosavadního výsledku kontrolního zjištění zástupci daňového subjektu prostřednictvím datové schránky	0,5
Zástupce daňového subjekt v požadované lhůtě ani po jejím uplynutí na dosavadní výsledek kontrolního zjištění nereagoval, žádné důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhoval	-
Sepsání a odeslání (datovou zprávou) oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole	10
	192,5

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňová kontrola byla ukončena s výsledkem snížení ztráty, která je pro přehlednost uvedena v rekapitulaci daňového přiznání v Tabulce 6.

Tabulka 6: Rekapitulace daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2019

Obsah jednotlivých řádků přiznání		poplatník	správce daně	rozdíl
2. ODDÍL - Dílčí základ daně, základ daně, ztráta				
37	Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona	-1 104 087	-678 900	- 425 187
41	Úhrn řádků	-1 104 087	-678 900	- 425 187
41a	Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona	-1 104 087	-678 900	- 425 187
42	Základ daně	0	0	0
45	Základ daně po odečtení ztráty	0	0	0
3. ODDÍL - Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem				
55	Základ daně snížený o nezdánitelné části základu daně	0	0	0
56	Základ daně zaokrouhlený	0	0	0
57	Daň podle § 16 zákona	0	0	0
4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta				
58	Daň podle § 16 zákona	0	0	0
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	0	0
5. ODDÍL - Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění				
64	Částka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona (sleva na poplatníka)	24 840	24 840	0
70	Úhrn slev na dani podle § 35ba zákona	24 840	24 840	0
71	Daň po uplatnění slev podle § 35ba zákona	0	0	0
74	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona	0	0	0
PŘÍLOHA č. 1				
1. Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)				
101	Příjmy podle § 7 zákona	12 874 567	0	-12 874 567
102	Výdaje podle § 7 zákona	13 978 654	0	-13 978 654
104	Rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	-1 104 087	-678 900	-425 187
113	Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona	-1 101 087	-678 900	-425 187

Zdroj: Vlastní zpracování

Z Tabulky 6 vyplývá, že výsledkem provedené daňové kontroly je snížení ztráty dle § 7 ZDP vykázané na řádku 113 a 37 o částku 425 187 Kč. Daň vykázaná na řádku 74 a základ daně vykázaný na řádku 45 zůstávají ve stejné výši, jako vykázal daňový subjekt, tj. ve výši 0 Kč.

Odhad nákladů na platy zaměstnanců, kteří se podíleli na průběhu daňové kontroly

K výpočtu odhadu nákladů na platy zaměstnanců je nutné uvést, kdo se na provedení daňové kontroly podílel a do jaké platové třídy a stupně spadá (Stupnice platových tarifů, příloha č. 1).

Tabulka 7: Náklady na platy zaměstnanců

	Základní plat dle platových tarifů	Průměrná hodinová sazba	Počet hodin na DK	Náklady
Vrchní Referent	27 820 Kč	159 Kč	177,5	28 223 Kč
Vedoucí	36 600 Kč	209 Kč	10	2 090 Kč
Celkem			192,5	30 313 Kč

Zdroj: Interní zdroj, vlastní zpracování

Základní plat se skládá z platové třídy, kdy vedoucí kontrolního oddělení na dani z příjmů FO je zařazen do platové třídy 12, vrchní referent kontrolního oddělení je zařazen do třídy 10 dle charakteristiky služebního místa. Základní plat je dále určen dle počtu let započitatelné praxe, kdy u referenta činí praxe 10 let, což odpovídá 6 platovému stupni, u vedoucího činí praxe 20 let, což odpovídá 9 platovému stupni.

Průměrná hodinová sazba u vrchního referenta byla vypočítána dle rovnice (1)

$$\text{průměrná hodinová sazba} = \frac{27\,820 * 12}{2\,096} \doteq 159 \text{ Kč/hod}$$

Průměrná hodinová sazba u vedoucího oddělení byla vypočítána dle rovnice (1)

$$\text{průměrná hodinová sazba} = \frac{36\,600 * 12}{2\,096} \doteq 209 \text{ Kč/hod}$$

Dále byla průměrná hodinová sazba vynásobena počtem hodin na DK daného pracovníka.

Odhad nákladů na komunikaci

Správce daně v průběhu daňové kontroly komunikoval s daňovým subjektem a se zástupcem daňového subjektu prostřednictvím telefonického kontaktu přes mobilního operátora, nebo zasláním SMS z ADIS, dále komunikoval s třetími osobami zasláním doporučeného dopisu prostřednictvím České pošty, s. p. a současně komunikoval s bankovními institucemi prostřednictvím datové zprávy odeslané přes datové schránky.

Tabulka 8: Náklady na komunikaci

Rok 2020	Mobilní síť/1 min. dle dat z GFŘ	Provedeno v DK	Náklady
Volání z pevné sítě (T-mobile)	1,00 Kč	5 min.	5,00 Kč
SMS z ADIS	0,70 Kč	3 x	2,10 Kč
Doporučený dopis do 50 g	62,50 Kč	9 x	562,50 Kč
Datová zpráva	0,00 Kč	8 x	0,00 Kč
Celkem			570,00 Kč

Zdroj: GFŘ, vlastní zpracování

Jako první a zároveň nejrychlejší způsob komunikace používá správce daně volání z pevné sítě. V případě, že daňový subjekt je nekontaktní je zvolen další způsob komunikace, a to je odeslání SMS z ADIS, která obsahuje stručné informace. Pokud není ze strany daňového subjektu na SMS reagováno, je zvolen způsob komunikace prostřednictvím doporučeného dopisu, který je adresován přímo k rukám daňového subjektu, nebo odeslána datová zpráva prostřednictvím datových schránek.

4.3.2 Modelový příklad B

Modelový příklad B je zaměřen na daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 týkající se problematiky příjmů podle § 10 ZDP, konkrétně prodeje pozemků, na které se nevztahuje osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Daňový subjekt daňové tvrzení ke správci daně nepodal.

V níže uvedených krocích sepsaných v Tabulce 9 jsou stručně shrnuty jednotlivé kroky, které byly provedeny před zahájením a v průběhu daňové kontroly.

Tabulka 9: Modelový průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2018

Název provedeného úkonu	Počet hodin
Fáze přípravy na daňovou kontrolu	
Zjišťování informací o daňovém subjektu – v DAP, ADIS, ŽR, OR, internet, registr vozidel, v KN vyhledávány informace k prodeji pozemků – kupní smlouvy	5
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně preference způsobu zahájení DK – sepsán úřední záznam; příprava a odeslání (poštou) oznámení o zahájení DK, jehož součástí je požadavek na předložení dokladů	1,5
Fáze průběhu daňové kontroly	
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzvy k poskytnutí informací – dotaz do ČNB zjišťování bankovních účtů daňového subjektu	1
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od ČNB, vyhodnocení dané odpovědi	1
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzev k poskytnutí informací – dotaz do ČS a ČSOB požadavek k předložení bankovních výpisů roku 2018	1
Daňový subjekt telefonicky domluvil termín předložení dokladů – sepsán úřední záznam; příprava protokolu na jednání	1,5
Protokolované ústní jednání ve věci převzetí dokladů – kupní smlouvy, domluven termín předložení dalších dokladů	1
Dokladová kontrola předložených kupních smluv	2
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od ČS banky, vyhodnocení dané odpovědi	2
Daňový subjekt doklady nedoložil; příprava a odeslání (poštou) výzvy k předložení chybějících dokladů	1,5
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně doložení chybějících dokladů – daňový subjekt sdělil, že požadované doklady doloží – sepsán úřední záznam	0,5
Příprava a odeslání (poštou) výzvy k prokázání skutečností, ve které byl daňový subjekt vyzván k prokázání, že dílčí základ daně § 10 byl vykázán ve správné výši, dále byl vyzván k předložení dokladů	4
Zjišťování výdajů § 10 – nákupní cena pozemků	3
Zjišťování výdajů § 10 – daň z nemovitých věcí	1
Zjišťování příjmů § 10 – prodejní cena pozemků	3
Propočítávání výsledku kontrolního zjištění	3
Fáze ukončení daňové kontroly	
Sepsání dosavadního výsledku kontrolního zjištění a vyhodnocení dosud zjištěných důkazů	10
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně zjištění, jakým způsobem preferuje seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění – zaslat poštou – sepsán úřední záznam	0,5
Daňovému subjektu byl odeslán (poštou) dosavadní výsledek kontrolního zjištění	0,5
Daňový subjekt učinil podání, kde se vyjádřil k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění	-
Vyhodnocení vyjádření daňového subjektu k výsledku	2
Sepsání a odeslání (poštou) oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole	8
	53

Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě předložených dokladů a správcem daně zjištěných skutečností byla daňová kontrola ukončena s výsledkem doměření daně uvedené v rekapitulaci daňového přiznání v Tabulce 10.

Tabulka 10: Rekapitulace daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018

Obsah jednotlivých řádků přiznání		poplatník	správce daně	rozdíl
2. ODDÍL - Dílčí základ daně, základ daně, ztráta				
40	Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona	-	2 000 000	2 000 000
41	Úhrn řádků	-	2 000 000	2 000 000
41a	Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona	-	2 000 000	2 000 000
42	Základ daně	-	2 000 000	2 000 000
45	Základ daně po odečtení ztráty	-	2 000 000	2 000 000
3. ODDÍL - Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem				
55	Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně	-	2 000 000	2 000 000
56	Základ daně zaokrouhlený	-	2 000 000	2 000 000
57	Daň podle § 16 zákona	-	300 000	300 000
4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta				
58	Daň podle § 16 zákona	-	300 000	300 000
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru	-	300 000	300 000
5. ODDÍL - Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění				
64	Částka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona (sleva na poplatníka)	-	24 840	24 840
70	Úhrn slev na dani podle § 35ba zákona	-	24 840	24 840
71	Daň po uplatnění slev podle § 35ba zákona	-	275 160	275 160
74	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona	-	275 160	275 160
PŘÍLOHA č. 2				
1. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)				
207	Příjmy podle § 10 zákona	-	4 500 000	4 500 000
208	Výdaje podle § 10 zákona	-	2 500 000	2 500 000
209	Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona	-	2 000 000	2 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z Tabulky 10 je zřejmý výsledek provedené daňové kontroly konkrétně doměření daně vykázané na řádku 74 ve výši 275 160 Kč.

Odhad nákladů na platy zaměstnanců, kteří se podíleli na průběhu daňové kontroly

Na provedení daňové kontroly se podíleli s největší částí vrchní referent, dále vedoucí kontrolního oddělení FO a metodik na dani z příjmů FO.

Tabulka 11: Náklady na platy zaměstnanců

	Základní plat dle platových tarifů	Průměrná hodinová sazba	Počet hodin na DK	Náklady
Vrchní referent	27 820 Kč	159 Kč	41	6 519 Kč
Vedoucí	36 600 Kč	209 Kč	8	1 672 Kč
Metodik	39 290 Kč	225 Kč	4	900 Kč
Celkem			53	9 091 Kč

Zdroj: Interní zdroj, vlastní zpracování

Základní plat u vrchního referenta a vedoucího zůstává stejný jako v modelovém příkladu A. Základní plat u metodika se skládá z platové třídy, kdy metodik je zařazen do platové třídy 12 a dále z platového stupně, tj. počet let započitatelné praxe, která u metodika činí 30 let, což odpovídá 11 platovému stupni.

Při výpočtu nákladů na plat vrchního referenta a vedoucího byly použity stejné rovnice a průměrná hodinová sazba jako u modelového příkladu A.

Průměrná hodinová sazba u metodika byla vypočítána dle rovnice (1)

$$\text{průměrná hodinová sazba} = \frac{39\,290 * 12}{2\,096} \doteq 225 \text{ Kč/hod}$$

Průměrná hodinová sazba byla vynásobena počtem hodin na DK daného pracovníka.

Odhad nákladů na komunikaci

Správce daně v průběhu daňové kontroly komunikoval s daňovým subjektem prostřednictvím telefonického kontaktu přes mobilního operátora a zasláním dopisu prostřednictvím České pošty, s. p, dále komunikoval s bankovními institucemi prostřednictvím datové zprávy odeslané přes datové schránky.

Tabulka 12: Náklady na komunikaci

Rok 2020	Mobilní síť/1 min. dle dat z GFŘ	Provedeno v DK	Náklady
Volání z pevné sítě (T-mobile)	1,00 Kč	3 min.	3,00 Kč
Doporučený dopis do 50 g	62,50 Kč	3 x	187,50 Kč
Datová zpráva	0,00 Kč	2 x	0,00 Kč
Celkem			191,00 Kč

Zdroj: GFŘ, vlastní zpracování

4.3.3 Modelový příklad C

V tomto modelovém příkladu je popsán průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018 týkající se problematiky příjmů podle § 7 (nezdanění příjmů z podnikatelské činnosti) a § 10 ZDP (nezdanění příjmů z prodeje motorových vozidel na které se nevztahuje osvobození dle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP). Daňový subjekt daňové tvrzení ke správci daně nepodal.

V Tabulce 13 jsou stručně shrnuty jednotlivé kroky, které byly provedeny před zahájením a v průběhu daňové kontroly.

Tabulka 13: Modelový průběh daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za rok 2018

Název provedeného úkonu	Počet hodin
Fáze přípravy na daňovou kontrolu	
Zjišťování informací o daňovém subjektu – v DAP, ADIS, ŽR, OR, KN, internet, registr vozidel – vyhledávání vozidel	4
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně preference způsobu zahájení DK – sepsán úřední záznam; příprava a odeslání (poštou) oznámení o zahájení DK, jehož součástí je požadavek na předložení dokladů	1,5
Fáze průběhu daňové kontroly	
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzvy k poskytnutí informací – dotaz do ČNB zjišťování bankovních účtů daňového subjektu	1
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzvy k poskytnutí informací – odbor dopravy ohledně dokumentace k vozidlům	2
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od ČNB, vyhodnocení dané odpovědi	1
Příprava a odeslání (datovou zprávou) výzev k poskytnutí informací na banky – dotaz do KB a RB požadavek k předložení bankovních výpisů roku 2018	1
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně domluvení termínu předložení dokladů – sepsán úřední záznam; příprava protokolu na jednání	2
Protokolované ústní jednání s daňovým subjektem ve věci převzetí dokladů – předloženy pouze 3 doklady, jiné doklady nemá	1
Příprava protokolu na jednání – odpověď na výzvu k poskytnutí informací – odbor dopravy	2
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od KB, vyhodnocení dané odpovědi	2
Vyhodnocení předložených dokladů z odboru dopravy	5
Vyhledávání cca 100 ks vozidel dle SPZ v registru vozidel	10
Doručena odpověď na výzvu k poskytnutí informací od RB, vyhodnocení dané odpovědi	2
Příprava a odeslání 80 výzev k poskytnutí informací (70x poštou, 10x datovou zprávou) – následný vlastníci vozidel	120
Příprava a odeslání (poštou) 5 ks výzev k poskytnutí informací – poskytovatelé plateb na BÚ	7,5
Doručeny odpovědi na výzvy k poskytnutí informací pouze od 70 adresátů	-
Vyhodnocení doručených odpovědí	10
Příprava a odeslání (poštou) výzvy k prokázání skutečností, ve které byl daňový subjekt vyzván k prokázání příjmů na BÚ a nákupu a prodeji 100 dopravních prostředků	20
Daňový subjekt na výzvu reagoval pouze vyjádřením, kde navrhuje provedení 100 svědeckých výpovědí týkajících se vozidel	-
Správce daně namátkově provedl 15 svědeckých výpovědí	-
Příprava a odeslání 15 předvolání ke svědecké výpovědi (10x poštou a 5x datovou zprávou)	40
Předvolání převzato pouze 10 adresáty, 5 adresátům nedoručeno – na adrese nebydlí	-
Příprava protokolů na jednání ve věci svědeckých výpovědí	30
Pracovní cesta – protokolované ústní jednání – svědecká výpověď 3 svědků v Praze	9
Pracovní cesta – protokolované ústní jednání – svědecká výpověď 1 svědka na Mělníku	6
Pracovní cesta – protokolované ústní jednání – svědecká výpověď 1 svědka na Kladně	7
Pracovní cesta – protokolované ústní jednání – svědecká výpověď 1 svědka v Chomutově	7
Pracovní cesta – protokolované ústní jednání – svědecká výpověď 2 svědků v Děčíně	6
Protokolované ústní jednání – svědecká výpověď 2 svědků na domovském pracovišti	5

Název provedeného úkonu	Počet hodin
Vyhodnocení poznatků zjištěným při svědeckých výpovědích	13
Fáze ukončení daňové kontroly	
Sepsání dosavadního výsledku kontrolního zjištění a vyhodnocení dosud zjištěných důkazů	30
Telefonické kontaktování daňového subjektu ohledně zjištění, jakým způsobem preferuje seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění – telefon opakovaně nezvedá – sepsán úřední záznam	0,5
Odeslání (poštou) dosavadního výsledku kontrolního zjištění	0,5
Daňový subjekt učinil podání, ve kterém reagoval na výsledek kontrolního zjištění, že nesouhlasí se závěrem správce daně, žádné důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhl	-
Sepsání a odeslání (poštou) oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole	20
	366

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňová kontrola byla ukončena s výsledkem doměření daně, která je uvedena v rekapitulaci daňového přiznání v Tabulce 14 konkrétně na řádku 74.

Tabulka 14: Rekapitulace daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018

Obsah jednotlivých řádků přiznání		poplatník	správce daně	rozdíl
2. ODDÍL - Dílčí základ daně, základ daně, ztráta				
37	Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona	0	406 200	406 200
40	Dílčí základ daně z ostat. příjmů § 10 zákona	0	110 000	110 000
41	Úhrn řádků	0	516 200	516 200
41a	Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona	0	516 200	516 200
42	Základ daně	0	516 200	516 200
45	Základ daně po odečtení ztráty	0	516 200	516 200
3. ODDÍL - Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem				
55	Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně	0	516 200	516 200
56	Základ daně zaokrouhlený	0	516 200	516 200
57	Daň podle § 16 zákona	0	77 430	77 430
4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta				
58	Daň podle § 16 zákona	0	77 430	77 430
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	77 430	77 430
5. ODDÍL - Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění				
64	Částka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona (sleva na poplatníka)	0	24 840	0
70	Úhrn slev na dani podle § 35ba zákona	0	24 840	0
71	Daň po uplatnění slev podle § 35ba zákona	0	52 590	52 590
74	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona	0	52 590	52 590
PŘÍLOHA č. 1				
1. Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)				
101	Příjmy podle § 7 zákona	0	677 000	677 000
102	Výdaje podle § 7 zákona	0	270 800	270 800
104	Rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	0	406 200	406 200
113	Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona	0	406 200	406 200
PŘÍLOHA č. 2				
1. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)				
207	Příjmy podle § 10 zákona	-	410 000	410 000
208	Výdaje podle § 10 zákona	-	300 000	300 000
209	Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona	-	110 000	110 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z Tabulky 14 vyplývá, že výsledkem provedené daňové kontroly je doměření daně vykázané na řádku 74 ve výši 52 590 Kč.

Odhad nákladů na platy zaměstnanců, kteří se podíleli na průběhu daňové kontroly

K výpočtu odhadu nákladů na platy jsou uvedeny 4 platy různých zaměstnanců, kteří se na daňové kontrole podíleli.

Tabulka 15: Náklady na platy zaměstnanců

	Základní plat dle platových tarifů	Průměrná hodinová sazba	Počet hodin na DK	Náklady
Vrchní referent	27 820 Kč	159 Kč	258	41 022 Kč
Referent	26 720 Kč	153 Kč	38	5 814 Kč
Vedoucí	36 600 Kč	209 Kč	60	12 540 Kč
Metodik	39 290 Kč	225 Kč	10	2 250 Kč
Celkem			366	61 626 Kč

Zdroj: Interní zdroj, vlastní zpracování

Základní plat a průměrná hodinová sazba u vrchního referenta, vedoucího a metodika jsou stejné jako u modelových příkladů A i B. Základní plat u referenta je zařazen do 9. platové třídy s praxí 13 let, což odpovídá 7 platovému stupni.

Průměrná hodinová sazba u referenta byla vypočítána dle rovnice (1)

$$\text{průměrná hodinová sazba} = \frac{26\,720 * 12}{2\,096} \doteq 153 \text{ Kč/hod}$$

Průměrná hodinová sazba je dále vynásobena počtem hodin na DK daného pracovníka.

Odhad nákladů na komunikaci

Správce daně v průběhu daňové kontroly komunikoval s daňovým subjektem prostřednictvím telefonického kontaktu přes mobilního operátora a zasláním doporučeného dopisu (Česká pošta, s. p.), dále komunikoval s třetími osobami zasláním doporučeného dopisu (Česká pošta, s. p.), s bankovními institucemi a odborem dopravy prostřednictvím datové zprávy odeslané přes datové schránky.

Tabulka 16: Náklady na komunikaci

Rok 2020	Mobilní síť/1 min. dle dat z GFŘ	Provedeno v DK	Náklady
Volání z pevné sítě (T-mobile)	1,00 Kč	60 min.	60,00 Kč
Doporučený dopis do 50 g	62,50 Kč	89 x	5 562,50 Kč
Datová zpráva	0,00 Kč	19 x	0,00 Kč
Celkem			5 622,50 Kč

Zdroj: GFŘ, vlastní zpracování

U tohoto modelového příkladu byl zaznamenán nejčtenější způsob komunikace prostřednictvím zaslání doporučeného dopisu, neboť správce daně zjišťoval informace od třetích osob, které nemají povinnost mít zřízenou datovou schránku.

Odhad nákladů na stravné a cestovné zaměstnanců

V rámci provedené daňové kontroly bylo na základě cestovních příkazů uskutečněno 5 pracovních cest, a to služebním vozidlem. Každé pracovní cesty se zúčastnili 2 zaměstnanci. Jednotlivé pracovní cesty trvali více jak 5 hodin a méně jak 12 hodin.

Tabulka 17: Náklady na stravné a cestovné

Rok 2020	Stravné		Cestovné	Náklady
	Počet cest	Sazba		
Vrchní Referent	5	87 Kč	1 260 Kč	1 695 Kč
Referent	5	87 Kč		435 Kč
Celkem				2 130 Kč

Zdroj: Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2023, interní zdroj, vlastní zpracování

Stravné bylo stanoveno ve výši 87 Kč na 1 pracovní cestu pro 1 zaměstnance, tj. na 5 pracovních cest činí stravné pro 1 zaměstnance celkem 435 Kč. Pracovní cesty jsou uskutečněny služebním vozidlem, které má v technickém průkazu uveden druh paliva BA, což je benzín. Spotřeba vozidla činí 6,30 l/100 km, tj. na 1 litr PHM je ujeté 16 km. V průběhu pracovních cest bylo služebním vozidlem najeto celkem 565 km.

Spotřeba PHM bude vypočítána dle rovnice (2):

$$\text{celková spotřeba PHM} = \frac{565 \text{ km}}{16 \text{ km}} = 35 \text{ l}$$

Průměrná cena PHM bude vypočítána dle rovnice (3):

$$\text{průměrná cena PHM} = 36 \text{ Kč} \times 35 \text{ l} = 1\,260 \text{ Kč}$$

5 Výsledky a vyhodnocení

Na základě provedené analýzy zjištěných dat o počtu a výsledcích daňových kontrol bylo zjištěno, že v roce 2022 bylo celkem provedeno 9 658 kontrol s výsledkem doměření daně v celkové výši 6 706 825 ti. Kč. V roce 2022 bylo nejvíce ukončených daňových kontrol provedeno na dani z přidané hodnoty, a to i s nejvyšší doměřenou daní. Správce daně provádí daňové kontroly na dani z přidané hodnoty, kdy nejčtenější zaměření je šetření daňových subjektů zapojených v řetězových podvodech a dále na neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně či nepřiznání uskutečněných zdanitelných plnění plynoucí z ekonomické činnosti.

Jako další daní, u které byl v roce 2022 zjištěn četnější počet ukončených daňových kontrol byla daň z příjmů PO a následuje ji daň z příjmů FO. U daně z příjmů FO se nejčastěji vyskytovala kontrolní zjištění související s nepřiznáním zdanitelných příjmů, chybné vedení daňové evidence či neprokázání daňové uznatelnosti uplatněných výdajů. U daňových kontrol na dani z příjmů PO se nejvíce prováděla kontrolní zjištění týkající se nezahrnutí výnosů z podnikatelské činnosti a uplatňování nákladů či položek odčitatelných od základu daně.

Z údajů uvedených v přehledu o počtu a výsledcích daňových kontrol na dani z příjmů FO v předchozí kapitole bylo na základě analýzy zjištěno, že v roce 2021 sice došlo oproti předchozímu roku 2020 k mírnému poklesu počtu ukončených daňových kontrol o 8, ale celkové doměrky plynoucí z kontrol činily 208 156 582 Kč, což představuje oproti roku 2020 navýšení o 97 671 789 Kč, tj. o cca 1,89 %. Současně bylo analýzou zjištěno, že nejvíce daňových kontrol bylo ukončeno v roce 2022 a to s počtem 1 261 kontrol, což je oproti roku 2020 nárůst o cca 1,39 % a oproti roku 2021 nárůst o cca 1,40 %. Důvodem nárůstu počtu ukončených daňových kontrol v roce 2022 je skutečnost, že kontrolní činnost v roce 2020 i 2021 byla do značné míry ovlivněna pandemií způsobenou nemocí COVID-19 a jejími protipandemickými opatřeními. Na základě toho docházelo u časově náročnějších daňových řízení k ukončení daňové kontroly až v roce 2022.

Ačkoliv je předmětná analýza provedena dle jednotlivých krajů nelze jednoznačně porovnávat počty ukončených daňových kontrol mezi kraji, neboť každý kraj má různý počet aktivních daňových poplatníků. Počet aktivních daňových poplatníků v jednotlivých

krajích je ovlivněn skutečností, že daňoví poplatníci ponejvíce PO mají virtuální síla po celé ČR, nejvíce v Praze. Virtuální sídlo je možností, jak uvést sídlo společnosti na adrese, na které se ve skutečnosti nikdo fyzicky nenachází.

5.1 Zhodnocení modelového příkladu A

V tomto modelovém příkladu je stručně popsán průběh složitější kontroly, jejíž složitost spočívá v tom, že zplnomocněný zástupce daňového subjektu je vůči správci daně nekontaktní, tj. telefony nezvedá, nereaguje na zasláné SMS, k ústnímu jednání se nedostavil, na výzvy žádným způsobem nereaguje, nepřeložil požadované důkazní prostředky. Správce daně vyhledával a zjišťoval důkazní prostředky, a to na základě informací poskytnutých třetími osobami prostřednictvím výzev k poskytnutí informací. Daňový subjekt prostřednictvím svého zástupce nepředložil žádné účetní knihy konkrétně hlavní knihu či účetní deník, ze kterých by správce daně vycházel při stanovení hospodářského výsledku. Správce daně tak z předložených faktur vydaných a přijatých, příjmových a výdajových pokladních dokladů, mzdových listů, karet majetku, evidencí DPH a odpovědí na výzvy provedl rozsáhlou rekonstrukci celého účetnictví, jejímž závěrem je zjištěný výsledek hospodaření konkrétně ztráta z podnikatelské činnosti.

Tento modelový příklad je příkladem daňové kontroly, ve kterém není doměřena žádná daň, pouze byla snížena ztráta o 425 187 Kč, kterou si může daňový subjekt odečíst od základu daně a tím se tak zvýší budoucí daň, kterou odvede daňový subjekt do státního rozpočtu. Odhadnuté náklady spojené s daňovou kontrolou činí náklady na platy zaměstnanců v celkové výši 30 313 Kč a náklady na komunikaci v celkové výši 570 Kč. Celkové odhadnuté náklady související s daňovou kontrolou činí 30 883 Kč.

Porovnáním doměřené daně a odhadnutých nákladů na průběh celé daňové kontroly lze jednoznačně uvést, že náklady jednoznačně převýšily doměřenou daň.

U tohoto modelového příkladu je nutné dále podotknout, že i v případě, kdy daňovému subjektu není doměřena žádná daň, ale výsledkem daňové kontroly je snížení ztráty, tak daňovému subjektu vzniká povinnost dle § 251 odst. 1 písm. c) DŘ uhradit penále ve výši 1 %, je-li daňová ztráta snižována. Penále je vystaveno na základě platebního výměru, který je vydán oddělením vyměřovacím, což generuje další náklady, které nebyly předmětem analýzy, neboť se jedná o jiné řízení. Předmětný platební výměr byl u tohoto

modelového příkladu daňovému subjektu doručen, a vyčíslené penále bylo daňovým subjektem ve stanovené lhůtě uhrazeno.

5.2 Zhodnocení modelového příkladu B

U tohoto modelového příkladu je stručně popsán průběh kontroly, kdy daňový subjekt se správcem daně částečně komunikuje a předložil nějaké důkazní prostředky. Daňový subjekt správci daně nepředložil veškeré kupní smlouvy jak o nabytí, tak i prodeji veškerých pozemků. Správce daně tak z jeho dostupných evidencí, tj. nahlédnutím do KN, si předmětné smlouvy vyhledal. Na základě předložených dokladů a správcem daně zjištěných skutečností byla daňová kontrola ukončena s výsledkem doměření daně v celkové výši 275 160 Kč.

V modelovém příkladu je znázorněn příklad daňové kontroly, ve kterém je doměřena daň v celkové výši 275 160 Kč. Celkové náklady spojené s daňovou kontrolou byly odhadnuty ve výši 9 282 Kč, tj. náklady na platy zaměstnanců v celkové výši 9 091 Kč a na komunikaci v celkové výši 191 Kč.

Porovnáním doměřené daně a odhadnutých nákladů na průběh celé daňové kontroly, lze jednoznačně konstatovat, že u této provedené daňové kontroly doměřená daň značně převýšila náklady spojené s danou kontrolou.

Daňovému subjektu na základě ukončené daňové kontroly s výsledkem doměření daně vznikla dále povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) DŘ ve výši 20 % je-li daň zvyšována. Penále je vystaveno společně s doměřenou daní na základě platebního výměru, který je vydán oddělením vyměřovacím, což generuje další náklady, které nebyly předmětem analýzy, neboť se jedná o jiné řízení. V tomto modelovém příkladu byl daňovému subjektu vystaven a zároveň doručen platební výměr, ale daňový subjekt ve stanovené lhůtě doměřenou daň a penále neuhradil. Na základě tohoto zjištění byl vyměřovacím oddělením vystaven výkaz nedoplatků, který byl předán na oddělení vymáhací. S vymáháním nedoplatků jsou samozřejmě spojeny další náklady, které nebyly předmětem analýzy, neboť se jedná o jiné řízení.

5.3 Zhodnocení modelového příkladu C

Na modelovém příkladu C je stručně popsán průběh kontroly, kdy daňový subjekt se správcem daně komunikuje, ale nepředložil požadované důkazní prostředky. Na základě toho správce daně vyhledával a zjišťoval důkazní prostředky, a to na základě informací poskytnutých třetími osobami prostřednictvím výzev k poskytnutí informací. Na základě doručených odpovědí na od třetích osob byly správci daně poskytnuty zprostředkovatelské a kupní smlouvy, ze kterých bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt zprostředkovává služby a prodává zboží. Daňový subjekt v průběhu daňové kontroly navrhl provést 100 svědeckých výpovědí osob, kterým byly zaslány výzvy. Správce daně v průběhu daňové kontroly provedl namátkově 10 svědeckých výpovědí. Na základě vyhodnocení svědeckých výpovědí a odpovědí od třetích osob byla daňová kontrola ukončena s výsledkem doměření daně v celkové výši 52 590 Kč.

V modelovém příkladu je znázorněn příklad daňové kontroly, ve kterém je doměřena daň v celkové výši 52 590 Kč. Celkové náklady spojené s daňovou kontrolou byly odhadnuty ve výši po zaokrouhlení 69 379 Kč, tj. náklady na platy zaměstnanců v celkové výši 61 626 K, na komunikaci v celkové výši 5 622,50 Kč, na stravné a cestovné v celkové výši 2 130 Kč. Další vedlejší cestovní náklady typu parkovné, dálniční známka, amortizace vozidla, aj. nejsou v cestovních nákladech zahrnuty z důvodu jejich minimální výše.

Porovnáním doměřené daně a odhadnutých nákladů na průběh celé daňové kontroly, lze jednoznačně uvést, že náklady spojené s danou kontrolou převýšily doměřenou daň.

Také u tohoto modelového příkladu daňovému subjektu vznikla povinnost uhradit kromě doměřené daně i penále dle § 251 odst. 1 písm. a) DŘ ve výši 20 % je-li daň zvyšována. Penále je vystaveno společně s doměřenou daní na základě platebního výměru, který je daňovému subjektu vystaven oddělením vyměřovacím. U tohoto modelového příkladu byl předmětný platební výměr daňovému subjektu doručen. Daňový subjekt na doručený platební výměr reagoval podáním žádosti o povolení splátek, což generuje další náklady, které nebyly předmětem analýzy, neboť se jedná o jiné řízení.

6 Závěr

Předmětná bakalářská práce se zabývala odhadem nákladů na daňovou kontrolu na dani z příjmů FO, což bylo i jejím hlavním cílem.

Teoretická část bakalářské práce byla zpracována dle kompilace poznatků získaných z různých zdrojů konkrétně literatury, aktuálních právních předpisů a dalších zdrojů týkající se daňové kontroly a dani z příjmů FO. V teoretické části byly popsány daňový systém ČR, jakými právními předpisy se řídí, pojem daň a funkce daní. Další kapitola teoretické části se zabývala rozdělením druhů daní a jejich stručnou charakteristikou. Následná kapitola se zabývala již konkrétně daní z příjmů FO, kde byly vysvětleny pojmy poplatník a základ daně a dále jednotlivé základy daně byly stručně charakterizovány. Předposlední kapitola teoretické části byla věnována daňové kontrole, ve které byly identifikovány osoby zúčastněné na daňové kontrole a současně popsány jednotlivé fáze daňové kontroly. Závěr teoretické části byl zaměřen na další možný kontrolní postup při správě daní, a to postup k odstranění pochybností.

V analytické části bakalářské práce byly použity teoretické poznatky týkající se daňové kontroly a daně z příjmů FO, dále byly analyzovány data o počtu a výsledcích daňových kontrol dle jednotlivých druhů daní za rok 2022, která jsou zveřejněná na webových stránkách Ministerstva financí ČR ve Výroční zprávě o činnosti Finanční správy ČR. Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že v roce 2022 bylo ukončeno 9 658 daňových kontrol s doměřenou daní celkem 6 706 825 tis. Kč, z toho nejvyšší počet ukončených kontrol bylo provedeno na dani z přidané hodnoty.

V další kapitole analytické části bakalářské práce byly analyzovány data o počtu a výsledcích daňových kontrol na dani z příjmů FO dle jednotlivých krajů v ČR v období 2020-2022. Data byla poskytnuta GFŘ na žádost autora bakalářské práce v rámci zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Po provedené analýze dat bylo zjištěno, že nejvíce daňových kontrol bylo ukončeno v roce 2022 s počtem 1 261 kontrol, tj. oproti roku 2020 nárůst o cca 1,39 % a oproti roku 2021 nárůst o cca 1,40 %. Důvodem nárůstu počtu ukončených daňových kontrol v roce 2022 je z veliké části způsoben nemocí COVID 19 a jejími protipandemickými opatřeními, které omezily kontrolní činnost v letech 2020 i 2021.

V závěru analytické části byl na základě modelových příkladů sepsán průběh tří fiktivních daňových kontrol na dani z příjmů FO, jejíž konkrétní údaje a data byla z důvodu mlčenlivosti vymyšlená. V jednotlivých modelových příkladech byly zakomponovány zkušenosti pracovníce kontrolního oddělení a konkrétní případy vychází z její několikaleté praxe. U každého modelového příkladu byly stručně popsány jednotlivé kroky učiněné před a v průběhu daňové kontroly. Na základě těchto kroků byly následně odhadnuty náklady spojené s danou kontrolou.

Daňová kontrola u modelového příkladu A byla ukončena se závěrem snížení ztráty z podnikatelské činnosti a daň činila 0 Kč, ale náklady na daňovou kontrolu byly odhadnuty v celkové výši 30 883 Kč. Závěrem daňové kontroly u modelového příkladu B byla doměřena daň ve výši 275 160 Kč, náklady byly odhadnuty v celkové výši 9 282 Kč. U modelového příkladu daňové kontroly C byl výsledek doměření daně ve výši 52 590 Kč a celkové náklady na danou kontrolu byly odhadnuty ve výši 69 379 Kč.

Na základě provedené analýzy odhadu nákladů na daňovou kontrolu na dani z příjmů FO bylo zjištěno, že u modelového příkladu A i C odhadnuté náklady značně převýšily doměřenou daň a u modelového příkladu B odhadnuté náklady byly podstatně nižší než doměřená daň.

K nákladům na daňovou kontrolu je nutné podotknout, že každá daňová kontrola je specifická a to tím, že je ovlivněna různými faktory, ke kterým zejména patří druh podnikatelské činnosti kontrolovaného daňového subjektu, spolupráce daňového subjektu se správcem daně, spolupráce s dalšími osobami zúčastněnými při daňové kontrole, způsob, jakým daňový subjekt předkládá a navrhuje důkazní prostředky, kolik zaměstnanců se na dané kontrole podílí a jaké kroky jsou v dané kontrole provedeny. Od těchto faktorů se následně odvíjejí náklady vynaložené na danou daňovou kontrolu, z čehož vyplývá, že každá provedená daňová kontrola s sebou nese odlišné náklady s ní spojené.

7 Seznam zdrojů

7.1 Monografické publikace

BERÁNEK, P., 2021. *Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ: a další poplatníky s dílčím základem v § 7*. Olomouc: ANAG, 311 s. ISBN 978-80-7554-318-9.

DVOŘÁKOVÁ, V., PITTERLING, M., SKALICKÁ, H. 2019. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 304 s. ISBN 978-80-7598-315-2.

HNÁTEK, M., 2021. *Zcela legální daňové triky 2021: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. 5. vyd. Praha: ESAP, 263 s. ISBN 978-80-907398-3-3.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., 2022. *Daňový řád 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 230 s. ISBN 978-80-7676-265-7.

KUBÁTOVÁ, K., 2015. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

LIPOVSKÁ, H., 2017. *Moderní ekonomie: jednoduše o všem, co byste měli vědět*. Praha: Grada Publishing, 256 s. ISBN 978-80-271-0120-7.

LYMER, A., HASSELDINE, J. 2012. *The international taxation system*. New York: Springer Science & Business Media. ISBN 978-14-613-5380-5.

PELC, V., PELECH, P. 2020. *Daně z příjmů s komentářem*. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 838 s. ISBN 978-80-7554-277-9.

ROZEHNAL, T., 2019. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 500 s. ISBN 978-80-7598-205-6.

VANČUROVÁ, A., ZÍDKOVÁ, H. 2022. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 353 s. ISBN 978-807676-362-3.

VYCHOPEŇ, J., 2023. *Daň z příjmů 2023*. 19. vyd. Praha: ASPI, 564 s. ISBN 978-80-7676-467-5.

ZATLOUKAL, T., 2011. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 348 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

7.2 Právní předpisy

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

7.3 Internetové zdroje

DANĚ PRO LIDI, 2023. *Daňová kontrola* [online]. [cit. 2023-06-29]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/media/File/2102/File3135.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2021. *Daňová kontrola* [online]. [cit. 2023-07-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2022. *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly* [online]. [cit. 2023-10-05]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum>

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2015. *Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností* [online]. [cit. 2024-02-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/archiv/metodicka-pomucka-k-postupu-k-odstraneni-pochybnosti>

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2023. *Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb. (0065/2023)* [online]. [cit. 2024-02-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/poskytnute-informace-dle-zakona-106-1999sb/2023>

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2021. *Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1999 Sb. (0041/2021)* [online]. [cit. 2024-02-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Informace_106_2021_41.docx

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY, 2023. *Výroční zprávy a informace o činnosti* [online]. [cit. 2023-07-29]. Dostupné

z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní_zprava_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf

GIST.CZ, 2023. *Software adis* [online]. [cit. 2023-10-05]. Dostupné

z: <https://www.gist.cz/cz/software-adis>

MĚŠEC.CZ, 2024. *Daň z přidané hodnoty* [online]. [cit. 2024-02-19]. Dostupné

z: <https://www.mesec.cz/danovy-portal/dan-z-prijmu/dph-dan-z-pridane-hodnoty/>

MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ, 2023. *Vyhláška č. 358/2019 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad* [online]. [cit. 2024-02-23]. Dostupné

z: https://www.mpsv.cz/documents/20142/372793/Vyhl%C3%A1%C5%A1ka+%C4%8D.+358_2019+Sb..pdf/da0cd548-9e99-c3b0-4f8e-3b7ee4dcd81c

ZÁKONY PRO LIDI, 2024. *Narizení vlády č. 304/2014 Sb., o platových poměrech státních zaměstnanců* [online]. [cit. 2024-02-24]. Dostupné

z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2014-304#f5451197>

8 Přílohy

Příloha 1: Stupnice platových tarifů

„Příloha č. 2 k nařízení vlády č. 304/2014 Sb.“

**Stupnice platových tarifů podle platových tříd a platových stupňů pro státní
zaměstnance uvedené v § 2
(v Kč měsíčně)**

Platový stupeň	Počet let započítatelné praxe	Platová třída											
		5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	do 1 roku	16 130	17 350	18 680	20 130	21 710	23 390	25 280	27 650	30 780	34 840	39 820	45 920
2	do 2 let	16 720	17 970	19 320	20 850	22 440	24 220	26 160	28 620	31 840	36 060	41 220	47 550
3	do 4 let	17 270	18 580	20 000	21 580	23 250	25 080	27 130	29 670	33 020	37 430	42 770	49 360
4	do 6 let	17 880	19 230	20 700	22 330	24 060	25 980	28 070	30 710	34 200	38 760	44 320	51 140
5	do 9 let	18 480	19 890	21 420	23 120	24 910	26 890	29 060	31 820	35 420	40 140	45 920	52 990
6	do 12 let	19 120	20 560	22 170	23 950	25 780	27 820	30 100	32 950	36 700	41 600	47 580	54 940
7	do 15 let	19 770	21 290	22 930	24 780	26 720	28 820	31 180	34 140	38 040	43 120	49 340	56 960
8	do 19 let	20 460	22 030	23 720	25 650	27 660	29 840	32 280	35 350	39 400	44 690	51 130	59 040
9	do 23 let	21 180	22 800	24 570	26 550	28 630	30 910	33 420	36 600	40 790	46 260	52 970	61 180
10	do 27 let	21 930	23 600	25 400	27 500	29 660	32 000	34 620	37 920	42 270	47 960	54 920	63 410
11	do 32 let	22 710	24 440	26 340	28 510	30 720	33 170	35 880	39 290	43 810	49 700	56 920	65 740
12	nad 32 let	23 510	25 290	27 260	29 520	31 820	34 370	37 170	40 740	45 420	51 530	59 020	68 200