

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Vybrané postupy v nalézacím řízení při správě daní

Bc. Jana Křížová

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra práva

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Jana Křížová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Vybrané postupy v nalézacím řízení při správě daní

Název anglicky

The selected procedures in the Instance Proceedings in the Tax Administration

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy vybraných postupů správce daně použitých při plnění hlavního cíle správy daní, jímž je vybrání daně, zhodnotit vybrané postupy a jejich aplikaci na daňový subjekt a zároveň ověřit jejich použití v souladu se zákonem upravujícím správu daní, tedy daňovým řádem. Dílčím cílem je navrzení případných změn postupů při správě daní, ve svém důsledku tedy navrzení změn některých ustanovení daňového řádu tak, aby bylo lépe dosaženo naplnění hlavního cíle správy daní, čímž by došlo k posílení výběru daní a k efektivnějšímu výkonu správy daní.

Metodika

Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části je zpracována literární rešerše k problematice v rámci zvoleného tématu. Jsou zde vymezeny základní pojmy, zákonný rámec správy daní a některá pravidla a postupy při správě daní. V rámci literární rešerše je provedena analýza literatury, odborných článků a právních předpisů týkajících se zvoleného tématu a jejich deskripce. Praktická část práce je zaměřena na provedení systémové a komparativní analýzy vybraných postupů správce daně, které jsou použity v případech, kdy z důvodu nedostatečné spolupráce daňového subjektu se správcem daně, dochází k prodlužování daňového řízení. V této části práce nejde jen o deskripci, nebo komparaci, ale také o nalezení jednodušších procesních postupů při správě daní, které by mimo jiné zajišťovaly skutečnou rovnost stran zúčastněných na daňovém řízení. V návaznosti na exploraci problému jsou v závěrečné části práce provedeny úvahy de lege ferenda, jež si kladou za cíl dílčí zjednodušení a zefektivnění správy daní.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Správa daní, daňový řád, procesní pravidla, daňové řízení, nalézací řízení, daňové tvrzení, daň, vyměření daně, doměření daně, stanovení daně pomůckou, rozhodnutí, výzva, lhůta.

Doporučené zdroje informací

Další literatura po konzultaci s vedoucím práce.

1. BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxviii, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. HANUŠ, Jaromír, HOLUŠA, Bohumil a MUSILOVÁ, Lydie. Daňový řád v kostce. 1. vyd. Ostrava: EconomiCon, 2012. 422 s. ISBN 978-80-905065-2-7.
3. JÁNOŠKOVÁ, Petra a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
4. KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 2., aktualit. vyd. Olomouc: Anag, 2013. 958 s. ISBN 978-80-7263-769-0
5. KOPŘIVA, Miloslav a NOVOTNÝ, Jaroslav. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady]. 2. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik

Elektronicky schváleno dne 13. 3. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 23. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vybrané postupy v nalézacím řízení při správě daní" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala JUDr. Ing. Evě Daniele Cvik za cenné informace při zpracování mé diplomové práce.

Vybrané postupy v nalézacím řízení při správě daní

The selected procedures in the Instance Proceedings in the Tax Administration

Souhrn

Předložená diplomová práce se zabývá problematikou daňového řízení, především jeho vybranými dílčími řízeními, prováděnými v rámci nalézacího řízení při správě daní. Je zaměřena na zhodnocení vybraných procesních postupů, jimiž je postup k odstranění pochybností a daňová kontrola a důsledků jejich aplikace v daňovém řízení na daňový subjekt. Práce je rozdělena do dvou hlavních částí, a to do části obecné a praktické. V obecné části diplomové práce je zpracována literární rešerše k problematice v rámci zvoleného tématu. Jsou zde vymezeny základní pojmy, zákonný rámec správy daní a základní pravidla a postupy při správě daní. V praktické části práce jsou, na základě získaných obecných informací z daňového řízení, hodnoceny nejen samotné procesní postupy, ale také možnosti jejich užití v daňovém řízení a důsledky aplikace těchto postupů na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Závěrečná část práce je věnována zamyšlení nad možnostmi či potřebou případných legislativních úprav, které by vedly ke zjednodušení procesních postupů při správě daní a v konečném důsledku, také k zefektivnění výkonu správy daní.

Klíčová slova:

Správa daní, daňový řád, procesní pravidla, daňové řízení, nalézací řízení, daňové tvrzení, daň, vyměření daně, doměření daně, lhůta.

Summary

A summary of the Submitted thesis deals with the issue of tax proceedings, in particular it's selected sub procedures carried out in the framework of founding management in the administration of taxes. It is focused on the evaluation of selected procedurals, which is a procedure to remove the doubt and tax control and the consequences of their application in tax proceedings on the tax entity. The work is divided into two main parts, the parts are the General and the practical. In the general part of the thesis it is handled by the literary research on the issue in the framework of the selected topic. Here are the defined concepts, legal framework of the tax administration and the basic rules and procedures for the administration of taxes. The practical parts of the thesis, are on the basis of General information of tax control, evaluated not only by the procedural practices, but also the possibility of their use in the tax proceedings and the consequences of the application of these procedures on the amount of tax liability and the tax entity. The final part of the work is devoted to the consideration of the possibility of, or the need for any legislative amendments, which would lead to a simplification of the procedural practices in the administration of taxes and, ultimately also to the effectiveness of the performance of the tax administration.

Keywords:

Tax administration, code of tax procedure, procedural rules, tax proceedings, discovery proceedings, tax statement, tax, tax assessment, additional tax assessment, term/ time limit.

OBSAH

1. Úvod	10
2. Cíl práce a metodika.....	12
2. 1. Cíl práce	12
2. 2. Metodika	12
3. Teoretická východiska.....	14
3. 1. Správa daní.....	14
3. 2. Daně	16
3. 3. Prameny daňového práva	17
3. 4. Procesní úprava daňového práva.....	18
3. 5. Daňové řízení	19
3. 5. 1. Zahájení daňového řízení	20
3. 5. 2. Předmět daňového řízení	20
3. 5. 3. Konec daňového řízení	21
3. 6. Nalézací řízení.....	21
3. 6. 1. Vyměřovací řízení	22
3. 6. 2. Obecná pravidla pro podání.....	23
3. 6. 3. Splatnost daně.....	25
3. 6. 4. Lhůty pro podání daňového přiznání.....	25
3. 6. 5. Sdělení o neexistenci daňové povinnosti.....	28
3. 6. 6. Lhůty pro podání hlášení a vyúčtování	28
3. 6. 7. Opravné daňové tvrzení.....	29
3. 6. 8. Postup k odstranění pochybností	30
3. 6. 9. Vyměření daně.....	31
3. 7. Doměřovací řízení.....	33
3. 7. 1. Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování.....	34
3. 7. 2. Doměření daně.....	38
3. 7. 3. Daňová kontrola	39
3. 7. 4. Stanovení daně podle pomůcek	40
3. 8. Společná ustanovení pro nalézací řízení	41
3. 8. 1. Postup při nepodání daňového tvrzení	41

4. Správa daní v praxi.....	44
4. 1. Daňové inkaso v roce 2013 a 2014	45
4. 2. Postup k odstranění pochybností.....	47
4. 2. 1. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DPH.....	50
4. 2. 2. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DPPO.....	54
4. 2. 3. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DPFO.....	56
4. 2. 4. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DSL	60
4. 2. 5. Zhodnocení možnosti využití POP na ostatních daních	61
4. 3. Daňová kontrola	62
4. 3. 1. Výsledky kontrolní činnosti na dani z přidané hodnoty	64
4. 3. 2. Výsledky kontrolní činnosti na DPPO	66
4. 3. 3. Výsledky kontrolní činnosti na DPFO	70
4. 3. 4. Výsledky kontrolní činnosti na DPFO - ZČ	73
4. 3. 4. Výsledky kontrolní činnosti na DSL	75
4. 4. Stanovení daně podle pomůcek.....	77
5. Zhodnocení výsledků a úvahy „de lege ferenda“	83
6. Závěr	86
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	89
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	91
SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ	92

1. Úvod

Výběr daní a nalézání nových přístupů k jeho zefektivnění, to jsou v posledních letech často diskutovaná témata. Názory na problematiku, jak co nejlépe zvýšit efektivitu výběru daní jsou samozřejmě rozličné a mění se podle politické situace v zemi. Přestože způsoby, kterými bude v budoucnu dosahováno plnění státního rozpočtu, se budou neustále vyvíjet, boj proti daňovým únikům a zefektivnění výběru daní bude prioritním úkolem v každé době.

Finanční správa, která zajišťuje správu daní, prochází od roku 2013 významnými organizačními změnami. K 1. 1. 2013 se stal účinným zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, jímž byla zřízena nová soustava orgánů finanční správy, kterými jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů byly zrušeny.

K 1. 11. 2014 došlo k další organizační změně struktury finanční správy zavedením tzv. „okresního principu“. Smyslem této organizační změny bylo vybudovat dostatečně velké úřady, s detašovanými pracovišti po okrese, s jednotnou strukturou v rámci ČR, řízené jedním „okresním“ ředitelem a zejména řediteli odborů a oddělení specializovaných podle jednotlivých druhů a činností správy daní s cílem dosažení vyšší specializace pracovníků finanční správy. Větší personální celky umožní také zvládnout případné akce většího rozsahu zejména ve vztahu k potírání daňových úniků, výběru a vymáhání daní. V roce 2015 a v letech následujících budou probíhat další významné změny v personální oblasti, a to v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě.

Správa daní prochází z hlediska vývoje legislativy neustálými komplikovanými změnami. Také daňové podvody jsou stále sofistikovanější, daňoví dlužníci lépe a důmyslněji skrývají svůj majetek před finanční správou. Ve snaze zamezit takovému jednání daňových subjektů jsou finanční správou realizovány na základě vyhledávací činnosti celorepublikově koordinované kontrolně exekuční akce, při nichž dochází k úspěšnému odhalování daňových úniků. Pozornost je zaměřena na odhalování daňové kriminality, zejména v oblasti spotřebních daní a daně z přidané hodnoty. Na základě již

dosažených výsledků je možné předpokládat, že soustředěnou vyhledávací a kontrolní činností, která ale musí být dostatečně legislativně podpořena, lze dosáhnout lepších výsledků při výběru daní.

2. Cíl práce a metodika

2. 1. Cíl práce

Efektivní výběr daní a jejich správa jsou nezbytné pro splnění fiskální funkce daní, jíž je naplnění veřejného rozpočtu. Cílem této diplomové práce je na základě analýzy vybraných postupů správce daně použitých při plnění základního cíle správy daní, jímž je vybrání daně, zhodnotit tyto vybrané postupy a důsledky jejich aplikace v daňovém řízení na daňový subjekt. Práce je zaměřena především na dílčí řízení, jímž je postup k odstranění pochybností a daňová kontrola, která jsou prováděna v rámci nalézacího řízení, neboť se jedná o stěžejní část daňového řízení, která je každodenní činností správce daně.

Dílčím cílem diplomové práce je navržení případných změn některých ustanovení daňového řádu, která upravují vybrané postupy v nalézacím řízení tak, aby bylo lépe dosažitelné naplnění hlavního cíle správy daní. Ve svém důsledku by tak došlo k posílení výběru daní a k efektivnějšímu výkonu správy daní.

2. 2. Metodika

Práce je rozdělena do části obecné a praktické. V obecné části diplomové práce je zpracována literární rešerše k problematice v rámci zvoleného tématu. Při jejím zpracování bylo převážně vycházeno z dostupné literatury, která se zabývá problematikou daňového procesu. V úvodní části jsou vymezeny základní pojmy, zákonný rámec správy daní a základní pravidla a postupy při správě daní. Dále je provedena analýza literatury, odborných článků a právních předpisů, týkajících se vybraných postupů při správě daní, a to především postupů k odstranění pochybností a daňové kontroly. Informace obsažené v této části práce byly čerpány především z daňové legislativy, odborné literatury a v neposlední řadě z odborných článků, zaměřených na daňovou problematiku. Vzhledem ke skutečnosti, že v legislativní oblasti dochází k neustálým změnám, musely být aktualizovány i některé zdroje, ze kterých bylo v literární rešerši vycházeno.

V praktické části práce je provedena systémová a komparativní analýza vybraných postupů správce daně, především postupů k odstranění pochybností a postupu při daňové kontrole. Na základě získaných zobecněných a anonymizovaných informací z daňového řízení jsou v této části práce hodnoceny nejen samotné procesní postupy, ale také možnosti

jejich užití v daňovém řízení a důsledky aplikace těchto procesních postupů na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Při zpracování práce nešlo pouze o deskripci nebo komparaci vybraných postupů, ale také o případné nalezení návrhů zjednodušení procesních postupů při správě daní. V návaznosti na exploraci problému jsou v závěrečné části práce provedeny úvahy „de lege ferenda“, jež si kladou za cíl dílčí zjednodušení a zefektivnění správy daní.

3. Teoretická východiska

3. 1. Správa daní

Výběr daní je proces, který svým způsobem probíhal již ve středověku. Již v dobách prvních komunit a později vzniklých státních útvarů byli jejich obyvatelé povinni odvádět část svých výrobků a později také platit určité finanční obnosy panovníkovi, vrchnosti, státu. Přestože se v prvopočátcích jednalo o naturální dávky, je tyto možné v podstatě považovat za první „daňové“ odvody. Tak, jak se vyvíjely státní útvary, vznikala postupně potřeba úhrady některých výdajů států a začal se vyvíjet také systém povinných odvodů, které museli obyvatelé platit. V Českých zemích jsou počátky institucionalizovaného výběru daní kladeny do období vlády Lucenburků. V této době se ještě nepoužívalo názvu „daň“, ale používalo se označení „berně“. Ostatně, s tímto označením se můžeme setkávat i v současnosti, kdy jsou pracovníci finanční správy nazýváni berními úředníky.

V odborné literatuře se obecně uvádí, že správa daní je postup, který si klade za cíl správné zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady. Jedná se o činnost, která patří do činnosti veřejné správy. Zajišťuje ji Finanční správa ČR, která byla zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“). Uvedený zákon upravuje postavení Finanční správy ČR a její kompetence.

„Finanční správa ČR je tvořena soustavou orgánů finanční správy, které jsou podřízené Ministerstvu financí. Finanční úřady jsou zřízeny zákonem č. 456/2011 Sb., a jejich územní působnost je stanovena v § 8 tohoto zákona.

Finanční úřad pro hlavní město Prahu	Finanční úřad pro Královéhradecký kraj
Finanční úřad pro Středočeský kraj	Finanční úřad pro Pardubický kraj
Finanční úřad pro Jihočeský kraj	Finanční úřad pro Kraj Vysočina
Finanční úřad pro Plzeňský kraj	Finanční úřad pro Jihomoravský kraj
Finanční úřad pro Karlovarský kraj	Finanční úřad pro Olomoucký kraj

Finanční úřad pro Ústecký kraj

Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj

Finanční úřad pro Liberecký kraj

Finanční úřad pro Zlínský kraj

Klíčovou součástí kompetence Finanční správy ČR je správa daní, ale zároveň vykonává široké spektrum dalších agend.

Základní agendu Finanční správy ČR tvoří správa daní.

Jedná se o:

- Daň z příjmů fyzických osob (DPFO), viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů,
- Daň z příjmů právnických osob (DPPO), viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů,
- Daň z přidané hodnoty (DPH), viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- Daň silniční (DSL), viz zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- Daň z nemovitostí, viz zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- Daň z nabytí nemovitých věcí - od 1. 1. 2014, do 31. 12. 2013 Daň z převodu nemovitostí (viz zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zrušen od 1. 1. 2014 Předpisem č. 340/2013 Sb., Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí),
- Daň dědická (viz zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zrušen od 1. 1. 2014 Předpisem č. 340/2013 Sb., Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí),

- Daň darovací (viz zákon č. 357/1992 Sb, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zrušen od 1. 1. 2014 Předpisem č. 340/2013 Sb., Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí).

DPH je paralelně spravována též Celní správou České republiky.“¹

Z hlediska procesního upravuje správu daní, s účinností od 1. 1. 2011, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil 17 let používaný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Definice správy daní v daňovém řádu je odlišná od úpravy v předchozím zákoně. Úprava v daňovém řádu je zaměřena pouze na cíl, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrad. Nepopisuje dílčí činnosti správce daně, které jsou v rámci správy daní činěny.

3. 2. Daně

„Daně jsou z hlediska právního, platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní plnění.“²

Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“³

Klíčovou funkcí daní je funkce fiskální, tedy schopnost naplnit veřejný rozpočet. Daňové příjmy tvoří více jak 50 % příjmů státního rozpočtu. **Celkové příjmy státního rozpočtu** byly v roce 2014 proti rozpočtu po změnách vyšší o 5,4 mld. Kč. Na plnění a také meziročním růstu o 42,0 mld. Kč se podílely zejména daňové příjmy, z nichž pozitivně působilo zejména inkaso DPH (překročení rozpočtu o 11,5 mld. Kč při

¹ <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

² BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxviii, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-735-7205-2, s. 16.

meziročním růstu o 10,3 mld. Kč), dále inkaso DPPO (překročení rozpočtu o 7,0 mld. Kč, růst o 7,9 mld. Kč) a pojistné na sociální zabezpečení s růstem o 10,6 mld. Kč.

Z celkové částky připadlo na daňové příjmy 569,0 mld. Kč (50,2 % celkových příjmů, v roce 2013 to bylo 50,4 %), na příjmy z pojistného na sociální zabezpečení 382,8 mld. Kč (33,8 % celkových příjmů, v roce 2013 to bylo 34,1 %) a na nedaňové a ostatní příjmy 182,0 mld. Kč (16,0 % celkových příjmů, v roce 2013 to bylo 15,5 %).

Tabulka č. 1: Plnění příjmů státního rozpočtu (v mld. Kč)

	2013		2014					
	Skutečnost prosinec	% plnění	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Skutečnost prosinec	% plnění	Index 2014/2013	Rozdíl 2014-2013
	1	2	3	4	5	6 = 5 / 4	7 = 5 / 1	8 = 5 - 1
Příjmy celkem	1 091,86	100,1	1 098,24	1 128,44	1 133,82	100,5	103,8	41,96
v tom:								
Daňové příjmy celkem	922,40	99,0	945,42	945,42	951,79	100,7	103,2	29,39
Daňové příjmy (bez pojistného SZ)	550,22	99,3	562,54	562,54	569,04	101,2	103,4	18,83

Zdroj: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-02-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpoctu-cr-20131>

3. 3. Prameny daňového práva

„K pramenům daňového práva v širším smyslu patří taková pravidla chování daná státem, která zavazují určitý okruh osob na konkrétním státním území k peněžním odvodům do veřejného rozpočtu.“⁴ Daňové právo tedy obecně upravuje nejen výběr daní, ale i další zákonem stanovené peněžní odvody, jako jsou poplatky, cla a ostatní platby.

⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 80-738-0155-8.

Mezi prameny daňového práva řadíme:

- ústavní pořádek České republiky,
- ratifikované mezinárodní smlouvy,
- přímo aplikovatelné normy evropského práva,
- zákony,
- nařízení vlády,
- vyhlášky.

Vybírat daně a poplatky lze v České republice jen na základě zákona. Toto je stanoveno v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Jedná se o základní daňovou zásadu formulovanou v latinském „*Nullum tributum sine lege*.“ V překladu znamená: „Není daně bez zákona.“

Prameny daňového práva lze dále třídit z různých hledisek, např. na předpisy daňové a poplatkové nebo hmotněprávní a procesněprávní.

3. 4. Procesní úprava daňového práva

Daňový systém v České republice, se obdobně jako ve většině vyspělých států světa, sestává ze dvou složek:

- *Procesní právo* - upravující samotný proces mezi poplatníky, plátcí a správci daně
- *Hmotné právo* - vymezující předmět, způsob a režim zdanění jednotlivých daní (daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, silniční daň, majetkové daně apod.)

Úkolem procesního daňového práva je vymezení průběhu daňového řízení mezi daňovými subjekty a správci daně (zosobněnými zejména finančními úřady). Stanoví tedy pravidla řízení, ale také definuje daňové pojmy (legislativní zkratky) apod. Přestože jde o právní normu z povahy věci určenou hlavně správcům daně a jeho zaměstnancům alias úředním osobám, je dobré vědět, že stanoví i povinnosti a práva poplatníků a plátců daně. V daňovém řádu najdeme např. kde, kdy a jak se registrovat k daním, jak je přiznávat a platit, samozřejmě je pamatováno i na sankce za neplnění povinností a dále na možnosti právní obrany před správcem daně.

Stěžejní procesní normou daňového práva je s účinností od 1. 1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

3. 5. Daňové řízení

Daňové řízení je řízení o daních, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Je to tedy stěžejní řízení, naplňující cíl správy daní a tedy řízení nejčastější. Definici daňového řízení nalezneme v § 134 daňového řádu.

Ustanovení § 134 odstavec 1) daňového řádu zní: „Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.“

Ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že jde o obecnou definici, která stanovuje, čeho se daňového řízení týká, proč se vede a kdy končí. Počátek řízení zde není stanoven. Je to proto, že se nejedná o řízení v pravém slova smyslu, ale o „zastřešení“ pro úpravu řízení. V rámci toho pak probíhají dílčí řízení (§ 134 odst. 3 DŘ) a ta už jsou formálními řízeními.

Takto je to stanoveno v § 134 odstavci 3) daňového řádu, který zní: „Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.

Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení

a) nalézací

1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,
2. doměřovací, které je vedeno za účelem změny poslední známé daně,
3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2,

b) při placení daní

1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
2. o zajištění daně,
3. exekuční,

4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3,
- c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.“⁵

3. 5. 1. Zahájení daňového řízení

Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení. Řízení je zahájeno například dnem, kdy daňový subjekt podal na podatelně místně příslušného správce daně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, nebo dnem, kdy správce daně zaslal daňovému subjektu výzvu k podání přiznání k dani z přidané hodnoty. Těmito úkony bylo zahájeno daňové řízení, konkrétně dílčí řízení nalézací, a to řízení vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně.

3. 5. 2. Předmět daňového řízení

Daňové řízení se vždy vede ve vztahu k jedné dani a k jednomu zdaňovacímu období. U daní, které zdaňovací období vymezeno nemají, je řízení vedeno o dani vztahující se k jednotlivé skutečnosti. Toto je v daňovém řádu upraveno v ustanovení § 134 odstavec 2. V praxi to znamená, že správce daně vede např. vyměřovací řízení na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, vyměřovací řízení za účelem vyměření daně silniční za rok 2014, vyměřovací řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 apod. Obecně daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti. Prolíná se v něm jak nalézací dílčí řízení, tak platební. Dále může probíhat ještě třetí typ dílčího řízení, jímž je řízení o mimořádném opravném prostředku a dozorčích prostředcích, které se může vztahovat jak k nalézacímu, tak i k platebnímu dílčímu řízení.

⁵ Ust. § 134 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

3. 5. 3. Konec daňového řízení

Konec daňového řízení je vztažen k zániku daňové povinnosti. Ten může nastat také v několika rovinách. V té základní dojde k naplnění cíle daňového řízení, tedy ke správnému stanovení daně a k její úhradě. Ve vztahu k zákonným ustanovením pak daňové řízení končí uplynutím lhůty pro stanovení daně nebo uplynutím lhůty pro placení daně, a to i v případě, že vůbec nedojde ke stanovení daně nebo její úhradě.

Dílčí daňové řízení končí v rovině:

- nalézací - právní mocí rozhodnutí o stanovení daně (splnění daňové povinnosti) - uplynutím lhůty pro stanovení daně (jiný zánik daňové povinnosti),
- platební - plnou úhradou daně (splnění daňové povinnosti) - uplynutím lhůty pro placení daně (jiný zánik daňové povinnosti).

„Specifikem daňového řízení je tedy skutečnost, že probíhá souvisle od vzniku daňové povinnosti až do jejího zániku, tedy do okamžiku, kdy již daň nelze stanovit, respektive vybrat.“⁶

3. 6. Nalézací řízení

„Ústřední částí správy daní je nalézací řízení, v rámci něhož se nalezne (stanoví, vyměří, doměří) daň.“⁷ Je upraveno v hlavě IV, části třetí daňového řádu.

Práce bude dále zaměřena především na tento typ řízení, jeho procesní pravidla a postupy správce daně ve vybraných případech, neboť se jedná o stěžejní část daňového řízení, která je každodenní činností správce daně. Podle výsledků nalézacího řízení je z velké části hodnocena činnost správce daně (zejména podle objemu vyměřené či doměřené daně a výše inkasa daní).

Celá IV. hlava, část třetí daňového řádu je věnována řízení nalézacímu. Pravidla tohoto dílčího daňového řízení jsou zakotvena v ustanoveních § 135 - § 148. Významným

⁶ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

⁷ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád – část IX. Nalézací řízení (díl 1. vyměřovací řízení). Daňový expert. 2012, č. 3.

rozdílem oproti předchozí právní úpravě, zákonu o správě daní a poplatků, je ta skutečnost, že ustanovení § 135 - § 148 se týkají také daně z příjmů ze závislé činnosti a daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Tyto jmenované daně se podle zákona o správě daní a poplatků nevyměřovaly, ale podle ustanovení § 69 pouze předepisovaly k přímému placení. Od účinnosti daňového řádu je zmíněná odlišnost odstraněna a i tyto uvedené daně se staly daněmi vyměřovanými.

3. 6. 1. Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení je dílčí proces daňového řízení, který začíná podáním řádného daňového tvrzení až po vyměření daně. Pravidla tohoto procesu jsou zakotvena v ustanoveních § 135 až § 140 daňového řádu.

Ustanovení § 135 odstavec 1) daňového řádu stanovuje: „Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.“⁸

Pojem řádné daňové tvrzení je legislativní zkratkou a je tím myšleno daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (§ 1 odst. 3 daňového řádu). Povinnost podat daňové tvrzení upravují jednotlivé speciální (hmotně právní) daňové zákony, jako například v § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Daňový subjekt tedy nese břemeno tvrzení, neboť je mu tato povinnost uložena zákonem. V praxi dochází i k případům, že se daňový subjekt mylně domnívá, že mu nevznikla povinnost podat daňové tvrzení, proto zákon pamatuje na možnost vyzvání daňového subjektu k podání řádného daňového tvrzení ze strany správce daně. U daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání se tak často stává při chybném posouzení osvobození příjmů podle § 4 zákona o daních z příjmů (například při prodeji nemovitostí) nebo v případě zrušení soukromého životního pojištění a dříve uplatněných odčitatelných položek od základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů, které ze zákona musí dodanit.

⁸ Ust. § 135 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

Podle § 135 odstavce 2) daňového řádu: „Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.“

Ze znění tohoto ustanovení pro daňový subjekt vyplývá povinnost tvrzení. Není tedy postačující, pokud daňový subjekt podá správci daně řádné daňové tvrzení, například opět k dani z příjmů fyzických osob, ve kterém uvede pouze některé údaje a doloží předepsané přílohy. Jeho povinnost spočívá nejen v podání řádného daňového tvrzení, ale i v uvedení všech údajů rozhodných pro vyměření daně. Pokud daňovému subjektu vznikne povinnost podat daňové tvrzení, musí postupovat v souladu s daňovým řádem a dodržet zde předepsaná pravidla pro učinění podání, která jsou upravena v části druhé, jež upravuje obecnou část o správě daní, a to zejména ustanovení § 71.

3. 6. 2. Obecná pravidla pro podání

„Podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je podepsána uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky (§ 71 odst. 1).“⁹

Řádné daňové tvrzení lze podat:

- na tiskopise vydaném Ministerstvem financí,
- na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který je obsahově i vzhledově shodný s tiskopisem Ministerstva financí.

Samozřejmě se musí jednat o platný, tedy aktuální tiskopis vydaný Ministerstvem financí. Přehled platných tiskopisů je zveřejněn na internetových stránkách Finanční správy v sekci daňové tiskopisy.

Podání lze učinit jak v listinné podobě, tak i elektronicky. V některých případech je stanovena povinnost podat daňové přiznání výhradně elektronicky. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDPH“), provedená zákonem č. 502/2012 Sb., uložila plátcům s účinností od 1. 1. 2014

⁹ § 71 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

v novém ustanovení § 101a ZDPH povinnost podávat tam vyjmenovaná podání pouze elektronicky. Povinnost se týká podávání daňového přiznání, dodatečného daňového přiznání a hlášení, a to včetně jejich příloh, dále přihlášky k registraci za plátce a oznámení o změně registračních údajů. Okruh daňových subjektů, tedy nejen plátců DPH, kterých se povinnost podávat určená podání výhradně elektronicky týká, se od 1. 1. 2015 rozšířil, a to na základě novely daňového řádu zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, která se stala účinnou k 1. 1. 2015. Na základě zmíněné novely daňového řádu byl do § 72 vložen nový odstavec 4), který zní:

„Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zřízeno datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.“¹⁰

V souvislosti s touto změnou přibyla v daňovém řádu na základě zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, nová úprava pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, a to v § 247a.

„Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy by měla v nejobecnější rovině postihovat především nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti a nesplnění elektronické formy podání (zde je limit nastaven na 2 000 Kč, tato sankce vzniká ze zákona).“¹¹

¹⁰ Ust. § 71 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

¹¹ *DAŇOVÉ ZÁKONY ProFi: úplná znění platná v roce 2015. Vyrobeno v EU: NEWSLETTER - vydavatelství, 2015. ISBN 978-80-89364-60-2. Dostupné z: <http://www.danovezakony365.cz>*

3. 6. 3. Splatnost daně

Splatnost daně je upravena § 135 odst. 3 daňového řádu: „Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.“¹²

Podle znění uvedeného ustanovení je obecně daň splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Existují ale výjimky, kdy je splatnost daně upravena speciálním daňovým zákonem odlišně od obecné úpravy. Odlišná splatnost daně je stanovena například u daně stanovené paušální částkou podle § 7a zákona o daních z příjmů, která je splatná nejpozději do 15. prosince běžného zdaňovacího období, dále zálohová daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (§ 38h zákona o daních z příjmů), daň z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 38d zákona o daních z příjmů) nebo u daně z nemovitostí (§ 15 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů). Výčet odlišně stanovené splatnosti daně není úplný, jsou uvedeny jen některé příklady.

3. 6. 4. Lhůty pro podání daňového přiznání

„Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo tuto skutečnost zakládající (§ 3 DŘ). Daňovou povinnost je daňový subjekt povinen tvrdit. Splněním břemene tvrzení je podání daňového přiznání nebo vyúčtování (§ 135/1 DŘ). K tomu jsou v DŘ, ale i jiných daňových zákonech dány lhůty.“¹³

Lhůty obecně pro podání daňového přiznání upravuje § 136 daňového řádu. Většinou jsou lhůty pro podání daňových přiznání k jednotlivým daním upraveny ve speciálním zákoně k jednotlivým daním. Výjimkou je zákon o dani z příjmů, který tuto lhůtu neupravuje. V tomto případě se aplikuje ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu,

¹² Ust. § 135 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

¹³ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

které zní: „Daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.“

Daňový řád stanovuje pro podání daňového přiznání u vyměřovaných daní tři různé lhůty, a to podle délky zdaňovacího období a také rozlišuje, zda je daň vyměřována za zdaňovací období či na zdaňovací období:

- 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, které činí nejméně 12 měsíců, **udání vyměřovaných za zdaňovací období** (uvedené se týká daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání a daně z příjmů právnických osob),
- do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období, **pokud je daň vyměřována na zdaňovací období**, které činí 12 měsíců (tyto lhůty se týkají pouze daně z nemovitostí),
- 25 dnů **po uplynutí zdaňovacího období, které je kratší než 1 rok** (příkladem je daň z přidané hodnoty, některé spotřební daně). Takto stanovená lhůta je upravena v ustanovení § 136 odstavec 4 daňového řádu. Toto ustanovení se nepoužije pro podání přiznání k dani z příjmů ve vztahu k insolvenčnímu řízení, nebo při podání přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kratší než rok např. při přechodu na hospodářský rok nebo při fúzi. Podstatný rozdíl oproti předchozím uvedeným lhůtám je, že tuto lhůtu nelze podle zákona prodloužit.

Pokud hovoříme o lhůtách pro podání daňového přiznání, nesmíme opomenout skutečnost, že v určitém případě se lhůta podle § 136 odstavce 1 daňového řádu automaticky prodlužuje na 6 měsíců. Toto je upraveno v § 136 odstavec 2 daňového řádu, který říká: „Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání podle odstavce 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Pokud

v šestiměsíční lhůtě podle věty první tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována.“¹⁴

Prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání dále lze na žádost daňového subjektu nebo z vlastního podnětu až o 3 měsíce. Pokud by předmětem daně byly také příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (upraveno v § 36 odstavec 4 daňového řádu). „Požádat o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání je možné pouze před uplynutím lhůty původní a pouze za předpokladu, že již řádné daňové tvrzení nebylo podáno. Pokud je prodloužena lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, dochází i k posunutí splatnosti daně, je-li splatnost nastavena na poslední den lhůty pro podání tohoto tvrzení.“¹⁵

V praxi je nejčastěji lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena z důvodů uvedených v § 136 odst. 2 daňového řádu, tedy z důvodu, že daňový subjekt udělil plnou moc ke zpracování daňového přiznání poradci a tuto plnou moc před uplynutím tříměsíční lhůty uplatnil u správce daně. Uplatněním u správce daně se rozumí ta skutečnost, že plná moc je nejdéle poslední den lhůty podle § 136 odstavec 1 daňového řádu doručena věcně a místně příslušnému správci daně. Není tedy postačující poslední den lhůty podat plnou moc k poštovní přepravě nebo osobně doručit na podatelnu místně nepřislušnému správci daně. V případě, že by plná moc byla správci daně zaslána poslední den lhůty prostřednictvím EPO bez zaručeného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik a podání by bylo do pěti dnů potvrzeno nebo opakováno, pak by podmínka uplatnění (doručení) plné moci byla splněna. Žádosti daňových subjektů o prodloužení lhůty z jiných důvodů, jako je například shromažďování podkladů k příjmům ze zahraničí, jsou správcem daně v odůvodněných případech většinou vyřizovány kladně. Jejich četnost je ve vztahu k počtům podaných daňových přiznání zanedbatelná. Jak již bylo uvedeno, možnost prodloužit lhůtu je ze zákona vyloučena u lhůt pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které je kratší než 1 rok.

¹⁴ Ust. § 136 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

¹⁵ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád - část IX. Nalézací řízení (díl 1. vyměřovací řízení). Daňový expert: odborný daňový časopis. roč. 2012, č. 3. ISSN 1801-2779.

3. 6. 5. Sdělení o neexistenci daňové povinnosti

„Daňové přiznání je povinen podat předně ten, komu to ukládá zákon (§ 135/1 DR). V některých případech zákon stanoví, že pokud je daňový subjekt k dané dani registrován, musí podat přiznání vždy, i když mu nevznikla daňová povinnost (např. § 101/1 ZDPH). V jiných případech zákon stanoví, že povinnost podat přiznání má daňový subjekt pouze tehdy, pokud mu daňová povinnost vznikla.“¹⁶ Popsaná situace přinášela před účinností daňového řádu do daňového řízení určitou nejasnost na straně správce daně, a to ohledně vydávání výzev k podání daňového přiznání. Správce daně v podstatě nebyl schopen rozlišit, kterému subjektu nevznikla povinnost podat daňové přiznání a který daňový subjekt opomenul splnit zákonem stanovenou povinnost. Proto v některých případech vyzýval zbytečně daňový subjekt k jeho podání. Aby k této situaci nedocházelo, ukládá daňový řád v § 135 odstavec 5 všem daňovým subjektům, kterým v daném zdaňovacím období nevznikla daňová povinnost k dani, ke které jsou registrováni, aby tuto skutečnost ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování oznámili správci daně. Zákon o správě daní tuto povinnost neobsahoval, takže lze konstatovat, že se jedná o určité zpřesnění povinností daňového subjektu, které přinesl daňový řád. Pro úplnost ještě uvádím, že existuje výjimka z této povinnosti. Zákon o daních z příjmů v § 38m stanovuje, že na poplatníka uvedeného v § 18 odst. 3 (poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání), kterému nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost, se nevztahuje povinnost sdělit tuto skutečnost správci daně podle daňového řádu.

3. 6. 6. Lhůty pro podání hlášení a vyúčtování

Obdobně jako lhůty pro podání daňového přiznání jsou i lhůty pro podání hlášení a vyúčtování stanoveny v § 137 daňového řádu obecně:

- **Hlášení se podává do 20 dnů po uplynutí měsíce**, v němž vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení.

- **Vyúčtování se podává do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku.**

¹⁶ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

- Lhůtu pro podání hlášení nebo vyúčtování nelze prodloužit.

Kdy a za splnění jakých podmínek je nutné tato tvrzení podat upravují hmotné daňové zákony. Ty upravují zároveň i lhůty pro jejich podání a ne ve všech je lhůta pro podání shodná s obecnou lhůtou uvedenou v daňovém řádu (např. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“, kde je stanoveno, že souhrnné hlášení se podává do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, v některých případech ve lhůtě pro podání daňového přiznání).

Ustanovení § 137 daňového řádu se dotkla novela zákonem č. 399/2012 Sb., o změně zákonů v souvislosti s přijetím zákona o pojistném na důchodové spoření, s účinností k 1. 1. 2013, kterou došlo ke změně lhůt pro podání hlášení a vyúčtování. Tato novela byla přijata v souvislosti s přijetím zákona o pojistném na důchodové spoření. Správu pojistného podle tohoto zákona vykonávají orgány Finanční správy České republiky, a proto bylo nutné provést některé změny v daňovém řádu.

3. 6. 7. Opravné daňové tvrzení

„Pokud daňový subjekt zjistí, že jeho již podané daňové tvrzení je chybné, může do lhůty pro podání tohoto tvrzení podat opravné daňové tvrzení - tedy opravné daňové přiznání nebo vyúčtování.“¹⁷ Obdobně se postupuje také u chybných, již podaných, dodatečných daňových tvrzení. Pokud je podáno opravné daňové tvrzení, k řádnému tvrzení se nepřihlíží. Je také připuštěna možnost podat několik opravných tvrzení. Pokud daňový subjekt zjistí, že se i v opravném tvrzení dopustil chyby, může podat další opravné tvrzení. V podstatě může podat neomezený počet opravných tvrzení, **pokud tak učiní před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování**. Správce daně pak bude při stanovení daně vycházet z posledního opravného daňového tvrzení.

Daňový řád tuto problematiku řeší v § 138 odstavcích 1 a 2. Avšak případná opravná hlášení v tomto ustanovení řešena nejsou. V těchto případech se musí postupovat

¹⁷ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

podle úprav hmotných daňových zákonů, zda v nich je možnost podání opravného hlášení přípuštěna či nikoliv.

3. 6. 8. Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností patří mezi postupy při správě daní (část druhá, hlava VI, díl 2 daňového řádu). Jedná se o ucelený soubor úkonů, jež slouží k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém tvrzení. Ve většině případů je postup k odstranění pochybností realizován v průběhu nalézacího, tzn. vyměřovacího či doměřovacího řízení. Při tomto postupu není předpokládán komplexní způsob prověřování podaného daňového tvrzení. Tento postup by měl být realizován jako rychlý, maximálně pružný postup, založený na vzájemné komunikaci správce daně a daňového subjektu (předpokládá se, že daňový subjekt je kontaktní a komunikuje se správcem daně), za účelem rychlého odstranění právní nejistoty daňového subjektu o tom, jaká je správná výše jeho daně.

Postup k odstranění pochybností lze zahájit po podání daňového tvrzení a zároveň jej nelze zahájit, pokud správce daně daň již vyměřil nebo doměřil.

Pokud má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (§ 89 odst. 1 daňového řádu). Lhůta stanovená ve výzvě k odstranění pochybností nesmí být kratší než 15 dní. Tuto lhůtu lze na žádost daňového subjektu prodloužit (§ 36 daňového řádu) či navrátit v předešlý stav (§ 37 daňového řádu). V souladu se zásadou poučovací (§ 6 odst. 3 daňového řádu) musí být daňový subjekt ve výzvě poučen o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo s nedodržením stanovené lhůty (§ 89 odst. 3 daňového řádu). Po obdržení výzvy daňovým subjektem záleží na jeho aktivitě, zda a jaké důkazní prostředky předloží či navrhne, aby mohly být pochybnosti zcela odstraněny, neboť důkazní břemeno leží na něm.

Pokud správce daně po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěje k závěru, že jeho pochybnosti byly zcela odstraněny, sepíše úřední záznam, přičemž s tímto úředním záznamem nemusí být daňový subjekt seznámen. V tomto případě je ze strany správce

daně postupováno v souladu se zásadou rychlosti řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu) a zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Důvodem tohoto postupu je jednak skutečnost, že pochybnosti jsou zcela odstraněny a daň bude vyměřena či doměřena ve výši deklarované daňovým subjektem v daňovém tvrzení a také ta skutečnost, že správce daně je povinen po ukončeném postupu k odstranění pochybností vždy vydat rozhodnutí o stanovení daně, a to i v případě, že dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém tvrzení jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné.

Pokud správce daně po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěje k závěru, že jeho pochybnosti nebyly zcela odstraněny a že výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Toto sdělení může být doručeno daňovému subjektu nebo projednáno při ústním jednání, o kterém bude sepsán protokol. Současně se „sdělením“ bude daňový subjekt poučen o tom, že ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, běží 15 denní lhůta, ve které může podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem provedení dalších důkazních prostředků. Pokud daňový subjekt nenavrhne pokračování v dokazování, má se za to, že výsledek postupu k odstranění pochybností byl projednán a správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně - platební výměr. Pokud bude na návrh daňového subjektu pokračováno v řízení, správce daně shledá důvody v pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

V případě, že daňový subjekt na výzvu správce daně vydanou podle § 89 odst. 1 daňového řádu nereagoval, znamená to, že neposkytl potřebnou součinnost k odstranění pochybností a správce daně pak může stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 daňového řádu).

3. 6. 9. Vyměření daně

Daň se stanovuje ve vyměřovacím řízení na základě podaného daňového přiznání nebo vyúčtování. V případech, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení, lze daň stanovit z moci úřední. Pravidla vyměření daně jsou zakotvena v ustanovení § 139 daňového řádu,

který dále v odstavci 2 upravuje co je výsledkem vyměřovacího řízení. „Podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“ Výsledkem vyměřovacího řízení je vydání rozhodnutí o výši daně. Většinou má toto rozhodnutí charakter platebního výměru, případně může jít o hromadný předpisný seznam. Tímto rozhodnutím se daň vyměřuje. „Vyměřenou daní se rozumí daň ve smyslu § 2 DŘ bez ohledu na to, jaký pojem užívá ten či onen daňový zákon, tedy i vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty, daňová ztráta u daně z příjmů apod. Vyměřením se rozumí i stanovení daně plátcí k přímé úhradě. Příslušenství daně se však nevyměřuje.“¹⁸ Daň přiznaná daňovým subjektem je splatná v zákonné lhůtě splatnosti. Jiná situace nastane, pokud správce daně v rámci vyměřovacího řízení zjistí rozdíl a vyměří daňovou povinnost odlišně od tvrzení daňového subjektu.

„V § 139 odst. 3 daňového řádu je stanovena splatnost daně vyměřené nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední. Je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Nedá se mluvit o klasickém odkladném účinku, neboť se neodkládá celé rozhodnutí, ale pouze rozdíl vyměření nad rámec tvrzení.“¹⁹ Podané odvolání proti platebnímu výměru tedy neodkládá splatnost celé daně, daň přiznaná daňovým subjektem je splatná v zákonné lhůtě. Odkládá se jen splatnost rozdílu vyměřené a přiznané daně. Případný úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu se však uplatní od původního data splatnosti, kterým je den zákonné splatnosti.

Úrok z prodlení je zákonem stanovená sankce postihující daňový subjekt za pozdní úhradu splatné daně. „Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené

¹⁸ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

¹⁹ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád - část IX. Nalézecí řízení (díl 1. vyměřovací řízení). Daňový expert: odborný daňový časopis. roč. 2012, č. 3. ISSN 1801-2779.

Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (§ 252 odstavec 1 a 2 daňového řádu).“²⁰

Účelem této sankce je motivovat daňové subjekty k řádnému a včasnému placení daní, a pokud dojde k prodlení s úhradou, nahradit majetkovou újmu příslušnému rozpočtu, způsobenou zpožděním splnění daňové povinnosti. Výše úroku z prodlení je závislá na délce prodlení a výši dlužné částky. Lze ji uplatnit nejdéle za 5 let prodlení.

Pokud se vyměřovaná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu oznamovat výsledek vyměření platebním výměrem. V naprosté většině podaných daňových tvrzení správce daně vyměří daň tak, jak byla přiznána daňovým subjektem. Výsledek řízení v tomto případě daňovým subjektům nesděljuje. Platební výměr sice vydá, ale pouze v elektronické podobě jako datovou zprávu, která je součástí elektronického spisu daňového subjektu. Protože se takto vydaný platební výměr nedoručuje, je v daňovém řádu výslovně stanoveno, jaký den se považuje za den doručení platebního výměru. Proti takovému platebnímu výměru není připuštěno odvolání; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení. Daňový subjekt je oprávněn si od správce daně vyžádat stejnopis platebního výměru. Všechna tato pravidla upravuje § 140 daňového řádu. V případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností, oznamuje správce daně výsledek řízení platebním výměrem, a to i v případech, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem.

3. 7. Doměřovací řízení

„Předmět nalézacího řízení, dílčího řízení v rámci daňového řízení, není vždy vyčerpán řízením vyměřovacím. Pro případy, kdy není daň vyměřena správně, upravuje komentované ustanovení řízení doměřovací. Doměřením se má na mysli jakékoliv další vyměření téže daně za totéž zdaňovací období či k téže skutečnosti vážící se daně, než je první vyměření. Rovněž toto řízení může být zahájeno na základě zásady dispoziční, tedy když daňový subjekt podá dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování, tzn. v řízení zahájeném z vlastní vůle daňového subjektu. Další způsob doměření daně může následovat

²⁰ Ust. § 252 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

na základě zásady oficiality. Tak tomu bude v případě, kdy správce daně zahájí daňovou kontrolu a po zjištění odlišné daně, než jaká byla dosud pravomocně vyměřena, vydá dodatečný platební výměr. Dále může k doměření dojít na základě výzvy správce daně (zde se nebude uplatňovat penále, pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování). Pokud nepodá daňový subjekt tvrzení, k němuž byl správcem daně vyzván, doměří správce daně opět na základě zásady oficiality, tedy z moci úřední a penalizace nastává. Doměření může spočívat jak ve zvýšení, tak i ve snížení poslední známé daně. Řízení o nalezení správné částky daně tak může být zahájeno po celou dobu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz. § 148).“²¹

Při zjištění skutečnosti, že poslední známá daňová povinnost byla stanovena v nesprávné výši, by mělo dojít k zahájení doměřovacího řízení, které se vede za účelem stanovení změny poslední známé daně. Řízení lze zahájit buď z úřední povinnosti, nebo z podnětu daňového subjektu, a to nejčastěji podáním dodatečných daňových tvrzení. Procesní pravidla pro podávání dodatečných daňových přiznání nalezneme v ustanovení § 141 daňového řádu, s některými dílčími omezeními se však můžeme setkat i v hmotně právních předpisech, zvláště pak v zákoně o daních z příjmů.

3. 7. 1. Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování

Základní podmínkou pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování je skutečnost, že daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost má být odlišná od jeho poslední známé daňové povinnosti (daň, která byla dosud správcem daně pravomocně vyměřena). Dále sledujeme, zda nově zjištěná daňová povinnost měla být vyšší nebo nižší od jeho poslední známé povinnosti.

V případě zjištění, že daň měla být vyšší, než byla stanovena, **vzniká daňovému subjektu povinnost podat dodatečné daňové přiznání**. Ta vzniká nejen v případě zvyšování daně, ale také když zjistí, že daňová ztráta nebo nadměrný odpočet má být nižší oproti poslední známé dani. Pokud tak neučiní a nesplní zákonem stanovenou povinnost, je toto konání posuzováno jako neplnění povinností nepeněžitě povahy.

²¹ KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád: s komentářem. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010, 959 s. Daně. ISBN 978-80-7263-616-7.

V případě zjištění, že **daňová povinnost měla být nižší** než poslední známá daň, je daňovému subjektu umožněno podat v souladu se zákonem dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. Zákon tedy rozlišuje mezi případným **zvýšením daně** (v těchto případech **ukládá povinnost** podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování) nebo **snížením daně** (za této situace **umožňuje podat** dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování).

Pravidla pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování jsou upravena v § 141 daňového řádu.

Existují případy, kdy jiné daňové zákony omezují podmínky pro podání dodatečného daňového tvrzení, např. § 7, odst. 7 § zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“) nebo ustanovení § 38p téhož zákona, avšak ve znění účinném do 31. 12. 2014. Novelou ZDP zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, účinnou od 1. 1. 2015, došlo ke změně znění ustanovení § 38p, když znění omezující podání dodatečného daňového přiznání bylo ze zákona vypuštěno. Nově § 38p ZDP upravuje zvláštní ustanovení o penále.

Jednoznačné omezení možnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší je zakotveno přímo v procesní úpravě, a to v ustanovení § 141 odstavce 3 daňového řádu, který zní: „Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.“²²

Opačný případ, tedy podání dodatečného daňového tvrzení na daň vyšší, je po stanovení daně podle pomůcek nebo sjednáním daně přípustné. Naopak, pro daňový subjekt vyplývá povinnost daň dodatečně tvrdit podle § 141 odstavce 1 daňového řádu. V těchto případech však nelze očekávat, že vzniklá povinnost bude ze strany daňového subjektu splněna.

²² Ust. § 141 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

Velmi významné omezení přípustnosti podání dodatečného daňového tvrzení je uvedeno v § 141 odstavec 6 daňového řádu. Jsou zde striktně vyjmenovány okolnosti, kdy se podání dodatečného daňového tvrzení nepřipouští.

„Dodatečné daňové tvrzení není přípustné:

- k dani, která je předmětem daňové kontroly (§ 85 až 88 DŘ),
- k dani, která je předmětem výzvy k zahájení daňové kontroly (§ 87/2 DŘ),
- k dani, o které bylo zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku (§ 108/1/b DŘ),
- k dani, o které bylo zahájeno řízení o dozorčím prostředku (§ 108/1/c DŘ),
- k dani, o které bylo zahájeno řízení o žalobě (§ 32 SŘS).“²³

V praxi jsou nejčastěji řešeny případy týkající se prvních dvou bodů. Jedná se o situaci, kdy daňový subjekt v den zahájení daňové kontroly podá dodatečné daňové tvrzení. Jak již bylo uvedeno, podle § 141 odstavce 6 daňového řádu nelze platně podat dodatečné daňové tvrzení k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odstavce 2 daňového řádu. Tato výzva je daňovému subjektu zasílána správcem daně v případě, že daňový subjekt neumožnil správci daně zahájit daňovou kontrolu. Otázkou tedy je, jak posuzovat dodatečné daňové tvrzení podané v den zahájení daňové kontroly, neboť přesný časový údaj na dodatečném daňovém tvrzení se neuvádí, je zde pouze datum podání. Vzhledem k okolnosti, že většinou není možné přesně určit okamžik podání, měly by případné spory ohledně platnosti či neplatnosti takového podání končit ve prospěch daňového subjektu, a to ze dvou důvodů. Jednak z dikce ustanovení § 141 odstavec 6 daňového řádu vyplývá, že nelze podat dodatečné daňové tvrzení k dani, která je předmětem **probíhající** daňové kontroly. Druhým důvodem, proč posuzovat případné spory ohledně platnosti dodatečného daňového tvrzení ve prospěch daňového subjektu, je povinnost správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy

²³ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odstavec 3 daňového řádu).

Aby se předešlo sporným situacím, je obvyklé, že správce daně při protokolovaném ústním jednání o zahájení daňové kontroly pokládá daňovému subjektu dotaz, zda mu nejsou známy skutečnosti pro podání dodatečného daňového přiznání. Případné oznámení důvodů pro podání dodatečného daňového tvrzení ale neznamená, že daňová kontrola nemůže být zahájena. Správce daně posoudí rozsah zjištěných důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování a daňovou kontrolu případně zahájí v omezeném rozsahu nebo s jejím zahájením vyčká podle výsledku doměřovacího řízení, případně ji nezahájí vůbec. Pro daňový subjekt je tento postup, tedy možnost podání dodatečného daňového tvrzení, méně zatěžujícím prostředkem vzhledem k následnému nevyměření penále z doměřené daně.

Posledním omezením platnosti podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného hlášení, avšak v praxi častým jevem, je situace, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení před vyměřením nebo doměřením daně. Tuto situaci upravuje § 141 odstavec 7 daňového řádu: „Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.“²⁴

„Pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení ještě před vyměřením daně, doměřovací řízení se zastaví. Jedná se o překážku označovanou jako *litispence* neboli překážku věci zahájené, která brání tomu, aby se pokračovalo v řízení, které by bylo zahájeno později. Znamená to, že daňový subjekt může nové skutečnosti uplatnit pouze v řízení již zahájeném. Proto také DŘ stanovuje, že údaje uvedené v dodatečném daňovém tvrzení se využijí při vyměření nebo doměření daně.“²⁵

²⁴ Ust. § 141 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

²⁵ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zpracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

3. 7. 2. Doměření daně

„Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování nebo z moci úřední. Daňový řád stanoví v § 143 odst. 1 pravidlo, podle kterého není právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně jejímu doměření na překážku. Toto pravidlo je typické právě jen pro správu daní, kdy se cestou „běžného“ řízení, a nikoliv prostřednictvím mimořádných opravných prostředků, přes již pravomocně ukončené řízení bude o téže věci (stejně dani a stejném zdaňovacím období) rozhodovat znovu.“²⁶

„V tomto případě jde o přípustný průlom do zásady *res iudicata* neboli překážky věci rozhodnuté. Výsledkem doměřovacího řízení je vydání rozhodnutí o stanovení daně, které se označuje jako dodatečný platební výměr. Tímto rozhodnutím se daň doměřuje, a to ve výši rozdílu poslední známé daně a nové stanovené daně. Tento rozdíl může být kladný i záporný. Doměřená daň (bez ohledu na tradiční význam slova „doměrek“) tedy může být nejen vyšší než daň posledně známá, ale i nižší. Doměřením se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí k přímé úhradě.“²⁷

Pokud na základě doměřovacího řízení nedojde ke změně poslední známé daně, ale byly zjištěny jen rozdíly v jednotlivých údajích, ze kterých se vycházelo při stanovení poslední známé daně, správce daně ve výroku dodatečného platebního výměru uvede, že se daň neodchyluje.

Nastane-li situace, že doměřená daň je vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, pak je rozdíl splatný v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň, k jejímuž doměření došlo z moci úřední. Splatnost takto doměřené daně upravuje § 143 odstavec 5 daňového řádu.

²⁶ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád - část X. Nalézací řízení (díl 2. doměřovací řízení). Daňový expert: odborný daňový časopis. roč. 2012, č. 4. ISSN 1801-2779.

²⁷ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

3. 7. 3. Daňová kontrola

Daňová kontrola je ucelený soubor úkonů a patří mezi postupy při správě daní. Procesně je upravena v části druhé, hlavě VI, díl 2 daňového řádu. Daňovou kontrolou správce daně mimo jiné naplňuje cíl správy daní zakotvený v § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Pojem daňové kontroly nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Jedná se o formalizovaný proces opatřování důkazů v rámci daňového řízení. Svou povahou je daňová kontrola procesem nikoliv rozhodovacím, ale kontrolním. Pokud správce daně na základě daňové kontroly stanoví daň, dodatečný platební výměr, jímž je tato daň stanovena, není součástí daňové kontroly.

Daňová kontrola je prováděna v průběhu nalézacího řízení, tzn. řízení vyměřovacího či doměřovacího. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Daňová kontrola musí být zahájena vždy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Právní úpravu lhůty pro stanovení daně nalezneme v ustanovení § 148 daňového řádu. Jedná se o lhůtu prekluzivní, neboli propadnou, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva a již nelze daň vyměřit či doměřit, ani přiznat nárok na daňový odpočet. Faktickým zahájením daňové kontroly však dochází k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně a tato běží znovu ode dne, kdy byla daňová kontrola zahájena (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

Správce daně může provádět daňovou kontrolu společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu (§ 85 odst. 4 daňového řádu). V praxi to znamená, že správce daně může současně zahájit a následně provádět kontrolu např. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, 2012 a zároveň kontrolu daně silniční za rok 2011, 2012, popřípadě zahájí kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až listopad 2013. Poměrně často dochází k případům, kdy správce daně na základě průběžných zjištění při kontrole např. daně z přidané hodnoty, zahájí kontrolu na dani z příjmů za odpovídající zdaňovací období.

Postup podle ustanovení § 85 a následujících, daňového řádu je zahajován z moci úřední. Daňovou kontrolu tedy není možné zahájit návrhem daňového subjektu, ale může ji zahájit pouze správce daně z moci úřední. Pokud by daňový subjekt požádal správce daně o provedení daňové kontroly, správce daně by musel takové podání hodnotit jako podnět nebo sdělení. Dále by záviselo na úvaze správce daně a na případných dalších zjištěních, týkajících se daňových povinností daňového subjektu. Teprve poté by mohlo dojít k zahájení daňové kontroly, ale opět výhradně z moci úřední. Práva a povinnosti osob zúčastněných na daňové kontrole jsou upravena v ustanoveních §§ 85 - 88 daňového řádu, právům a povinnostem daňového subjektu odpovídají povinnosti a práva správce daně.

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. Ve zprávě o daňové kontrole jsou dále uváděny odkazy na protokoly nebo úřední záznamy o průběhu daňové kontroly, o jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, o skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění atd. Správce daně výsledek kontrolního zjištění projedná a toto jednání zaznamená do protokolu. Poté dochází k podpisu zprávy o daňové kontrole a její předání daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Bezdůvodné odepření podpisu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. V případech, kdy daňový subjekt plně nespolupracuje nebo se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá, je zpráva o daňové kontrole doručována do vlastních rukou. Den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

3. 7. 4. Stanovení daně podle pomůcek

Stanovení daně podle pomůcek upravuje § 98 daňového řádu. Jedná se o náhradní způsob stanovení daně, kdy daň stanovená tímto způsobem není stanovena přesně, ale správce daně musí zvolit takové pomůcky, aby při jejím výpočtu v maximální možné míře odhadl daňovou povinnost daňového subjektu. Správce daně tohoto institutu nemůže využít libovolně, ale pouze při splnění základních předpokladů pro použití tohoto postupu.

„Základní předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek:

- daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností,
- míra nesplnění těchto povinností je takové intenzity, že nelze stanovit daň dokazováním (pro převažující absenci relevantních důkazů),
- daňovému subjektu svědčí daňová povinnost (má příjmy, vykonává činnost nebo vlastní majetek, které jsou předmětem daně),
- existují pomůcky, na základě nichž lze stanovit daň dostatečně spolehlivě.“²⁸

3. 8. Společná ustanovení pro nalézací řízení

Společná ustanovení pro celé nalézací řízení platí shodně pro vyměřovací i doměřovací řízení. Jejich úprava je zakotvena ve 3. Dílu Hlavy IV. daňového řádu. Tato procesní pravidla stanovují postup při nepodání daňového tvrzení, pravidla zaokrouhlování, zabývají se rozhodnutím o stanovení daně a pro celé daňové řízení velmi důležitou lhůtou pro stanovení daně. Z výčtu výše uvedených procesních pravidel se zaměřím na postup při nepodání daňového tvrzení.

3. 8. 1. Postup při nepodání daňového tvrzení

Nastane-li situace, že daňový subjekt nepodá řádné nebo dodatečné daňové tvrzení, je postup správce daně pro tyto případy vymezen v § 145 daňového řádu. Jedná se o společnou úpravu jak pro řízení vyměřovací, tak i doměřovací. Odstavec 1 tohoto ustanovení řeší postup v případě nepodání řádného daňového tvrzení a stanovuje:

„Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě,

²⁸ KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.“²⁹

V důvodové zprávě k daňovému řádu je k tomuto ustanovení uvedeno: „Odstavec 1 vymezuje postup správce daně pro případ, že daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení včas. Pokud taková situace nastane, správce daně vyzve daňový subjekt k jeho podání, přičemž v této výzvě stanoví náhradní lhůtu, čímž de facto zahajuje vyměření daně z moci úřední; v případě, že daňový subjekt povinnost uvedenou ve výzvě správce daně nesplní, stanoví správce daně daň podle pomůcek.“ Na základě zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, jehož některé body se staly účinnými od 1. 1. 2015. V § 145 odst. 1 daňového řádu „je nově stanoveno, že v případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení ani na základě výzvy správce daně k jeho podání, může správce daně volit mezi vyměření daně podle pomůcek nebo předpokladem, že daňový subjekt tvrdil daň v nulové výši. Správce daně poté využije standardního procesního postupu (§ 140 daňového řádu), který umožňuje stanovit daň souhlasně s tvrzením daňového subjektu bez nutnosti doručovat rozhodnutí. Stanovení daně podle pomůcek sice může také vyústit ve stanovení daně v nulové výši, avšak vyžaduje vydání rozhodnutí, které se vždy doručuje (jde tedy o oboustranně administrativně náročnější akt).“³⁰

Obdobnou úpravu, jež připouštěla předpoklad nulové daňové povinnosti, obsahoval zákon č. 337/1992 Sb, o správě daní a poplatků, který upravoval správu daní do 31. 12. 2010.

„Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván. Daňové tvrzení je nejdůležitějším podáním daňového subjektu, kterým plní svou povinnost ve shodě s příslušným zvláštním daňovým zákonem sám si vypočítat daň (pokud tento zákon

²⁹ Ust. § 145 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

³⁰ *DAŇOVÉ ZÁKONY ProFi: úplná znění platná v roce 2015. Vyrobeno v EU: NEWSLETTER - vydavatelství, 2015. ISBN 978-80-89364-60-2. Dostupné z: <http://www.danovezakony365.cz>*

nestanoví jinak) a současně uplatnit případná osvobození, slevy a odpočty podle platné právní úpravy.³¹

Situace, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení, ačkoliv tuto povinnost měl, není výjimečná. V některých případech není tato povinnost splněna z neznalosti daňových zákonů (např. zdanění příjmů z prodeje nemovitosti, která nesplňuje podmínku pro osvobození od daně z příjmů podle § 4 zákona o daních z příjmů). Může se také stát, že daňový subjekt usoudí, že podle platných předpisů není povinen řádné daňové tvrzení podat, v některých případech může dojít k opomenutí, avšak někdy může jít o záměrné vyhýbání se splnění této povinnosti.

³¹ KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád: s komentářem. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010, 959 s. Daně. ISBN 978-80-7263-616-7.

4. Správa daní v praxi

Za základní funkci daní je považována funkce fiskální, neboť pomocí daní je naplňován státní rozpočet, jehož příjmy tvoří z více jak 50 % příjmy daňové. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Činností správce daně je správa daní, tedy postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Tato činnost patří do oblasti veřejné správy a na základě zákona č. 456/2011 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2013, ji zajišťuje Finanční správa České republiky, dále jen „finanční správa“. Od 1. 1. 2013 došlo ke vzniku čtrnácti Finančních úřadů a Specializovaného finančního úřadu, který je příslušný pro vybrané subjekty.

Mezi nově vzniklý úřad finanční správy patří Finanční úřad pro Karlovarský kraj, z jehož výsledků činnosti v uplynulých dvou letech bylo vycházeno při hodnocení vybraných postupů nalézacího řízení v této práci. Finanční úřad vznikl „na zelené louce“ k 1. 1. 2013 a je výrazně (až násobně) menší velikosti, než jiné finanční úřady. Je to dáno jednak vlastní geografickou velikostí Karlovarského kraje, jenž současně mezi kraji disponuje nejnižším počtem obyvatel, ale také jejich slabým sociálně ekonomickým statutem. Tato výchozí situace významně determinuje všechny sledované ukazatele činnosti a handicapuje zdejší úřad i ve srovnání v rámci finanční správy. Zásadní dopady na výsledky činnosti měly personální přesuny při ustavení řídicí úrovně finančního úřadu v roce 2013, což odčerpalo nejkvalitnější pracovníky z územních pracovišť. Stávající personální situace ovlivňovala výsledky činnosti také v průběhu roku 2014, neboť na trhu práce není dostatek pracovních sil, orientujících se v daňové problematice. V listopadu 2014 došlo k dalším personálním změnám, které vyvolalo uplatnění tzv. okresního principu. S nepříznivou personální situací, zejména na odboru vyměřovacím a kontrolním největšího územního pracoviště, se potýká finanční úřad dosud. Všechny tyto skutečnosti se dozajista negativně promítly do celkových výsledků Finančního úřadu pro Karlovarský kraj.

4. 1. Daňové inkaso v roce 2013 a 2014

Finanční úřad pro Karlovarský kraj je ve srovnání s jinými finančními úřady mnohonásobně menší, neboť jeho územní působnost je vymezena na území Karlovarského kraje, který svou rozlohou 3 314 km² zaujímá pouze 4,2 % území ČR a patří mezi nejmenší kraje. Žije zde téměř 300 tisíc obyvatel, což představuje cca 2,9 % obyvatel ČR. Ve srovnání s ostatními kraji se jedná o nejnižší počet obyvatel. Jejich slabý sociálně ekonomický status významně determinuje všechny sledované ukazatele činnosti a handicapuje zdejší úřad i ve srovnání v rámci finanční správy.

Obrázek č. 1: Mapa krajů



Zdroj: Elektronický zdroj Dostupné z: <http://www.google.cz/>

Vzhledem k velikosti kraje a uvedeným okolnostem je podíl Finančního úřadu pro Karlovarský kraj na plnění státního rozpočtu marginální. I přes tuto nepříznivou situaci se v roce 2014 podařilo dosáhnout meziročního nárůstu v celkovém výběru daní o více jak 23 %.

Tabulka č. 2: Vývoj inkasa daní na FÚ pro Karlovarský kraj

	2013	2014	meziroční změna [%]
Inkaso celkem	3 826 237 747	4 022 223 556	23,39%
DPH	1 170 295 936	1 118 436 737	-4,43%
DPPO	754 473 403	966 719 580	28,13%
DPFO ZČ	1 774 864 477	1 830 330 804	3,13%
DPFO	13 080 213	-12 020 537	-191,90%
DSL	109 791 483	114 860 858	4,62%

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, zpracování vlastní

Z uvedené tabulky je patrné, že největší podíl na dosaženém inkasu daní má daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků a poté daň z přidané hodnoty. Inkaso daně z příjmů právnických osob z přiznání v roce 2014 dosáhlo hodnoty 967 mil. Kč. Meziroční nárůst inkasa o 213 mil. Kč (což představuje 28 %) byl ovlivněn několika faktory:

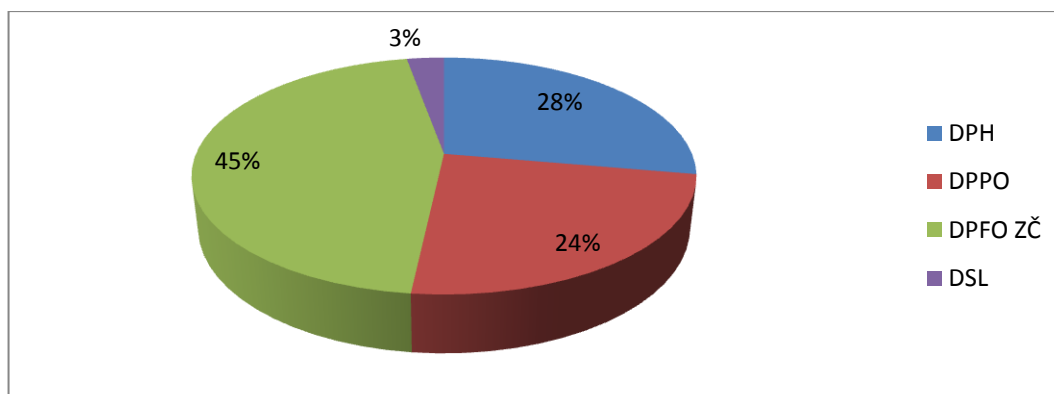
- oživením strojírenského oboru,
- ukončení čerpání investičních pobídek,
- organizační změny daňových subjektů (přebírání zakázek od zaniklých zahraničních poboček),
- prodej majetku v roce 2014.

K nárůstu inkasa došlo rovněž v důsledku vyšších daňových povinností za rok 2013 splatných v roce 2014 a s tím spojenými vyššími zálohami splatnými ve zbytku roku 2014.

Oproti meziročnímu nárůstu inkasa na dani z příjmů právnických osob, byl v roce 2014 zaznamenán významný pokles inkasa na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání. Velký dopad na vývoj inkasa na této dani měl bezpochyby nález Ústavního soudu sp.zn. I, ÚS 2340/2013 vztahující se k uplatnění slevy dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů u starobních důchodců.

Poplatníci – starobní důchodci podali za Karlovarský kraj v době od 22. 9. 2014 (vyhlášení Nálezu ÚS) do 31. 12. 2014 celkem 5 883 daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013, z toho 3 530 řádných a 2 353 dodatečných. K datu 31. 12. 2014 bylo vyřízeno 5 815 žádostí o vrácení přeplatku na dani a vyplacená částka činila 66,539 mil. Kč.

Graf č. 1: Podíl jednotlivých daní na celkovém inkasu FÚ 2014



Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, zpracování vlastní

4. 2. Postup k odstranění pochybností

V případech, kdy správce daně na základě prvotního přezkoumání údajů uvedených v daňovém tvrzení vyhodnotí zkoumané tvrzení jako nedůvěryhodné nebo má pochybnosti o správnosti údajů v něm uvedených, případně o jeho průkaznosti či úplnosti, zahájí postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu.

Z obecného hlediska lze konstatovat, že postupy k odstranění pochybností byly správci daně v roce 2014 zahajovány na příjmových daních pouze v případech, kdy se vyskytly pochybnosti závažnějšího charakteru a to zejména tam, kde nastaly pochybnosti o tom, že by nebyl naplněn základní cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně. Na dani z přidané hodnoty byly správci daně ve sledovaných letech zahajovány POP převážně na základě tzv. testu důvěryhodnosti, provedeného správcem daně při zpracování podaných daňových tvrzení, a to až po důkladném ověření a vyhodnocení zjištěných skutečností.

V průběhu POP jsou vedena důkazní řízení zaměřená na odstranění konkrétních pochybností, které jsou specifikovány ve výzvě k odstranění pochybností vydané dle ust. § 89 daňového řádu. Dále jsou v rámci tohoto postupu prováděna místní šetření za účelem ověření tvrzení daňových subjektů či předložených důkazních prostředků, při kterých jsou však často zjištěny i skutečnosti, které jsou důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání či pro zahájení daňové kontroly za jiná zdaňovací období. Správce daně na základě zjištění z POP zpracovává také podněty pro zahájení dalších daňových řízení za jiná zdaňovací období.

Přestože celkový počet provedených postupů k odstranění pochybností (POP) byl přibližně srovnatelný s předchozím obdobím roku 2013, podařilo se v roce 2014 navýšit celkovou vyměřenou daňovou povinnost. Konečné hodnoty byly znatelně ovlivněny mimořádnou akcí tzv. „Pomoc Praze“, která probíhala od září 2014 do konce roku, kdy vybraní pracovníci finančního úřadu byli delegováni k výkonu činnosti (provádění postupů k odstranění pochybností) u daňových subjektů místně příslušných pražskému finančnímu úřadu.

Při samotném hodnocení průběhu zahajovaných POP se jako problematické hledisko jeví délka provádění POP. Přestože POP je nutné považovat, pokud je to možné, za krátké, rychlé a jednoduché odstraňování pochybností, ne vždy tomu tak, vlivem nedostatečné spolupráce ze strany daňových subjektů a také jejich zástupců je. A to i přes tu skutečnost, že v rámci jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 11. 9. 2013 byli daňoví poradci v tomto smyslu informováni, viz Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 11. 9. 2013, v uzavřeném příspěvku 406/26.06.13 Způsob sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností a jeho projednání s daňovým subjektem. Stanovisko GFŘ k tomuto příspěvku: „Předně pokládáme za vhodné sdělit, že Generální finanční ředitelství považuje postup k odstranění pochybností za „krátké, rychlé a jednoduché“ odstraňování pochybností a tímto způsobem metodicky vede finanční úřady. Jestliže takový postup není, vzhledem k okolnostem případu, možný a pochybnosti správce daně jsou rozsáhlejší, resp. vyžadující náročnější dokazování, měl by správce daně zahájit daňovou kontrolu. Správce daně musí vždy vyhodnotit, zda je v daném případě k dosažení daného účelu vhodnější postup k odstranění pochybností či daňová kontrola. Postup k odstranění pochybností by měl být tedy realizován jako rychlý, maximálně pružný postup, založený na vzájemné komunikaci správce daně a daňového subjektu, za účelem rychlého odstranění právní nejistoty daňového subjektu o tom, jaká je správná výše jeho daně.“³²

V praxi se však správci daně stále častěji potýkají s nedostatečnou spoluprací daňového subjektu nebo jeho zástupce, jímž jsou často i daňoví poradci. V některých

³² Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2013-09-11.pdf [online]. [cit. 2015-02-04].

případech lze tuto nedostatečnou spolupráci hodnotit až jako obstrukční jednání s cílem co nejvíce znesnadnit správci daně průběh řízení, a poté napadnout dobu řízení.

Zákonná lhůta pro ukončení postupu k odstranění pochybností není stanovena. Jediným zákonným omezením je lhůta pro stanovení daně. Vzhledem k jeho povaze, kdy má sloužit pokud je to možné, ke krátkému, rychlému a jednoduchému odstraňování pochybností, které povede ke správnému zjištění a stanovení daně, by měl být ukončován bez zbytečných průtahů.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 1 Aps 20/2013 - 61 ze dne 23. 6. 2014

k tomuto tématu uvádí: „Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží (POP) jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkazního břemene. ... Zákonodárce v nové úpravě spatřoval prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení. ... Daňový řád sice nestanovuje lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů.“³³

Zásadní vliv na délku provádění POP bude mít nové ustanovení § 254a Úrok z daňového odpočtu. Zákon č. 267/ 2014, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. 1. 2015 vložil do daňového řádu nové ustanovení § 254a, jehož odstavec 1 a 2 zní: „V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně. Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění

³³ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu: č. j. 1 Aps 20/2013 - 61 ze dne 23. 6. 2014.* Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.³⁴

Překročení délky rozhodné doby, která činí 5 měsíců, zakládá vznik nároku na úrok z prodlení. Předmětných 5 měsíců nepředstavuje lhůtu, po kterou pouze smí trvat POP, ale jedná se o rozhodnou dobu, jejíž překročení znamená vznik nároku na úrok z daňového odpočtu. Počátek rozhodné doby je odvozen od zahájení daného postupu. Konec rozhodné doby, dle kterého lze určit, že POP trval déle jak 5 měsíců, je ohraničen ukončením tohoto postupu. Pokud bude POP trvat déle jak 5 měsíců, neznamená to, že se jedná o postup nezákonný. Překročení rozhodné doby pouze zakládá nárok daňového subjektu na úrok z daňového odpočtu. V přechodných ustanoveních k novému § 254a je v bodě 6. uvedeno: „Byl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“³⁵

Znamená to, že rozhodná 5 měsíční doba určující nárok na vznik nároku na úrok z daňového odpočtu bude počítána nejdříve ode dne účinnosti této novely, tedy od 1. 1. 2015, a to i u POP, které byly zahájeny v roce 2014.

4. 2. 1. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DPH

Postupy k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty byly správci daně ve sledovaných letech zahajovány převážně na základě tzv. testu důvěryhodnosti, provedeného při zpracování podaných daňových tvrzení správcem daně. Vzhledem ke skutečnosti, že takto vyhodnocených, tzv. „nedůvěryhodných“, podání je velké množství a je kapacitně nemožné na všechna tato podání zahájit POP, provádí správce daně před případným zahájením POP rozsáhlou vyhledávací činnost zaměřenou na prověřování údajů uvedených v daňových tvrzeních k dani z přidané hodnoty před jejich vyměřením. Při této vyhledávací činnosti je daňový subjekt neformálně - telefonicky kontaktován k poskytnutí podkladů, na základě kterých byla daňová tvrzení zpracována, popřípadě je ujednáno termín

³⁴ Ust. § 254a zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015*. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

³⁵ Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

k provedení místního šetření. Významná část daňových tvrzení je tak ověřena ještě před vyměřením a případné zjištěné nesrovnalosti jsou dobrovolně odstraněny, tedy napraveny daňovým subjektem ještě před stanovením daně. Dalším výsledkem této vyhledávací činnosti je pak zjištění konkrétních pochybností a nesrovnalostí o údajích uvedených v daňových tvrzeních. Takto zjištěné pochybnosti jsou správcem daně využity při specifikaci konkrétních pochybností do vydávaných výzev k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu.

Počet provedených POP na DPH v roce 2014 byl při zahrnutí akce „Pomoc Praze“ srovnatelný s rokem 2013, rozdíl vyměřené daně oproti dani tvrzené se zvýšil o 128 %. Částky rozdílně stanovené daně na základě postupů k odstranění pochybností, které byly provedené u subjektů místně příslušných Praze, převyšovaly částky rozdílně stanovené daně u plátců v územní působnosti FÚ pro Karlovarský kraj. Toto bylo způsobeno především okolností, že pražské POP byly zaměřeny pouze na plátce neplnící své daňové povinnosti, nikoli na všechny plátce, jejichž daňová přiznání jsou vyhodnocena úlohou nedůvěryhodnosti a jsou tak předmětem prověřování často bez fiskálního efektu (např. noví plátci), jak je tomu při běžné činnosti. Pokud by do celkového počtu provedených POP nebyly zahrnovány případy provedené v Praze, došlo by k výraznému poklesu počtu provedených POP na všech územních pracovištích. Tato skutečnost byla způsobena nejen tím, že vybraní pracovníci prováděli POP v Praze, ale také dlouhodobě nepříznivou personální situací na odděleních provádějících POP. Dalším, pravděpodobně hlavním důvodem poklesu počtu zahájených POP na dani z přidané hodnoty je ta skutečnost, že dříve než je přistoupeno k zahájení POP, je prováděno ověření údajů uvedených v daňových tvrzeních, a to neformálním kontaktem s daňovým subjektem nebo provedením místního šetření, při kterém jsou hodnoty uvedené v daňovém tvrzení ověřeny popřípadě zjištěné nesrovnalosti v přímé součinnosti s daňovým subjektem odstraněny a daňová tvrzení jsou následně vyměřena. Tento postup respektuje zásadu rychlosti řízení a zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie zakotvenou v ust. § 7 odst. 1a 2 daňového řádu, neboť minimálně zatěžuje daňové subjekty a postup správce daně je tak hospodárnější a efektivnější. V souvislosti s účinností nového ustanovení § 254a daňového řádu od 1. 1. 2015 lze předpokládat, že dojde k dalšímu snížení četnosti zahajovaných POP na této dani. Z důvodu časové náročnosti budou správci daně v případě závažnějších pochybností častěji zahajovat před vyměřením daně daňovou kontrolu.

Tabulka č. 3: Postupy k odstranění pochybností - DPH

ÚP	Počet POP (případů)				Daňová povinnost (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v K. Varech	196	167	-29	-15 %	5 257	14 218	+8 961	+170 %
v Sokolově	42	34	-8	-19 %	904	2 219	+1 315	+145 %
v Chebu	223	146	-77	-35 %	5 864	2 844	-3 020	-52 %
+ Pomoc Praze	-	109	-	-	-	8 109	-	-
Σ	461	456	- 5	- 1 %	12 025	27 390	+15 365	+ 128 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, evidence územních pracovišť, zpracování vlastní

Mezi nejčastější nedostatky zjištěné při provádění POP k dani z přidané hodnoty patří:

- Neprokázání oprávněnosti pro uplatnění nároku na odpočet daně předložením daňových dokladů v souladu s ust. § 73 zákona o DPH.
- Neprokázání vazby přijatého plnění na ekonomickou činnost daňového subjektu v souladu s ust. § 72 zákona o DPH.
- Uplatnění odpočtu daně z fiktivních plnění.
- Chybné uplatnění plného nároku na odpočet daně z přijatých plnění, která nebyla použita výhradně k ekonomické činnosti daňového subjektu.
- Uplatnění odpočtu daně z plnění, která nebyla předmětem daně z přidané hodnoty.
- Uplatnění odpočtu daně po lhůtě pro jeho uplatnění.
- Nepřiznání daně na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.
- Úprava odpočtu daně provedena v rozporu s ust. § 78 zákona o DPH.
- Chybné uplatnění osvobození od daně u plnění, která podléhala dani na výstupu.
- Neprokázání oprávněnosti pro uplatnění osvobození od daně při vývozu zboží do třetí země.

Příklad 1: Nejzávažnější nedostatky zjištěné při POP k dani z přidané hodnoty

typ daňového subjektu: právnická osoba – s.r.o.

zdaňovací období: 4. čtvrtletí 2013

druh nedostatku: Daňový subjekt provedl úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku v rozporu s ust. § 78 zákona o DPH, když dle zjištění správce daně se jednalo o přijaté plnění, jehož přijetí bylo prověřováno již při daňové kontrole daně z přidané hodnoty za předchozí zdaňovací období, kdy daňový subjekt deklaroval, že přijaté plnění je zbožím. Pořízení a oprávněnost pro uplatnění odpočtu daně u tohoto zboží v průběhu daňové kontroly daňový subjekt neprokázal, proto odpočet daně nebyl označen za oprávněný.

porušeno: § 78 odst. 1 zákona o DPH

částka: 1 504 tis. Kč

způsob vyhledání DS: ADIS – úloha důvěryhodnost DAP k DPH, ověřování nedůvěryhodného DAP k DPH a poznatky z předchozí daňové kontroly a odvolacího řízení

typ daňového subjektu: právnická osoba – s.r.o.

zdaňovací období: 4. čtvrtletí 2012

druh nedostatku: Daňový subjekt uplatnil odpočet daně z fiktivních daňových dokladů a vystavil daňové doklady, u kterých neprokázal jejich faktické uskutečnění. Vzhledem k tomu, že daň na těchto dokladech byla vyčíslena, vyměřil správce daně v souladu s ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH tuto daň na výstupu.

porušeno: § 72 odst. 1, § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH

částka: 3 974 tis. Kč

způsob vyhledání DS: ADIS – úloha důvěryhodnost DAP k DPH, ověřování nedůvěryhodného DAP k DPH

4. 2. 2. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DPPO

V roce 2014 došlo oproti roku 2013 k 19 % nárůstu počtu postupů k odstranění pochybností (dále jen „POP“) u právnických osob, tento nárůst představuje 7 případů, o které počet POP v roce 2014 převyšuje počet POP v roce 2013. Zároveň s tím došlo rovněž v roce 2014 k navýšení částky, o kterou byla daňová povinnost změněna na základě POP – konkrétně byla daňová povinnost v roce 2014 navýšena o 44 tis. Kč oproti roku 2013, kdy byla navýšena pouze o 2 tis. Kč. Uvedené výsledky na dani v porovnání s počtem POP jasně dokládají, že POP u daně z příjmů právnických osob je využíván výlučně k nápravě jednoduchých a zřejmých nesrovnalostí v daňovém přiznání (případně z důvodu chybějících příloh k daňovému přiznání). POP je volen v případech, kdy k nápravě nebylo možné dojít klientským přístupem z důvodu nedostatečné součinnosti daňového subjektu. Výsledky POP jsou rovněž ovlivněny tím, že daňový subjekt v jeho průběhu pochybnosti správce daně odstraní. Dochází k případům, že správce daně na základě konkrétní pochybnosti týkající se například správnosti výše uplatněné ztráty zahájí POP (neboť dle dostupných údajů z předchozích let výše uplatňované ztráty neodpovídá disponibilní výši ztráty, kterou lze dle správce daně uplatnit), načež daňový subjekt v průběhu POP podá dodatečná daňová přiznání na předchozí zdaňovací období a pochybnosti správce daně odstraní.

Tabulka č. 4: Postupy k odstranění pochybností - DPPO

ÚP	Počet POP (případů)				Doměrek (tis. Kč)				Ztráta (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v K. Varech	34	40	+6	+17 %	390	709	+319	+82 %	484	1 478	+994	+205 %
v Sokolově	0	0	0	0 %	0	0	0	0 %	0	0	0	0 %
v Chebu	3	4	+1	+20 %	0	1	+1	+100 %	0	0	0	0 %
Σ	37	44	+7	+19 %	390	709	+319	+82 %	0	0	0	0 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, evidence územních pracovišť, zpracování vlastní

Z uvedené tabulky je zřejmé, že POP na dani z příjmů právnických osob byl zahajován téměř výhradně na Územním pracovišti v Karlových Varech. V roce 2014 byl zahájen ve 40 případech. Důvodem jeho zahájení byla většinou nedostatečná spolupráce daňového subjektu se správcem daně, kdy i přes neformální upozornění správce daně na

určité nedostatky podaného daňového tvrzení (většinou nedoložení povinných příloh), tyto nedostatky ze strany daňového subjektu odstraněny nebyly. Nejčastějšími důvody vedoucími k zahájení POP na DPPO je především nedoložení povinné přílohy (účetní závěrka), chybné zaokrouhlení základu daně, chybné uvedení sazby daně, chybné uplatnění vyššího odečtu darů a chybné uplatnění výše ztráty.

Mezi **nejčastější nedostatky zjištěné při provádění POP k DPPO** patří:

- chybné uplatnění daňové ztráty (uplatnění vyšších částek ztráty)
- chybné zaokrouhlení základu daně
- chybné uvedení sazby daně (těchto dvou chyb se nejčastěji dopouštějí obce)

Příklad 2: Nejzávažnější nedostatky zjištěné při POP k dani z příjmů právnických osob

typ daňového subjektu: právnická osoba, s. r. o.

zdaňovací období: rok 2013 na základě pochybností o správnosti údaje uvedeného v daňovém přiznání za rok 2013

druh nedostatku: na ř. 230 přiznání k dani z příjmů právnických osob byl uplatněn odečet daňové ztráty ve výši 7 329 759 Kč, přičemž ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí ZO nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje, činila pouze částku 7 221 546 Kč.

porušeno: ust. § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť DS uplatnil vyšší odčitatelnou položku od základu daně, než stanoví zákon

částka: 20 710 Kč

způsob vyhledání DS: ADIS - na základě pochybností o správnosti údaje uvedeného v daňovém přiznání za rok 2013

POP u daně z příjmů právnických osob není efektivní postup, který lze využívat za účelem správného stanovení daně. U daně z příjmů právnických osob lze jen obtížně zahajovat POP ke konkrétním pochybnostem, vyjma výše uvedených formálních nedostatků

a nesrovnalostí. V případě daně z příjmů právnických osob se jeví jako jediný postup, který je efektivní a který může vést k fiskálnímu efektu daňová kontrola.

4. 2. 3. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DPFO

POP na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání byl zahajován v případech, kdy se vyskytly pochybnosti závažnějšího charakteru, tedy nastaly pochybnosti o tom, že by nebyl naplněn základní cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně.

Poplatníci, jimiž jsou fyzické osoby, svá daňová přiznání k dani z příjmů podávají v převážné většině případů osobně na přepážkách, na podatelně či přímo v kancelářích pracovníků správce daně. Tento způsob podání umožňuje zachycení drobných nedostatků vyskytujících se v údajích daňových přiznání, které jsou za součinnosti daňového subjektu ještě před uplynutím zákonné lhůty pro podání daňového přiznání odstraněny. V případech, kdy se nepodaří chyby odhalit při podání daňového přiznání, jsou poplatníci v rámci klientského přístupu neformálně osloveni, např. SMS, telefonickým kontaktem, za účelem provedení nápravy. Preferování tohoto postupu se v praxi osvědčilo nejen z časového hlediska, ale částečně zabránilo dalšímu nárůstu administrativní zátěže. Poplatníci tento způsob komunikace vítají, neboť i oni nejsou zatěžováni dalšími postupy a rovněž nedochází ke zbytečným průtahům daňového řízení.

V případech, kdy nebylo takto možné odstranit nedostatky podaného daňového přiznání nebo správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů v něm uvedených, případně o jeho průkaznosti či úplnosti, byl zahájen POP, v roce 2014 se jednalo o 122 případů.

Tabulka č. 5: Postupy k odstranění pochybností - DPFO

ÚP	Počet POP (případů)				Doměrek (tis. Kč)				Ztráta (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v K. Varech	148	88	-60	-41 %	1 198	1 197	-1	0 %	5 166	478	-4 688	-91 %
v Sokolově	0	11	0	> %	0	0	0	0 %	0	0	0	0 %
v Chebu	27	23	-4	-15 %	14	139	+125	> %	0	0	0	0 %
Σ	175	122	-53	-30 %	1 212	1 336	+124	+10 %	5 166	478	-4 688	-91 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, evidence územních pracovišť, zpracování vlastní

Z tabulky č. 4 je zřejmé, že převážná většina POP na dani z příjmů fyzických osob byla provedena Územním pracovištěm v Karlových Varech. Přestože došlo k poklesu četnosti provedených POP, dosahovala celková výše změny daně v rámci POP téměř stejné hodnoty jako v roce 2013.

POP byl zahájen především z důvodu pochybností o správnosti uplatnění základní slevy na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o daních z příjmů“, důchodci, kteří dle v té době platné legislativy neměli na tuto slevu nárok. V ostatních případech byly POP na dani z příjmů fyzických osob nejčastěji zahajovány z důvodu nedoložení povinných příloh k daňovému priznání, chybného uplatnění daňové ztráty a z důvodů pochybností o oprávněném uplatnění nezdanitelných částí základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů. Jedním z důvodů pro zahájení POP je také prověření oprávněnosti uplatnění daňového zvýhodnění na zletilé vyživované dítě dle § 35c zákona o daních z příjmů. Ve většině takto zahájených POP dochází k plnému odstranění pochybností správce daně doložením splnění podmínek pro uplatnění daňového zvýhodnění.

Nejčastěji zjištěné nedostatky v průběhu POP na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání byly např.:

- uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě a daňového bonusu v rozporu s ust. § 35c zákona o daních z příjmů (nejednalo se o vyživované dítě, DS nedosáhly příjmů dle § 6, 7, 8 nebo 9 alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy),
- nezahrnutí veškerých příjmů od všech zaměstnavatelů do dílčího základu dle § 6 zákona o daních z příjmů (do dílčího základu daně z § 6 zákona o daních z příjmů byly zahrnuty pouze příjmy od jednoho zaměstnavatele, i když DS v daném roce dosáhl příjmů z § 6 zákona o daních z příjmů od dvou zaměstnavatelů),
- uplatnění nezdanitelné části základu daně v rozporu s ust. § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů (nesplnění podmínek pro jeho uplatnění např. část bytové potřeby byla používána k podnikatelské činnosti – odečet úroků měl být uplatněn pouze v poměrné výši),
- chybné uplatnění úroků z úvěrů na pořízení rekreačního objektu jako nezdanitelné části základu daně.

Příklad 3: Nejzávažnější nedostatek zjištěný při POP na dani z příjmů fyzických osob
typ daňového subjektu: fyzická osoba

zdaňovací období: rok 2013

druh nedostatku: Daňový subjekt uplatnil odečet úroků z hypotečního úvěru ve výši 107 715 Kč. Část nemovitosti, na kterou byl poskytnut hypoteční úvěr, pronajímal, a proto bylo možné uplatnit zaplacené úroky z hypotečního úvěru v poměrné části, a to pouze 56 % z celkových zaplacených úroků, tedy jen částku 56 400 Kč. Dále nebylo uznáno daňové zvýhodnění na vyživované děti v částce 26 308 Kč, nezletilé děti měly od roku 2012 bydliště odlišné od bydliště daňového subjektu, nežily s poplatníkem ve společné domácnosti.

porušeno: ustanovení § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů a ust. § 35c zákona o daních z příjmů

částka: došlo k navýšení daňové povinnosti o částku 6 645 Kč a nebylo uznáno daňové zvýhodnění na vyživované děti dle § 35c zákona o daních z příjmů v částce 26 308 Kč

způsob vyhledání DS: pochybností o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání za rok 2013.

Je nutné uvést, že převážná většina provedených POP na této dani vede k plnému odstranění pochybností správce daně a jsou ukončeny bez fiskálního efektu, tzn., že jsou například doloženy povinné přílohy, prokazující správnost údajů uvedených v daňovém přiznání a následně je vydáno rozhodnutí o stanovení daně ve výši tvrzené daňovým subjektem. Níže uvedený příklad POP je ukázkou postupu s bezproblémovým průběhem řízení a současně bez fiskálního efektu.

Příklad 4: POP bez fiskálního efektu

typ daňového subjektu: fyzická osoba

zdaňovací období: rok 2013

druh pochybnosti: Daňový subjekt podal dne 9. 4. 2013 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, ve kterém uplatnil daňové zvýhodnění na vyživované děti dle § 35c zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že správce daně neměl k dispozici informace, zda se zletilé děti soustavně připravují na budoucí povolání nebo nastala jiná z podmínek umožňující uplatnit daňové zvýhodnění a k daňovému přiznání nebyla přiložena potvrzení o studiu zletilých dětí, měl správce daně pochybnosti, zda je daňové zvýhodnění uplatněno v souladu s ust. § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů. Správce daně proto zaslal zplnomocněnému zástupci daňovému subjektu výzvu dle § 89 daňového řádu, ve které specifikoval své pochybnosti. Výzva byla zástupci daňového subjektu doručena do vlastních rukou dne 26. 4. 2013. Lhůta pro splnění výzvy byla stanovena v délce 15 dnů ode dne jejího doručení. Dne 30. 4. 2013 obdržel správce daně prostřednictvím provozovatele poštovních služeb potvrzení o studiu zletilých dětí. Z těchto potvrzení o studiu bylo zjištěno, že daňový subjekt uplatnil daňové zvýhodnění na vyživované děti zcela v souladu s ust. § 35c zákona o daních z příjmů. Předložením výše uvedených potvrzení o studiu byly pochybnosti správce daně plně odstraněny.

porušeno: Nebylo zjištěno žádné porušení platných předpisů. Správce daně akceptoval údaje uvedené v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. O průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal úřední záznam dle § 90 odst. 1 daňového řádu a vydal rozhodnutí o stanovení daně. Vzhledem ke skutečnosti, že tímto rozhodnutím nebyla stanovena daň odlišně od tvrzení daňového subjektu, nelze se proti němu odvolat.

způsob vyhledání DS: pochybností o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání za rok 2012.

4. 2. 4. Zhodnocení postupů k odstranění pochybností - DSL

Na dani silniční byl v roce 2014 POP prováděn pouze Územním pracovištěm v Karlových Varech. Na ostatních územních pracovištích zřejmě nebyly zaznamenány nedostatky tak závažného charakteru nebo se je podařilo odstranit na základě neformálního kontaktu s daňovým subjektem před zákonnou lhůtou pro podání daňového přiznání k silniční dani.

Tabulka č. 6: Postupy k odstranění pochybností - DSL

ÚP	Počet POP (případů)			
	2013	2014	změna	
v K. Varech	25	40	+21	+175 %
v Sokolově	0	0	0	-- %
v Chebu	0	0	0	-- %
Σ	25	40	+ 21	+ 175 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, zpracování vlastní

Nejčastější nedostatky se projevovaly především v souhrnném vyčíslení daně nebo nesprávným uvedením zvýšení či snížení daně podle ustanovení § 6 zákona č. 16/1993 Sb., o silniční dani, v platném znění. Nedostatky se podařilo za součinnosti daňových subjektů napravit, ve většině případů bez nutnosti zahájení POP.

V rámci POP byl zjištěn minimální počet pochybení

- uvedení chybného data 1. registrace vozidla a tím došlo k chybnému výpočtu slevy na dani

4. 2. 5. Zhodnocení možnosti využití POP na ostatních daních

Na dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (DPFO ZČ) v roce 2014 nebyly postupy k odstranění pochybností prováděny. V případě této daně správce daně POP nevyužívá, neboť při zjištění nesrovnalostí v podaném vyúčtování je vždy při jejich odstranění nezbytně nutná součinnost plátce a navíc by specifikace konkrétních pochybností správce daně byla značně obtížná. Proto jsou v praxi veškeré nesrovnalosti v podaných vyúčtováních operativně řešeny osobním či telefonickým kontaktem s plátcem. Na základě jejich součinnosti se správcem daně dochází k odstraňování nesrovnalostí a nápravě případných chyb uvedených ve vyúčtování.

Nejčastější nedostatky na této dani byly v roce 2014 obdobného charakteru jako v předchozích letech. Mezi nejčastější chyby při zpracování podaných vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti patří rozdílné vykazování úhrnné výše přeplatků na dani z ročního Vyúčtování, vyplacených zaměstnancům za nejbližší zdaňovací období. Další často se vyskytující chybou je nesprávné vykazování úhrnu doplatků na daňovém bonusu, dále jsou často nesprávně uváděny (zaměňovány) částky ve sloupcích č. 4 a 5 v část I. na straně 2 Vyúčtování – výše vrácených přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a celková částka vyplacených měsíčních daňových bonusů a vypláceného doplatku na daňovém bonusu včetně prováděných oprav. Z uvedeného je zřejmé, že se v podstatě jedná o nesprávné vyplnění daňového tvrzení - vyúčtování. Obdobně jako na DPFO - ZČ nejsou POP využívány ani na dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 zákona o daních z příjmů.

POP u těchto daní není, obdobně jako u daně z příjmů právnických osob, efektivní postup, který lze využívat za účelem správného stanovení daně. Za jediný postup, který je efektivní a který může vést k fiskálnímu efektu, je u těchto daní považována daňová kontrola.

4. 3. Daňová kontrola

Jak již bylo uvedeno dříve, Finanční úřad pro Karlovarský kraj vznikl nově k 1. 1. 2013. S jeho vznikem byly spojeny personální přesuny při ustavení řídicí úrovně finančního úřadu v roce 2013, čímž došlo k významnému odčerpání zkušených pracovníků z jednotlivých pracovišť. Nepříznivá personální situace, kterou bylo dotčeno zejména na kontrolní oddělení největšího územního pracoviště, a která pokračovala i v průběhu roku 2014, měla vliv na výsledky kontrolní činnosti dosažené v roce 2014. Lze předpokládat, že důsledky nepříznivé personální situace, kdy je zaznamenán nedostatek vysoce kvalifikovaných pracovníků k provádění kontrolní činnosti, bude mít vliv na výsledky kontrolní činnosti i v roce 2015. Vzhledem ke skutečnosti, že kontrolní činnost vyžaduje opravdu vysoce kvalifikované pracovníky, je odborný růst nově přijatých pracovníků dlouhodobou záležitostí. Je proto nutné respektovat, že zejména klíčové odborné zaměstnance nelze v krátké době plně nahradit. I přes zmíněnou nepříznivou personální situaci na oddělení kontrolním Územního pracoviště v Karlových Varech se podařilo na tomto pracovišti dosáhnout lepších výsledků v doměrkovosti a v počtu ukončených daňových kontrol v porovnání s rokem 2013, a to hlavně zvýšeným pracovním úsilím stávajících pracovníků.

Ukazatelem, který nemalou měrou ovlivňuje výsledky kontrolní činnosti, je časová náročnost prováděných kontrol. Nadále pokračuje trend zvyšující se časové náročnosti prováděných daňových kontrol v důsledku, jak náročného důkazního řízení, tak obstrukčního chování ze strany daňových subjektů, případně jejich zástupců. Časově náročné prokazování šetřených skutečností se týká např. kontrol převodních cen, ale také kontrol, kdy jsou ze strany daňových subjektů předkládány formálně bezchybné doklady a účetní knihy, přičemž ze strany správce daně je zpochybňováno faktické poskytnutí služby. V roce 2014 se tento problém nejčastěji týkal reklamních služeb a stavebních prací. Obstrukce spočívají především v záměrném prodlužování kontrol ze strany daňových subjektů, a to v oblasti procesních postupů. Jedná se např. o změnu zástupců v průběhu kontroly, podávání stížností, oddalování jednání, podávání opakovaných žádostí o prodloužení lhůt, neochotu projednat výsledek kontrolního zjištění, podávání návrhů na výslechy svědků nebo pokračování v dokazování těsně před ukončením daňové kontroly.

Všechny uvedené skutečnosti se do jisté míry negativně promítly do celkových výsledků kontrolních úkonů v rámci Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, nicméně i přes tyto nepříznivé skutečnosti se podařilo vylepšit nepříznivý vývojový trend v kontrolní činnosti a posunout celkové výsledky zhruba nad úroveň roku 2012.

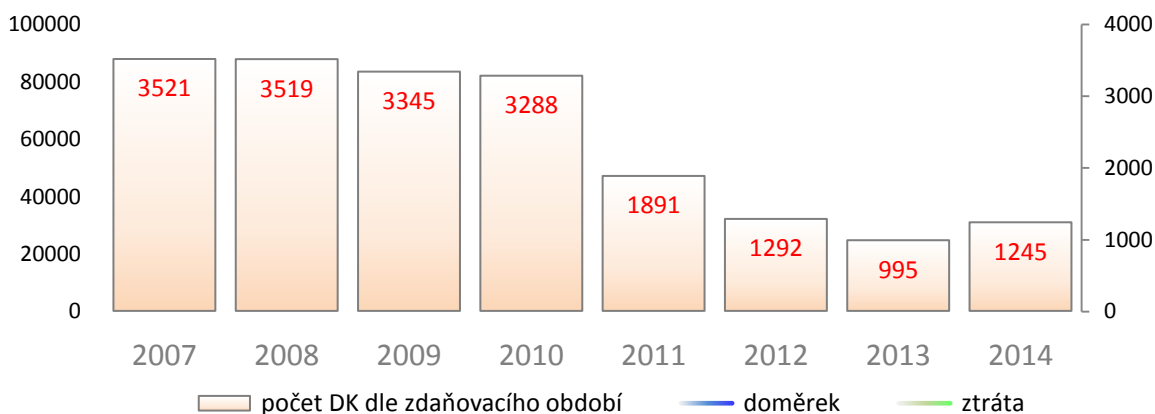
Tabulka č. 7: Přehled výsledků kontrolní činnosti v letech 2009 - 2014

rok	DPPO (tis. Kč)		DPFO (tis. Kč)		DPH (tis. Kč)	Σ		počet DK (počet zdaň. období)
	doměrek	ztráta	doměrek	ztráta	doměrek	doměrek	ztráta	
2014	11 392	17 978	8 230	3 439	26 133	49 611	21 417	1 245
2013	7 203	32 024	8 216	1 896	15 586	34 605	33 920	995
2012	5 602	91 321	13 265	4 616	20 530	40 530	96 089	1 292
2011	28 229	16 815	11 893	5 058	14 182	57 444	21 873	1 891
2010	12 130	26 491	23 267	17 180	24 872	63 597	43 671	3 288
2009	41 905	53 804	19 407	8 430	17 839	80 076	62 234	3 345

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, evidence územních pracovišť, zpracování vlastní

V roce 2013 poklesla oproti předcházejícímu období sumarizovaná částka doměřené daně o téměř 15 %, na čemž se stejnou měrou podílelo snížení doměrku na DPFO i na DPH (v obou případech o cca 5 mil. Kč). Souběžně došlo i k meziročnímu snížení počtu zkontrolovaných zdaňovacích období, a to o cca 23 %. V roce 2014 se naopak podařilo doměrek opět zvýšit (49 611 tis. Kč), a to na částku přesahující úroveň z roku 2012, což je vzhledem k dříve popsáným problémům velmi dobrý výsledek. Meziroční nárůst činí více než 30 %. Stejným způsobem bylo dosaženo ukončení dlouhodobého sestupného trendu v počtu kontrolovaných zdaňovacích období. Ve sledovaném období byl jejich počet meziročně zvýšen o cca 25 %, na celkových 1 245.

Graf č. 2: Kontrolní činnost sledovaného útvaru v letech 2007 - 2014



Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, zpracování vlastní

Na uvedeném grafu je vynesena křivka s trendem výše kumulovaných doměrků za jednotlivé roky a výši snížené ztráty (hodnoty uvedeny na levé ose – v Kč) v porovnání s počtem provedených daňových kontrol jednotlivých zdaňovacích období ve sloupcích (hodnoty uvedeny na pravé ose – případy).

4. 3. 1. Výsledky kontrolní činnosti na dani z přidané hodnoty

Počet daňových kontrol na dani z přidané hodnoty doznal oproti roku 2013 mírný nárůst, a to o 4%; výše dodatečně doměřené daně na základě těchto daňových kontrol zaznamenala nárůst o 83%. Na zvýšení částky doměrku oproti roku 2013 mělo významný vliv ukončení dvou daňových kontrol, na základě kterých byla doměřena daň ve výši 17 200 tis. Kč, kdy předmětem doměrku bylo neoprávněné uplatnění osvobození od daně při deklarovaném neprokázaném intrakomunitárním dodání zboží.

Tabulka č. 8: Výsledky kontrolní činnosti - DPH

ÚP	Počet DK (případů)				Doměrek (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v Karlových Varech	58	70	+12	+21 %	7 829	9 129	+1 300	+17%
v Sokolově	44	42	-2	-5 %	3 784	5 386	+1 602	+42 %
v Chebu	63	59	-4	-6 %	9 046	23 311	+14 265	+158 %
Σ	165	171	+ 6	+ 4 %	20 659	37 826	+ 17 167	+ 83 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, evidence územních pracovišť, zpracování vlastní

Nejčastěji zjišťovanými nedostatky při daňových kontrolách daně z přidané hodnoty v roce 2014 byly:

- neprokázání splnění podmínek pro osvobození plnění s nárokem na odpočet daně dle ustanovení § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále také „ZDPH“),
- nepřiznaná daň z uskutečněných zdanitelných plnění (§ 21 ZDPH),
- neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně bez prokázané vazby na ekonomickou činnost,
- neprovedení úpravy odpočtu dle ustanovení § 78 ZDPH,
- neprokázání uskutečnění přijatého plnění dodavatelem uvedeným na dokladu.

Příklad 5: Nejzávažnější nedostatky zjištěné při kontrolní činnosti na DPH

typ daňového subjektu: právnická osoba (s. r. o.)

zdaňovací období: jednotlivá zdaňovací období roku 2011

druh nedostatku: neprokázání dodání zboží do EU, neuznáno osvobození od daně

porušeno: ust. §§ 64, 21 odst. 1 ZDPH

částka: 9 279 tis. Kč

způsob vyhledání DS: VIES - detekce nesouladu u intrakomunitárních dodávek

typ daňového subjektu: právnická osoba (s. r. o.)

zdaňovací období: I.- IV.Q roku 2012

druh nedostatku: neprokázání nároku na odpočet daně u stavebních prací, nedožení dokladů při současné změně statutárního orgánu během kontroly

porušeno: ust. § 21 odst. 1 ZDPH

částka: 1 841 tis. Kč

způsob vyhledání DS: vlastní zkušenost správce daně se statutárním orgánem působícím i v jiných korporacích

typ daňového subjektu: fyzická osoba

zdaňovací období: 12/2013 – 05/2014

druh nedostatku: daňový subjekt nesplnil registrační povinnost, registrace byla provedena zpětně a byl použit režim přenesení daňové povinnosti

porušeno: § 92a odst. 6 zákona o DPH

částka: 374 tisíc Kč

způsob vyhledání DS: zkušenost správce daně, vyhodnocení údajů z DAP, účetních výkazů, výsledků vyměřovacího řízení

4. 3. 2. Výsledky kontrolní činnosti na DPPO

V roce 2014 byl počet ukončených daňových kontrol provedených na dani z příjmů právnických osob oproti roku 2013 nižší o 21 kontrol, což představuje 18% meziroční pokles. Podstatné je, že pokles počtu kontrol automaticky neznamenal i pokles doměřené daně. V roce 2014 oproti roku 2013 vzrostl doměrek na dani z příjmů právnických osob o 2 850 tis. Kč, což představuje 28% meziroční nárůst. K výraznému poklesu došlo v případě změny ztráty, kdy v porovnání s rokem 2013 došlo v roce 2014 k poklesu o 44%. Je však nutno uvést, že pokles ve snížení daňové ztráty mezi rokem 2014 a 2013 byl ovlivněn mimořádným výsledkem jedné daňové kontroly v roce 2013, která se týkala kontroly převodních cen. Pozitivní skutečností je, že v roce 2014 se oproti roku 2013 zvýšila efektivita kontrol, neboť doměrek na jednu kontrolu se zvýšil na hodnotu 138 tis. Kč, což představuje nárůst 57% (v roce 2013 činil doměrek na jednu kontrolu

88 tis. Kč). Tato skutečnost dokládá dlouhodobý trend soustředit se na náročnější daňové kontroly u subjektů s vyššími obraty, kde lze očekávat fiskální efekt a rovněž dokládá kvalitní a cílený výběr subjektů k daňové kontrole. Výběru daňových subjektů ke kontrole předchází zpracování finančních analýz a rizikovosti vybraných ukazatelů.

Tabulka č. 9: Výsledky kontrolní činnosti - DPPO

ÚP	Počet DK (případů)				Doměrek (tis. Kč)				Ztráta (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v K. Varech	41	32	-9	-22 %	6 706	7 769	1 063	16 %	21 799	14 217	-7 582	-35 %
v Sokolově	7	10	3	43 %	354	3 229	2 875	812 %	597	372	-225	-38 %
v Chebu	68	53	-15	-22 %	3 199	2 111	-1 088	-34 %	9 644	3 480	-6 164	-64 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, evidence územních pracovišť, zpracování vlastní

Jedna z oblastí, na kterou se výběr daňových subjektů ke kontrole zaměřuje, je kontrola převodních cen. V případě těchto kontrol se jedná o kontroly, u kterých lze očekávat fiskální efekt, neboť před vlastní kontrolou je provedena riziková analýza daňového subjektu, ale zároveň jde o kvalitativně i kvantitativně náročnější kontroly, což se projevuje na délce jejich trvání. Další oblastí, na kterou byla v roce 2014 zaměřena pozornost, byly kontroly daňových subjektů napojených na daňové ráje. V rámci mezinárodní výměny informací byly ve sledovaném roce žádosti o informace, které jsou pro daňové posouzení šetřených skutečností relevantní. Vzhledem ke skutečnosti, že do konce roku 2014 nebyly dožádanou zahraniční stranou údaje poskytnuty, nebyly tyto kontroly ukončeny, a tak nebylo možné případné fiskální efekty promítnout do výsledků roku 2014.

Nejčastěji zjišťovanými nedostatky na dani z příjmů právnických osob jsou následující nedostatky:

- nezahrnutí výnosů, které jsou dle ustanovení § 18 odst. 1 ZDP předmětem daně, do základu daně dle ust. § 23 odst. 1 ZDP, a to z důvodu:
 - zatajení zdanitelných příjmů (krácení tržeb),
 - nesprávného stanovení převodních cen mezi spojenými osobami,
 - nesprávně účtované nedokončené výroby,
- neprokázání nákupu zboží od deklarovaného dodavatele v jím uvedené hodnotě,
- neprokázané náklady od dodavatelů služeb a fakturovaných prací, nebylo prokázáno, že fakturovaná plnění byla uskutečněna v rozsahu deklarovaném na předložených fakturách (stavební práce, reklamní služby),
- neprokázané náklady z titulu absence prvotních dokladů (nedoloženy faktury),
- uplatňování nákladů na pořízení hmotného majetku a na technické zhodnocení hmotného majetku do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v rozporu s ust. § 25 odst. 1 písm. a) a p) zákona o daních z příjmů,
- nesprávná výše odpisů hmotného majetku zahrnovaná do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Příklad 6: Nejzávažnější nedostatky zjištěné při kontrolní činnosti na DPPO

typ daňového subjektu: právnická osoba (s. r. o.)

zdaňovací období: 2010

druh nedostatku: Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že ze strany daňového subjektu došlo ke krácení zdanitelných příjmů v celkové výši 18 770 tis. Kč. V daném případě se jednalo o DS, jehož hlavní podnikatelskou činností v roce 2010 byl prodej textilního zboží, jak ve vlastních prodejnách, tak i obchodním společností do zahraničí. Správce daně zjistil, že daňový subjekt nakupoval textilní zboží v zahraničí. Část nakoupeného zboží byla prodána v ČR ve vlastních prodejnách společnosti (7 luxusních prodejen v lázeňském území), v účetnictví vykázal DS výnosy z tohoto prodeje. Větší část zboží měla být dle

předložených odběratelských faktur prodána do Ruské federace. V průběhu daňové kontroly správce daně požádal orgány Ruské federace o mezinárodní pomoc při správě daní (v souladu s ust. § 9 zákona č. 164/2013 Sb., v návaznosti na smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Ruskou federací č. 278/1997 Sb.) a požadoval ověřit, zda se skutečně uskutečnily transakce, tak, jak bylo tvrzeno DS. Výsledky šetření ruskou daňovou správou tvrzení daňového subjektu nepotvrdily, naopak prohloubily pochybnosti správce daně o tom, zda skutečně došlo k faktické realizaci předmětných obchodních transakcí.

Po vyhodnocení všech předložených důkazních prostředků došel SD k závěru, že DS neunesl důkazní břemeno, když nedoložil a neprokázal správci daně v rozporu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. DS neprokázal správnost vykázaných výnosů z prodeje zboží. Vzhledem ke skutečnosti, že DS neprokázal prodej zboží do Ruské federace za ceny deklarované na předložených fakturách, a s přihlédnutím ke skutečností zjištěným SD v rámci mezinárodní výměny informací, došel SD k závěru, že ze strany DS došlo v r. 2010 ke krácení zdanitelných příjmů.

porušeno: ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů

částka: 3 566 tis. Kč

způsob vyhledání DS: na základě výsledků provedené kontroly na dani z příjmů právnických osob za předchozí zdaňovací období, na základě které byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob v částce 526 tis. Kč

typ daňového subjektu: obecně prospěšná společnost

zdaňovací období: hospodářský rok od 1. 9. 2009 do 31. 8. 2010

druh nedostatku: DS tvořil rezervu na opravy hmotného majetku v rozporu s ust. § 3 a § 7 zákona o rezervách pro zjištění základu DZP. V případě DS šlo o soukromou vysokou školu. DK bylo správcem daně zjištěno, že DS v hospodářském roce od 01. 9. 2009 do 31. 8. 2010 tvořil rezervu na opravu hmotného majetku ve výši 7 666 tis. Kč. V průběhu kontroly DS správci daně nepředložil dokladovou inventuru rezervy na opravu hmotného majetku s posouzením výše vytvořených rezerv a neprokázal, zda vytvořená rezerva odpovídá požadavkům zákona o rezervách. SD na základě zjištění z DK daně z příjmů

právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku od 01. 9. 2009 do 31. 8. 2010 vyhodnotil tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku za neprokázanou.

porušeno: ust. § 3 a § 7 zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a v návaznosti porušení ust. § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů

částka: snížení ztráty o 7 667 tis. Kč

způsob vyhledání DS: v souvislosti s probíhajícím odvolacím řízením, které se týkalo DPPO tohoto subjektu za jiné zdaňovací období

Z uvedených příkladů zjištěných nedostatků v rámci daňových kontrol je zřejmé, že provedení takovýchto kontrol je jak odborně, tak i časově velmi náročné. Meziroční pokles počtu provedených kontrol na DPPO o 18 % není způsoben snížením výkonnosti pracovníků kontrolujících daň z příjmů právnických osob, ale především je způsoben již zmiňovaným zaměřením daňových kontrol na problematičtější oblasti, u kterých lze očekávat fiskální efekt, ale které jsou zároveň časově náročné a kladou na pracovníky vysoké odborné nároky. Snížení počtu provedených kontrol bylo ovlivněno také touto skutečností, že v druhé polovině roku 2014 došlo v souvislosti s úkolem zvýšit celkový počet daňových kontrol k částečnému útlumu výkonu kontrol daně z příjmů právnických osob ve prospěch kontrol daně z příjmů fyzických osob, u kterých lze předpokládat kratší čas potřebný k ukončení kontroly. K útlumu kontrol právnických osob došlo pouze na územních pracovištích, kde není samostatné kontrolní oddělení daně z příjmů právnických osob. Rovněž nelze opomenout přetrvávající dopady organizačních změn v roce 2013, kdy se dosud nepodařilo plně vyřešit personální situaci u kontrolorů specializovaných na daň z příjmů právnických osob. U této daně se výpadky zkušených pracovníků projevují velmi markantně.

4. 3. 3. Výsledky kontrolní činnosti na DPFO

V roce 2014 došlo ke skokovému navýšení počtu daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob. Na základě vyhledávací činnosti správce daně, došlo k vytipování subjektů, u kterých byly zjištěny nesrovnalosti v uplatnění odčitatelné položky na životní pojištění. Ve snaze zvýšit efektivitu daňových kontrol na této dani byly kontroly také zaměřeny na ověřování oprávněnosti uplatněných slev na dani, dodržení podmínek pro

nárok na uplatnění nezdanitelných částí základu daně (úroky, životní pojištění, penzijní připojištění).

Tabulka č. 10: Výsledky kontrolní činnosti - DPFO

ÚP	Počet DK (případů)				Doměrek (tis. Kč)				Ztráta (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v K. Varech	43	77	+34	+79 %	1 881	1 790	-91	-5 %	341	993	+652	+191 %
v Sokolově	28	26	-2	-7 %	2 203	3 405	+1 202	+55 %	493	562	+69	+14 %
v Chebu	45	140	+95	+211 %	2 257	3 154	+897	+40 %	1 217	2 161	+944	+78 %
Σ	116	243	+ 127	+ 109 %	6 341	8 349	+2 008	+ 32 %	2 051	3 716	+1 665	+ 81 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, evidence územních pracovišť, zpracování vlastní

Při daňových kontrolách prováděných v roce 2014 bylo ve většině případů zjištěno, že daňové subjekty nezahrnují zdanitelné příjmy do základu daně,

- neprokáží, že si ve svých výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnili výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a nedokládají žádné doklady ani jiné důkazní prostředky související s těmito uplatněnými výdaji (vazba na § 92 daňového řádu),
- nesprávně si uplatňují výdaje (náklady) vztahující se k pořízení hmotného majetku či k technickému zhodnocení hmotného majetku do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v rozporu s § 25 odst. 1 písm. a) nebo p) zákona o daních z příjmů,
- nedoložení dokladů či jiných důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku dle § 1 a § 7 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách (dále také „zákon o rezervách“), pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, čímž nebyla prokázána oprávněnost uplatnění výdajů souvisejících s tvorbou rezervy ve výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů,
- chybně vypočtené odpisy,
- chybné uplatnění výdajů procentem z příjmů (výše sazby),

- neoprávněný odečet slev (na manželku),
- neoprávněný odečet nezdanitelných částí základů daně (zaplacené úroky z úvěru, nadlimitní odečet zaplacených příspěvků na penzijní připojištění).

Příklad 7: Nejzávažnější nedostatky zjištěné při kontrolní činnosti na DPFO

typ daňového subjektu: fyzická osoba (OSVČ)

zdaňovací období: 2009

druh nedostatku: daňový subjekt neprokázal čerpání rezervy a výdaje na dodávky služeb (stavební práce)

porušeno: zákon o rezervách a § 24 zákona o daních z příjmů

částka: 626 tis. Kč

způsob vyhledání DS: zjištění získaná při kontrole jiného daňového subjektu

typ daňového subjektu: fyzická osoba (OSVČ)

zdaňovací období: 2010, 2011

druh nedostatku: byly zjištěny neprokázané výdaje, chybně uplatněný leasing

porušeno: ust. § 24/1, § 25/1/j, zákona o daních z příjmů

částka: změna daňové povinnosti za rok 2010 ve výši 1 507 tis. Kč,

za rok 2011 ve výši 1 064 tis. Kč

způsob vyhledání DS: vyhledávací činnost na základě analýzy daňových přiznání a místní znalosti

V oblasti daně z příjmů fyzických osob je velmi těžké vytipování daňových subjektů ke kontrole, neboť většina daňových subjektů nevede účetnictví, ale pouze daňovou evidenci. Údaje uváděné v přiznání jsou proto minimální a nepostačují k důkladné analýze vykázané daňové povinnosti daného daňového subjektu. Signálem pro možné krácení daně je tak pouze poměr vykazovaných celkových příjmů a výdajů, což je zcela nepostačující. V rámci daňové kontroly daňový subjekt většinou jím uplatněné výdaje prokáže a výši přiznaných příjmů lze jen těžko rozporovat, byť se o to správce daně v rámci dokazování pokouší. Daňovým subjektem vykázané příjmy jsou prověřovány dále

i u jeho odběratelů zjištěných z předložených dokladů. Problematické je zejména prověřování příjmů daňových subjektů, které prodávají zboží či služby konečným spotřebitelům, a to v hotovosti. V těchto případech přistupuje správce daně k rozporování vykázané obchodní přírážky, popř. se snaží vyhledat materiál a zboží, které se neobjevily ve fakturaci daňového subjektu. Mnohdy je však výsledkem našeho snažení pouze to, že daňový subjekt změni hodnoty jím do té doby vykazovaných zásob a tvrdí, že daný nevyfakturovaný materiál a zboží měl ke konci zdaňovacího období na skladě, což doloží upravenými skladovými evidencemi a inventurnímu zápisy. Následně daňový subjekt podá i dodatečná přiznání na další navazující zdaňovací období, kde rovněž upraví hodnotu zásob materiálu a zboží a k fakturaci přistoupí až ve zdaňovacím období, ve kterém probíhá daná kontrola. Vzhledem k výše uvedenému je doměření daně na dani z příjmů fyzických osob vedoucích daňovou evidenci spíše jen minimální.

4. 3. 4. Výsledky kontrolní činnosti na DPFO - ZČ

V roce 2014 bylo provedeno 120 kontrol daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, což je v porovnání s rokem 2013 o 10 kontrol více, avšak i přes vyšší počet kontrol došlo ke snížení doměřené daně o téměř 42% oproti předcházejícímu roku. Současně je nutno konstatovat, že v zájmu efektivity kontrolních úkonů byla kontrola na této dani v průběhu roku utlumena ve prospěch kontrol DPFO. V roce 2014 byly mimo jiné realizovány kontroly u daňových subjektů, územní samosprávné celky, které byly do plánu kontrol zařazeny kvůli opakovanému chybnému vyplňování vyúčtování daně. Výsledkem kontroly bylo zjištění, že plátce daně nesrazil a neodvedl daň, nesprávně vypočetl zálohu na daň a neprokázal oprávněnost provedení ročního zúčtování záloh zaměstnancům.

Tabulka č. 11: Kontrolní činnost - DPFO - ZČ

ÚP	Počet DK (případů)				Doměrek (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v K. Varech	57	70	+13	+23 %	1 266	339	-927	-73 %
v Sokolově	20	28	+8	+40 %	83	648	+565	> %
v Chebu	33	22	-11	-33 %	972	315	-657	-68 %
Σ	110	120	+ 10	+ 9 %	2 321	1 302	-1 019	- 44 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, zpracování vlastní

Jedním z nejčastějších nedostatků zjištěných při kontrolách daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provedených v roce 2014 je porušení ust. § 35c zákona o daních z příjmů, dle kterého poplatník uvedený v § 2 má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo 35b zákona o daních z příjmů. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. Plátcí daně nárok na daňové zvýhodnění na vyživované děti zaměstnancům poskytl, přestože nebyly splněny veškeré podmínky pro jejich uplatnění.

Dalším častým zjišťovaným nedostatkem při prováděných kontrolách daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v roce 2014 je nedodržení ust. § 38k odst. 3 ZDP, dle kterého pobírá-li poplatník za stejný kalendářní měsíc mzdu současně nebo postupně od více plátců daně, přihlédne k měsíční slevě na dani podle § 35ba ZDP a k měsíčnímu daňovému zvýhodnění pouze jeden plátců daně, u kterého poplatník nárok podle odstavce 1 a podepíše prohlášení podle odstavce 4. Zaměstnanci nastoupili v průběhu kalendářního měsíce do zaměstnání, podepsali prohlášení k dani a současný i předchozí plátců daně jim poskytl měsíční slevy na dani na základě podepsaného prohlášení, přestože podruhé poskytnutá měsíční sleva na dani za stejný kalendářní měsíc zaměstnancům nenáležela.

Příklad 8: Nejzávažnější nedostatky zjištěné při kontrolní činnosti na DPFO - ZČ

typ daňového subjektu: právnická osoba

zdaňovací období: 2010, 2011

druh nedostatku: Při kontrole zjištěno dočasné zaměstnávání přidělených zaměstnanců na základě smluvního vztahu s agenturou práce (mezinárodní pronájem pracovní síly).

porušeno: ust. § 6 odst. 2, § 36, § 38h odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů

částka: 216 tis. Kč

způsob vyhledání DS: na základě obdrženého dožadání jiného správce daně

typ daňového subjektu: fyzická osoba

zdaňovací období: 2012, 2013

druh nedostatku: daňový subjekt nesrazil a neodvedl daň podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů

porušeno: ust. § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů

částka: 234 tis. Kč

způsob vyhledání DS: daňová kontrola byla provedena na podnět vyměřovacího oddělení

4. 3. 4. Výsledky kontrolní činnosti na DSL

U daně silniční pokračuje trend zahajování kontroly až při zjištění nedostatku. V roce 2014 se správce věnoval především celostátní akci „Nákladák“, kde ale bylo upřednostněno vydání výzvy k podání přiznání a nikoliv zahájení kontroly. Počet kontrol daně silniční se přesto zvýšil o téměř 64%, oproti roku předchozímu a celkově došlo i k nárůstu doměřené daně. V rámci vyhledávací činnosti zaměřené na výběr „rychlých“ daňových kontrol bylo mj. vybráno několik daňových subjektů, které nesprávně zdaňovaly vozidla s celkovou hmotností nad 12 t, resp. 3,5 t. Část z nich svou chybu opravila podáním dodatečného daňového přiznání ještě před zahájením daňové kontroly. U těch daňových subjektů, kde se kontrolu podařilo zahájit, však nedošlo k jejich ukončení v roce

2014, neboť ve všech případech bylo vedeno náročné důkazní řízení. Výsledky těchto kontrol, zejména z hlediska doměrků, tedy budou vykázány až v roce 2015.

Tabulka č. 12: Výsledky kontrolní činnosti - daň silniční

ÚP	Počet DK (případů)				Doměrek (tis. Kč)			
	2013	2014	změna		2013	2014	změna	
v K. Varech	12	33	+21	+175 %	325	741	+416	+128 %
v Sokolově	0	0	0	-- %	0	0	0	-- %
v Chebu	16	13	-3	-19 %	17	68	+51	+300 %
Σ	28	46	+ 18	+ 64 %	342	809	+ 467	+ 137 %

Zdroj: Finanční úřad pro Karlovarský kraj, zpracování vlastní

Mezi nejčastější nedostatky zjišťované v roce 2014 při prováděných kontrolách daně silniční patří:

- porušení ust. § 2 odst. 1 zákona o dani silniční, kdy daňový subjekt neuvedl vozidla nad 3,5 tuny v daňovém přiznání, aniž by doložil vyřazení vozidla z registru vozidel nebo vložení do depozita a ust. § 2 odst. 2, kdy vozidla neuvedená v daňovém přiznání byla sice používána v zemědělské činnosti, ale nespĺňovala podmínky pro uplatnění osvobození daně.
- porušení ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani silniční, kdy dle registru silničních vozidel je daňový subjekt provozovatelem vozidla, ale daň v daňovém přiznání nepřizná.
- porušení ust. § 5 zákona o dani silniční, kdy daňové subjekty v daňových přiznáních chybně uváděly součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů nebo chybně uváděly největší povolenou hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel a ust. § 6 odst. 5, kdy daňové subjekty neoprávněně snížily sazbu daně u přiznaného vozidla, aniž by toto vozidlo splňovalo podmínky pro snížení sazby daně zákonem.
- porušování ust. § 6 odst. 6 zákona o dani silniční, kdy jsou ze strany daňových subjektů nesprávně uplatňovány slevy v návaznosti na chybně uvedený datum první registrace vozidla – místo první registrace ve světě často uvádějí datum registrace v ČR nebo datum zahájení provozování vozidla daňovým subjektem.

- porušení ust. § 8 odst. 1 zákona o dani silniční, a to tím že v daňových přiznáních nesprávně uvádějí zdaňovací období a počet měsíců, ve kterých přiznaná vozidla podléhají dani silniční.

Příklad 10: Nejzávažnější nedostatky zjištěné při kontrolní činnosti - daň silniční

typ daňového subjektu: fyzická osoba

zdaňovací období: 2011, 2012, 2013

druh nedostatku: Daňový subjekt, provozovatel 19 vozidel nad 3,5 t, určených výlučně k přepravě nákladů, do daňového přiznání k silniční dani neuvedl všechna vozidla.

porušeno: ust. § 2 odst. 1 zákona o dani silniční

částka: 322 tis. Kč

způsob vyhledání DS: daňová kontrola byla provedena na základě vlastní vyhledávací činnosti

4. 4. Stanovení daně podle pomůcek

V případech, kdy dojde k naplnění zákonem stanovených podmínek, může správce daně stanovit daň za použití pomůcek. Tohoto institutu lze využít jak v rámci POP, tak i daňové kontroly. V rámci všech postupů vedoucích ke stanovení daně, stanoví správce daně výši daně a také způsob jejího stanovení. V souladu s platnou legislativou lze stanovit daň třemi způsoby, které na sebe postupně navazují, a to stanovení daně **dokazováním** → **stanovení daně za použití pomůcek** → **sjednání daně**. Správce daně je povinen přednostně stanovit daň na základě dokazování. Takovýto způsob stanovení daně je považován za řádný způsob stanovení daně. Dokazování má vždy přednost před náhradními způsoby stanovení daně. V případě, že tento způsob stanovení daně selže, a to v důsledku nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu, neboť daňový subjekt neunese důkazní břemeno, v důsledku čehož nelze stanovit daň dokazováním, stanoví **správce daně daň podle pomůcek**, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Tohoto institutu nelze ze strany správce daně využít libovolně, ale pouze v případech, kdy jsou skutečně naplněny zákonem stanovené podmínky.

Daň podle pomůcek lze stanovit pouze v případech, kdy daňový subjekt:

- nesplní některé z jeho zákonných povinností při dokazování,
- míra nesplnění těchto povinností je takové intenzity, že nelze stanovit daň dokazováním, např. pro převažující absenci relevantních důkazů, (tvrzení daňového subjektu o ztrátě či krádeži dokladů, nevedení účetnictví nebo daňové evidence apod.).

Ze strany správce daně musí být prokázáno, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost, tzn., že má dostatek relevantních zjištění, že daňový subjekt má příjmy, které jsou předmětem daně, vykonává činnost nebo vlastní majetek, který je předmětem daně apod. Dále je pro tento způsob stanovení daně nezbytná existence takových pomůcek, na základě nichž lze stanovit daň dostatečně spolehlivě.

V roce 2013 a 2014 byl tento způsob ve sledovaném úřadu použit v ojedinělých případech, neboť je striktně upřednostňován způsob stanovení daně dokazováním. V případech, kdy správce daně přistoupil ke způsobu stanovení daně podle pomůcek, byly naplněny podmínky pro tento způsob stanovení daně. Pro správce daně je využití tohoto institutu velmi náročné, proto musí také zvažovat efektivitu daňového řízení, tj. případný fiskální efekt. Při stanovení daně podle pomůcek musí zvolit takovou pomůcku, podle níž bude možné dostatečně spolehlivě stanovit daň. Zároveň musí přihlídnout ke zjištěným okolnostem, ze kterých pro daňový subjekt vyplývají výhody. Pomůckami mohou být zejména důkazní prostředky, podaná vysvětlení, vlastní poznatky správce daně apod. Správce daně jako pomůcku obvykle používá srovnání daňových subjektů, provozujících shodnou nebo obdobnou činnost v dané lokalitě. Vyhledat podobné daňové subjekty je mnohdy velmi náročné.

Nedostatkem zjištěným při daňové kontrole, vedoucím ke stanovení daně podle pomůcky bylo v daném případě:

- neunesení důkazního břemene.

Příklad 11: Stanovení daně podle pomůcek

typ daňového subjektu: fyzická osoba (OSVČ)

zdaňovací období: 2010

druh nedostatku: Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno v rámci daňové kontroly, čímž došlo k naplnění podmínek pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2010 prostřednictvím pomůcek podle § 98 daňového řádu.

částka: 124 tis. Kč doměřená daň, 35 tis. Kč daňový bonus, 25 tis. penále z doměřené daně

způsob vyhledání DS: daňová kontrola byla provedena na základě vlastní vyhledávací činnosti

Podklady, které byly použity:

- Listinné doklady, které poplatník předložil ke kontrole – faktury přijaté, bankovní výpisy, příjmové pokladní doklady.
- Svědecké výpovědi provedené v průběhu daňové kontroly,
- Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů

Podklady, které nemohly být použity:

Srovnatelný daňový subjekt či množina srovnatelných daňových subjektů nalezeny nebyly, o této skutečnosti sepsal správce daně úřední záznam. Finanční úřad pro Karlovarský kraj použil pro výběr srovnatelných subjektů podle kritérií NACE, velikost města podle počtu obyvatel, obrat, počet zaměstnanců (0), zdaňovací období rok 2010, databázi Albertina. Z této databáze bylo podle zadaných podmínek vyhledáno 6 subjektů, u kterých bylo dále zjištěno, že nejsou pro pomůcku vhodné, neboť:

- provádějí odlišnou činnost s podstatně menším výkonem,
- mají jako hlavní činnost silniční nákladní dopravu,
- neprovádějí žádné zemní práce, specializací byly pokrývačské a klempířské práce,
- provádějí dokončovací práce v oboru zámečnictví,

- provádějí výstavbu objektů formou subdodávek,
- provádějí přípravu staveniště, ale v menším rozsahu, jako jsou menší výkopy, úklid na stavbách a manipulaci s materiálem.

Vzhledem k výše uvedenému bylo správcem daně konstatováno, že se v jeho databázi nenachází srovnatelný subjekt s kontrolovaným daňovým subjektem, který svou podnikatelskou činnost postavil na tom, že si formou nájmu s následnou koupí najaté věci pronajal bagr Caterpillar 305C, se kterým vykonává zemní práce pro různé společnosti (typu EUROVIA CZ, a.s., STRABAG a.s., SUPTEL a.s., atp.). Skutečnými výdaji (náklady) takového subjektu jsou výdaje na pořízení pracovního stroje (bagru) pohonné hmoty (PHM), výdaje na opravy či pojištění pracovního stroje a ostatní drobné režijní náklady, jako bankovní poplatky, režijní materiál apod.

1. Příjmy podle § 7: Správce daně použil jako pomůcku příjmy ve výši **1.812.176,- Kč**, které uvedl daňový subjekt v daňovém přiznání. Jedná se o příjmy za fakturované práce, jejichž úhrada byla převážně provedena bezhotovostně, na účet daňového subjektu. Výši těchto příjmů daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nerozporoval.

2. Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 7: Správce daně zohlednil výdaje zjištěné z dokladů předložených daňovým subjektem a úhrady za pomocné stavební práce.

Při stanovení celkových výdajů daňového subjektu byly jako pomůcka zohledněny výdaje za provozní režii, které daňový subjekt musel vynaložit při provádění fakturovaných prací, jak byly uvedeny v daňové evidenci. Tyto výdaje byly při konstrukci pomůcky, upraveny v roce 2010 o výdaje za nájem s následnou koupí bagru Caterpillar 305C, protože výdaje připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období mohl daňový subjekt uplatnit v letech 2006 – 2009. Časové rozlišení nájmu s následnou koupí najaté věci – Caterpillar 305C končilo v roce 2009, ale daňový subjekt v roce 2010 uhradil smluvní penále za pozdní platby nájemného, které byly při konstrukci pomůcky zohledněny.

V průběhu daňové kontroly správce daně získal informace o pracích, které prováděl daňový subjekt a které fakturoval odběratelům. Jednalo se o práce prováděné bagrem

Caterpillar 305C a dále ručně prováděné zemní a pomocné práce, které prováděli pracovníci typu bezdomovců, kteří měli pracovat pod hlavičkou společnosti XY, spol. s r.o.

Na základě svědecké výpovědi bylo zjištěno, že daňový subjekt pracoval v roce 2010 pro společnost STRABAG a. s. a že daňový subjekt měl na stavbách od 3 do 8 pracovníků, podle druhu práce a podle toho, kolik jich bylo v daný den zapotřebí, většinou se jednalo o Romy. Další svědek uvedl, že pracoval pro daňový subjekt na dálnici R6 a VGAA v roce 2010 a měl tam asi 7 – 10 Romů ze Slovenska. Podle svědka nebyli v pracovněprávním vztahu, protože se jednalo o tzv. „ičaře“, kteří podnikali sami na sebe.

Podle výše uvedeného správce daně provedl konstrukci výdajů za pomocné stavební práce následovně:

- Typy lidí, kteří pracovali pro daňový subjekt, pracují za minimální mzdu. Základní sazba minimální mzdy pro stanovenou týdenní pracovní dobu 40 hodin v roce 2010 činila 48,10 Kč za hodinu nebo 8 000 Kč za měsíc.

Tabulka č. 13: Nařízení vlády č. 567/2006 Sb.

Skupina prací	Nejnižší úroveň zaručené mzdy	
	v Kč za hodinu	v Kč za měsíc
1	48,10	8 000
2	53,10	8 900
3	58,60	9 800
4	64,70	10 800

Zdroj: Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., zpracování vlastní

Práce prováděné lidmi najatými na stavbách odpovídají první a druhé skupině prací, tzn. 48,10 Kč – 53,10 Kč na hodinu, resp. 8 000 Kč – 8 900 Kč za měsíc, tj. v průměru 8 450 Kč měsíčně. Ze svědeckých výpovědí bylo zjištěno, že na stavbách pracovalo pro daňový subjekt 3 až 10 osob, tj. v průměru 6,5 osoby.

Výpočet výdajů za pomocné stavební práce za měsíc: $8\,450 \times 6,5 = 54\,925,-$ Kč

Stavební akce v roce 2010 probíhaly podle kontrolního zjištění takto:

- R6 - Tisová - Kamenný Dvůr 5 – 6/2010 a 8 - 9/2010, 4 měsíce,
- zemní práce v okrese Sokolov 2 týdny v červenci 2010,
- stavba VGAA 9 – 11/2010, 3 měsíce,
- celkem 7,5 měsíce.

Výpočet výdajů za pomocné stavební práce za 7,5 měsíců: $54\,925 \times 7,5 = 411\,937,50$ Kč

Na základě výše popsané pomůcky byly daňovému subjektu stanoveny výdaje na provozní režii ve výši 173 016,57 Kč, výdaje za pomocné stavební práce ve výši 411 937,50 Kč, výdaje v celkové výši **584 954,00 Kč**.

Dodatečným platebním výměrem na základě provedené daňové kontroly a za použití postupu dle § 98 daňového řádu byla daňovému subjektu doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši **124 428,00 Kč**. Vzhledem ke skutečnosti, že v řádném daňovém tvrzení uplatnil daňový subjekt odpočet na vyživované děti, čímž mu vznikl daňový bonus ve výši 34 812,00 Kč, který mu byl vyplacen, vznikla mu na základě dodatečného platebního výměru povinnost vyplacený daňový bonus ve výši **34 812,00 Kč** vrátit. Dále daňovému subjektu vznikla v souladu s ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani ve výši 20 %. Částka penále činila **24 886,00 Kč**. Celkový fiskální efekt na základě provedené daňové kontroly za použití postupu dle ust. § 98 daňového řádu činil 184 126,00 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání. Odvolací orgán dodatečný platební výměr potvrdil v plném rozsahu a odvolání zamítnul.

Z výše uvedeného příkladu stanovení daně podle pomůcek je zřejmé, že využití tohoto institutu, je pro správce daně vysoce časově a odborně náročné. V daném případě je výše takto stanovené daně pro daňový subjekt značně zatěžující. Avšak jedná se o jeden z mála případů využití tohoto institutu. Podle současné daňové legislativy může být výsledkem stanovení daně podle pomůcek nejen daňová povinnost, ale také doměření daňové ztráty.

5. Zhodnocení výsledků a úvahy „de lege ferenda“

Správce daně při své činnosti, tj. v průběhu celé správy daní vždy uplatňuje základní zásady správy daní, které jsou jako základní interpretační pravidla důležitá pro aplikaci daňových zákonů. V souladu se zásadou zákonnosti postupuje správce daně při správě daní vždy v souladu se zákony a ostatními právními předpisy. Daně a poplatky lze v České republice vybírat výhradně na základě zákona. Jedná se o základní daňovou zásadu formulovanou v latinském „*Nullum tributum sine lege*.“ V překladu znamená: „Není daně bez zákona.“ Také práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob jsou upravena zákonem, ale v praxi je daňovými subjekty, a především jejich zástupci uplatňováno „*argumentum a silentio legis*“, tj. co není zákonem zakázáno, je povoleno. Pokud tedy není v daňovém řádu něco striktně uvedeno, i když z jiných daňových zákonů nějaká určitá povinnost vyplývá, jsou hledány „kličky“, jak zákon „obejít“.

S velkými obtížemi se správci daně setkávají v rámci dokazování v daňovém řízení dle ust. § 92 daňového řádu. Daňový subjekt sice podle tohoto ustanovení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, ale v průběhu daňového řízení často dochází ze strany daňového subjektu k nespolupráci, záměrnému prodlužování daňového řízení, mnohdy až obstrukčnímu jednání. Obstrukce spočívají především v záměrném prodlužování kontrol nebo postupů k odstranění pochybností ze strany daňových subjektů, a to v oblasti procesních postupů. V průběhu daňového řízení dochází ke změně zástupců, podávání stížností, oddalování jednání, podávání opakovaných žádostí o prodloužení lhůt, vyhýbání se projednání výsledku kontrolního zjištění. Dochází také k opakovanému podávání návrhů na pokračování v dokazování po seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností, podávání návrhů na výslechy svědků těsně před ukončením daňové kontroly, k záměrnému podávání odvolání v poslední den lhůty bez zákonem stanovených náležitostí apod. Takovéto jednání je daňovému subjektu v rámci platné legislativy umožněno. Všechny tyto vyjmenované okolnosti mají vliv na délku a samotný průběh daňového řízení. Správce daně je povinen se s každým návrhem daňového subjektu vypořádat, vyhodnotit argumenty uvedené v podání a v případě, že nebudou v daňovém řízení použity zdůvodnit, proč k nim nebude přihlédnuto. Správce daně se tak mnohdy ocitá v „legislativní pasti“ a délka řízení tak neúměrně narůstá.

Aby bylo daňové řízení rychlé, hospodárné a účelné, je potřeba nastavit taková zákonná ustanovení, aby:

- daňový subjekt měl povinnost spolupracovat se správcem daně formou dialogu,
- bylo daňovému subjektu znemožněno opatřovat další doklady k již uzavřenému účetnictví či daňové evidenci,
- lhůty pro předkládání důkazních prostředků bylo možné prodloužit pouze ze závažných důvodů, nikoliv z důvodu, že si daňový subjekt „shání doklady“,
- byly zavedeny přísné postihy za nevedení účetnictví či daňové evidence nebo za dodatečné pozměňování těchto evidencí.
- byla pro případy důkazní nouze při stanovení daně zavedena povinnost uhradit „paušální daň“ stanovenou pro příslušnou provozovanou činnost.

Jestliže správce daně vyzve daňový subjekt k prokázání údajů uvedených v daňovém tvrzení, měl by mít daňový subjekt veškeré doklady k dispozici, neboť na základě jejich existence sestavoval daňové tvrzení. Nemělo by tedy být připuštěno, aby údaje ve svém tvrzení prokazoval postupně předkládanými daňovými doklady. Délka provádění daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností by se tak podstatně zkrátila a výkon správců daně by se zvýšil.

Pro případy, kdy daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, je nekontaktní nebo se dopouští obstrukčního jednání, by měla být provedena taková legislativní úprava, aby mohla být daň stanovena pomůckou, ale nikoliv s povinností správce daně stanovit daň co nejpřesněji, ale v paušální výši, předem stanovené pro konkrétní činnost. Za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, mělo stanovení daně pomůckou také výchovný efekt, neboť pro daňový subjekt byl vždy tento způsob stanovení daně nevýhodný. Stanovení daně pomůckou podle současné platné legislativy je vysoce časově a odborně náročné pro správce daně. Po zohlednění všech okolností může v některých případech dojít po náročném procesu konstrukce pomůcky k doměření daňové ztráty, což je z hlediska fiskálního efektu opravdu velmi neefektivní. Tím ztrácí tento institut na významu, neboť jeho „výchovná“ funkce byla zcela potlačena.

Legislativní změny směrem k přísným postihům záměrně nekontaktních a nespolupracujících daňových subjektů by také kvitovala široká daňová veřejnost, která si

své daňové povinnosti plní řádně. Podle současné legislativy se v případě zjištění nějakého pochybení cítí tyto poplatníci v nevýhodě, oproti nekontaktním a nespolupracujícím, protože těm mnohdy nelze daň doměřit, zatímco spolupracující daňový subjekt si převezme rozhodnutí o stanovení daně, daň doplatí a ještě je povinen doplatit případný postih ve formě příslušenství daní. Cítí se v podstatě trestáni za to, že si řádně plní své zákonem stanovené povinnosti, zatímco na nespolupracující subjekty je daňová legislativa mírná a vlastně jim téměř vše projde. Proto by bylo vhodné nastavit taková opatření, aby nekontaktní a nespolupracující daňový subjekt byl za takovéto jednání vždy sankcionován, v krajních případech až zákazem provozovat podnikatelskou činnost.

6. Závěr

Nalézání nových přístupů a východisek zefektivnění správy daní a tím dosažení zvýšení daňového inkasa do státního rozpočtu je v současné době nezbytným trendem. Výsledky hodnocení vybraných postupů, použitých v nalézacím řízení při správě daní, které bylo hlavním cílem diplomové práce, jednoznačně dokazují potřebu posílení legislativní podpory správce daně při výkonu jemu svěřených činností veřejné správy.

Teoretický pohled na problematiku vybraných postupů nalézacího řízení je zpracován v obecné části práce, v níž jsou vymezeny základní pojmy, zákonný rámec správy daní a základní pravidla a postupy používané při správě daní. Informace zde uvedené byly čerpány především z daňové legislativy, odborné literatury a v neposlední řadě z odborných článků, zaměřených na daňovou problematiku. Správa daní prochází z hlediska vývoje legislativy neustálými, mnohdy komplikovanými změnami, proto některé informace, uvedené v obecné části práce, mohou vlivem případných legislativních změn ztratit na aktuálnosti.

Praktický pohled na zvolenou problematiku procesních postupů správce daně, zejména postupů k odstranění pochybností a postupů při daňové kontrole, je zpracován a zhodnocen v praktické části práce. Při zpracování této problematiky bylo vycházeno z obecných a anonymních informací z daňových řízení prováděných v letech 2013 a 2014 Finančním úřadem pro Karlovarský kraj. Pro ucelený pohled na činnost správce daně a jím dosahované výsledky při plnění stěžejního cíle správy daní, bylo nutné nejdříve stručně charakterizovat Karlovarský kraj, který svojí velikostí a počtem obyvatel patří mezi nejmenší kraje České republiky. Finanční úřad pro Karlovarský kraj patří mezi nově vzniklé úřady finanční správy. Vznikl k 1. 1. 2013 a je výrazně menší velikosti, než jiné finanční úřady. Personální situace při ustavení řídicí úrovně finančního úřadu v roce 2013 měla významný vliv na dosahované výsledky činnosti úřadu ještě v roce 2014, neboť došlo k výraznému odčerpání nejkvalitnějších pracovníků z územních pracovišť. V rámci provedených analýz činnosti tohoto správce daně bylo zjištěno, že i přes zmíněnou nepříznivou situaci bylo v roce 2014 dosaženo meziročního nárůstu v celkovém výběru daní o více jak 23 %.

Na základě šetření provedených v praktické části práce je zřejmé, že postup k odstranění pochybností v nalézacím řízení je nejčastěji využíván před vyměřením daňových tvrzení k dani z přidané hodnoty, neboť téměř 70 % všech postupů k odstranění pochybností bylo v roce 2014 provedeno právě na této dani. Sledované postupy jsou zahajovány převážně na základě tzv. testu důvěryhodnosti, provedeného správcem daně při zpracování podaných daňových tvrzení, avšak vždy až po důkladném ověření a vyhodnocení zjištěných skutečností. Na příjmových daních je tento postup využíván pouze v případech, kdy se vyskytnou pochybnosti závažnějšího charakteru. V roce 2014 činil podíl zahájených postupů k odstranění pochybností na příjmových daních 25 % a na ostatních daních 5 %.

Výsledky provedených šetření jednoznačně prokazují, že do budoucna budou počty zahajovaných postupů k odstranění pochybností výrazně klesat. Hlavním důvodem předpokládaného poklesu využití tohoto postupu je ta skutečnost, že je stále častěji prováděno ověření údajů uvedených v daňových tvrzeních neformálním kontaktem s daňovým subjektem nebo provedením místního šetření, při kterém jsou hodnoty uvedené v daňovém tvrzení ověřeny popřípadě zjištěné nesrovnalosti v přímé součinnosti s daňovým subjektem odstraněny a daňová tvrzení jsou následně vyměřena. Takovýto postup respektuje zásadu rychlosti řízení a zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie zakotvenou v ust. § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť minimálně zatěžuje daňové subjekty. Je prokázáno, že postup správce daně v nalézacím řízení je tak hospodárnější a efektivnější.

Vliv na četnost využití postupu k odstranění pochybností bude mít také bezesporu nové ustanovení § 254a daňového řádu, účinné od 1. 1. 2015, které upravuje vznik nároku na úrok z daňového odpočtu v případech, kdy doba prováděného postupu k odstranění pochybností vztahujícího se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců. Z provedených šetření jednoznačně vyplývá, že v případě očekávané časové náročnosti ověřování údajů uvedených v daňových tvrzeních, bude správce daně před vyměřením daně zahajovat daňovou kontrolu.

V oblasti daňových kontrol lze na základě výsledků šetření, provedených v praktické části práce, důvodně očekávat vysoké nároky na výběr daňových subjektů ke

kontrole s tím, aby byly zahajovány daňové kontroly s předpokládaným fiskálním efektem. V důsledku toho dojde k poklesu počtu zahajovaných kontrol na dani z příjmů fyzických osob podávajících priznání, kde lze jen velmi ztěžka vytipovat vhodné daňové subjekty ke kontrole, neboť většina daňových subjektů nevede účetnictví, ale pouze daňovou evidenci. V případě uplatnění 60 - 80 % paušálních odpočtů a daňového zvýhodnění na více dětí obvykle zahájená daňová kontrola, i v případě zjištění závažných pochybení, nepřináší fiskální efekt. Bude tedy žádoucí, pokračovat v trendu soustředit se na náročnější daňové kontroly u subjektů s vyššími obraty, a to jak na dani z příjmů fyzických, tak především právnických osob, kde lze fiskální efekt očekávat. V rámci boje proti daňové kriminalitě bude pokračovat soustředěná pozornost na kontrolu daně z přidané hodnoty, kde jsou odhalovány nejzávažnější daňové úniky. Na ostatních daních bude daňová kontrola zahajována až při zjištění nedostatku.

Z hlediska vývoje legislativy prochází správa daní neustálými komplikovanými změnami. Také snahy daňových dlužníků o různé způsoby krácení svých daňových povinností jsou stále sofistikovanější. V rámci praktické části práce byla také věnována pozornost dodržování práv a povinností daňových subjektů v rámci nalézacího řízení. Z výsledků těchto šetření vyplývá, že ze strany některých daňových dlužníků nebo jejich zástupců dochází stále častěji k obstrukčnímu jednání, jehož cílem je prodloužit daňové řízení, a poté napadnout postup správce daně jako nezákonný z hlediska procesního. Tím dochází mimo jiné i k zneužívání tzv. klientského přístupu správce daně k daňové veřejnosti, který je preferován při výkonu správy daní. Klientský přístup při správě daní vyjadřuje vstřícný postoj k daňové veřejnosti a propojení profesionality a lidského přístupu správce daně při výkonu jemu svěřených činností. Pro některé daňové dlužníky však znamená možnost absolutního nerespektování autority správce daně. Na základě poznatků z daňových řízení, získaných v rámci zpracování praktické části práce, jednoznačně vyvstává potřeba takových legislativních změn, které napomohou k vynucení plnění daňových povinností problémovými subjekty.

Na základě shora uvedeného lze konstatovat, že uvedené cíle práce byly naplněny a autor tak dosáhl cílů, pro tuto práci stanovených.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxviii, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BAXA, J., O. DRÁB, L. KAINOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ, K. ŠIMEK a M. ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763, xvii s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-807-3575-649.

HANUŠ, Jaromír, HOLUŠA, Bohumil a MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. 1. vyd. Ostrava: EconomiCon, 2012. 422 s. ISBN 978-80-905065-2-7.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. ISBN 978-80-7478-695-2.

Interní materiály Finančního úřadu pro Karlovarský kraj a jeho územních pracovišť

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 80-738-0155-8.

JAREŠOVÁ, Jana. *Daňový řád - část IX. Nalézecí řízení (díl 1. vyměřovací řízení)*. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. roč. 2012, č. 3. ISSN 1801-2779.

JAREŠOVÁ, Jana. *Daňový řád - část X. Nalézací řízení (díl 2. doměřovací řízení)*. *Daňový expert: odborný daňový časopis*. roč. 2012, č. 4. ISSN 1801-2779.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád: s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010, 959 s. Daně. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, 227 s. ISBN 978-80-7478-047-9.

KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zpracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Linde, 2011, 375 p. ISBN 978-807-2018-314.

KŘÍŽOVÁ, Jana. *Procesní pravidla nalézacího řízení při správě daní*. Praha. 2013, 72 s. Bakalářská práce. Bankovní institut vysoká škola Praha.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-735-7205-2, s. 16.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011. 926 s. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

Právní předpisy

DAŇOVÉ ZÁKONY ProFi: úplná znění platná v roce 2015. Vyrobeno v EU: NEWSLETTER - vydavatelství, 2015. ISBN 978-80-89364-60-2.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Daně z příjmů, zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách, vyhlášky, pokyny a sdělení MF, přehled smluv o zamezení dvojího zdanění : redakční uzávěrka 1.1.2015.* Ostrava: Sagit, 2015, 256 s. Úplné znění, 1056. ISBN 978-80-7488-083-4.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. *Daň z přidané hodnoty: redakční uzávěrka 5.1.2015.* Ostrava: Sagit, 2015, 239 s. Úplné znění, 1058. ISBN 978-80-7488-085-8.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Daňový řád 2013, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015.* Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. Úplné znění, 1057. ISBN 978-807-4880-841.

Internetové zdroje

Kompetence a činnosti Finanční správy ČR. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-02-08]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

Mapy krajů. [online]. 2015 [cit. 2015-02-26]. Dostupné z: <http://www.google.cz/>

Plnění příjmů státního rozpočtu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2015-02-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpoctu-cr-20131>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu: č. j. 1 Aps 20/2013 - 61 ze dne 23. 6. 2014. *Nejvyšší správní soud* [online]. 2015 [cit. 2015-02-24]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 11. 9. 2013. *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2015-02-04]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2013-09-11.pdf

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPFO ZČ	Daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DS	Daňový subjekt
DSL	Daň silniční
GFŘ	Generální finanční ředitelství
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
POP	Postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Mapa krajů.....	45
-------------------------------	----

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Plnění příjmů státního rozpočtu (v mld. Kč)	17
Tabulka č. 2: Vývoj inkasa daní na FÚ pro Karlovarský kraj	46
Tabulka č. 3: Postupy k odstranění pochybností - DPH	52
Tabulka č. 4: Postupy k odstranění pochybností - DPPO.....	54
Tabulka č. 5: Postupy k odstranění pochybností - DPFO.....	57
Tabulka č. 6: Postupy k odstranění pochybností - DSL	60
Tabulka č. 7: Přehled výsledků kontrolní činnosti v letech 2009 - 2014.....	63
Tabulka č. 8: Výsledky kontrolní činnosti - DPH	65
Tabulka č. 9: Výsledky kontrolní činnosti - DPPO	67
Tabulka č. 10: Výsledky kontrolní činnosti - DPFO	71
Tabulka č. 11: Kontrolní činnost - DPFO - ZČ	74
Tabulka č. 12: Výsledky kontrolní činnosti - daň silniční.....	76
Tabulka č. 13: Nařízení vlády č. 567/2006 Sb.....	81

Seznam grafů

Graf č. 1: Podíl jednotlivých daní na celkovém inkasu FÚ 2014	47
Graf č. 2: Kontrolní činnost sledovaného útvaru v letech 2007 - 2014	64