

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

Proces při daňové kontrole

Radka Matějková

© 2018 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Radka Matějková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Proces při daňové kontrole

Název anglicky

Process during tax audit

Cíle práce

Cílem této bakalářské práce je přiblížit proces daňové kontroly a jeho jednotlivé fáze. Základním cílem práce je poukázat na úskalí, se kterými se správce daně setkává při procesu daňové kontroly a navržení změny v legislativě z důvodu efektivnějšího provádění daňových kontrol.

Metodika

Zpracování teoretických východisek na základě studia odborné literatury a relevantních právních předpisů z oblasti právní úpravy daňové kontroly. Na základě získaných teoretických poznatků zvolení vhodné metody pro vypracování praktické části práce, která bude vycházet z informací zveřejněných na webových stránkách Ministerstva financí ČR, Generálního finančního ředitelství, Českého statistického úřadu a krajských úřadů. Získaná data budou zvolenou metodou vyhodnocena a porovnána s teoretickými poznatky. V závěru budou navržena opatření ke zjištěným nedostatkům.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Daňová kontrola, daňový subjekt, doměření daně, judikatura, práva a povinnosti daňových subjektů, proces daňové kontroly, rozsudek, správce daně, zahájení daňové kontroly, zákon

Doporučené zdroje informací

KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, 2016. 487 s.

ISBN:978-80-7554-029-4

KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. Olomouc: ANAG, 2013. 1191 s. ISBN 978-80-7263-769-0

KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN:

978-80-7380-442-8

PRUDKÝ, Pavel. Vzory korespondence podle daňového řádu. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2015. 447 s.

ISBN 978-80-7263-941-0

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0

ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. Praha: C.H.Beck, 2011. 333 s. ISBN:

978-80-7400-366-0

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 27. 11. 2017**JUDr. Jana Borská, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 28. 11. 2017**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 25. 02. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Proces při daňové kontrole" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu 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 06.03.2018

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí bakalářské práce JUDr. Daniele Světlíkové za výborné vedení a vstřícné jednání při konzultacích u zpracování bakalářské práce, za připomínky a cenné rady, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce. Chtěla bych poděkovat svým rodičům, synům, kolegyním z práce, blízkým přátelům a spolužákům, kteří mě po celou dobu studia včetně při psaní této bakalářské práce podporovali, poskytovali zázemí a měli se mnou trpělivost.

Proces při daňové kontrole

Abstrakt

Tato práce podává výklad problematiky procesu při daňové kontrole zejména z pohledu správce daně a analyzuje problémy, se kterými se správce daně setkává při daňové kontrole.

V teoretické části je proveden rozbor zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, konkrétně ustanovení týkající se daňové kontroly. V praktické části jsou analyzována konkrétní data na jejichž základě jsou učiněny závěry např. o tom, jak se vyvíjí počet aktivních daňových subjektů, jak se vyvíjí počet provedených kontrol, vývoj doměřené daně a snížení ztráty a vývoj doměrků na 1 kontrolu. V praktické části je dále proveden kvalitativní výzkum, a to rozhovor s pracovníci finančního úřadu, při kterém byly zjištěny problémy, které ztěžují provádění daňových kontrol. Dále byla zjištěna délka bezproblémové a problémové daňové kontroly.

V závěru práce jsou uvedena opatření, na základě kterých by došlo k zefektivnění provádění daňových kontrol, což by mělo přínos pro státní rozpočet.

Klíčová slova:

daňová kontrola, daňový subjekt, doměření daně, judikatura, práva a povinnosti daňových subjektů, proces daňové kontroly, rozsudek, správce daně, zahájení daňové kontroly, zákon

Process during tax audit

Abstract

This work explains the issue of the tax audit process in particular from the point of view of the tax administrator and analyzes the problems that the tax administrator encounters in the tax audit.

In the theoretical part, an analysis of the Act No. 280/2009 Coll., The Tax Code, in particular the provisions concerning tax control is carried out. The practical part analyzes specific data on the basis of which conclusions can be drawn, for example, on how the number of active taxpayers is developing, how the number of checks carried out, the development of the targeted tax and the reduction of loss and the development of tidbits for 1 control. In the practical part, qualitative research is also carried out, namely interviews with the staff of the tax office, which identified problems that make it more difficult to carry out tax inspections. In addition, the length of trouble-free and problematic tax control was identified.

At the end of the thesis there are measures that would make the tax inspections more effective, which would benefit the state budget.

Keywords:

Tax inspection, taxpayer, tax domicile, case law, rights and obligations of tax subjects, the tax audit process, judgment, tax administrator, initiating tax control, law

Obsah

1 Úvod	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	15
3.1 Správní orgány	15
3.1.1 Generální finanční ředitelství	15
3.1.2 Odvolací finanční ředitelství	15
3.1.3 Finanční úřady	15
3.2 Charakteristika daňové kontroly	16
3.3 Základní zásady správy daní	16
3.3.1 Zásada zákonnosti	17
3.3.2 Zásada legální licence	17
3.3.3 Zásada přiměřenosti a ochrany práv zúčastněných osob	17
3.3.4 Zásada procesní rovnosti	18
3.3.5 Zásada součinnosti	18
3.3.6 Zásada poučovací	18
3.3.7 Zásada korektního jednání	18
3.3.8 Zásada rychlosti řízení	19
3.3.9 Zásada hospodárnosti	19
3.3.10 Zásada volného hodnocení důkazů	19
3.3.11 Zásada legitimního očekávání	20
3.3.12 Zásada materiální pravdy	20
3.3.13 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti	21
3.3.14 Zásada oficiality	22
3.3.15 Zásada shromažďování údajů	22
3.4 Daňová kontrola	22
3.4.1 Osoby zúčastněné na daňové kontrole	23
Správce daně	23
Třetí osoby	26
Odborný konzultant	27
3.4.2 Úkony předcházející zahájení daňové kontroly	28
3.4.3 Zahájení daňové kontroly	29
Oznámení o zahájení daňové kontroly	29
Vlastní zahájení daňové kontroly	30

3.4.4	Průběh daňové kontroly.....	33
	Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole	33
	Pravomoci správce daně	34
	Dokazování	36
	Význam dokazování	37
	Fáze dokazování	37
	Co daňový subjekt prokazuje	38
	Výzva k prokázání skutečností.....	39
	Návrh důkazních prostředků – účasti třetí osoby	39
	Nepředložení důkazních prostředků daňovým subjektem.....	41
	Hodnocení důkazů	41
3.4.5	Ukončení daňové kontroly.....	42
	Výsledek kontrolního zjištění.....	42
	Zpráva o daňové kontrole	44
	Navržení důkazních prostředků v rámci projednání zprávy o daňové kontrole...	44
	Odmítnutí se seznámit se zprávou o daňové kontrole	45
	Podpis zprávy o daňové kontrole	45
	Okamžik ukončení daňové kontroly.....	45
4	Vlastní práce	46
4.1	Přehled o daňových subjektech a přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol za období roku 2006 až 2016	46
	Přehled o daňových subjektech.....	46
	Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol	48
4.2	Kvalitativní výzkum.....	51
	Rozhovor	51
5	Výsledky a diskuse.....	60
5.1	Zhodnocení počtu daňových subjektů a výsledků daňových kontrol v letech 2006 až 2016	60
5.2	Zhodnocení kvalitativního výzkumu.....	61
5.2.1	Zhodnocení rozhovoru	61
	Návrh zákazu či pozastavení činnosti	61
	Změna legislativy v případě změny členů společnosti.....	61
	Zpřísnění právní úpravy při nepodání daňových přiznání.....	63
	Sjednocení výkladu zákona	63
5.2.2	Zhodnocení trvání bezproblémové a problémové kontroly.....	68
5.3	Diskuse	69

6 Závěr	71
7 Seznam použitých zdrojů	73

Seznam tabulek

Tabulka 1: Počet daňových subjektů evidovaných a aktivních v letech 2006-2016.....	47
Tabulka 2: Počet a výsledky daňových kontrol v letech 2006-2016.....	48
Tabulka 3: Doměrky na 1 kontrolu v letech 2006-2016.....	50

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj počtu evidovaných a aktivních daňových subjektů v České republice v letech 2006-2016.....	47
Graf 2: Vývoj počtu daňových kontrol v letech 2006-2016.....	48
Graf 3: Vývoj doměrků z kontrol v letech 2006-2016.....	49
Graf 4: Vývoj doměrků na 1 kontrolu v letech 2006-2016.....	51
Graf 5: Vývoj snížení ztráty na 1 kontrolu v letech 2006-2016.....	51

1 Úvod

Pro svou bakalářskou práci jsem si zvolila problematiku procesu při daňové kontrole. Od roku 1991 pracuji na finančním úřadě jako kontrolní pracovník, a z tohoto důvodu bych chtěla přiblížit problematiku procesu daňové kontroly z pohledu správce daně. V současné době nemá finanční správa v České republice lehkou pozici, kdy začátkem minulého roku bylo dokonce Generální finanční ředitelství nazváno „daňovým gestapem českého státu“ a chování správců daně srovnáváno s chováním Státní bezpečnosti v 50. letech.

Většina veřejnosti si však neuvědomuje, že daňové kontroly jsou potřebné, jelikož se díky těmto kontrolám eliminují potencionální daňové úniky. Možná by bylo vhodné připomenout výrok právníka Olivera Wendella Holmese „Daně jsou to, co platíme za civilizovanou společnost“, aby si každý uvědomil, jak je důležitý výběr daní a k tomuto výběru daní je zapotřebí finanční správy a také daňových kontrol. Také by si každý měl uvědomit, že daně tvoří důležitý příjem státního rozpočtu, kdy se na celkových příjmech státního rozpočtu podílejí více než polovinou. Ze státního rozpočtu je pak financována obrana státu, školství, zdravotnictví, kultura, státní správa, komunikace a infrastruktura, finanční pomoc zemědělcům, podpora v nezaměstnanosti, sociální dávky aj.

Ve své bakalářské práci bych chtěla upozornit na úskalí, se kterými se správce daně setkává při procesu daňové kontroly a jaké by byly vhodné legislativní změny, aby bylo provádění daňových kontrol efektivnější a díky tomu výběr daní přínosnější.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této bakalářské práce je přiblížit proces daňové kontroly a jeho jednotlivé fáze. Základním cílem práce je poukázat na úskalí, se kterými se správce daně setkává při procesu daňové kontroly a navržení změny v legislativě z důvodu efektivnějšího provádění daňových kontrol.

2.2 Metodika

Bakalářská práce bude rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části bude přiblížen postup správce daně při daňové kontrole, práva a povinnosti daňových subjektů, kdy proces daňové kontroly je stále složitější a v této bakalářské práci bude tento proces přiblížen převážně z pohledu správce daně. Dále budou v praktické části získána data o počtu provedených daňových kontrol a výši doměrků za jednotlivá období, která jsou dostupná na webových stránkách Ministerstva financí ČR, Generálního finančního ředitelství, Českého statistického úřadu a krajských úřadů. Získaná data budou poté vyhodnocena, např. jakým způsobem se vyvíjel počet provedených kontrol a výše doměrků a budou navržena opatření, která povedou ke zvýšení kontrolní činnosti.

V teoretické části dojde pomocí výkladové metody k rozboru zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje postup správců daně při daňové kontrole. V této části bude vysvětleno, kdo je oprávněn daňovou kontrolu provádět, bude zde charakterizována daňová kontrola, budou objasněny její konkrétní fáze. Dále budou v teoretické části vysvětleny jednotlivé zásady správy daní, kdy v daňovém řádu je několik nových zásad. V této části dojde také k rozboru daňové kontroly, konkrétně kdo jsou osoby zúčastněné na daňové kontrole, jaká mají práva a povinnosti při daňové kontrole. V teoretické části budou také rozebrány jednotlivé úkony správce daně, které předcházejí zahájení daňové kontroly. Budou zde objasněny možnosti zahájení daňové kontroly, dále průběh daňové kontroly, dokazování při daňové kontrole a způsob hodnocení důkazních prostředků. V závěru teoretické části bude vysvětlen způsob seznámení daňového subjektu s kontrolním zjištěním a způsob ukončení daňové kontroly.

V praktické části bude využita metoda analýzy, komparace a matematicko-statistické metody. Analyzována budou především získaná data o počtu provedených kontrol a výše doměrků v letech 2006 až 2016. Pomocí metody komparace bude zjištěno, jak se počty kontrol a výše doměrků mění v čase. Pomocí matematicko-statistické metody budou počítány průměrné doměrky na jednu kontrolu v jednotlivých letech a srovnání těchto průměrných hodnot.

V praktické části budou zpracována také konkrétní data týkající se počtu evidovaných a aktivních daňových subjektů, konkrétně, jak se vyvíjely počty evidovaných a aktivních daňových subjektů v letech 2006 až 2016. Dále zde budou zpracována data týkající se počtu daňových kontrol a data týkající se výsledků z daňových kontrol. Tato data budou získána na webových stránkách finanční správy a budou uspořádána do jednotlivých tabulek. Bude zpracována tabulka počtu daňových subjektů evidovaných a aktivních, bude zpracována tabulka o počtu a výsledku daňových kontrol. Pro lepší přehled vývoje počtu daňových subjektů aktivních a evidovaných a pro lepší přehled vývoje výsledků z daňových kontrol, budou tato data znázorněna i graficky. Tato data pak budou zpracována metodou komparace. Z těchto údajů pak budou vyčísleny průměrné doměrky v jednotlivých letech a průměrné doměrky na jednu kontrolu v jednotlivých letech, a to pomocí matematicko-statistické metody. Data budou zpracována za období od roku 2006 do roku 2016. Tyto údaje budou zaneseny do tabulek a pro lepší přehled vývoje průměrných doměrků v jednotlivých letech budou tato data znázorněna graficky. Z těchto dat pak bude vyhodnocena činnost správce daně v jednotlivých letech a zjištěno, zda byl přínosem nový daňový zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, respektive, zda byla činnost správce daně efektivnější od platnosti daňového řádu či za platnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Dále zde bude srovnána délka daňové kontroly bezproblémové a problémové. Na základě tohoto srovnání pak bude zjištěno o kolik kontrol by mohlo být provedeno více v případě, kdy by měl správce daně více pravomocí a daňové subjekty a jejich zástupci by nemohli záměrně prodlužovat průběh daňové kontroly.

V praktické části bude proveden kvalitativní výzkum s pracovníci finančního úřadu metodou dotazování s použitím nástroje – rozhovoru, bude se jednat o polostrukturovaný

rozhovor, z důvodu zjištění problému se kterými se setkávají pracovníci finančních úřadů při provádění daňových kontrol. Rozhovor bude zaměřen na níže uvedené tematické okruhy:

1. Jaké změny přinesla novela daňového řádu platná od 01.07.2017
2. Nespolupráce daňového subjektu se správcem daně při zahájení daňové kontroly, vyhýbání se zahájení daňové kontroly
3. Prodlužování daňového řízení daňovým subjektem – praktické příklady
4. Další příklady z praxe, které komplikují daňové řízení
 - a) Zápisy do obchodního rejstříku
 - b) Problémy s nekontaktními daňovými subjekty
 - c) Rozsudky soudů

Bude proveden jeden rozhovor s pracovníci finančního úřadu, která má největší možnost vykreslit problémové situace, které vznikají v průběhu probíhajících daňových kontrol.

Výzkumný soubor pro kvalitativní výzkum bude tvořit jedna pracovnice Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Litoměřicích, která zde pracuje již 26 let, a to na oddělení daňové kontroly.

Pro zhodnocení výsledků u kvalitativního výzkumu bude použita metoda indukce.

Skutečnosti zjištěné v průběhu rozhovoru budou dále ověřeny na skutečných situacích, kdy budou využita data rejstříkového soudu, data Nejvyššího správního soudu, znění zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, znění zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a znění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

Výsledky budou zhodnoceny metodou syntézy, při které dojde ke shrnutí poznatků získaných analýzou a komparací a navržení opatření ke zjištěným nedostatkům.

V praktické části budou dále vybrány ze spisů případy z daňového řízení. Tyto případy budou v anonymizované podobě vyžádány v rámci rozhovoru od pracovnice

finančního úřadu. Z poskytnutých údajů bude vybrána typicky bezproblémová daňová kontrola a problémová daňová kontrola. Údaje z těchto kontrol budou seřazeny chronologicky za sebou, tak jak jsou vedeny ve spise a bude srovnána délka trvání bezproblémové kontroly a problémové kontroly. V závěru bude navrženo opatření, jakým způsobem zkrátit délku daňové kontroly, čímž se zvýší počet provedených daňových kontrol a výše doměřené daně.

3 Teoretická východiska

3.1 Správní orgány

Daňovou kontrolu je oprávněn provádět správce daně, což je správní orgán. Orgány finanční správy jsou vymezeny v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní. Jako orgány Finanční správy České republiky jsou zřízeny:

- Generální finanční ředitelství
- Odvolací finanční ředitelství
- Finanční úřady

3.1.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí a vykonává působnost pro celé území České republiky.

3.1.2 Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství a vykonává působnost pro celé území České republiky.

3.1.3 Finanční úřady

Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství a vykonávají působnost pro celé území České republiky.

Finančními úřady jsou:

Finanční úřad pro hlavní město Prahu, dále pro každý kraj a jeden specializovaný finanční úřad.

Územní pracoviště finančního úřadu, které se nenachází v jeho sídle, stanoví ministerstvo vyhláškou.¹

3.2 Charakteristika daňové kontroly

„Daňová kontrola je nástroj státní moci sloužící ke správnému zjištění stanovení daňové povinnosti Samostatná existence tohoto instrumentu motivuje daňové poplatníky k řádnému plnění daňových povinností. S účinností od 01.01.2011 vešel v platnost nový zákon – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který modifikuje procesní stránku daňové kontroly. Daňový řád nahradil zákon č. 337/1993 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.“²

„Daňová kontrola je jedním z klíčových institutů daňového řízení. Její význam pro správu daní vyplývá především ze skutečnosti, že daně jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření. To znamená, že je to sám daňový subjekt, na kterém leží posouzení jeho daňové povinnosti. On je tím, kdo je povinen sám daň vypočítat, přiznat, uhradit a zejména doložit.

Jednou ze základních funkcí daňové kontroly je funkce preventivní. Již svou existencí daňová kontrola působí na to, aby odradila daňové subjekty od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, fingování nákladů či nadhodnocování jejich výše a od dalších nežádoucích praktik.“³

3.3 Základní zásady správy daní

V úvodní části daňového řádu jsou vymezeny základní zásady správy daní. Vedle základních obecných právních principů a zásad je v § 5 až § 9 daňového řádu zakotveno 15

¹ Zákon č. 456/2011, o Finanční správě České republiky

² ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. VII

³ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 2

základních zásad daňového řízení, které se prolínají celým zákonem, celým procesem správy daní a dotvářejí právní rámec podstaty a cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.⁴

3.3.1 Zásada zákonnosti

Je základní zásadou a znamená, že při uplatňování zájmů státu ze strany správce daně nesmí dojít k překročení daňových ani jiných zákonů České republiky, mezinárodních smluv a ani jiných právních či ostatních předpisů. Přitom musí dbát i na zachování práv a právem chráněných zájmů účastníků řízení a nesmí je omezit. Ve svém důsledku to znamená, že správce daně nemůže stanovit a vybrat vyšší daň než předepisuje hmotněprávní daňový předpis.⁵

3.3.2 Zásada legální licence

Je novou zásadou a znamená, že správce daně má zákonem jasně stanoveny (omezeny) své pravomoci co do účelu konání – správa daní, a co do rozsahu konání – správce daně může konat jen tak, jak stanoví zákon, co zákon dovoluje. Při své činnosti nemůže jít nad rámce zákona. Svěřenou pravomoc nemůže správce daně překročit, libovůle je mu zakázána a správa správní úvahu může použít pouze ve vymezených případech.⁶

3.3.3 Zásada přiměřenosti a ochrany práv zúčastněných osob

Je modifikovanou zásadou a znamená, že správce daně může daňový subjekt v řízení zatěžovat co nejméně, avšak do té míry, aby bylo dosaženo cíle daňového řízení, tedy správné zjištění a stanovení daně. Při tomto řízení pak nesmí narušovat či omezovat práva zúčastněných osob, kterými jsou daňové subjekty a třetí osoby přizvané k řízení ze strany správce daně nebo ze strany daňového subjektu.⁷

⁴ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 20

⁵ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 21

⁶ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 21

⁷ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 21

3.3.4 Zásada procesní rovnosti

Je modifikovanou zásadou a znamená, že všechny osoby zúčastněné na správě daní mají stejná procesní práva a povinnosti v souladu s principem nestrannosti. Žádné zúčastněné osobě nelze odeprít právo dané daňovými a jinými zákony a všem je umožněno využít všech prostředků ke zjištění objektivní pravdy a správnému stanovení daňových povinností.⁸

3.3.5 Zásada součinnosti

Je také modifikovanou zásadou a znamená právo i povinnost daňových subjektů i dalších zúčastněných osob na daňovém řízení spolupracovat při stanovení daňových povinností se správcem daně. Porušení zásady součinnosti ze strany daňového subjektu může být správcem daně za zákonných podmínek i sankcionováno. Cíl daňového řízení je definován zákonem jako správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady a k tomuto cíli je směřována činnost správců daní a je tedy na daňovém subjektu, aby naopak on sám si uplatnil tam, kde to předpisy dovolují, všechny úlevy, osvobození, odčitatelné položky a další skutečnosti mající vliv na celkové snížení daňové povinnosti a samozřejmě byl připraven je správci daně řádně prokázat.⁹

3.3.6 Zásada poučovací

Je novou zásadou a znamená, že správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva tím, že jim vytváří podmínky pro toto uplatnění poskytne prostor k jejich uplatnění a v souvislosti se svým úkonem v případě potřeby přiměřeně zúčastněné osoby o jejich právech a povinnostech poučí, a to buď vzhledem k charakteru řízení, nebo vždy, stanoví-li tak zákon.¹⁰

3.3.7 Zásada korektního jednání

Je novou zásadou, která se také označuje jako zásada vstřícnosti a slušnosti. Správce daně podle možností v případě potřeby vychází osobám zúčastněným na správě

⁸ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 21

⁹ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 21

¹⁰ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 22

daní vstříc, přitom úřední osoby jsou povinny se při správě daní vyvarovat nezdvořilosti. To ale neznamená, že by správce daně musel vždy akceptovat požadavky osoby zúčastněné na řízení a připustil maření či ztěžování průběhu řízení.¹¹

3.3.8 Zásada rychlosti řízení

Je další novou zásadou, která správci daně ukládá postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů, a to nejen dodržováním stanovených lhůt. Na druhé straně správce daně stanovuje termíny pro osoby zúčastněné na řízení tak, aby nedocházelo k neúměrnému prodlužování řízení a současně bylo možné požadavky správce daně efektivně splnit. Daňový subjekt se proti neúměrně a nedůvodně prodlužované délce řízení může bránit.¹²

3.3.9 Zásada hospodárnosti

Je modifikovanou zásadou, která ukládá správci daně postupovat tak, aby nikomu (tedy ani osobám zúčastněným na správě daní ani správci daně) nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může správce daně konat úkony nebo postupy pro různá řízení společně, avšak musí přitom dbát, aby příp. nedocházelo ke zkrácení práv osob zúčastněných na řízení a ze spisu nebo rozhodnutí musí být jednoznačně patrné, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.¹³

3.3.10 Zásada volného hodnocení důkazů

Není nová a umožňuje daňovým subjektům předkládat důkazy k prokázání jimi uplatňovaných skutečností. Jako důkazu lze přitom užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů, svědecké výpovědi, listiny a veřejné listiny, materiály, dokumenty nebo spisy jiných státních orgánů, záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim, všechny formy dokumentace v jakékoliv podobě apod. Na druhé straně je však třeba mít na paměti,

¹¹ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 22

¹² PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 22

¹³ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 22

že správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, a navíc přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, přičemž volnost úvahy se týká věrohodnosti a síly – kvantity a kvality důkazu. To znamená, že správce daně musí brát v úvahu i jiné důkazní prostředky, než předkládá daňový subjekt, které v určitých případech mohou všim, co v řízení vyšlo najevo, převážit důkazy předložené daňovým subjektem. Z toho vyplývá, že osoby zúčastněné na řízení musí přípravě a navrhování důkazů věnovat maximální pozornost a volit důkazy mající značnou váhu. Přitom mají možnost předkládat důkazy v průběhu řízení prakticky nepřetržitě až do skončení řízení a pokud následně získají významné důkazy po skončení řízení, lze jich využít i v rámci mimořádných opravných prostředků či dozorčích prostředků. Největší váhu však většinou mívají důkazy předkládané bezprostředně nebo bezodkladně po jejich získání. O získání důkazu, který nemá daňový subjekt k dispozici, ale ví o jeho existenci, může také požádat správce daně. Poplatník může pak v průběhu řízení sledovat, jak byly jím navržené důkazy realizovány či vyhodnoceny. Správce daně se v průběhu řízení musí se všemi poplatníkem navrženými důkazy řádně vypořádat, musí označit důkazy, které vyhodnotil jako důkaz, a na druhé straně zdůvodnit, proč navržený důkaz nepřijal. Pokud má důkazní řízení vady a nelze posoudit ze spisu, jak správce daně postupoval, a na základě čeho rozhodoval, může to mít za následek zrušení rozhodnutí soudem.¹⁴

3.3.11 Zásada legitimního očekávání

Je rovněž novou zásadou, která má zaručit, že správce daně bude ve všech případech postupovat standardně, že při rozhodování ve skutkově shodných nebo podobných případech nebudou vznikat u různých subjektů bezdůvodné rozdíly a posiluje tak zásadu rovnosti osob zúčastněných na řízení. Uplatňováním této nové zásady je realizován princip vlastní správní praxe.¹⁵

3.3.12 Zásada materiální pravdy

Je modifikovanou zásadou, která upřednostňuje obsah právního jednání před jeho formou a stanoví, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně. To znamená, že

¹⁴ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 22,23

¹⁵ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 23

správce je oprávněn a povinen na jedné straně zjistit skutečný stav projednávané věci či uskutečněného případu a podle tohoto stavu realizovat daňové řízení. Na druhé straně nemusí správce v takovém případě uznat tvrzení daňového subjektu, které je odlišné od stavu skutečného, ačkoliv daňový subjekt předkládá některé důkazy dokládající realizaci právního jednání. Nutnost posouzení skutečného obsahu právního jednání má pak za následek změnu pohledu na předmětné jednání a daň musí být vyměřena podle skutečného obsahu právního jednání, který se stává směrodatným. Jedná se o velmi důležitou zásadu, která podporuje objektivnost daňového řízení a správné uplatňování daňových zákonů v praxi. Ze strany poplatníka je proto velmi důležité připravit důkazní prostředky tak, aby o skutečném obsahu právního jednání nemohlo být pochyb. Tato zásada může samozřejmě působit i ve prospěch daňového subjektu, a to zejména v případě, že při evidenci nebo stanovení své daňové povinnosti udělá chybu.¹⁶

3.3.13 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

Je modifikovanou zásadou, která stanoví, že řízení před správcem daně je vždy neveřejné a zúčastnit se ho vedle daňového subjektu mohou pouze osoby zainteresované, a to jen za podmínek stanovených zákonem. Jedná se zde zejména o zástupce daňového subjektu, odborné konzultanty, svědky, osoby mající v držení důležité listiny, poddlužníky, ručitele apod. Daňový subjekt si může k jednání u správce daně přizvat v podstatě jakoukoliv osobu, musí však v takovém případě správce daně výslovně zbavit mlčenlivosti vůči této osobě a je rovněž vhodné informovat správce daně o postavení této osoby zúčastněné na řízení. Současně tato zásada ukládá všem osobám, jakkoliv zúčastněným na daňovém řízení zachovat mlčenlivost o všech věcech, které se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly, vyjma daňového subjektu, který není vázán mlčenlivostí pro daňové řízení o jeho daňových povinnostech, a to pouze v rozsahu těchto jeho vlastních daňových povinností. Zprostit mlčenlivosti vůči třetím osobám může zúčastněné osoby na řízení včetně úředních osob jen daňový subjekt písemně s uvedením rozsahu a účelu tohoto zproštění. Daňový subjekt se však nemůže dovolávat mlčenlivosti v zákonem taxativně vymezených případech.¹⁷

¹⁶ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 23,24

¹⁷ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 24

3.3.14 Zásada oficiality

Je modifikovanou zásadou, která znamená, že správce daně soustavně vyhledává – zjišťuje předpoklady pro vznik a trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a je povinen zahájit daňové řízení nejen na návrh daňového subjektu či na základě jeho podání, ale i z vlastního podnětu vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky. Řízení se tedy zahajuje vždy, jakmile správce daně zjistí skutečnosti zakládající daňovou povinnost peněžité či nepeněžité povahy, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tomto směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti. Správce daně je rovněž sám povinen zahájit řízení pokud zjistí, že při stanovení daňové povinnosti došlo k chybě mající za následek nesprávné stanovení daně nebo příp. k jinému zkrácení práv daňového subjektu.¹⁸

3.3.15 Zásada shromažďování údajů

Je novou zásadou, která dovoluje správci daně shromažďovat osobní údaje a jiné údaje potřebné pro správu daní. Jedná se o údaje, jejichž rozsah je omezen cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Toto oprávnění je realizováno zejména ve fázi před zahájením řízení ve vyhledávací činnosti podle předchozí zásady.¹⁹

3.4 Daňová kontrola

S účinností od 01.01.2011 je daňová kontroly upravena v § 85 až § 88 daňového řádu. Na rozdíl od zákona č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, kde byla daňová kontrola upravena v rámci jednoho ustanovení, je nyní v novém zákoně daňové kontrole věnováno podstatně více prostoru. S daňovou kontrolou úzce souvisejí i dalších ustanovení daňového řádu, jako např. ustanovení týkající se základních zásad správy daní, osob zúčastněných na správě daní, zastupování, lhůt, doručování, ochrany informací, dokazování, nahlížení do spisu, ustanovení o místní příslušnosti. Nová úprava daňové kontroly se do značné míry nechala inspirovat poznatky ze soudní

¹⁸ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s. 24

¹⁹ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s. 24

rozhodovací praxe, a to zejména judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tato inspirace se přitom projevila dvěma směry. Na jednu stranu nová právní úprava vyplňuje mezery zákona č.337/1991 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dříve překlenované právě výkladem a zakotvuje tato výkladem dovozená pravidla přímo do textu zákona (např. vymezení okamžiku zahájení daňové kontroly). Na stranu druhou obsahují ustanovení o daňové kontrole nová pravidla, která naopak dosavadní závěry judikatury překonávají (např. zakotvení možnosti opakovat daňovou kontrolu i v případech, kdy daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení).²⁰

3.4.1 Osoby zúčastněné na daňové kontrole

Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi postupy při správě daní, tudíž může být provedena v rámci určitého daňového řízení. Okruh osob, které se daňové kontroly účastní, je tedy dán vymezením osob, které se zúčastňují samotného daňového řízení. Obligatorně se daňové kontroly účastní pověřeni pracovníci správce daně jakožto úřední osoby a daňové subjekty, fakultativně se mohou daňové kontroly zúčastnit také třetí osoby a odborní konzultanti.²¹

Správce daně

Z hlediska věcné příslušnosti je nositelem pravomoci kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní správce daně, který tuto pravomoc vykonává pomocí úředních osob. Správcem daně je přitom jakýkoliv státní orgán, kterému byla svěřena působnost v oblasti správy daní. Typicky se jedná o územní finanční orgány.²²

Podle § 8 odst. 2 věty druhé zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZFS“)²³ vykonává finanční úřad vybranou působnost na celém území České republiky. Vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, nebo postupu

²⁰ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 2

²¹ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 51

²² ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 51

²³ § 8 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní (viz. § 10 odst. 4 ZFS.²⁴ Z uvedených ustanovení mimo jiné vyplývá, že každý finanční úřad (kromě Specializovaného finančního úřadu) může provádět daňovou kontrolu u jakéhokoliv daňového subjektu, bez ohledu na to, který finanční úřad je obecně místně příslušným správcem daně tohoto daňového subjektu (dle pravidel uvedených v § 13 daňového řádu apod.)²⁵

Návrh změny zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který přinesl tzv. vybranou působnost, jejímž prostřednictvím zavedl celostátní územní působnost finančních úřadů byl vložen dne 15.06.2015 bývalým ministrem financí Ing. Andrejem Babišem do elektronické knihovny Úřadu vlády. Efektem návrhu změny zákona bylo rovnoměrnější rozložení kontrolních procesů při správě daní v rámci území České republiky, včetně omezení stávajícího fenoménu virtuálních sídel daňových subjektů, kdy v hlavním městě Praze je mnohem nižší pravděpodobnost, že daňový subjekt bude podroben daňové kontrole či jinému kontrolnímu postupu ze strany správce daně než v regionech jiných. Tento nežádoucí stav způsobuje mimo jiné účelové přemístování sídel daňovými subjekty za účelem vyhnutí se, případně alespoň časovému oddálení, kontrolním postupům. Dalo by se dokonce říct, že se jedná o fenomén posledních několika let, který zatěžuje správce daně, a znemožňuje tak efektivní výkon jejich činnosti. Nová právní úprava do jisté míry poskytuje nástroje pro odstranění negativních následků (např. možnost delegace či dožádání).²⁶

Daňový subjekt

Daňovou kontrolu není možné zahájit a následně provádět bez daňového subjektu, neboť je to právě jeho daňová povinnost, která je předmětem kontroly. Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Rozlišování mezi poplatníkem a plátcem daně je typické pro oblast nepřímých daní (DPH, spotřební daně, ekologické daně) a daně

²⁴ § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²⁵ § 8 a § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

²⁶ [Program] ASPI – stav k 27.08.2017 do částky 94/2017 Sb. a 28/2017 Sb. .m.s.-RA1083. Mgr. Vítězslav Kozák. Dostupné z <<http://www.aspiwin.com>>.

z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Poplatníkem se přitom rozumí osoba, jejíž příjmy nebo majetek jsou podrobeny dani, zatímco plátce je osobou, která daň vybranou a sraženou od poplatníků odvádí pod svou majetkovou odpovědností správci daně.²⁷

Daňová kontrola může být zahájena a vedena buďto s daňovým subjektem nebo s osobou oprávněnou za daňový subjekt jednat na základě zákona nebo plné moci. Nutným předpokladem je, že bude daňová kontrola zahájena s osobou (právníčkou či fyzickou), která je procesně způsobilá, tj. s takovou osobou, která má způsobilost k právním úkonům alespoň v rozsahu úkonů spojených s daňovou kontrolou. Pokud správce daně nezahájí daňovou kontrolu s daňovým subjektem ani s jeho ustanoveným či zplnomocněným zástupcem, nebyla daňová kontrola platně zahájena. V praxi se vyskytují případy, kdy je daňová kontrola zahájena přímo s daňovým subjektem, ačkoliv je v dané době u správce daně uložena patřičná plná moc na daňového poradce, se kterým má správce daně na základě rozsahu zmocnění při případně daňové kontrole jednat. Je pravdou, že dle § 25 odst. 2 daňového řádu zastupování zástupcem nevyklučuje, aby správce daně jednal s daňovým subjektem přímo, je-li osobní účast zastoupeného pro daný případ nezbytná.²⁸

Daňový poradce Ing. Tomáš Zatloukal ve své publikaci „Daňová kontrola v širších souvislostech“, zastává názor, že této možnosti by však měl správce daně využívat jen velmi obezřetně, výjimečně a po dobrém uvážení, neboť nejen, že musí být daná patřičná nezbytnost pro přímé jednání, navíc musí mít tato nezbytnost prokazatelné a objektivní rysy a vykazovat určitou intenzitu. Jedná se totiž o vlomení se do základního práva daňového subjektu na právní pomoc, a tím o odepření jeho práva garantovaného čl. 37 odst. 2 LPS. Jestliže si daňový subjekt vědomě a účelně zvolí zmocněnce pro zastupování před finančním úřadem, ne-li přímo při daňové kontrole, potom tak činí z důvodů, že chce být odborně a profesionálně zastoupen a hájen vůči finančnímu úřadu. Navíc lze na postup, kdy potřebná nezbytnost nebude dána, pohlížet i na protizákonné vyloučení zmocněnce ze

²⁷ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 63

²⁸ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 63

zastupování, tedy v rozporu s § 29 odst. 3 daňového řádu. Správce daně je každopádně povinen o jednání přímo s daňovým subjektem vyznat zástupce bezodkladně.²⁹

Tento názor byl podpořen i soudními rozhodnutími, např. Rozhodnutím NSS ze dne 26.05.2010, sp. zn. 8 Aps 1/2009, Rozsudkem NSS ze dne 25.02.2010, sp. zn. 7 Aps 2/2010-51 a Rozsudkem NSS ze dne 26.05.2010, sp. zn. 8 Aps 1/2009-159.

Třetí osoby

Vedle správce daně a daňových subjektů se v daňové kontrole může objevit celá řada dalších subjektů. Tyto subjekty se podílejí na průběhu daňové kontroly svojí činností, neboť bez jejich aktivní součinnosti či pomoci není možné daňovou kontrolu ukončit, popř. provést dokazování či objektivně zjistit skutečný stav věci. Dle zákonné definice se třetími osobami rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Jedná se zejména o svědky, osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, znalce, auditory a tlumočníky.³⁰

Jak již bylo uvedeno, z hlediska daňové kontroly jsou třetí osoby významné především pro provedení dokazování. Vzhledem k tomu, že dokazování vede správce daně, je to on, kdo určuje okruh třetích osob, které se budou účastnit průběhu daňové kontroly. Kritériem pro výběr třetích osob jsou proto potřeby dokazování. Daňový subjekt má možnost okruh třetích osob ovlivnit tím, že využije svého práva garantovaného § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu navrhnout správci daně provedení důkazních prostředků.³¹

Především z důvodu ochrany práv daňového subjektu jsou všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení povinny na vyzvání pracovníka správce daně prokázat svoji totožnost a mají – na rozdíl od daňového subjektu, jehož daní se řízení týká – povinnost zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Povinnost mlčenlivosti se vztahuje na osobní a podnikatelské poměry daňových

²⁹ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 63

³⁰ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 76

³¹ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 76

subjektů. Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost, pokud nejde o čin přísněji trestný, lze uložit pokutu až do výše 500 000,- Kč.³²

Odborný konzultant

Daňový řád pro posílení postavení daňového subjektu institut odborného konzultanta jakožto další osoby, která se na straně daňového subjektu může účastnit daňového řízení. Tato osoba může být přibrána daňovým subjektem nebo jeho zástupcem k jednání se správcem daně. Daňový řád tímto krokem do jisté míry zmírňuje omezení mít v téže věci pouze jednoho zmocněnce. Daňový subjekt si tak může k jednání kromě svého zástupce vzít dalšího, jím zvoleného odborníka.³³

Jeho účast slouží pro konzultaci odborných otázek, k nimž nemá daňový subjekt ani zástupce potřebné znalosti nebo informace. Volba odborného konzultanta plně přísluší daňovému subjektu, resp. jeho zástupci. Správce daně do ní nikterak nezasahuje a ani není oprávněn hodnotit nebo ověřovat odbornou úroveň dotyčné osoby. Odbornost nemusí odborný konzultant nijak prokazovat, postačí, že jej jako odborníka označil daňový subjekt, resp. jeho zástupce. Počet odborných konzultantů není zákonem nijak omezen.³⁴ Procesní postavení konzultanta se omezuje pouze na právo účastnit se jednání. Není však vyloučeno, aby se odborný konzultant stal svědkem nebo např. znalcem pro dané daňové řízení.³⁵

Za určitých okolností může být odborný konzultant správcem daně vyloučen z dalšího jednání. K tomuto kroku může být přistoupeno, pokud odborný konzultant jednání maří a k nápravě nevede nebo by nevedlo ani uložení pořádkové pokuty.³⁶

³² ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 76

³³ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 76

³⁴ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 76, 77

³⁵ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 77

³⁶ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 77

3.4.2 Úkony předcházející zahájení daňové kontrole

Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost je zakotvena v § 78 a § 79 daňového řádu.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Vyhledávací činnost správce daně vykonává i bez součinnosti s daňovým subjektem. V rámci vyhledávací činnosti správce daně ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření.³⁷

V rámci vyhledávací činnosti je každý povinen podat správci daně vysvětlení, o kterém správce daně sepíše protokol nebo úřední záznam. Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.³⁸

Vyhledávací činnost je hlavně přípravnou činností správce daně zaměřenou na ověření a shromáždění informací o evidenci a registraci daňových subjektů, o činnosti daňových subjektů, jejich příjmech a majetkových poměrech a dalších skutečnostech pro správné zjištění, stanovení a placení daně, při které má správce daně celou řadu oprávnění a pravomocí. Správce daně vyhledává důkazní prostředky, a to jak před zahájením řízení, tak v jeho průběhu.

Zvláštností této činnosti je zejména ta skutečnost, že vyhledávací činnost může být vykonávána i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem, což u jiných činností (např. kontroly) není možné, a její výsledky se v tom případě využijí až po zahájení příslušného daňového řízení nebo v průběhu řízení podle charakteru a cíle vyhledávací činnosti.³⁹

³⁷ § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁸ § 79 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³⁹ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s. 80

V průběhu vyhledávací činnosti správce daně opatřuje vedle jiných podkladů, písemností a dalších důkazů také nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud je nelze zajistit jinak, a provádí místní šetření, které může konat u všech subjektů v okruhu své místní příslušnosti, a to i u subjektů, které jsou místně příslušné jinému správci daně.

Na základě vyhledávacího řízení nelze však vyměřit ani doměřit daň, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv daňového subjektu. Samotné vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.⁴⁰

3.4.3 Zahájení daňové kontroly

Oznámení o zahájení daňové kontroly

O zahájení daňové kontroly je daňový subjekt správcem daně zpravidla předem neformálně (telefonicky, e-mailem) informován. Ze strany správce daně se jedná o úkon učiněný na základě zásady součinnosti s daňovým subjektem. Zákon totiž správci daně neukládá povinnost oznámit daňovému subjektu, že u něj bude v nejbližší době kontrola zahájena. Z tohoto důvodu se forma oznámení v jednotlivých obvodech působnosti finančních úřadů může lišit. V úvahu ovšem přicházejí i jiné formy oznámení záměru provést daňovou kontrolu, např. formálním dopisem. Správce daně se takto ohlásí přímo u daňového subjektu nebo - v případě, že daňový subjekt udělil plnou moc v kontrolovaném rozsahu, o níž správce daně ví – kontaktuje daňový subjekt prostřednictvím tohoto zástupce. Ať už správce daně zvolí jakoukoliv formu oznámení, nezakládá tento akt pro daňový subjekt žádné procesní ani hmotněprávní důsledky, např. neomezuje daňový subjekt v možnosti podat dodatečné daňové přiznání.⁴¹

Další možností správce daně je provést „neohlášenou, přepadovou kontrolu“ u daňového subjektu.

⁴⁰ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového rádu, s. 81

⁴¹ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 36

Vlastní zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola se považuje za zahájenou prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu. Správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly a začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stavení daně. Tímto úkonem může být pouze ústní jednání správce daně s daňovým subjektem.

O tomto ústním jednání sepíše správce daně protokol. V této souvislosti je nutné upozornit na to, že věcné a časové zaměření kontroly, tj. seznámení daňového subjektu s tím, které daně, která zdaňovací období a v jakém rozsahu budou předmětem kontroly, musí být sděleno již při jejím zahájení. Z hlediska právní jistoty a ochrany zákonem garantovaných práv daňového subjektu není přípustné, aby správce daně započal s prováděním kontrolní činnosti, aniž by předem specifikoval předmět a rozsah daňové kontroly.⁴²

Výzva k zahájení daňové kontroly

V případě, že se správci daně nepodaří daňový subjekt zkontaktovat telefonicky ani mailem a daňový subjekt nereaguje ani na formální dopis od správce daně, může být k tomu správcem daně vyzván.⁴³

Zákon nestanoví žádné podrobnosti ohledně toho, co má předcházet vydání výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu, ale zřejmé je, že správce daně musí být schopen svou snahu o zahájení kontroly na straně jedné a úmysl daňového subjektu kontrole se vyhnout na straně druhé prokázat. V žádném případě by nepostačovalo, kdyby učinil jeden pokus o zahájení kontroly a poté by tuto výzvu vydal.⁴⁴

⁴² ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 44

⁴³ § 87 odst. 2, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁴ Kobík, Jaroslav, Daňový řád s komentářem, s. 392

V každém případě ovšem platí, že bez součinnosti daňového subjektu nelze daňovou kontrolu zahájit a provést. Postup správce daně v takových situacích upravují ustanovení § 87, odst. 2 až 6 daňového řádu:

- správce daně vydá výzvu podle odst. 2, ve které určí podle odst. 3 základní předpoklady pro uskutečnění faktického zahájení daňové kontroly, jako je místo, kde bude kontrola zahájena, jaký bude její předmět a lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen sdělit správci daně, kdy, tj. který den a kterou hodinu v rámci úředních hodin správce daně, bude připraven k zahájení této kontroly. Ze strany daňového subjektu se tedy vyžaduje sdělení okamžiku připravenosti k zahájení kontroly s tolerancí na hodiny. Tento den připravenosti ke kontrole musí podle odst. 4 nastat 15 dnů od uplynutí stanovené lhůty pro odpověď na výzvu správce daně, přičemž tento termín musí být správci daně sdělen nejméně 3 pracovní dny předem.⁴⁵
- pokud daňový subjekt výzvě nevyhoví, aniž by sdělil závažné důvody, pro které výzvě vyhovět nemohl, nebo sice na výzvu odpoví, ale přesto správci daně neumožní zahájit či provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daňovou povinnost za daně a zdaňovací období, která měla být předmětem daňové kontroly podle pomůcek, a nemá-li je za dostatečně spolehlivé, tak daň s daňovým subjektem sjedná.⁴⁶
- pokud marně uplyne lhůta, kterou správce daně stanovil ve výzvě zaslané daňovému subjektu podle odst. 3, tak v souladu s ustanovením odstavce 6 nastávají účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy „startuje“ běh nové lhůty pro stanovení daně. Stejně tak ve smyslu § 141 odst. 6 daňového řádu platí, že dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu, s tím, že blokace končí až právní mocí případného dodatečného platebního výměru.⁴⁷

⁴⁵ Kobík, Jaroslav, Daňový řád s komentářem, s. 392

⁴⁶ Kobík, Jaroslav, Daňový řád s komentářem, s. 393

⁴⁷ Kobík, Jaroslav, Daňový řád s komentářem, s. 394

Pokud daňový subjekt neumožní správci daně zahájení daňové kontroly, správce daně vydá výzvu k zahájení daňové kontroly, a když daňový subjekt na tuto výzvu nereaguje, bude daň stanovena na základě pomůcek.

Zákonnou podmínkou pro stanovení daně na základě pomůcek je však i ta skutečnost, že stanovení daně tímto způsobem je možné dostatečně spolehlivě. Není-li možné stanovit daň dostatečně spolehlivě ani podle pomůcek, pak je možné stanovit ji dalším náhradním způsobem, a to prostřednictvím sjednání daně. Je nutné však podotknout, že se v aplikační praxi jedná o zcela výjimečný případ vyhrazený výlučně takovým situacím, jakožto poslední úvahu přicházející postup stanovení daně, když předchozí způsoby stanovení daně, tedy prioritně dokazováním a náhradně podle pomůcek, selžou, a není tak možné daň stanovit jinak než jejím sjednáním. Dostatečnou spolehlivost při stanovení kvalifikovaného odhadu, tedy toho, aby se daň stanovená podle pomůcek, maximálně přiblížila dani, která by byla stanovena dokazováním s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu.⁴⁸

Ke sjednání daně dochází jen ve velmi ojedinělých případech, protože sjednání daně, stejně jako samotná daňová kontrola, předpokládá alespoň nějakou součinnost ze strany daňového subjektu.⁴⁹

Samotné stanovení daně podle pomůcek je řízením, které probíhá bez součinnosti daňového subjektu. Ten již nemá moc možností, jak do řízení zasáhnout. Na druhou stranu při tomto způsobu stanovení daně jsou kladeny vyšší nároky na správce daně.⁵⁰

Stanovení daně na základě pomůcek není trestem pro daňový subjekt. Při stanovení daně podle pomůcek, je správce daně povinen přihlédnout k výhodám pro daňový subjekt.

⁴⁸ KOBÍK, Jaroslav, Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, s. 348

⁴⁹ ZATLOUKAL, Tomáš, Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 48

⁵⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, Sporné otázky daňového řízení, s. 79

3.4.4 Průběh daňové kontroly

Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole

Práva a povinnosti daňového subjektu jsou vymezeny v § 82 a § 86 daňového řádu.

Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu, charakteru a rozsahu kontroly nejvhodnější, přičemž se provádí v rozsahu nezbytném pro dosažení účelu. Kontrola může proběhnout dokladovou formou i v sídle správce daně. K provedení kontroly pracovník správce daně disponuje řadou pravomocí a oprávnění. Kromě toho má daňový subjekt zákonem ve vztahu k prováděné kontrole a pracovníkům správce daně řadu povinností:

- první a základní povinností daňového subjektu je umožnit správci daně zahájení a provedení kontroly,
- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění kontroly, tj. umožnit pracovníkům správce daně vykonávat svou činnost v obvyklých důstojných podmínkách,
- poskytnout jím zvolenou formou srozumitelné informace:
 - o vlastní organizační struktuře,
 - o pracovní náplni jednotlivých útvarů,
 - o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost,
 - o uložení účetních záznamů a jiných informací,
v té souvislosti se bude jednat např. i o informace o předmětu podnikání, způsobu dokladování aktivit, zaměstnávání pracovníků, jejich odměňování, o majetku, podílech v jiných společnostech atd.
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly,
- umožnit jednání s jakýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnost,
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.⁵¹

⁵¹ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s. 84

Vedle povinností má daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, také daňovým řádem, zaručená práva, a to:

- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost na jiném principu než jako zaměstnání, z nich žádný není vyloučen,
- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, ale o nichž je mu známo a ví, kde se nacházejí nebo jak je získat, příp. důkazy výsledky svědků atd.
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně,

a to kontextu § 92 o dokazování, kde se v odst. 2 stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném a daňovém tvrzení a dalších podáních.⁵²

Pravomoci správce daně

Správce daně má při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 a 84 daňového řádu⁵³, tedy provádění místního šetření.

Místní šetření je činnost správce daně směřující k detailnímu posouzení skutečností, které vyšly najevo v průběhu řízení nebo na něj mohou mít vliv, jež je prováděna přímo u daňového subjektu, příp. u jiných osob zúčastněných na správě daní. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob (např. u dodavatelů nebo odběratelů, poradců, zprostředkovatelů atd.) zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Při provádění místního šetření má správce daně řadu práv a určité výsadní postavení a podle zákona musí osoba zúčastněná na správě daní – postupu při správě daní (šetření) – jeho úkony strpět. K provedení místního šetření může správce daně přizvat navíc osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná (např. zaměstnanec jiného správního orgánu, znalce či jiného odborníka atd.). Pracovník správce daně má v době přiměřené předmětu šetření právo na:

- přístup na pozemky

⁵² PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s. 84 a 85

⁵³ § 86 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

- přístup do každé provozní budovy, místnosti a místa včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, toto právo má také tehdy, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá rovněž pro podnikání, nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jinak,
- přístup k účetním písemnostem, záznamům a informacím, a to i na technických nosičích dat,
- provedení nebo vyžádání výpisu nebo kopie z účetních písemností, záznamů nebo informací na technických nosičích dat,
- informace o používaných programech výpočetní techniky v rozsahu k prověření údajů na technických nosičích dat a využití programového vybavení, ve kterém byly informace pořízeny,
- poskytnutí přiměřených prostředků a pomoci a součinnosti potřebné k účinnému provedení místního šetření, zejména na podání potřebných vysvětlivek,
- zapůjčení vyžádaných dokladů a jiných věcí i mimo prostory daňového subjektu,
- odebrání vzorků věcí pro účely bližšího posouzení nebo expertizy,
- zajištění věcí, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, nebylo-li by později možné důkaz provést vůbec, nebo jen s velkými obtížemi.⁵⁴

Při místním šetření mají vedle daňového subjektu povinnost součinnosti také třetí osoby. Třetí osoby jsou povinny poskytnout pracovníkovi správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména podat mu potřebné informace, čímž však není dotčena povinnost součinnosti třetích osob podle § 57 daňového řádu.⁵⁵

Při místním šetření nebo při realizaci jiných úkonů či postupů se pracovník správce daně prokazuje služebním průkazem, na němž je vedle fotografie uvedeno číslo průkazu, osobní číslo, jméno a příjmení pracovníka správce daně a název finančního úřadu. Prokázat se služebním průkazem je pracovník správce daně povinen ze zákona a vzhledem k případům lidí vydávajících se neoprávněně za pracovníky správce daně je vhodné osoby

⁵⁴ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s. 81 a 82

⁵⁵ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s. 82

provádějící místní šetření a jiné úkony v řízení při správě daní mimo sídlo úřadu o předložení průkazu vždy požádat, pokud tak neučiní samy a daňový subjekt je nezná.⁵⁶

O místním šetření sepisuje pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. O skutečnostech dokumentujících průběh úkonu je možné pořizovat obrazový nebo zvukový záznam, o čemž je nutné dopředu uvědomit osoby zúčastněné na tomto úkonu správce daně. Pro sepsání protokolu platí zásady uvedené v § 60 daňového řádu. Dojde-li při místním šetření k zapůjčení dokladů a jiných věcí, odebrání vzorků či zajištění věcí, potvrdí tuto skutečnost pracovník správce daně vždy v protokolu s uvedením seznamu a popisu převzatých materiálů. V případě zajištění věcí předá pracovník správce daně opis protokolu, jehož součástí je rozhodnutí o zajištění věci, dotčené osobě i bez její žádosti. Nelze-li o zajištění věci sepsat protokol, sepiše o tom správce daně úřední záznam s uvedením důvodů, pro které nebylo možné protokol sepsat, a rozhodnutí o zajištění věci se pak oznamuje samostatně. Pominou-li důvody pro zajištění věci, správce daně rozhodnutí o zajištění zruší a zajištěnou věc vrátí vlastníkovvi nebo osobě, od které byla převzata, a obdobně postupuje i u převzatých dokladů a jiných věcí.⁵⁷

Dokazování

Dokazování je zakotveno v § 92 daňového řádu, který říká, že dokazování provádí příslušný správce nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.⁵⁸

⁵⁶ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s.82

⁵⁷ PRUDKÝ, Pavel, Vzory korespondence podle daňového řádu, s.82

⁵⁸ § 92 odst. 1,2,3,4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.⁵⁹

Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.⁶⁰

Význam dokazování

Provádění dokazování je při správě daní vedle vlastního rozhodování nejdůležitější činností správce daně, neboť umožňuje zjistit skutkový základ nezbytný pro jeho rozhodování a naplnit tak cíl správy daní uvedený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.⁶¹

Fáze dokazování

Proces dokazování se skládá z několika fází od označení důkazních prostředků (zpravidla daňovým subjektem), přes jejich vyhledání, případně zajištění, následně provádění důkazů a konečně jejich hodnocení. Vyhledávat důkazní prostředky je možné i před zahájením řízení (§ 78 odst. 1 daňového řádu). Provádění důkazních prostředků je realizováno zejména v rámci řízení, přičemž není vyloučeno jejich provedení i před jeho zahájením (např. čtení listiny, která je podkladem pro vydání rozhodnutí o registraci z moci úřední, se může dít před zahájením registračního řízení). Samotný proces vydávání výzev dle § 92 odst. 4 daňového řádu, případné unesení důkazního břemene daňovým

⁵⁹ § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰ § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶¹ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 18; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

subjektem či správcem daně dle § 92 odst. 3 a § 92 odst. 5 písem. c) a d) daňového řádu se děje v rámci řízení (zejména nalézacího).⁶²

Co daňový subjekt prokazuje

V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, které je zakotveno především v § 135 a násl. daňového řádu, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tj. „břemeno důkazní“. Záleží tedy především na daňovém subjektu jaké důkazní prostředky předloží, resp. navrhne jejich provedení – daňový subjekt totiž může důkazní povinnost splnit buď předložením konkrétních důkazních prostředků, nebo tak, že správci daně navrhne provedení konkrétních důkazních prostředků (zpravidla v těch případech, kdy není schopen je s vynaložením běžného úsilí a s dodržением zákonných mezí sám opatřit). Existuje tedy důkazní povinnost (navrhovat či předkládat důkazní prostředky) a důkazní břemeno (procesní odpovědnost za to, že budou správci daně prokázány skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu). Sdělení daňového subjektu, že mu bylo odcizeno kompletní účetnictví, další písemnosti a doklady, jej nezavazuje povinnosti prokázat údaje, které uvedl (resp. byl povinen uvést) v daňových tvrzeních.⁶³

Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím (zejména v rámci správy daní z příjmů) či jinými povinnými evidencemi (zejména v rámci správy daně z příjmů a daně z přidané hodnoty). Existence účetních dokladů, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Též je nutné vzít v potaz, že důkazní břemeno nelze

⁶² Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 18; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁶³ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 19; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

pojímát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.⁶⁴

Výzva k prokázání skutečností

V souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu správce daně vyzve daňový subjekt k prokázání skutečností. V souladu s negativní teorií důkazní není možné požadovat prokazování „negativních“ skutečností (prokažte, že jste neměl ještě další příjmy, než uvádíte ve svém tvrzení). Výzva k prokázání skutečností musí být vždy jasná, konkrétní, určitá a srozumitelná a mu z ní být jednoznačně parno, co je požadováno prokázat. Na druhou stranu není povinností správce daně vyzvat daňový subjekt k předložení konkrétně specifikovaného důkazního prostředku – není ani možné podsouvat daňovému subjektu konkrétní důkazní prostředek, kterým „jediným“ prokáže svá tvrzení.⁶⁵

Návrh důkazních prostředků – účasti třetí osoby

Navrhuje-li daňový subjekt v řízení účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě (nezbytné k její identifikaci) a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti (§ 92 odst. 6 daňového řádu). Navrhovaným důkazním prostředkem může být v tomto případě např. výpověď svědka. Aby mohl správce daně posoudit, zda svědka vyslechne či nikoliv, musí znát nejen jeho jméno a adresu místa pobytu (či jinou adresu, na které lze svědka zastihnout), ale i důvod tohoto výslechu, tedy v jakém směru může svědek podpořit tvrzení daňového subjektu či jinak objasnit sutkový stav. Provedení tohoto důkazního prostředku může správce daně odmítnout jen tehdy, pokud je zřejmé, že tento důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci či

⁶⁴ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 19; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁶⁵ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 19; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

ovlivnit výsledek řízení – okolnost, kterou má prokázat, není rozhodnou okolností. Tyto skutečnosti je třeba posuzovat vždy citlivě a individuálně ve vztahu ke konkrétní situaci. Chybou je, pokud správce daně teprve po neúspěšném předvolání svědka konstatuje, že výpověď tohoto svědka není pro daňové řízení potřebná. Tato skutečnost měla být správcem daně vyhodnocena a konstatována již před vydáním rozhodnutí o předvolání. Např. skutečnost, že svědkovi nebylo předvolání doručeno, sama o sobě nepostačuje k tomu, aby v dokazování daným směrem nebylo pokračováno, aniž by správce daně zjistil, zda svědek je dosažitelný či nikoliv. V případě, že je svědkovi platně doručováno, je třeba vyčerpat i další zákonné prostředky nutné k uskutečnění jeho výslechu, zejména opakované předvolání a následně případné rozhodnutí o předvedení. Obdobný postup (ve smyslu vyčerpání všech zákonných prostředků) by měl být realizován i v případě svědka, který se prokazatelně nachází v zahraničí, pokud je jeho svědecká výpověď pro správné stanovení daně nezbytná. V těchto případech je svědecká výpověď realizována formou mezinárodní spolupráce při správě daní.⁶⁶

Přelom při prohlubování spolupráce členských států způsobila směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních.⁶⁷

S ohledem na zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie dle § 7 odst. 2 daňového řádu je však vhodné vždy (nejen v případě svědka v zahraničí) zvážit, zda možný vliv svědeckou výpovědí dokazované skutečnosti na výši stanovované daně je adekvátní vynakládanému úsilí a nákladům správce daně na provedení tohoto důkazního prostředku, jinými slovy je třeba zvážit, do jaké míry je vhodné vést dokazování ve vztahu ke skutečnostem s marginálním dopadem na výši stanovované daně.

Není-li návrhu daňového subjektu na účast třetí osoby v řízení vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.⁶⁸

⁶⁶ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 21; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁶⁷ ŠIROKÝ Jan, Daně v Evropské unii, s.74

Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení, a to v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu.⁶⁹

Nepředložení důkazních prostředků daňovým subjektem

Skutečnost, že daňový subjekt důkazní prostředky nepředloží (ani na výzvu správce daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu) nelze sankcionovat uložením pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu. Důsledkem nepředložení (nenavržení) důkazních prostředků je procesní odpovědnost v podobě neunesení důkazního břemene a z ní plynoucí možnost stanovení daně bez součinnosti s daňovým subjektem podle pomůcek (za předpokladu, že daň není z tohoto důvodu objektivně možné stanovit dokazováním) případně stanovení výše daně v neprospěch daňového subjektu dokazováním (např. vyloučením neprokázaného výdaje).⁷⁰

Hodnocení důkazů

Ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu a § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Shromážděné důkazní prostředky tedy správce daně vyhodnotí a určí ty, které se staly důkazem. Neosvědčí-li správce daně určitý důkazní prostředek jako důkaz, znamená to, že tento důkazní prostředek neprokázal rozhodné skutečnosti. Jestliže správce daně zjistí

⁶⁸ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 21; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁶⁹ § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 24; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

rozpory mezi jednotlivými důkazy, nestačí pouze tuto skutečnost konstatovat, ale musí vyložit, jak rozpor odstranil a s jakým výsledkem, z jakého důvodu se nakonec přiklonil k tomu, kterému důkazu, z jakého důvodu odmítl provedení toho, kterého důkazu apod. Je zcela nedostatečné pouze uvést skutková zjištění spolu s výčtem důkazních prostředků a následně obecně konstatovat, že důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyslovit konečný závěr.⁷¹

Hodnocení důkazů musí být zachyceno ve spise, správce daně sepíše o hodnocení důkazů úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.⁷²

3.4.5 Ukončení daňové kontroly

O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o zahájení daňové kontroly, jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.⁷³

Výsledek kontrolního zjištění

Pokud správce daně již provedl dokazování ve vztahu ke všem skutečnostem, u nichž to považoval pro správné stanovení daně za nezbytné, sepíše výsledek kontrolního zjištění. Ten obsahuje zejména výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy, z nichž správce daně vycházel, a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení,

⁷¹ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 26; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁷² Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 27; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁷³ § 88 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

případně uvedení důvodů, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním.⁷⁴

Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu je k vyjádření.⁷⁵

Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.⁷⁶

Právu daňového subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřením vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl.⁷⁷

Pokud došlo na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, má daňový subjekt ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu možnost opětovně požádat o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se ke změně výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění. Vzhledem k zásadě koncentrace řízení lze předpokládat, že daňový subjekt může doplnění navrhnout pouze v rozsahu změny výsledku kontrolního zjištění, resp. návrh by neměl obsahovat vyjádření ke kontrolním nálezům, k nimž se daňový subjekt v předchozím vyjádření nevyjadřoval či s nimiž dokonce souhlasil. Opačný výklad by činil daňovou kontrolu prakticky nekonečnou. Přesto je možné konstatovat, že výsledek kontrolního zjištění tak, jak byl daňovému subjektu

⁷⁴ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 11, str. 33,34; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁷⁵ § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁶ § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁷ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 11, str.35; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

předložen k „prvnímu“ seznámení, zpráva o daňové kontrole a odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně se ve výsledku mohou značně lišit.⁷⁸

Zpráva o daňové kontrole

Náležitosti zprávy o daňové kontrole stanovuje § 88 odst. 1 daňového řádu.

Zpráva o daňové kontrole je důkazem a je k dispozici správce daně, jak tento důkaz řádně a popřípadě i s jinými důkazy vyhodnotí a do jaké míry bude podkladem pro případné vydání platebního či dodatečného platebního výměru. Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, jejím prostřednictvím nedochází ke stanovení práv a povinností daňového subjektu, a sama o sobě nemůže být předmětem přezkoumávání v rámci správního soudnictví (nemůže být napadena žalobou). Jelikož však podle § 147 odst. 4 daňového řádu je zpráva o daňové kontrole považována za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly (což však nelze při jejím projednání predikovat) musí být vždy sepsána tak, aby byla u soudu přezkoumatelná (pokud bude žalobou napadeno rozhodnutí, kterým bylo ukončeno nalézací řízení).⁷⁹

Navržení důkazních prostředků v rámci projednání zprávy o daňové kontrole

Pokud daňový subjekt navrhne v rámci projednání zprávy o daňové kontrole ve fázi, kdy nedošlo na základě jeho vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, důkazní prostředky, ze kterých je patrné, že mohou změnit výsledek kontrolního zjištění, musí se s nimi správce daně v rámci probíhajícího vyměřovacího/doměřovacího řízení zabývat s ohledem na základní cíl správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), avšak záleží na konkrétní situaci, zda tomu tak bude ještě v rámci daňové kontroly.⁸⁰

⁷⁸ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 11, str.35,36; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁷⁹ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 11, str.36; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁸⁰ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 11, str.37; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

Odmítnutí se seznámit se zprávou o daňové kontrole

Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.⁸¹

Podpis zprávy o daňové kontrole

Dle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt (resp. osoba oprávněná jednat jeho jménem, zástupce na základě plné moci atd.) a úřední osoba. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání a zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu; zpráva o daňové kontrole je tedy vyhotovována minimálně ve dvou stejnopisech (tedy výtiscích s originálními podpisy).⁸²

Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.⁸³

Okamžik ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola je ukončena:

- a) podpisem zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu)

⁸¹ § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁸² Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl.11, str. 37; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

⁸³ § 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

- b) okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy kontrolovaným daňovým subjektem (§ 88 odst. 6 daňového řádu)
- c) dnem doručení zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu do vlastních rukou v případě, že tento daňový subjekt se odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá (§ 88 odst. 5 daňového řádu).⁸⁴

4 Vlastní práce

4.1 Přehled o daňových subjektech a přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol za období roku 2006 až 2016

Přehled o daňových subjektech

Na pojem „daňový subjekt“ se pohlíží dvojím pohledem, a to jako na subjekt „evidovaný“ v agendách správců daní a na subjekt ekonomicky „aktivní“ ve sledovaném období. Evidovaný počet daňových subjektů lze interpretovat jako víceméně reálný počet subjektů spravovaných správcem daně. Za aktivní počet daňových subjektů lze považovat počet daňových subjektů ekonomicky aktivních ve sledovaném období.

⁸⁴ Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 11, str. 38,39; dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf>

Tabulka 1: Počet daňových subjektů evidovaných a aktivních v letech 2006-2016

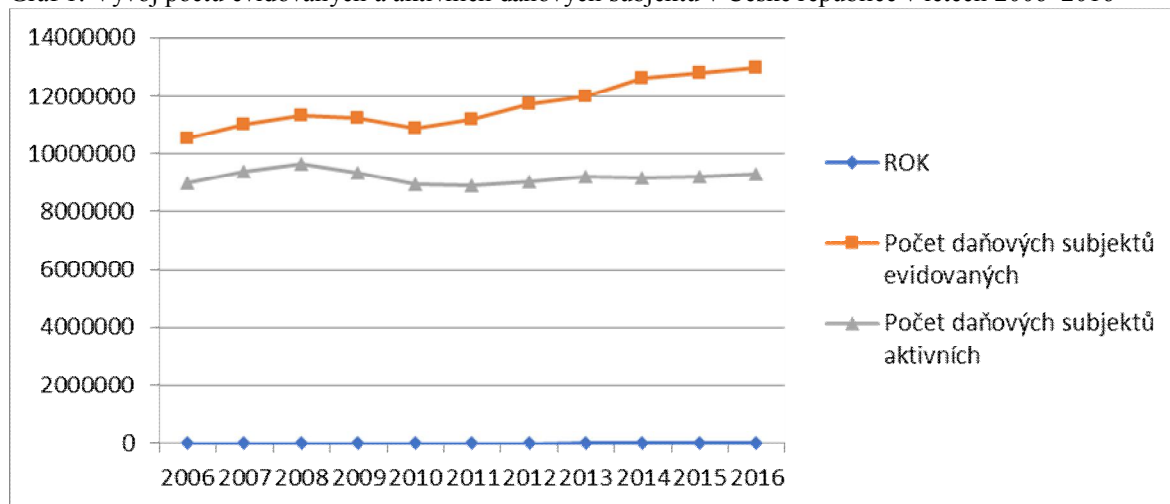
ROK	Počet daňových subjektů	
	evidovaných	aktivních
2006	10 553 026	8 979 483
2007	11 036 708	9 364 316
2008	11 343 411	9 646 384
2009	11 235 888	9 353 050
2010	10 909 764	8 938 745
2011	11 208 334	8 919 174
2012	11 738 236	9 029 017
2013	12 009 069	9 197 379
2014	12 620 659	9 163 478
2015	12 788 727	9 212 006
2016	12 983 374	9 302 567

Zdroj: Finanční správa České republiky [online]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty>
zpracování: vlastní práce

V následujícím grafu je znázorněn vývoj počtu evidovaných a aktivních daňových subjektů v České republice.

Graf 1: Vývoj počtu evidovaných a aktivních daňových subjektů v České republice v letech 2006–2016



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Tabulky 1

Jak je vidět z grafu, od roku 2010 dochází k nárůstu evidovaných daňových subjektů. K výraznému výkyvu u počtu aktivních daňových subjektů však nedochází.

Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny počty a výsledky daňových kontrol sledované v období od roku 2006 do roku 2016.

Tabulka 2: Počet a výsledky daňových kontrol v letech 2006–2016

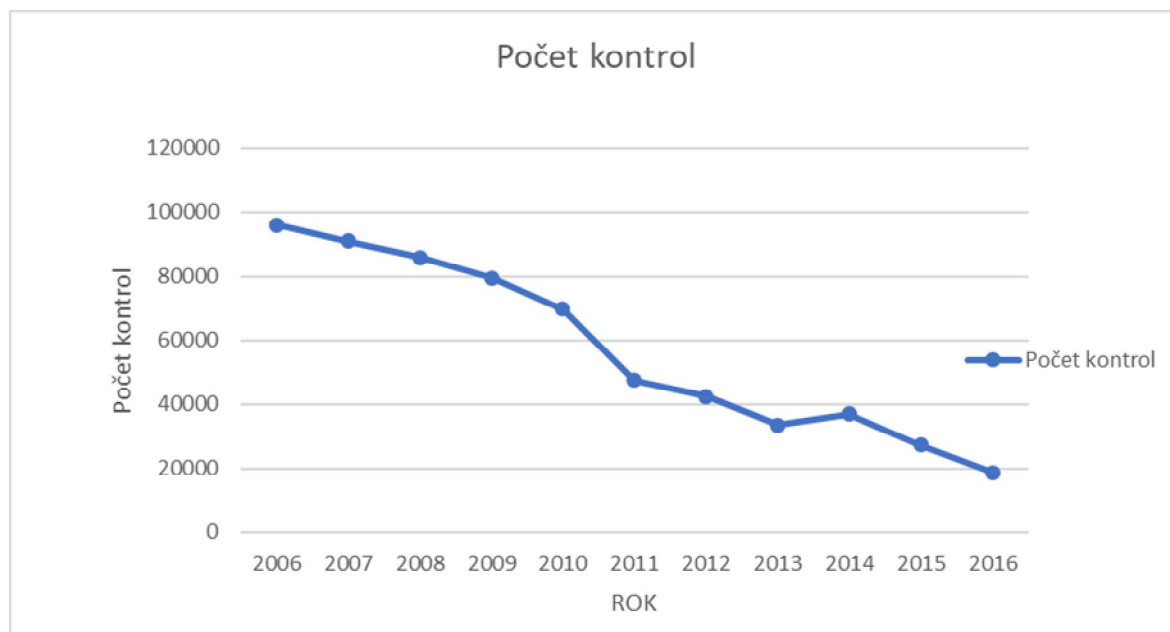
ROK	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol (v Kč)	Snížení ztráty (mil. Kč)
2006	95918	6 413 222 295,00	2 522 000 000,00
2007	90991	5 832 315 244,00	2 747 000 000,00
2008	86087	6 820 921 538,00	2 591 000 000,00
2009	79614	4 627 245 122,00	3 146 000 000,00
2010	69820	8 270 849 189,00	2 100 000 000,00
2011	47472	6 685 978 696,00	údaj neuveden
2012	42466	8 430 760 000,00	2 565 086 000,00
2013	33549	8 228 542 000,00	1 475 034 000,00
2014	37123	9 614 461 000,00	1 277 219 000,00
2015	27447	15 721 315 000,00	1 258 425 000,00
2016	18940	14 509 879 000,00	9 423 376 000,00

Zdroj: Finanční správa České republiky [online]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty>
zpracování: vlastní práce

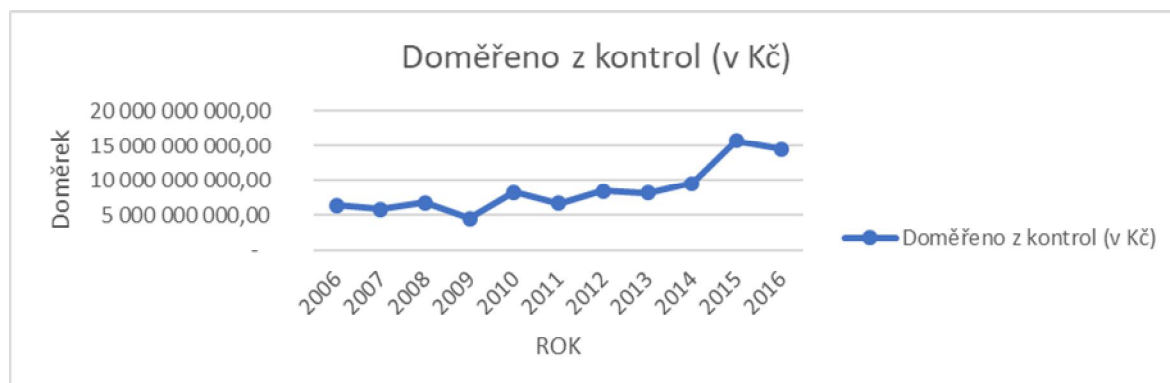
Údaje z výše uvedené tabulky jsou pak pro lepší přehled vývoje počtu kontrol a vývoje doměřené daně a snížení ztráty, znázorněny v níže uvedených grafech.

Graf 2: Vývoj počtu daňových kontrol v letech 2006–2016



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Tabulky 2

Graf 3: Vývoj doměrků z kontrol v letech 2006–2016



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Tabulky 2

Na základě výše zjištěných dat je zřejmé, že počet aktivních daňových subjektů byl v období od roku 2006 do roku 2016 bez výrazných výkyvů. Počty daňových kontrol od roku 2006 však stále klesají, kdy je z grafu zřejmé, že k největšímu poklesu došlo v roce 2011. V tomto roce vešel v platnost nový zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, což je nová procesní norma. Správci daně tedy neprováděli úkony s takovou samozřejmostí jako v době platnosti zákona o správě daní a poplatků. Správci daně si museli nejprve osvojit nové procesní postupy, což vedlo ke snížení počtu daňových kontrol. Jak vyplynulo z kvalitativního výzkumu daňové kontroly jsou čím dál tím časově náročnější. Problémová kontrola trvá až 565 dní, bezproblémová pak 70 dní, což je i důvod poklesu počtu daňových kontrol.

Z grafu vývoje doměrků z kontrol v letech 2006 až 2016 je pak zřejmé, že k výraznému poklesu doměřené daně v roce 2011 nedošlo a nedochází ani v následujících letech, tak jak je to zřejmé u počtu kontrol.

Délka trvání kontroly se prodloužila díky nárůstu odhalování podvodných řetězců, což způsobuje časově náročné daňové kontroly. Jak však vyplývá z kvalitativního výzkumu délka kontroly se prodloužila také z důvodu obstrukčního jednání daňových subjektů, ale zejména také jejich zmocněnců. Problémová kontrola trvá téměř 80x déle než bezproblémová kontrola. Zákonodárce se snaží tuto situaci řešit, což je zřejmé z množství novel daňového řádu. V případě, že by proběhly ještě další změny legislativy, kdy by byly dány správci daně další pravomoci, délka kontrol by poklesla a tím pádem by mohlo být

ukončeno mnohem více kontrol a pro stát by to znamenaly další finance do státního rozpočtu.

V níže uvedené tabulce a následném grafu je pak vyčíslen doměrek na 1 kontrolu a snížení ztráty na 1 kontrolu.

Tabulka 3: Doměrky na 1 kontrolu v letech 2006–2016

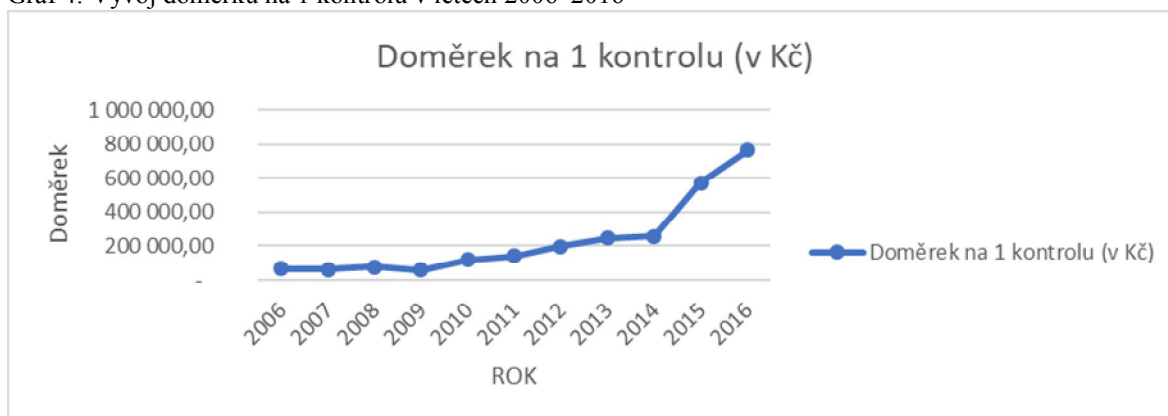
ROK	Doměrek na 1 kontrolu (v Kč)	Snížení ztráty na 1 kontrolu (v Kč)
2006	66 862	26293
2007	64 098	30190
2008	79 233	30097
2009	58 121	39516
2010	118 460	30077
2011	140 840	údaj neuveden
2012	198 530	60403
2013	245 269	43967
2014	258 989	34405
2015	572 788	45849
2016	766 097	497538

Zdroj: Finanční správa České republiky [online]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty>

zpracování: vlastní práce

Graf 4: Vývoj doměrků na 1 kontrolu v letech 2006–2016



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Tabulky 3

Graf č. 5: Vývoj snížení ztráty na 1 kontrolu v letech 2006–2016



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Tabulky 3

Z výše uvedených grafů je pak zřejmé, že doměrek na 1 kontrolu od roku 2009 pomalu stoupá a od roku 2014 stoupl již výrazně. Podobná situace pak nastává i u snížení ztráty na jednu kontrolu. Efektivita na jednu kontrolu se pak výrazně zvyšuje, kdy se v roce 2016 zvýšila o 33,7 %.

V případě, že by se snížila i délka trvání kontroly, efektivita by se zvýšila ještě výrazněji, což by mělo příznivý vliv i na státní rozpočet.

4.2 Kvalitativní výzkum

Rozhovor

Tematické okruhy rozhovoru:

5. Jaké změny přinesla novela daňového řádu platná od 01.07.2017
6. Nespolupráce daňového subjektu se správcem daně při zahájení daňové kontroly, vyhýbání se zahájení daňové kontroly
7. Prodlužování daňového řízení daňovým subjektem – praktické příklady
8. Další příklady z praxe, které komplikují daňové řízení
 - d) Zápisy do obchodního rejstříku
 - e) Problémy s nekontaktními daňovými subjekty
 - f) Rozsudky soudů

Rozhovor byl proveden pro vykreslení problémových situací, které vznikají při daňové kontrole, a to z pohledu správce daně. Pro rozhovor byla vybrána pracovnice kontrolního oddělení Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Litoměřicích, která se s problémovými situacemi setkává ve svém zaměstnání velmi často.

Pracovnice, se kterou byl proveden rozhovor pracuje na kontrolním oddělení již 26 let. Při rozhovoru bylo zjišťováno, zda nový zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který vstoupil v platnost od 01.11.2011 a nahradil dosavadní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zjednodušil proces při daňové kontrole. Z rozhovoru vyplynulo, že i přes to, že je nyní v daňovém řádu daňové kontrole věnováno mnohem více prostoru, běžná praxe ukázala na některé nedostatky a z tohoto důvodu je daňový řád stále novelizován. Od jeho platnosti byl již devětkrát novelizován. Poslední velká novela daňového řádu je platná od 01.07.2017.

V rámci rozhovoru bylo dále zjišťováno, jaké konkrétní nedostatky se vyskytly v daňovém řádu, na základě kterých byl pak novelizován. Dle sdělení pracovnice finančního úřadu se pak jednalo o novelizaci § 71 daňového řádu, kdy není již možné podávat podání e-mailem, a to ani v případě, že by daňový subjekt toto podání opakoval do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně. Daňový řád totiž neukládá daňovému subjektu povinnost nezatěžovat správce daně co nejméně, tak jak to ukládá daňový řád správci daně, a to dle zásady přiměřenosti a ochrany práv zúčastněných osob, daňové subjekty pak záměrně zatěžují v daňovém řízení správce daně nadbytečnými podáními, neustálými stížnostmi, které byly již podány, ale správce daně se s nimi musí dále zabývat, neustálými námitkami pro podjatost, kdy úřední osoba v tomto případě může provést jen nejnnutnější úkony a pak čekat na rozhodnutí o podjatosti, kdy jsou případy, že zástupce daňového subjektu podá námitku na podjatost, kde uvede všechny úřední osoby, které se kdy účastnily jakéhokoliv jednání, případně podepsaly jakýkoliv dokument týkající se předmětné kontroly. V případě, že by se správce daně nemusel zabývat neustále opakujícími se podáními, neustálými neoprávněnými námitkami a nebyly dočasně vyloučeny z daňového řízení úřední osoby, na které byla podána námitka pro podjatost, byla by větší efektivnost v počtu provedených daňových kontrol, a tudíž i vyšší doměrky z provedených daňových kontrol.

K výše uvedeným problémům pracovnice finančního úřadu uvedla konkrétní případ, kdy nejmenovaný daňový poradce zasílal správci daně svá podání e-mailem, jedno stejné podání bylo pak zasláno správci daně e-mailem několikrát. Tato podání byla pak několikrát potvrzena do datové schránky (což bylo před novelou daňového řádu povinné, aby podání e-mailem byla platná), kdy v některých podáních zaslaných do datové schránky byla záměrně změněna jen některá slova, a tudíž se již nejedná o stejná podání, která byla zaslána do e-mailu správce daně. Tato podání se pak stávala nepřehledná a správce daně strávil spoustu času, aby rozklíčoval, která podání jsou platná a která ne.

Další přínosnou změnou v této poslední novele, byla změna v § 261 – stížnost – kde byla v odst. 4 vypuštěna věta: „Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.“ To znamenalo, že pokud daňový subjekt podal na správce daně stížnost v průběhu daňové kontroly, tato daňová kontrola nemohla být ukončena do doby vyřízení této stížnosti. Daňový subjekt pak záměrně zdržoval ukončení daňové kontroly, kdy i při projednání zprávy podal stížnost a správce daně se touto stížností musel zabývat a nemohl ukončit daňovou kontrolu do jejího vyřízení. Po novele platné k 01.07.2017 již správce daně může ukončit daňovou kontrolu i v případě, kdy nebude stížnost vyřízena.

V rámci rozhovoru bylo dále zjišťováno, zda nastávají i situace, kdy daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje a jakým způsobem tuto situaci řeší daňový řád.

Z rozhovoru pak vyplynulo, že v praxi nastávají situace, kdy daňový subjekt, případně zástupce daňového subjektu, se správcem daně nespolupracuje. Jako příklad uvedla pracovnice finančního úřadu situaci, kdy se správce daně rozhodne zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu a daňový subjekt se vyhýbá zahájení daňové kontroly - nereaguje na neformální oznámení o zahájení daňové kontroly. V tomto případě daňový řád umožňuje správci daně, aby daňový subjekt k zahájení daňové kontroly vyzval, viz. § 87 odst. 2 daňového řádu. Pokud daňový subjekt nebude na výzvu reagovat, může správce daně stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat. Dle sdělení pracovnice

finančního úřadu je stanovit daň na základě pomůcek časově náročné a sjednat daň není reálné, když daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje.

Z rozhovoru pak dále vyplynulo, že také nastává situace, kdy se i zástupce daňového subjektu záměrně vyhýbá zahájení daňové kontroly a se správcem daně komunikuje jen e-mailem, případně přes datovou zprávu. V tomto případě nemá správce daně žádné pravomoci a nemůže se obrátit přímo na daňový subjekt, jelikož dle rozhodnutí soudu by neměl zahájit daňovou kontrolu s daňovým subjektem, ale zástupce daňového subjektu se jednání se správcem daně vyhýbá a správce daně nemá tedy možnost zahájení daňové kontroly. V tomto případě opět zbývá stanovit daň na základě pomůcek.

Na základě výše uvedených zjištění bylo při rozhovoru zjišťováno, zda je možné daňovému subjektu uložit pokutu v případě jeho nespolupráce a bylo zjištěno, že pokud jsou daňovému subjektu uloženy povinnosti pouze neformálním dopisem (např. datum zahájení daňové kontroly, případně datum dokladové kontroly aj.), kdy se daňové subjekty záměrně omluví až den po termínu jednání, není možno daňový subjekt sankcionovat, jelikož tyto povinnosti nebyly uloženy rozhodnutím. Proces daňové kontroly se pak dále prodlužuje. Pracovnice finančního úřadu opět uvedla příklad z praxe, kdy byl obeslán zástupce daňového subjektu neformálním dopisem, ve kterém mu bylo sděleno místo a čas dokladové kontroly. Při příjezdu do sídla daňového subjektu tam nebyl nikdo přítomen. Následný den přišel omluvný dopis z jednání s návrhem nového termínu pro dokladovou kontrolu.

V rámci rozhovoru byly od pracovnice finančního úřadu požadovány uvést další příklady z praxe, kdy ze strany daňového subjektu dochází k záměrnému prodlužování daňového řízení. K tomu pracovnice finančního úřadu sdělila, že správce daně má dle daňového řádu povinnost postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů. Daňový subjekt však tuto povinnost nemá s tím, že by měla být tato povinnost uložena i daňovým subjektům, kdy například zásada volného hodnocení důkazů umožňuje daňovým subjektům předkládat důkazy k prokázání jimi uplatňovaných skutečností, ale daňový řád žádným způsobem neřeší situaci, kdy daňový subjekt záměrně v celém průběhu daňové kontroly žádné důkazy k prokázání jimi uplatňovaných skutečností nepředkládá, tedy není předloženo ani účetnictví ani prvotní doklady, a až po seznámení s kontrolním zjištěním,

jsou teprve navrhovány důkazní prostředky (převážně výslechy svědků), kterými se musí správce daně zabývat, případně sám začne důkazní prostředky dokládat, čímž záměrně protahuje daňové řízení a celá kontrola se pak zbytečně protahuje, kdy běží lhůta, ve které může být daň dodatečně doměřena. Jako příklad pracovnice finančního úřadu uvedla navrhování svědků, u kterých je zřejmé, že se nezdržují v České republice, případně se jedná o osoby bez stálého bydliště, které jsou uvedeny jako statutární orgán aj. Pokud se pak tyto osoby nedostaví k jednání, je správce daně dle rozhodnutí soudu povinen tyto osoby předvolat opakovaně a následně nechat předvést Policií ČR, i když je mu již zřejmé, že se tyto osoby nezdržují v České republice, na adrese trvalého bydliště se také nezdržují a písemnosti zaslané správcem daně nepřebírají. Dále uvedla, že je také běžnou praxí, že daňový subjekt navrhne důkazní prostředky až při projednání zprávy o daňové kontrole, a i v tomto případě je správci doporučeno, aby tyto důkazní prostředky zhodnotil, a tudíž se daňové řízení opět prodlužuje a daňová kontrola se ukončí až po zhodnocení a prověření navržených důkazních prostředků.

V průběhu rozhovoru pracovnice finančního úřadu ještě upozornila na další problémy, které komplikují práci správce daně, a tím se prodlužuje i daňové řízení.

Dalším problémem, který komplikuje daňové řízení je skutečnost, kdy rejstříkový soud zapisuje do obchodního rejstříku jako statutární orgán osoby, které nemají v České republice povolený pobyt, případně byly vykázány z České republiky. Dále jsou do obchodního rejstříku jako statutární orgán zapisovány osoby, které nemají o společnosti žádné informace a nemají přístup ani k účetnictví, jedná se o tzv. „bílé koně“, obvykle osoby bez stálého bydliště, tedy pro správce daně nekontaktní. Tato situace nastává i době provádění daňové kontroly, kdy při změně statutárního orgánu není potřeba souhlas finančního úřadu, tak jak je to při výmazu společnosti. Nkontaktní statutární orgán je pak komplikací i při provádění výslechu svědků, kdy správce daně musí využít veškerých zákonných možností, aby mohl být výslech svědka proveden, tedy předvolání, opakované předvolání a následné předvedení Policií ČR. Jelikož se jedná o nekontaktní statutární orgán – tedy fyzické osoby – tyto osoby nepřebírají poštu a ani Policii ČR se nepodaří tyto osoby vyhledat. Výslech svědka pak nemůže být proveden, ale daňové řízení se prodloužilo nejméně o 60 dní (předvolání 20 dní, opakované předvolání 20 dní a žádost o předvedení svědka 20 dní).

Dost často pak nastává i situace, kdy je statutární orgán rejstříkovým soudem vymazán a není zapsán nový statutární orgán. Správce daně pak nemá s kým jednat.

Dalším problémem jsou nekontaktní daňové subjekty (v tomto případě právnické osoby), které nepodávají daňová přiznání, i přesto, že je správci daně známo, že provozují podnikatelskou činnost. V tomto případě nezbývá, než vyměřit daň na základě pomůcek. Je však otázkou, zda tuto daň daňový subjekt uhradí. Pracovnice finančního úřadu v rozhovoru uvedla příklad, kdy nekontaktní společnost z obavy před finančním úřadem a exekucí nechá u své původní společnosti zapsat nový statutární orgán a společníka, opět se jedná o nekontaktní osoby, tzv. „bílé koně“ a zakoupí novou společnost, jejímž jménem provozuje svou podnikatelskou činnost.

Pracovnice finančního úřadu v této věci dále uvedla, že by mohla být pro českého zákonodárce vzorem německá právní úprava, kde jsou daňové úniky daleko více postižitelné než v České republice.

Z rozhovoru dále vyplynulo, že práci správce daně v některých případech ztěžují i rozhodnutí soudu, kdy některé sporné otázky jsou řešeny v dlouhém časovém horizontu. Jedná se např. o spornou otázku ve věci počátku běhu lhůty pro stanovení daně a maximální délku lhůt pro stanovení daně. Nebo sporná otázka ve věci sdělování důvodů zahájení daňové kontroly nebo sporná otázka ve věci povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v případě zjištěných nedostatků v rámci vyhledávací činnosti.

Z provedeného rozhovoru vyplynulo, že i když byl daňový řád již několikrát novelizován, stále se setkává správce daně při daňové kontrole s úskalími, která nejdou řešit a daňová kontrola je ze strany daňových subjektů záměrně prodlužována.

Porovnání délky trvání bezproblémové kontroly a problémové kontroly

Pro porovnání délky trvání bezproblémové kontroly a problémové kontroly byly využity konkrétní informace ze spisů daňových subjektů, kdy z důvodu mlčenlivosti

nemohly být uvedeny konkrétní daňové subjekty, u kterých byly daňové kontroly provedeny. Tyto daňové subjekty jsou označeny jako DS A – problémová daňová kontrola a DS B – bezproblémová daňová kontrola. Údaje jsou seřazeny chronologicky za sebou, tak jak jsou vedeny ve spise:

Daňová kontrola u daňového subjektu A

- 10.06.2014 odesláno Sdělení o zahájení daňové kontroly, termín jednání stanoven na 24.06.2014
- 18.06.2014 doručena reakce zástupce daňového subjektu, ve které uvedl, že sdělení nemá náležitosti, kdy mu chybí odůvodnění, dále žádost o sdělení důvodu prováděné daňové kontroly a zároveň sdělení, že 24.06.2014 se nemůže k jednání dostavit
- 26.06.2014 odeslána výzva k zahájení daňové kontroly, ve které byly zástupci daňového subjektu sděleny důvody pro zahájení daňové kontroly
- 25.08.2014 zahájena daňová kontrola, termín navržen zástupcem daňového subjektu, součástí protokolu o zahájení daňové kontroly byla i výzva k předložení dokladů, lhůta k doložení dokladů uběhla dne 09.09.2014
- 15.09.2014 jelikož daňový subjekt doklady v termínu nedoložil, správce daně si začal zajišťovat doklady v rámci dožádání, jelikož v rámci jiného řízení mu byl znám odběratel daňového subjektu
zasláno dožádání na jiné územní pracoviště – ověření dokladů zajištěných v rámci jiného daňového řízení, žádost o výsledcích svědků
- 16.02.2015 odpověď na dožádání byla zaslána s velkým odstupem, jelikož probíhalo místní šetření u odběratele daňového subjektu, který se záměrně tomuto šetření vyhýbal, odběratel byl následně předvolán jako svědek, ze svědecké výpovědi se několikrát omluvil, nakonec musela být požádána Policie ČR o jeho předvedení, tím se daňové řízení protáhlo, jelikož se musejí dodržovat postupy a lhůty – předvolání, opakované předvolání, žádost na Policii ČR o předvedení
- 20.04.2015 na základě informací získaných z dožádání, byla vydána a odeslána výzva k prokázání skutečností, termín k prokázání skutečností do 15-ti dnů ode dne doručení, doručeno dne 30.04.2015, lhůta k prokázání do 15.05.2015

- 04.05.2015 zástupce daňového subjektu podal námitku proti podjatosti pracovníků (vyjmenování všichni pracovníci, kteří se účastnili jednání, dále vedoucí oddělení, ředitel odboru a ředitel sekce)
- 25.05.2015 vydáno rozhodnutí o vyloučení úřední osoby (pro pracovníky)
- 01.06.2015 vydáno rozhodnutí o vyloučení úřední osoby (pro ředitele sekce)
- 02.07.2015 zasláno sdělení termínu k seznámení s kontrolním zjištěním (stále daňový subjekt nedoložil žádné doklady), termín jednání stanoven na 29.07.2015
- 14.07.2015 odpověď zástupce daňového subjektu na sdělení, žádost o nahlížení do spisu v termínu 29.07.2015
- 29.07.2015 seznámení zástupce daňového subjektu s kontrolním zjištěním, zároveň umožněno zástupci daňového subjektu nahlédnout do spisu, do veřejné části, z neveřejné části předložen soupis písemností, které jsou v ní umístěny
- 29.07.2015 žádost zástupce daňového subjektu o lhůtu pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění – do 14.08.2015
- 12.08.2015 doručeno vyjádření ke kontrolnímu zjištění, zástupce daňového subjektu navrhl celkem 2 svědky
- 14.08.2015 odesláno předvolání oběma svědkům, zároveň odesláno zástupci daňového subjektu o výsledku svědků
- 09.09.2015 proveden výslech svědka č. 1, při kterém sdělil, že byl poučen Policií ČR o mlčenlivosti, jelikož skutečnosti, které měly být předmětem výslechu jsou v šetření Policie ČR
- 11.09.2015 žádost na Policii ČR o sdělení, v jakém rozsahu má svědek č. 1 mlčenlivost
- 11.09.2015 opakované předvolání svědka č. 2, který je nekontaktní, zároveň odesláno oznámení o výsledku svědka zástupci daňového subjektu, termín jednání 25.09.2015
- 25.09.2015 svědek č. 2 se opět k výpovědi nedostavil, zástupce daňového subjektu se z jednání omluvil a zaslal správci daně požadované otázky na svědka
- 02.10.2015 žádost o předvedení svědka č. 2 na Policii ČR + sdělení o výsledku svědka, termín jednání 19.10.2015, zástupce daňového subjektu se z jednání omluvil a zaslal požadované otázky na svědka
- 02.10.2015 odpověď Policie ČR týkající se svědka č. 1 a sdělení rozsahu mlčenlivosti
- 14.10.2015 předvolání svědka č. 1 + oznámení o výsledku svědka na 29.10.2015

- 22.10.2015 Policii ČR se nepodařilo svědka č. 2 předvést na 19.10.2015, tato skutečnost byla 22.10.2015 oznámena správci daně písemně
- 29.10.2015 doručena omluva zástupce daňového subjektu z výslechu svědka č. 1
- 29.10.2015 proveden výslech svědka č. 1
- 02.11.2015 zasláno sdělení termínu seznámení s doplněným kontrolním zjištěním a projednání zprávy o daňové kontrole, termín jednání stanoven na 30.11.2015
- 30.11.2015 zástupce daňového subjektu se bez omluvy k jednání nedostavil
- 30.11.2015 zasláno sdělení druhého termínu seznámení s doplněným kontrolním zjištěním a projednání zprávy o daňové kontrole, termín stanoven na 16.12.2015
- 16.12.2015 zástupce daňového subjektu se k jednání bez omluvy nedostavil
- 16.12.2015 zpráva o daňové kontrole zaslána zástupci daňového subjektu prostřednictvím poštovních služeb
- 26.12.2015 zpráva o daňové kontrole doručena zástupci daňového subjektu a tím ukončena daňová kontrola

Délka trvání daňové kontroly: celkem 565 dní

Daňová kontrola u daňového subjektu B

- 16.06.2015 zasláno sdělení o zahájení daňové kontroly, termín stanoven na 30.06.2015
- 30.06.2015 zahájena daňová kontrola, v rámci zahájení daňové kontroly předloženy doklady týkající se předmětné kontroly (požadované doklady byly vypsány ve sdělení o zahájení daňové kontroly)
- 20.07.2015 zaslána daňovému subjektu výzva k prokázání skutečností, doručena dne 21.07.2015 do datové schránky, termín k prokázání stanoven do 15-ti dnů ode dne doručení výzvy, tj. do 04.08.2015
- 04.08.2015 doručena odpověď na výzvu k prokázání skutečností, některé skutečnosti prokázány, k některým skutečnostem daňový subjekt sdělil, že souhlasí se správcem daně, že pochybil
- 14.08.2015 s daňovým subjektem telefonicky domluven termín seznámení s kontrolním zjištěním, termín stanoven na 24.08.2015

24.08.2015 seznámení daňový subjekt s kontrolním zjištěním, daňový subjekt s kontrolním zjištěním souhlasil, tudíž byl zároveň seznámen se zprávou o daňové kontrole a tím byla daňová kontrola ukončena

Délka trvání daňové kontroly celkem 70 dní

Rozdíl mezi délkou trvání problémové kontroly a bezproblémové kontroly je 495 dní. Za tuto dobu by mohl pracovník finančního úřadu provést dalších 7 kontrol, což by při průměrném doměrku na 1 kontrolu z roku 2016, který činil 766 097,- Kč, činilo o 5 362 679,- Kč více doměrků na dani za jednoho pracovníka.

5 Výsledky a diskuse

5.1 Zhodnocení počtu daňových subjektů a výsledků daňových kontrol v letech 2006 až 2016

Na základě údajů zjištěných na stránkách Finanční správy České republiky bylo zjištěno, že v letech 2006 až 2016 došlo k nárůstu evidovaných daňových subjektů, u počtu aktivních daňových subjektů však od roku 2006 do roku 2016 nedošlo k výraznému výkyvu.

Rozdílné údaje byly pak zjištěny u počtu provedených daňových kontrol, kdy od roku 2006 do roku 2016 docházelo ke stálému poklesu v počtu provedených daňových kontrol. K největšímu poklesu pak došlo v roce 2011, kdy začal platit nový zákon 280/2009 Sb., daňový řád.

V letech 2006 až 2016 sice došlo k výraznému poklesu v počtu provedených daňových kontrol, výše doměrků však od roku 2006 do roku 2016 stále stoupá a stejný trend je i v případě snížení ztráty. V roce 2016 se pak efektivita na jednu kontrolu zvýšila o 33,7 % oproti roku 2015.

5.2 Zhodnocení kvalitativního výzkumu

5.2.1 Zhodnocení rozhovoru

Návrh zákazu či pozastavení činnosti

Z provedeného rozhovoru s pracovníci finančního úřadu vyplynulo, že při daňovém řízení v mnoha případech nastává situace, kdy daňový subjekt nespolupracuje se správcem daně a správce daně nemá dost pravomocí, aby daňový subjekt k této spolupráci přiměl.

Jedním ze způsobů, jak přimět daňové subjekty ke spolupráci se správcem daně by byla změna legislativy, a to zejména novelou zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, respektive § 8 živnostenského zákona – Překážky v provozování živnosti, který by byl rozšířen o další bod, kdy by živnostenský úřad mohl živnostenské oprávnění zrušit nebo v odpovídajícím rozsahu provozování živnosti pozastavit, jestliže by si podnikatel neplnil povinnosti vůči správci daně, a to na návrh správce daně, tak jak je to v současné době možné dle § 8 živnostenského zákona a v souladu s § 58 písm. 3 živnostenského zákona, kdy může živnostenský úřad zrušit živnostenské oprávnění na návrh příslušné správy sociálního zabezpečení, jestliže podnikatel neplní závazky vůči státu.

Změna legislativy v případě změny členů společnosti

Z provedeného rozhovoru s pracovníci finančního úřadu dále vyplynulo, že v posledních letech se stává běžnou praxí, že do obchodního rejstříku jsou jako statutární orgán zapisovány osoby, které nemají v České republice povolený pobyt, případně zde mají tento pobyt zakázaný, dále jsou zapisovány osoby, které nemají o společnosti žádné informace a nemají přístup ani k účetnictví, jedná se o tzv. „bílé koně“, obvykle osoby bez stálého bydliště. Dost často nastává i situace, kdy je statutární orgán rejstříkovým soudem vymazán a není zapsán nový statutární orgán. Jelikož je proces oficiální likvidace společnosti zdlouhavý, stalo se běžnou praxí, že jsou společnosti přeprodávány na jiné majitele, pochopitelně již bez jakéhokoliv majetku.

Jak bylo ověřeno, dle § 24 odst. 2 daňového řádu je oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán, nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jejím jménem podle jiného právního předpisu jednat.⁸⁵

Dle bylo zjištěno, že s účinností od 01.01.2014 vešel v platnost zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech, ve kterém došlo k některým úlevám pro podnikatele, jako např. velmi jednoduché založení společnosti, kdy s účinností od 01.01.2014 je minimální výše vkladu každého společníka pouze 1,- Kč.

Nejedná se však o jedinou úlevu, která nastala s účinností zákona o obchodních společnostech a družstvech. Dalšími úlevami je například zrušení zákazu řetězení jednočlenných s.r.o., jednočlenná s.r.o. může založit libovolný počet jednočlenných s.r.o., fyzická osoba může být jediným společníkem v neomezeném počtu s.r.o., zrušen maximální počet společníků – 50 – kteří mohli založit s.r.o, při nepeněžním vkladu již nemusí být znalec jmenován soudem aj.

Veškeré tyto úlevy umožňují fyzickým osobám zakládání libovolného počtu společností, kdy nepohodlnou společnost prodají, případně převedou na nekontaktní osoby a založí si společnost novou.

V obchodním rejstříku bylo ověřeno, že jsou skutečně společnosti, kde nebyl po určitou dobu žádný jednatel společnosti, příkladem je i společnost S-N GROUP, spol. s r.o., IČ 254 99 564, ve které byla dne 27.06.2016 vymazána jediná jednatelka. Tato společnost je nyní v likvidaci, ale likvidátor byl zapsán až 04.10.2017. Tedy více jak rok byla společnost bez jednatele.

Aby se předešlo již zmíněným problémům, kdy i v průběhu daňové kontroly dochází ke změně statutárních orgánů a společníků, případně úplný výmaz statutárního orgánu bez zápisu nového statutárního orgánu, byla by nutná změna legislativy, a to zejména novelou zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, respektive § 238 daňového řádu – Ukončení činnosti, který by byl rozšířen o další bod, kdy by rejstříkový soud mohl ukončit

⁸⁵ § 24 odst. 2, Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

činnost statutárního orgánu či společníka (tedy jeho výmaz z obchodního rejstříku) pouze po předložení souhlasu správce daně, tak jak je to při likvidaci společnosti.

Zpřísnění právní úpravy při nepodání daňových přiznání

Z rozhovoru s pracovníci finančního úřadu dále vyplynulo, že nastávají situace, kdy daňový subjekt nepodává daňová přiznání, i přes to, že je správcem daně známá skutečnost, že provozuje podnikatelskou činnost. Aby se pak daňový subjekt vyhnul postihům ze strany správce daně, případným exekucím, nechá u své původní společnosti zapsat nový statutární orgán a společníka, opět se jedná o nekontaktní osoby, tzv. „bílé koně“ – tedy odprodá svou původní společnost a zakoupí novou společnost, jejímž jménem provozuje svou podnikatelskou činnost.

Jak bylo zjištěno, v německé právní úpravě je daňový únik více postižitelný než v české právní úpravě, kdy například v německé právní úpravě je dle skutkové podstaty daňového úniku i „pokus je trestný“ (viz ustanovení § 370 odst. 2 německého daňového řádu) a trestný čin se dostává do stadia pokusu v podstatě v okamžiku, kdy pachatel podá úmyslně nesprávné podání finančnímu úřadu nebo opomene podat například daňové tvrzení do doby uplynutí zdaňovacího období.⁸⁶

V případě, že by nastala tato změna i v české legislativě, daňové subjekty by si své povinnosti plnily důsledněji a svá daňová přiznání by byla podávána včas a správce daně by nemusel k podání daňových přiznání daňové subjekty vyzývat, případně vyměřovat daň na základě pomůcek a tím by byl výběr daní efektivnější.

Sjednocení výkladu zákona

Z rozhovoru s pracovníci finančního úřadu dále vyplynulo, že i některá rozhodnutí soudu ztěžují práci správce daně, kdy některé sporné otázky jsou řešeny v dlouhém časovém horizontu. Jednalo se například o spornou otázku ve věci počátku běhu lhůty pro stanovení daně a maximální délku lhůt pro stanovení daně nebo o spornou otázku ve věci sdělování důvodů zahájení daňové kontroly nebo o spornou otázku ve věci povinnosti

⁸⁶ KOCINA, Jan, Daňové trestné činy, s 287, 289

správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v případě zjištěných nedostatků v rámci vyhledávací činnosti.

Pro příklad byly vybrány níže uvedené problémové situace řešené soudem:

Problematika stanovení počátku běhu lhůty a maximální délky lhůty pro stanovení daně

Pravděpodobně nejdiskutovanější otázkou byla problematika stanovení počátku běhu lhůty, ve které může správce daně daň doměřit nebo vyměřit a maximální délky lhůty pro stanovení daně.

V § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo stanoveno, že nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Správce daně aplikoval toto ustanovení tím způsobem, že tříletá prekluzivní lhůta začíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž byla povinnost podat daňové přiznání (tedy teorie 3+1), což je logické, jelikož to takto stanovuje výše uvedené ustanovení zákona. Prekluzivní lhůta pro rok 2001 tedy končila k 31.12.2005 (povinnost podat daňové přiznání pro rok 2001 je k 31.03.2002, tříletá prekluzivní lhůta se tedy začíná počítat od 31.12.2002). Daňové subjekty však zastávaly názor, že prekluzivní lhůta měla končit k 31.12.2004 (tedy teorie 3+0).

Příklad jedné kauzy:

Krajský soud v Ústí nad Labem vydal dne 24.10.2007 rozsudek č.j. 15Ca302/2006-27, ve kterém potvrdil názor správce daně, tedy že prekluzivní lhůta začíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž byla povinnost podat daňové přiznání (tedy teorii 3+1), tento názor potvrdil i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.08.2008 č.j. 5Afs19/2008-56.

Dne 27.10.2008 podala žalovaná strana Ústavnímu soudu návrh na zahájení řízení o ústavní stížnosti, prostřednictvím něhož se žalovaná strana domáhala zrušení výše citovaných rozsudků obecných soudů.

Dne 18.04.2011 vydán nález Ústavního soudu IV.ÚS 2656/08 , ve kterém se Čtvrtý senát Ústavního soudu s předmětným případem podrobně zabýval a následně se přiklonil k právním závěrům obsažených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008 a sp. zn. I. ÚS 2082/09 ze dne 15.03.2010 a napadená rozhodnutí zrušil.

Dne 12.01.2011 pak přijal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu výkladové usnesení k ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, v němž dospěl k názoru, že závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu sp. zn. ÚS 1611/07 se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Jelikož nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 1611/07 zásadním způsobem zasáhl do počítání prekluzivní lhůty, muselo vydat Ministerstvo financí, ústřední finanční a daňové ředitelství, dne 2.2.2009 pod č.j. 43/1 4314/2009-431 stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k tomuto nálezu, v němž vyložilo pravidlo „3+0“ pro případy ještě nezahájených řízení, pro případy probíhajících daňových kontrol či odvolacích řízení, při podání dodatečného daňového přiznání a pro případy pravomocně uzavřených řízení a pravomocně skončených řízení a dále dne 18.09.2009 vydalo Ministerstvo financí pod č.j. 43/57429/2009-431 stanovisko k ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, kde provedlo výklad počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2009, a to u daní u nichž je podáváno daňové přiznání nebo hlášení, přičemž konstatovalo, že výklad teorie „3+0“ je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je z e zákona stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení.

Na základě výše uvedených zjištění je zřejmé, že nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 1611/07 zkomplikoval situaci správci daně, kdy zásadním způsobem zasáhl do počítání prekluzivní lhůty. Tento nález byl vydán dne 02.12.2008, přitom již 24.10.2007 byl vydán Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, který zastával názor teorie „3+1“, stejně tak

tento názor zastával rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.08.2008 č.j. 5Afs19/2008-56, ale až dne 18.04.2011 byl vydán nálezn Ústavního soudu IV.ÚS 2656/08, ve kterém se Čtvrtý senát Ústavního soudu předmětným případem podrobně zabýval a následně se přiklonil k právním závěrům obsažených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 02.12.2008 a sp. zn. I. ÚS 2082/09 ze dne 15.03.2010, tedy se přiklonil k teorii „3+0“.

A až dne 12.01.2011 pak přijal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu výkladové usnesení k ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, v němž dospěl k názoru, že závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu sp. zn. ÚS 1611/07 se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno, tedy teorii „3+0“.

Sporná otázka ve věci sdělování důvodů zahájení daňové kontroly

Další spornou a velmi diskutovanou otázkou bylo, zda sdělovat důvody zahájení daňové kontroly.

Tato otázka byla opakovaně řešena v souvislosti s nálezem Ústavního soudu sp. zn.ÚS 1835/07, ze dne 18.11.2008. V tomto nálezu zastává Ústavní soud názor, že by měly důvody k zahájení daňové kontroly existovat již v okamžiku zahájení daňové kontroly a měly by být správcem daně daňovému subjektu sděleny v protokole o zahájení daňové kontroly.

S tímto názorem se však ne zcela ztotožnily judikáty Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, což je zřejmé např. z rozsudků Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8Afs 46/2009-46 ze dne 26.10.2009 či č.j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 03.12.2009 nebo z usnesení Ústavního soudu spl. Ze. I.ÚS 378/10 ze dne 03.11.2010 či sp. zn. I. ÚS 3372/10 ze dne 24.03.2011.

Tuto spornou otázku nakonec vyřešilo stanovisko pléna, které vydal Ústavní soud dne 08.11.2011 pod sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, který došel k názoru, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti.

Z výše uvedených skutečností je zřejmé, že tato otázka byla zase řešena v dosti dlouhém časovém horizontu, kdy od vydání nálezu Ústavního soudu sp. z n. ÚS 1835/07 do vydání stanoviska pléna uběhly 3 roky.

Sporná otázka ve věci povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v případě zjištěných nedostatků v rámci vyhledávací činnosti

Další spornou a velmi diskutovanou otázkou bylo, zda vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v případě zjištěných nedostatků v rámci vyhledávací činnosti, tak, jak je uvedeno v § 145 odst. 2 daňového řádu - pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.

Z Usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2004-37 ze dne 10.06.2015 je zřejmé, že ve výše uvedené věci je rozporná judikatura, proto první senát dospěl k závěru, že jsou v souladu s § 17 odst. 1 SŘS dány dva důvody pro předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu a jedním tímto důvodem je právě rozporná judikatura v otázce, zda má správce daně před zahájením daňové kontroly povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení nebo vyloučit způsobilost případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

Rozšířený senát rozhodl v dané věci usnesením ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, a vrátil věc k projednání a rozhodnutí prvnímu senátu. Na položené otázky odpověděl tak, že:

II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravidla vyzvat podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 183/2014-65 nakonec věc uzavřel s tím, že postup správce daně při zahájení daňové kontroly nebyl nezákonný, byť rozšířený senát

vymezil podmínky, za nichž je správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu bez předchozí výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu úžeji než krajský soud.

Na základě výše uvedených rozhodnutí je zřejmé, že otázka, zda vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení či nikoliv je velmi komplikovaná.

Na základě výše uvedených příkladů je zřejmé, že v rámci daňového řízení dochází ke sporným otázkám týkajících se výkladu zákona a jak vyplynulo z rozhovoru s pracovníci finančního úřadu tato skutečnost komplikuje daňové řízení.

Jedním z řešení, aby nedocházelo k výše uvedeným sporným otázkám týkajících se výkladu zákona, které komplikují aplikaci zákona v praxi, by bylo, aby Ministerstvo financí ve spolupráci s Ministerstvem spravedlnosti vypracovalo jednotnou metodiku výkladu zákona a tuto metodiku by pak měly vzít soudy v úvahu, a tím by byl výklad zákona jednotný.

5.2.2 Zhodnocení trvání bezproblémové a problémové kontroly

Porovnáním délky trvání bezproblémové kontroly a problémové kontroly bylo zjištěno, že bezproblémová daňová kontrola trvala pouhých 70 dní, ale problémová daňová kontrola trvala celkem 565 dní. Z údajů uvedených ve spise je zřejmé, že problémová kontrola byla prováděna v tak dlouhém časovém rozpětí z důvodu nespolupráce daňového subjektu se správcem daně. V tomto případě by bylo možné sjednat nápravu úpravou legislativy, tak jak je to navrženo v bodě 5.2.1, a to návrh zákazu činnosti přidáním dalšího bodu do § 8 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, a to zrušením nebo pozastavením živnostenského oprávnění z důvodu neplnění si povinností daňového subjektu vůči správci daně.

5.3 Diskuse

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Hlavním důvodem byla skutečnost, že právní úprava daňového procesu musí usilovat o efektivní výběr daní a zároveň o ochranu práv daňových subjektů, což zákon o správě daní a poplatků nenaplňoval. Jelikož tento zákon tyto hlavní cíle nenaplňoval v žádoucí míře, byl vydán nový zákon, a to č. 280/2009 Sb.

Dle důvodové zprávy k daňovému řádu text zákona o správě daní a poplatků odpovídal době jeho vzniku, tehdejšími společenskými poměrům, jakož i časovému prostoru na jeho přípravu. Vyznačoval se terminologickou nejednotností a neprovázaností. Existovala v něm řada nejednoznačných ustanovení, vedoucích k vícero výkladům.⁸⁷

V důvodové zprávě se dále uvádí že text každého zákona bývá následně dotvářen soudním rozhodováním, neboť musí reagovat na pestrost životních situací kterou nelze nikdy při jeho přijetí dostatečně předvídat. Nicméně dále konstatuje, že pro oblast správy daní platí, že soudní rozhodování nepřineslo jen konkretizaci obecných pravidel stanovených zákonem, ale i změny výkladu mnohých ustanovení, anebo dokonce uplatňování nových principů, a to v takové míře, že jednotlivá ustanovení zákona není prakticky možné bez znalosti rozhodovací praxe soudů vykládat a aplikovat.

Důvodová zpráva dále uvádí, že je přinejmenším sporné, zda tuto situaci může samotná rozhodovací praxe správních soudů z měnit k lepšímu, a to z několika důvodů. Z povahy věci neumožňuje systematický přístup, neboť řeší jen ty problémy, které jsou jí předloženy, nemá možnost si zvolit svou agendu. Navíc samotná soudní praxe není při řešení některých, a to nikoliv nepodstatných, otázek jednotná. Nadále dochází také k dílčím novelám, které znamenají zásahy do potenciálně ustáleného výkladu a znemožňují tak jeho další stabilizaci.

Důvodová zpráva dále zmiňuje, že přetváření zákona prostřednictvím soudní rozhodovací praxe trpí jednou podstatnou nevýhodou oproti změně zákona klasickou

⁸⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

legislativní cestou. Ustanovení zákona jsou tak přetvářena *de facto* se zpětnou účinností, kdy zákonodárce nemá šanci na nově vzniklou situaci adekvátně reagovat.

Dle důvodové zprávy nový daňový řád, který nahradil zákon o správě daní a poplatků, vycházel ze zhodnocení účinnosti dosavadní právní úpravy, přihlédl k vývoji právní teorie a reflektuje změny v ostatních právních oblastech. Rovněž vychází z tradic berní správy na našem území, z judikatury Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vykonávajících působnost ve správním soudnictví, jakož i správních úprav daňového řízení ve státech Evropské unie. Očekávaným přínosem tak mělo být zlepšení a zefektivnění fungování správy daní.⁸⁸

Za dobu účinnosti zákona o správě daní a poplatků od 01.01.1993 do 31.12.2010 byl 58x novelizován. Daňový řád je účinný od 01.01.2011 a do dnešního dne byl novelizován již 10 x.

Daňový řád měl zjednodušit, a tím zefektivnit, fungování správy daní. Dle výzkumu je však zřejmé, že daňový řád nebyl takovým přínosem pro fungování správy daní, jak se očekávalo. Význam daňové kontroly zůstal v daňovém řádu zachován, cílem daňového řádu bylo vyplnit mezery, na něž poukazuje praxe a judikatura. Z výše uvedeného výzkumu je však zřejmé, že praxe ukázala, že ani s účinností daňového řádu není proces daňové kontroly bezproblémový. Přínos pro správu daní tedy není takový, jak se očekávalo.

⁸⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

6 Závěr

Tato práce se zabývala procesem při daňové kontrole. Cílem této práce bylo přiblížit proces při daňové kontrole z pohledu správce daně. Do práce byly zakomponovány zkušenosti pracovnice kontrolního oddělení a konkrétní případy prováděných kontrol. Práce poukazuje na úskalí, která nastávají při provádění daňové kontroly, a dále na skutečnost, že v případě úpravy legislativy by byly daňové kontroly efektivnější a tím i efektivnější výběr daní.

Jak je již uvedeno v úvodu daně tvoří důležitý příjem státního rozpočtu. Aby byl výběr daní efektivnější, je zapotřebí zefektivnit i provádění daňových kontrol. Výzkumem v bakalářské práci bylo zjištěno, že sice počet daňových kontrol ve sledovaném období, tedy v letech 2006 až 2016, výrazně klesl, výše doměrků však stoupla a stoupl tedy i doměrek na 1 kontrolu. Kdyby ovšem počet daňových kontrol opět vzrostl, mohl být výběr daní efektivnější. K poklesu počtu provedených daňových kontrol začalo docházet od roku 2011, tedy od platnosti daňového řádu. Pokles počtu daňových kontrol nebyl způsoben jen platností nového daňového řádu, kdy si správci daně museli nejdříve osvojit nové procesní postupy, ale jak bylo zjištěno je to také způsobeno nespoluprací daňových subjektů se správcem daně, záměrným prodlužováním daňové kontroly ze strany zástupců daňových subjektů. Práci správců daně ztěžují i rozhodnutí soudu, kdy jsou některé sporné otázky řešeny v dlouhém časovém horizontu, např. sporná otázka ve věci povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání v případě zjištěných nedostatků v rámci vyhledávací činnosti, dále sporná otázka ve věci sdělování důvodů zahájení daňové kontroly nebo problematika stanovení počátku běhu lhůty pro stanovení daně.

Správcům daně komplikují práci i rejstříkové soudy, které zapisují do obchodního rejstříku jako statutární orgán osoby, které nemají v České republice povolený pobyt, případně zde nemají stálé bydliště, tzv. „bílé koně“. Dále provádí výmaz statutárního orgánu, aniž by byl zapsán nový. Změny v obchodním rejstříku jsou prováděny i v průběhu daňové kontroly, kdy noví členové společnosti nemají o společnosti žádné informace ani přístup k účetnictví.

Aby byly daňové kontroly efektivnější je zapotřebí sjednocení výkladu zákona tím, že by Ministerstvo financí ve spolupráci s Ministerstvem spravedlnosti vypracovalo jednotnou metodiku výkladu zákona a tuto metodiku by měly vzít v úvahu i soudy, aby byl výklad zákona jednotný. Dále by bylo zapotřebí provést některé legislativní změny, jako například rozšíření § 8 živnostenského zákona, kdy by bylo možné daňovému subjektu pozastavit či zrušit jeho živnostenské oprávnění v případě nespolupráce se správcem daně. Další legislativní změnou by bylo rozšíření § 238 daňového řádu – Ukončení činnosti, o bod, ve kterém by bylo stanoveno, že rejstříkový soud může ukončit činnost statutárního orgánu či společníka (tedy vymazat ho z obchodního rejstříku) pouze po předložení souhlasu správce daně.

Dalším přínosem pro efektivnější vybírání daní by bylo i zpřísnění trestu při daňových únicích. V německé právní úpravě je daňový únik více postižitelný, kdy například nepodání daňového přiznání, případně podání nesprávného podání finančnímu úřadu, je trestným činem, jelikož i „pokus je trestný“.

Pokud by byly tyto legislativní změny prosazeny, daňové subjekty by pak lépe spolupracovaly se správcem daně nejen v rámci prováděné daňové kontrole, ale byly by více disciplinovaní i v případě podávání daňových přiznání. Výběr daní by byl pak efektivnější, což by mělo přínos pro státní rozpočet.

7 Seznam použitých zdrojů

- [1] KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, 2016. 487 s. ISBN:978-80-7554-029-4
- [2] KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem..Olomouc: ANAG, 2013. 1191 s. ISBN 978-80-7263-769-0
- [3] KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN: 978-80-7380-442-8
- [4] LICHNOVSKÝ, Ondřej. Sporné otázky daňového řízení. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 170 s. ISBN: 978-80-7357-479-6
- [5] PRUDKÝ, Pavel. Vzory korespondence podle daňového řádu. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2015. 447 s. ISBN 978-80-7263-941-0
- [6] ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0
- [7] ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. Praha: C.H.Beck, 2011. 333 s. ISBN: 978-80-7400-366-0
- [8] Zákon č. 456/2011, o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- [9] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- [10] Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [11] Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly č.j. 50071/15/7100-40124-56246, čl. 9, str. 18; dostupné z http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf

[12] [Program] ASPI – stav k 27.08.2017 do částky 94/2017 Sb. a 28/2017 Sb. .m.s.-RA1083. Mgr. Vítězslav Kozák. Dostupné z <<http://www.aspiwin.com>>

[13] Webové stránky Finanční správy České republiky [online]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-souvisejici-dokumenty>