

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Efektivnost daňové kontroly u podnikatelských subjektů

Bc. Lucie Kalová, DiS.

© 2023 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Lucie Kalová, DiS.

Podnikání a administrativa

Název práce

Efektivnost daňové kontroly u podnikatelských subjektů

Název anglicky

Effectiveness of tax control for business entities

Cíle práce

Cílem teoretické části práce je seznámit s pojmem, obsahem a cílem daňové kontroly jakožto kontrolního postupu při správě daní v České republice. Cílem praktické části práce je provést analýzu faktorů ovlivňujících průběh daňové kontroly a navrhnout doporučení pro zvýšení efektivnosti daňové kontroly u podnikatelských subjektů.

Metodika

Teoretická část diplomové práce je zpracována za použití metod literární rešerše, interpretace, analýzy, syntézy a klasifikace. Praktická část práce je následně zpracována za použití metod pozorování, analýzy a syntézy.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

daňová kontrola, daňový řád, daň, daňový subjekt, finanční správa, celní správa, správce daně, daňový řád

Doporučené zdroje informací

- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Daňový řád 2022. Praha: Wolters Kluwer, [2022]. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-265-7.
- OECD (2017): Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition, OECD Publishing, Paris. ISBN 978-92-64-26799-2.
- ROZEHNAL, T. Daňový řád: praktický komentář. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.
- SOCHOROVÁ, V. Specifika dokazování v daňovém řízení. V Praze: C.H. Beck, 2014. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-520-6.
- VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. – ZÍDKOVÁ, H. Daňový systém ČR 2020. Praha: VOX, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.

Předběžný termín obhajoby

2022/23 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 7. 6. 2022

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 2. 11. 2022

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 11. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Efektivnost daňové kontroly u podnikatelských subjektů" 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 použitých zdrojů 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 23. 3. 2023

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí práce JUDr. Ing. Evě Daniele Cvik, Ph.D. et Ph.D. za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování této práce. Dále bych ráda poděkovala rodině a přátelům za podporu nejen během realizace diplomové práce, ale i po dobu celého studia.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou daňové kontroly jakožto kontrolního postupu správce daně při správě daní. Diplomová práce nejprve seznamuje s principy a podstatou daní, daňovou soustavou a správou daní v České republice. Následně se práce zaměřuje na výklad pojmu daňová kontrola, na klasifikaci obsahu a předmětu daňové kontroly. Popsány jsou jednotlivé fáze daňové kontroly, včetně uvedení práv a povinností daňového subjektu na jedné straně a pravomocí a povinností správce daně na straně druhé. V závěru teoretické části práce není opomenut popis opravných a dozorčích prostředků vztahujících se k daňové kontrole, nebo to, jaké dopady má výsledek daňové kontroly na jiná zdaňovací období nebo na trestněprávní odpovědnost podnikatelského subjektu. V praktické části diplomové práce je nejdříve uveden počet a výsledky daňových kontrol provedených Finanční správou České republiky v období let 2017-2021 včetně způsobu zjišťování jejich efektivity. Následně praktická část obsahuje modelový příklad průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, na jehož základě jsou definovány faktory ovlivňující průběh daňové kontroly. Na základě provedené analýzy faktorů jsou učiněny návrhy doporučení, které by mohly přispět k vyšší efektivitě daňové kontroly u podnikatelských subjektů.

Klíčová slova: daň, daňová soustava, daňová kontrola, správce daně, daňový subjekt, opravné a dozorčí prostředky, Finanční správa České republiky.

Effectiveness of tax control for business entities

Abstract

The diploma thesis deals with the issue of tax audit as a control procedure the tax administrator employs in tax administration. The thesis first introduces the principles and nature of taxes, the tax system and tax administration of the Czech Republic. Subsequently, the thesis focuses on the definition of the term tax audit, on the classification of the content and scope of the tax audit. The individual stages of tax audit are described, including the rights and obligations of the tax payer on the one hand and the authority and responsibilities of the tax administrator on the other. The conclusion of the theoretical part of the thesis presents, a description of corrective and supervisory measures related to the tax audit as well as the effects the result of the tax audit has on other tax periods or on the criminal liability of the business entity. The practical part of the diploma thesis first lists, the number and results of tax audits carried out by the Financial Administration of the Czech Republic in the period 2017-2021, including a method of determining their effectiveness. Subsequently, the practical part contains a model example of the course of a corporate income tax audit on the basis of which the factors affecting the course of the tax audit are defined. Based on the analysis of the factors, recommendations are made that could contribute to a higher effectiveness of tax audit off business entities.

Keywords: tax, tax system, tax control, tax administrator, taxpayer, corrective and supervisory measures, Financial Administration of the Czech Republic

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	15
3.1 Daně a daňová soustava České republiky	15
3.1.1 Pojem daň	15
3.1.2 Funkce daní.....	15
3.1.3 Daňový systém České republiky.....	16
3.1.4 Konstruktivní prvky daně.....	18
3.2 Správa daní v České republice	21
3.3 Daňová kontrola	25
3.3.1 Pojem daňová kontrola	25
3.3.2 Předmět, rozsah a cíl daňové kontroly	25
3.3.3 Zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně	26
3.3.4 Místo provádění daňové kontroly	29
3.3.5 Práva a povinnosti daňového subjektu.....	29
3.3.6 Pravomoci a povinnosti správce daně.....	30
3.3.7 Dokazování a stanovení daně	31
3.3.8 Dosavadní výsledek kontrolního zjištění.....	42
3.3.9 Zpráva o daňové kontrole	44
3.3.10 Ukončení daňové kontroly	44
3.4 Opravné a dozorčí prostředky	45
3.4.1 Odvolání.....	46
3.4.2 Rozklad	48
3.4.3 Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení	48
3.4.4 Přezkumné řízení	49
3.5 Vliv daňové kontroly na jiná zdaňovací období	50
3.6 Dopady výsledku daňové kontroly na trestněprávní odpovědnost daňového subjektu	50
4 Vlastní práce	52
4.1 Modelový příklad průběhu daňové kontroly	60
4.1.1 Fáze přípravy daňové kontroly	66
4.1.2 Fáze průběhu daňové kontroly.....	67
4.1.2.1 Úkony předcházející zahájení daňové kontroly	67
4.1.2.2 Zahájení daňové kontroly	68

4.1.2.3	Podání daňového subjektu č. 1	69
4.1.2.4	Protokolované jednání	71
4.1.2.5	Podání daňového subjektu č. 2	72
4.1.2.6	Výzva k poskytnutí informací	72
4.1.2.7	Výzva k prokázání skutečností	73
4.1.2.8	Odpověď daňového subjektu na výzvu k prokázání skutečností	73
4.1.2.9	Výzvy k poskytnutí informací	75
4.1.3	Fáze ukončení daňové kontroly	75
4.1.3.1	Dosavadní výsledek kontrolního zjištění	75
4.1.3.2	Nahlédnutí do spisu	81
4.1.3.3	Vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění	82
4.1.3.4	Zpráva o daňové kontrole	82
4.1.3.5	Vydání dodatečného platebního výměru	83
4.2	Faktory ovlivňující průběh daňové kontroly	84
4.2.1	Výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly	85
4.2.2	Odbornost a praxe správce daně	87
4.2.3	Legislativa a judikatura	92
4.2.4	Jednání daňového subjektu	94
5	Výsledky a diskuse	99
5.1	Návrhy doporučení v oblasti týkající se výběru daňového subjektu k provedení daňové kontroly	100
5.2	Návrhy doporučení v oblasti týkající se odbornosti a praxe správce daně	103
5.3	Návrhy doporučení v oblasti týkající se legislativy	105
5.4	Návrhy doporučení v oblasti týkající se jednání daňového subjektu	107
6	Závěr	111
7	Seznam použitých zdrojů	117
7.1	Knižní zdroje	117
7.2	Právní předpisy	117
7.3	Judikatura	119
7.4	Ostatní prameny	122
8	Přílohy	123

Seznam schémat

Schéma 1: Daňová soustava České republiky v roce 2022	17
Schéma 2: Druhy sazeb daně	20

Seznam tabulek

Tabulka 1: Počet a výsledky daňových kontrol v období let 2017-2021.....	52
Tabulka 2: Celková efektivita daňových kontrol v období let 2017-2021	56
Tabulka 3: Počet daňových kontrol bez nálezu v období let 2017-2021	57
Tabulka 4: Modelový průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015	65
Tabulka 5: Faktory ovlivňující průběh daňové kontroly z pohledu správce	84
Tabulka 6: Napadení zaměstnanců	95

Seznam použitých zkratk

AIDS	automatizovaný informační daňový systém
ASPI	automatizovaný systém právních informací
daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FAÚ	Finanční analytický úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
KHTA	těžká analytika kontrolního hlášení
NSS	Nejvyšší správní soud
OČR	Ošetřování člena rodiny
OČTR	Orgány činné v trestním řízení
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
trestní zákoník	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
trestní řád	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů
VIES	VAT Information Exchange System

ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

1 Úvod

Daňová kontrola zřejmě byla, je a bude z pohledu daňového subjektu jedním z nejsložitějších a časově nejnáročnějších úkonů prováděných správcem daně v rámci správy daní. Daňová kontrola bývá nezdídkou ze strany podnikatelských subjektů vnímána negativním způsobem, protože zásadním způsobem vstupuje do práv daňového subjektu. Avšak pro správce daně je daňová kontrola stěžejním institutem, který slouží při správě daní v České republice k ověření, zda daňový subjekt svou daňovou povinnost posoudil, stanovil a tvrdil správně.

Pro pochopení institutu daňové kontroly je bezesporu nutné se nejdříve seznámit s pojmem daň, jaké funkce daně plní, jak je postaven daňový systém České republiky a jak probíhá správa daní v České republice. Z toho důvodu je nejprve v teoretické části diplomové práce přistoupeno k výkladu těchto pojmů.

Následně je teoretická část diplomové práce věnována seznámení s pojmem, obsahem, předmětem a cílem daňové kontroly. Dále je uvedena klasifikace úkonů a postupů realizovaných v jednotlivých fázích daňové kontroly, kterými jsou fáze přípravy daňové kontroly, fáze průběhu daňové kontroly a fáze ukončení daňové kontroly. Nezbytností je pak uvedení, jaká práva a povinnosti v rámci daňové kontroly má na jedné straně daňový subjekt a jaké pravomoci a povinnosti má na straně druhé správce daně.

Závěr teoretické části diplomové práce se věnuje opravným a dozorčím prostředkům, které má daňový subjekt nebo správce daně k dispozici za účelem přezkoumání výsledku daňové kontroly. A dále tomu, jaký vliv a dopady má výsledek daňové kontroly na jiná zdaňovací období a do trestněprávní odpovědnosti daňového subjektu

Daňová kontrola je klíčovým nástrojem správce daně při naplňování základního cíle správy daní v České republice, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Skutečnost, že je daňová kontrola důležitým nástrojem při správě daní, je v úvodu praktické části diplomové práce demonstrována informacemi o počtu a výsledcích daňových kontrol provedených Finanční správou České republiky v období let 2017-2021 včetně uvedení údajů o efektivitě těchto kontrol.

Následně je v praktické části diplomové práci popsáno, v čem lze shledávat efektivnost daňových kontrol. Na základě modelového příkladu průběhu fiktivní daňové kontroly daně z příjmů právnických osob týkající se problematiky tzv. korunových dluhopisů v souvislosti s vyplácením nezdaněných úroků jejich upisovatelům u fiktivního

daňového subjektu jsou definovány faktory, které mají vliv na průběh daňové kontroly a potažmo i na efektivnost daňové kontroly, ať už v pozitivním nebo negativním slova smyslu. Hlavním cílem práce je pak na základě analýzy těchto faktorů navrhnout doporučení, která by mohla přispět ke zvýšení efektivnosti daňové kontroly u podnikatelských subjektů.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy faktorů ovlivňujících průběh daňové kontroly navrhnout doporučení pro zvýšení efektivnosti daňové kontroly u podnikatelských subjektů.

Dílčím cílem je v rámci teoretické části práce seznámit s pojmem daň, jejími funkcemi, konstrukčními prvky a daňovým systémem České republiky. Dále je cílem seznámit s pojmem, obsahem a jednotlivými fázemi daňové kontroly jakožto stěžejním kontrolním postupem při správě daní v České republice.

Dílčím cílem praktické části práce je definovat, v čem lze shledávat efektivnost daňových kontrol a na základě modelového příkladu průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob provést analýzu faktorů ovlivňujících průběh daňové kontroly za účelem provedení návrhů doporučení pro zvýšení efektivnosti daňových kontrol.

2.2 Metodika

Teoretická část práce je zpracována za použití metod literární rešerše, analýzy a syntézy na základě prostudované aktuálně platné legislativy upravující oblast daňového práva, judikatury, literatury a jiných odborných zdrojů zabývajících se problematikou daní, správy daní a především pak institutem daňové kontroly za účelem provedení interpretace pojmu daň, obsahu a předmětu daňové kontroly a provedení klasifikace úkonů a postupů realizovaných v jednotlivých fázích daňové kontroly.

Praktická část práce je rozdělena do dvou segmentů, kdy v úvodu prvního z nich je provedena interpretace výsledků daňových kontrol ukončených Finanční správou České republiky u jednotlivých daní v období let 2017-2021 a určení, v čem lze shledávat efektivnost daňových kontrol. Následně je na základě pozorování modelován průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, který je východiskem pro definování a analýzu faktorů ovlivňujících průběh daňové kontroly. V dalším segmentu praktické části je pak provedena analýza těchto faktorů. Výstupem praktické části práce jsou návrhy doporučení pro zvýšení efektivnosti daňové kontroly u podnikatelských subjektů.

3 Teoretická východiska

3.1 Daně a daňová soustava České republiky

3.1.1 Pojem daň

Daň je pojem, který je ve společnosti zcela běžně užíván. Jeho obecný význam je všeobecně znám, nicméně v právních předpisech České republiky pojem daň definován není.

Na základě charakteristických znaků daně je daň obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu a je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová (Vančurová et al., 2020, s. 9).

Daň ukládá stát výlučně prostřednictvím zákona, což vyplývá z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, tím pádem je daň povinným, tj. nedobrovolným, a tudíž vynutitelným peněžním plněním (Jurčík, 2015, s. 10).

Daně plynou do veřejných rozpočtů a v nich nejsou účelově vázány. Výnos konkrétní daně od konkrétního daňového subjektu není určen k financování konkrétní činnosti, nebo konkrétního výdaje (Klimešová, 2018, s. 12).

Nenávratnost daní spočívá v tom, že ten, kdo je uhradil v zákonem stanovené výši, nemá možnost požadovat jejich vrácení (Klimešová, 2018, s. 12).

Daň je ve své podstatě „cena“, kterou daňový subjekt platí za to, že spotřebovává veřejně poskytované služby, resp. statky. Neekvivalentnost daně je dána tím, že díl, jakým se jednotlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný nebo téměř žádný vztah k tomu, v jaké výši bude participovat na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebovávat veřejně financované statky (Vančurová et al., 2020, s. 10).

3.1.2 Funkce daní

Moderní daně plní nebo mohou plnit celou řadu funkcí. Požaduje se od nich mnohem více než jen naplnit veřejné rozpočty, čímž se stávají důležitým nástrojem ekonomické politiky státu (Vančurová et al., 2020, s. 11). Mezi nejdůležitější funkce daní pak lze zařadit funkci fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační.

Fiskální funkce, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet, je primární funkcí daní. Nelze však akceptovat názor, že splnění fiskální funkce může být dostatečným odůvodněním jakékoliv změny daně, ať už v podobě snížení nebo zvýšení nominální sazby daně (Vančurová et al., 2020, s. 11). Ve svém důsledku může nedostatečně promyšlený pokus o zvýšení výnosu daně znamenat pravý opak, například snížením výnosu jiné daně anebo zvýšeným úsilím o vyhnutí se dani vůbec (Vančurová et al., 2020, s. 11).

Alokační funkce daně koriguje to, že na některých trzích selhává efektivnost tržních mechanismů, resp. neodpovídá představě státu o optimálním rozvoji společnosti (Vančurová et al., 2020, s. 11).

Redistribuční funkce daní je vhodným nástrojem pro mírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů a spočívá v tom, že se daně ve větší míře vybírají od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším (Vančurová et al., 2020, s. 12).

Stimulační funkce daní využívá toho, že daně jsou jednotlivými subjekty zpravidla vnímány jako újma, a proto se snaží svou daňovou povinnost optimalizovat zákonem povoleným způsobem. Takovou zákonnou optimalizací jsou kupříkladu různé formy daňových úspor typu „daňové prázdniny“ při splnění stanovených podmínek (objem investic, nové technologie, tvorba pracovních míst atd.) nebo možnost odečtu vyměřené daňové ztráty v pěti bezprostředně navazujících zdaňovacích obdobích od základu daně z příjmů. Stát se tak snaží zmírnit podnikatelské riziko (Vančurová et al., 2020, s. 12). Ovšem stimulace může být i negativní a spočívá ve vyšším zdanění subjektů, když se např. chovají nezodpovědně (Vančurová et al., 2020, s. 12).

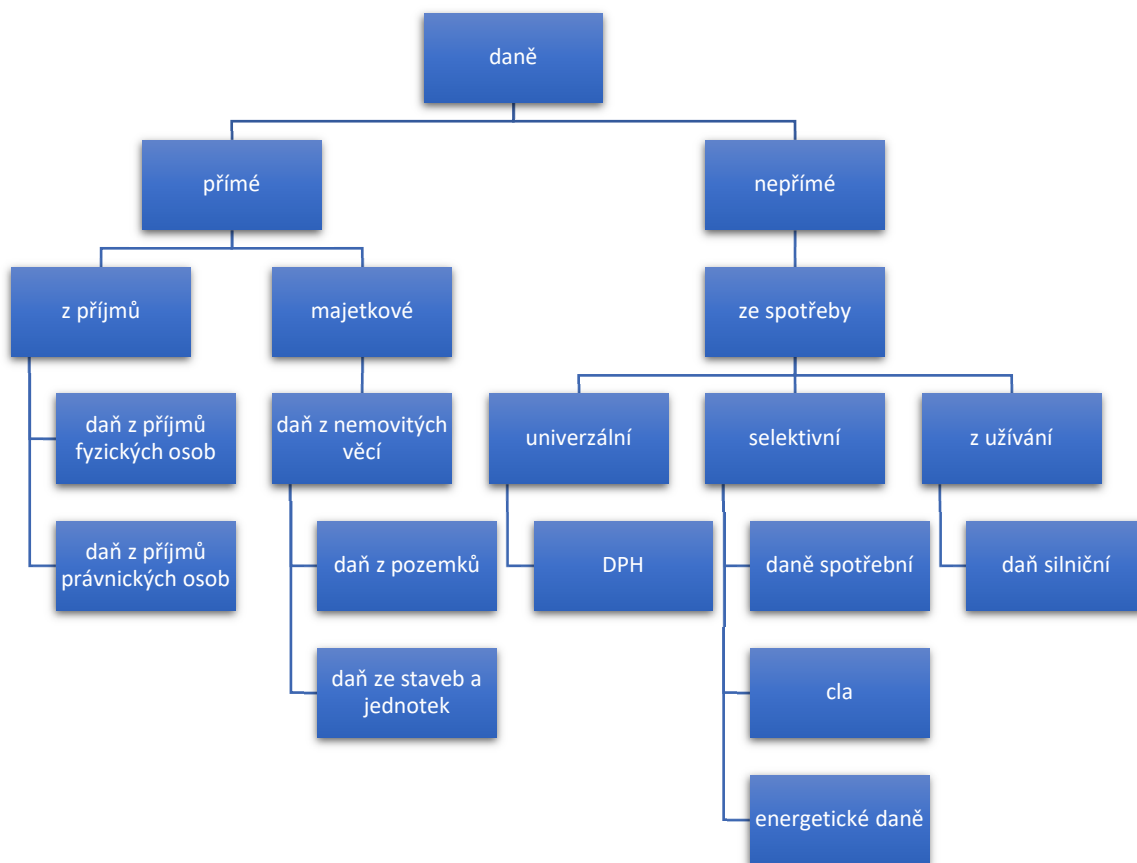
Stabilizační funkce daní spočívá ve snaze zmírnit výkyvy ekonomického cyklu, a to především tím způsobem, že v období konjunktury, kdy důchody i spotřeba rychle rostou, daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl, a tím napomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářet rezervu pro horší časy (Vančurová et al., 2020, s. 13).

3.1.3 Daňový systém České republiky

Daňovým systémem se rozumí souhrn všech daní, které se na daném území vybírají. Tento systém rovněž zahrnuje vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, podle kterých

jsou daně vybírány (Vančurová et al., 2020, s. 53). Přehled daní, které jsou používány v daňovém systému České republiky, zachycuje níže uvedené Schéma 1.

Schéma 1: Daňová soustava České republiky v roce 2022



Zdroj: Vlastní zpracování

Do daňové soustavy České republiky lze dále zařadit ostatní daňové příjmy, které však nelze jednoznačně přiřadit k přímým nebo nepřímým daním. Mezi ostatní daňové příjmy lze zahrnout pojistné na sociální pojištění a daň z hazardních her.

V závěru roku 2022 s účinností od 1. 1. 2023 v českém daňovém systému přibyla nová daň, kterou je daň z neočekávaných zisků (tzv. windfall tax), která spadá pod daň z příjmů, přičemž obdobím uplatnění daně z neočekávaných zisků jsou dle aktuálního znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kalendářní roky 2023 až 2025.

3.1.4 Konstruktivní prvky daně

Z výše uvedeného lze dovodit, že není důležité jen to, zda stát prostřednictvím daní vybere dostatečný objem prostředků k naplnění veřejného rozpočtu, ale také to, jak daně působí na ekonomické subjekty a domácnosti, od koho a kdy se vyberou, jak moc bude odvod daní pro ekonomické subjekty a sociální skupiny zatěžující apod. (Vančurová, 2020, s. 13).

O tom, v jaké míře na jednotlivé subjekty budou daně dopadat, rozhodují základní konstrukční prvky jednotlivých daní, mezi které lze v obecné rovině zařadit daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, zdaňovací období, odpočty od základu daně, sazbu daně a slevy na dani (Vančurová et al., 2020, s. 13-14).

Daňový subjekt

Daňový subjekt je osoba, která je dle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň (Vančurová et al., 2020, s. 14). Daňové subjekty pak lze dále rozdělit na poplatníky a plátce daně.

Za poplatníka daně je označován takový daňový subjekt, jehož předmět (zejména příjem nebo majetek) je dani podroben. Zpravidla poplatník je také povinen daň sám odvádět (Vančurová et al., 2020, s. 14-15).

Plátce daně je daňový subjekt, kterému zákon ukládá povinnost odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností (Vančurová et al., 2020, s. 15).

Pakliže má plátce daně organizační jednotku, kde dochází k výkonu povinností stanovených daňovým zákonem (zejména vybírání, srážení nebo zajištění daně) a kde jsou k tomu uloženy potřebné doklady, je tato organizační jednotka plátcovou pokladnou, pokud tak stanoví zákon [§ 21 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)].

Předmět daně

V obecné rovině se předmětem zdanění rozumí veličina, ze které se daň vybírá a jeho stručné vymezení je zpravidla součástí názvu daňového zákona [např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), nebo zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) apod.].

V předešlé kapitole je v rámci Schéma 1 zachycena daňová soustava České republiky a z toho i lze dovést, že obecně předmětem zdanění v naší zemi je příjem, majetek a spotřeba.

Co nejpřesnější definice předmětu daně je zcela zásadní pro efektivní vybírání daní. Někdy bývá vymezení předmětu daně široké a aby se daňový subjekt nemohl vyhnout zdanění, je v některých případech zapotřebí i definovat vynětí z předmětu daně, které spočívá v určení hranice, za kterou předmět daně již nesahá (Vančurová et al., 2020, s. 19).

Osvobození od daně

S předmětem daně pak úzce souvisí i osvobození od daně, které představuje takovou část předmětu daně, ze které se daň nevybírání (Vančurová et al., 2020, s. 19).

Základ daně

Předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel je základem daně. Měrnými (měřitelnými) jednotkami jsou buď fyzikální jednotky (např. kus, metr čtvereční, tuna, litr apod.), nebo hodnotové vyjádření v korunách (Vančurová et al., 2020, s. 21).

Zdaňovací období

V obecné rovině lze zdaňovací období definovat jako pravidelný časový interval, za který nebo na který se základ daně stanoví a daň vybírá (Vančurová et al., 2020, s. 22).

Odpočty od základu daně

S odpočty od základu daně se lze setkat zejména u daní z příjmů, které základ daně ještě dále snižují. Prostřednictvím odpočtů stát např. plní stimulační funkci daně (Vančurová et al., 2020, s. 23).

Sazba daně

Bezesporu samotné stanovení výše daně se neobejde bez stanovení základu daně a sazby daně. Přičemž sazba daně je ve své podstatě algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně sníženého o odpočty stanoví základní částka daně (Vančurová et al., 2020, s. 25). Jednotlivé druhy sazeb daně zachycuje níže uvedené Schéma 2.

Schéma 2: Druhy sazeb daně



Zdroj: Vlastní zpracování

Jednotná sazba daně, je taková sazba, která je stejná pro všechny typy a druhy předmětu předmětné daně nezávislé na jeho kvalitě nebo typu daňového subjektu, (např. daň z příjmů fyzických osob) (Vančurová et al., 2020, s. 25).

Diferencovaná sazba daně se může lišit podle druhu předmětu daně (např. daň z přidané hodnoty s 21 %, 15 %, 10 %) nebo se může lišit nejen podle druhu předmětu daně, ale i podle daňového subjektu (např. daň z příjmů právnických osob, u které se nižší sazba týká kupříkladu penzijních společností nebo základní investičních fondů) (Vančurová et al., 2020, s. 25).

Pevná sazba daně je vztažena k základu daně vyjádřeného ve fyzikálních jednotkách, tj. ke specifickému základu daně (např. sazba daně na 1 kus cigarety, sazba daně na 1 000 litrů piva apod.) (Vančurová et al., 2020, s. 25).

Relativní sazba daně je užívána u hodnotového základu daně a bývá obvyklá u běžných daní nebo u daní kapitálových a může mít proporcionální k základu daně nebo může být v podobě progresivní sazby daně (Vančurová et al., 2020, s. 26).

Slevy na dani

Slevy na dani se odečítají, tzn. snižují vypočtenou základní částku daně a mohou být absolutní (pevná částka) nebo relativní (vyjádřená v procentech).

Výše byl proveden výčet a stručný popis základních konstrukčních prvků daní v obecné rovině. Konkrétní hodnoty a specifikace v rámci jednotlivých daní nutno nalézt v jednotlivých zákonech upravujících konkrétní daň. Podrobný seznam těchto daňových zákonů je uveden v Příloze 1 této diplomové práce.

3.2 Správa daní v České republice

Jak je uvedeno výše, daň v České republice ukládá stát výlučně prostřednictvím zákona a prostřednictvím zákona je rovněž i upravena správa daní, kdy tak lze hovořit o tzv. daňovém právu.

V rámci daňového práva je třeba rozlišovat hmotně právní normy a procesně právní normy, kdy za hmotně právní normy je třeba považovat nejen zákony upravující jednotlivé daně, ale také zákony upravující cla, poplatky a další peněžitá plnění, při jejichž správě se používá daňový řád (Hrstková, 2022, s. 3).

Daňové právo hmotné je uplatňováno prostřednictvím daňového práva procesního, které v obecné rovině upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní. Základním pramenem daňového procesního práva je od 1. 1. 2011 daňový řád (Hrstková, 2022, s. 3).

V České republice je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), přičemž základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení (řádné daňové tvrzení – daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování) a dodatečné daňové tvrzení (dodatečné daňové tvrzení – dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování) podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 4 daňového řádu).

Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (§ 2 odst. 1 daňového řádu), přičemž pro účely daňového řádu se daní rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek; peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu; peněžité plnění v rámci dělené správy, přičemž pod pojem

daň se dle daňového řádu rovněž zahrnuje daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Dle ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.

Při správě daní jsou uplatňovány zásady, které jsou základními výkladovými pravidly sloužícími k naplnění cíle správy daní, jsou upraveny daňovým řádem, a jsou jimi:

- zásada zákonnosti (§ 5 odst. 1) – povinnost správce daně jednat v souladu se zákony a jinými právními předpisy;
- zásada legitimacy (§ 5 odst. 2) – správce daně je oprávněn jednat pouze tak, jak mu zákon umožňuje;
- zásada přiměřenosti (§ 5 odst. 3) – správce daně je povinen při aplikaci zákona postupovat přiměřeně a volit co nejméně invazivní prostředky;
- zásada procesní rovnosti (§ 6 odst. 1) – daňové subjekty a třetí osoby mají rovnocenná procesní práva a povinnosti;
- zásada součinnosti (§ 6 odst. 2) – jedná se jak o právo, tak o povinnost vzájemné spolupráce;
- zásada poučovací (§ 6 odst. 3) – správce daně je povinen ve vymezených případech poskytnout přiměřené poučení o právech a povinnostech osobám zúčastněným na správě daní v souvislosti s jím vykonávaným úkonem;
- zásada vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4) – správce daně dle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc; úřední osoby správce daně jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí;
- zásada rychlosti řízení (§ 7 odst. 1) – povinnost správce daně postupovat bez zbytečných průtahů;
- zásada hospodárnosti (§ 7 odst. 2) – správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady a s tím úzce souvisí i to, že správce daně je oprávněn konat úkony pro různá řízení společně;
- zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1) – spočívá v tom, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo;

- zásada legitimního očekávání (§ 8 odst. 2) – ukládá správci daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly;
- zásada materiální pravdy (§ 8 odst. 3) – udává, že správce daně má vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní;
- zásada zákazu zneužití práva (§ 8 odst. 4) – spočívá v tom, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Tato zásada byla vtělena do daňového řádu v rámci jeho novelizace s účinností od 1. 4. 2019 na základě správní a soudní praxe v oblasti daňového práva.

Pakliže je správa daní postup, tj. v obecném slova smyslu děj, neobejde se tento děj bez osob, které tyto postupy realizují, a jsou jimi tzv. osoby zúčastněné na správě daní (Vančurová et al., 2020, s. 74). Mezi osoby zúčastněné na správě daní patří na jedné straně správce daně jako oprávněný subjekt, a na straně druhé daňové subjekty a třetí osoby jako subjekty zavázané (Hrstková, 2022, s. 21).

Specifikace daňových subjektů byla provedena již v předešlé kapitole. Co se týče třetích osob, tak ty jsou v ustanovení § 22 daňového řádu vymezeny negativním způsobem, a to tak, že to jsou osoby jiné než daňový subjekt a mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Hrstková (2022, s. 26) pak uvádí, že mezi typické třetí osoby se řadí např. odborní konzultanti, svědci, znalci, tlumočníci, ručitelé, poddlužníci, nebo osoby mající povinnost součinnosti.

Dle § 10 daňového řádu je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán v takovém rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní, přičemž správní orgán nebo jiný státní orgán jsou považovány za orgány veřejné moci.

Správce daně je vůči daňovým subjektům a třetím osobám ve vrchnostenském postavení a dle § 11 daňového řádu je v jeho pravomoci:

- vést daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- provádět vyhledávací činnost,

- kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- vyzývat ke splnění povinností,
- zabezpečovat placení daní.

Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob, kdy úřední osobou je zaměstnanec, který se podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (§ 12 odst. 1 a 2 daňového řádu).

Mezi typické správce daně vykonávající v České republice správu daní patří finanční úřady a celní úřady.

Bezesporu nejdůležitějšími správci daně jsou orgány Finanční správy České republiky, které spravují převážnou většinu daní (vyjma spotřební a energetické daně). Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, byla od 1. 1. 2013 zřízena soustava orgánů Finanční správy České republiky, mezi které náleží:

- Generální finanční ředitelství (GFŘ) s celostátní územní působností se sídlem v Praze, které je podřízeno Ministerstvu financí;
- Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) s celostátní územní působností se sídlem v Brně, které je podřízeno GFŘ;
- 15 finančních úřadů (FÚ) podřízených OFŘ, z toho čtrnáct FÚ s výkonem působnosti na území vyššího územního samosprávného celku se sídlem v krajských městech a hlavním městě Praze a jeden Specializovaný finanční úřad (SFÚ) pro vybrané subjekty s celostátní územní působností se sídlem v Praze.

Spotřební a energetické daně spravují celní orgány, které byly zřízeny od 1. 1. 2013 zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a to Generální ředitelství cel a 15 celních úřadů.

Správce daně v rámci své činnosti vykonává postupy, které realizuje buď mimo probíhající řízení (tj. v rámci vyhledávací činnosti) nebo v rámci probíhajícího řízení, přičemž takový postup správce daně je zákonem upravený soubor úkonů tvořící samostatný celek.

S novelizací daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021 došlo ke specifikaci postupů, kterými správce daně provádí vyhledávací činnost a kontroluje plnění povinností ze strany osob zúčastněných na správě daně, a to provedením konkretizace pojmu vyhledávací postupy a kontrolní postupy (Hrstková, 2022, s. 54).

Dle daňového řádu se tak mezi vyhledávací postupy správce daně řadí vyhledávací činnost (§ 78 daňového řádu), opatřování vysvětlení (§ 79 daňového řádu) a místní šetření (§§ 80-84 daňového řádu).

Mezi kontrolní postupy správce daně se pak dle daňového řádu řadí daňová kontrola (§§ 85-88a daňového řádu) a postup k odstranění pochybností (§§ 89-90 daňového řádu).

3.3 Daňová kontrola

Daně jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření, což ve své podstatě znamená to, že to je daňový subjekt, který je povinen si sám svou daňovou povinnost posoudit, vypočítat, přiznat v daňovém tvrzení a následně i uhradit (Zatloukal, 2008, s. 1). Daňová kontrola je pak jedním ze stěžejních institutů daňového řízení, kterým správce daně může posoudit skutečnost, zda daňový subjekt v daňovém tvrzení svoji daňovou povinnost tvrdí ve správné výši.

3.3.1 Pojem daňová kontrola

Daňová kontrola je kontrolní postup, při kterém správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení daňové povinnosti daňového subjektu.

3.3.2 Předmět, rozsah a cíl daňové kontroly

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Jedním daňovým řízením je myšlena jedna daň, jedno zdaňovací období, přičemž v rámci hospodárnosti může být daňová kontrola prováděna společně pro více zdaňovacích období.

Rozsah daňové kontroly pak určuje, jaké povinnosti, tvrzení nebo okolnosti jsou v rámci předmětné daňové kontroly správcem daně prověřovány. Rozsah daňové kontroly může být v neomezeném anebo v omezeném rozsahu.

Cílem daňové kontroly je především správné zjištění a stanovení daně daňového subjektu.

3.3.3 Zahájení daňové kontroly a lhůta pro stanovení daně

Daňová kontrola může být správcem daně zahájena a ukončena pouze před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

Cílem lhůty pro stanovení daně je nastolit právní jistotu správce daně a rovněž tak daňového subjektu, aby oběma stranám bylo zřejmé, do jakého okamžiku je možno daň stanovit (Rozehnal, 2021, s. 288).

Lhůta pro stanovení daně je dána v první řadě subjektivní lhůtou v délce tří let, přičemž tato lhůta počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu). S délkou této lhůty je možno nakládat a může se tak dít pouze po dobu objektivní lhůty v délce 10 let (§ 148 odst. 5 daňového řádu).

Základní délku lhůty (tři roky) je možné modifikovat, a to úkony prodlužující, přerušující nebo stavící běh subjektivní lhůty.

Úkony prodlužující běh subjektivní lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2 daňového řádu, ve kterém se uvádí, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k:

- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
- e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu, pakliže byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví a jsou vyjmenovány v § 148 odst. 4 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu:

- a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,
- b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,
- c) trestní stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní,
- d) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav,
- e) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení, nebo
- f) ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daně až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

Nicméně v daňovém řádu lze nalézt ještě úkony prolamující subjektivní i objektivní lhůtu. Tyto úkony jsou upraveny v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu a jedná se o případy, kdy do již uzavřeného daňového řízení vstoupí nová informace z řízení trestního (Rozeňal, 2021, s. 295).

Samotný proces zahájení daňové kontroly doznal zásadních změn novelizací daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021, kdy je v rámci zjednodušené koncepce daňová kontrola dle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, v rámci jehož výroku je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly dle § 85 daňového řádu. Vzor oznámení o zahájení daňové kontroly je uveden v Příloze 2 této diplomové práce.

Vzhledem ke skutečnosti, že proces daňové kontroly je zahájen doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, a tento úkon má zásadní vliv na běh a délku lhůty pro stanovení daně, je nutno na tomto místě zmínit, co se pro účely daňového řádu považuje za doručení. Správce daně dle § 39 daňového řádu využívá několik způsobů doručování písemností, přednostně to je při ústním jednání, kdy úřední osoba doručí písemnost adresátovi nebo elektronicky, tj. prostřednictvím datové schránky. Pokud však není možné doručit písemnost předchozími způsoby, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb (tj. Českou poštou, s. p.), úřední osobou pověřenou doručováním (tj. vlastními pracovníky) nebo jiným orgánem, o němž to stanoví zákon (např. orgány Vězeňské služby České republiky, policejní orgány). Ve zvláštních případech lze písemnost doručit veřejnou vyhláškou (§ 49 daňového řádu).

Rozehnal (2021, s. 155) uvádí následující účinky, které zákon se zahájením daňové kontroly spojuje:

- 1) vliv na běh lhůty pro stanovení daně – zahájení daňové kontroly je úkon přerušující běh lhůty (§ 148 odst. 3 daňového řádu), tím pádem lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola doručením oznámení o zahájení daňové kontroly,
- 2) vliv na možnost podat dodatečné daňové tvrzení – podání daňového tvrzení v průběhu daňové kontroly není přípustné a nezahajuje další řízení; pokud to stav řízení umožní, údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně (§ 145a daňového řádu),
- 3) aktivace překážky opakování daňové kontroly bez důvodu (§ 85a daňového řádu),
- 4) vliv na sankční systém – daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně (§ 251 daňového řádu),
- 5) vliv na aktivaci § 145 odst. 2 daňového řádu – pakliže lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu,
- 6) v případě, že je daňová kontrola zahájena mimo běžící řízení, je s jejím zahájením spojeno zahájení doměřovacího řízení,
- 7) doměření daně na základě výsledku daňové kontroly je dle § 143 odst. 3 daňového řádu považováno za doměření daně z moci úřední.

Daňová kontrola může trvat několik měsíců, ale i několik let, roli v tom hraje především předmět a rozsah daňové kontroly. Bezpochyby je zásadní rozdíl v tom, zda správce daně v rámci daňové kontroly ověřuje plnění vybraných povinností nebo celkovou daňovou povinnost daňového subjektu. Nicméně z výše uvedeného lze dovodit délku trvání samotné daňové kontroly, která je tudíž limitována jednak lhůtou pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a jednak zásadou rychlosti řízení zakotvenou v § 7 odst. 1 daňového řádu.

3.3.4 Místo provádění daňové kontroly

Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (§ 85 odst. 2 daňového řádu). Přičemž v případě, že je daňová kontrola prováděna u daňového subjektu, tak daňový subjekt je povinen (kromě dalších povinností, o kterých bude pojednáno níže) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu).

3.3.5 Práva a povinnosti daňového subjektu

K tomu, aby mohla daňová kontrola efektivně plnit svůj účel je správce daně v rámci tohoto kontrolního postupu zákonem vybaven řadou kontrolních pravomocí, jimž odpovídají povinnosti daňového subjektu, na druhou stranu zákon daňovému subjektu garantuje určitá práva (Zatloukal, 2008, s. 106 a s. 107).

Daňový subjekt tak má v rámci daňové kontroly dle daňového řádu zejména právo:

- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost (§ 86 odst. 1 písm. a) daňového řádu),
- předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici (§ 86 odst. 1 písm. b) daňového řádu),
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 1 písm. c) daňového řádu),
- být včas vyrozuměn o provádění výslechu znalce a být přítomen výslechu znalce a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku (§ 95 odst. 4 daňového řádu),
- být včas vyrozuměn o provádění svědecké výpovědi, nehrozí-li nebezpečí z prodlení, a být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností (§ 96 odst. 5 daňového řádu),

- požádat o prokázání totožnosti úřední osoby, která provádí daňovou kontrolu (§ 12 odst. 3 daňového řádu),
- nahlédnout u správce daně do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací (§ 66 odst. 1 daňového řádu),
- podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu),
- vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 4 písm. a) daňového řádu),
- podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 4 písm. b) daňového řádu).

Daňový subjekt dle daňového řádu má v rámci daňové kontroly zejména povinnost:

- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu),
- poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací (§ 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu),
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu),
- umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnost (§ 86 odst. 3 písm. d) daňového řádu),
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu),
- poskytnout úřední osobě správce daně všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost; zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory (§ 82 daňového řádu).

3.3.6 Právomoci a povinnosti správce daně

V rámci provádění daňové kontroly má správce daně pravomoci, které ve své podstatě odpovídají povinnostem daňového subjektu v rámci daňové kontroly, jejichž výčet je uveden

výše. Dle § 86 odst. 4 daňového řádu má správce daně při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 až 84 daňového řádu upravující vyhledávací činnost správce daně v podobě místního šetření, a to zejména:

- pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní (§ 80 odst. 4 daňového řádu),
- úřední osoba má v době přiměřené předmětu místního šetření, resp. daňové kontroly, zejména v době provozu, právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní (§ 81 odst. 1 daňového řádu),
- v rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny (§ 81 odst. 3 daňového řádu),
- správce daně si může od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí. Takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha.

3.3.7 Dokazování a stanovení daně

Jednou z nejdůležitějších činností správce daně je bezesporu provádění dokazování spolu s vlastním rozhodováním, protože umožňuje správci daně zjistit skutkový stav, který je nezbytný pro naplnění základního cíle správy daní spočívajícího ve správném zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Dokazování v daňovém řízení je především upraveno v ustanovení § 92 daňového řádu, ve kterém jsou kromě jiných aspektů dokazování stanovena pravidla pro dělení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt (Sochorová, 2014, s. 56). Kromě toho je v rámci dokazování nutno aplikovat základní zásady, kterými jsou tak především zásada zákonnosti, součinnosti, materiální pravdy a zásada volného hodnocení důkazů.

Samotný proces dokazování se skládá z několika fází počínaje označením důkazních prostředků, přes jejich vyhledávání, popř. zjištění, následné provádění důkazů a konče jejich hodnocením.

Pro dokazování je stěžejní, že důkazní břemeno zásadně (kromě určitých výjimek, o kterých bude pojednáno níže) nese daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt má v daňovém řízení jednak povinnost sám daň přiznat, má tedy „břemeno tvrzení“ a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, má tedy „břemeno důkazní“. Záleží tedy především na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky předloží nebo navrhne k provedení správci daně.

Správce daně, aby v rámci dokazování zjistil co možná nejpřesněji skutkový stav, může v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzvat daňový subjekt k doložení dokladů, anebo, pokud to vyžaduje průběh řízení, může v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Výzva k prokázání skutečností musí být vždy jasná, konkrétní, určitá a srozumitelná, tj. musí z ní být jednoznačně seznatelné, co správce daně požaduje po daňovém subjektu prokázat a z jakého důvodu, tj. v čem spočívají pochybnosti správce daně (Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly, s. 20). Tomu odpovídá i ustálená judikatura, kdy např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 63/2009-102 ze dne 11.8.2009 je konkrétně uvedeno, že *„Výzvy správce daně by měly být jasné a srozumitelné, měly by uvést, jakou skutečnost má daňový subjekt prokázat a to tak, aby obsah výzvy byl reálně splnitelný...“*.

Správce daně tak nemůže vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí sám, a dále v souladu s negativní důkazní teorií nemůže správce daně po daňovém subjektu požadovat prokázání „negativních“ skutečností, neboť prokázat neexistenci jakékoliv skutečnosti z logiky věci nejde.

Vzor výzvy k doložení dokladů je uveden v Příloze 3 a vzor výzvy k prokázání skutečností je uveden v Příloze 4 této diplomové práce.

Důkazní prostředky jsou tak bezesporu k unesení důkazního břemene stěžejní. Pak je otázkou, co všechno je nebo může být důkazním prostředkem.

Jako důkazních prostředků lze dle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné

zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením samotného řízení. Jedná se zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Tvrzení daňového subjektu

Jako důkazní prostředek může být použito daňové tvrzení kontrolovaného daňového subjektu k jiné dani či jinému zdaňovacímu období, ale také jiné jeho tvrzení v jiném daňovém řízení nebo jeho tvrzení učiněné v rámci daňového řízení u jiného daňového subjektu.

Listina

Listinné důkazy se vyznačují svojí stálostí a neměnností a obsah skutečností zachycených v určité listině je konstantní a nezávislý na vnějších vlivech (pakliže neuvažujeme o možnosti padělání či pozměňování dané listiny). Správce daně se s obsahem listinných důkazů seznamuje tím způsobem, že si je přečte. V případě, že předmětnou listinu nepředložil správci daně sám daňový subjekt, ale správce daně ji získal bez součinnosti daňového subjektu, a pakliže má být listina použita jako důkaz v předmětném řízení, pak se daňový subjekt následně s obsahem listinného důkazu může seznámit buď v rámci nahlížení do spisu daňového subjektu, nebo v rámci dosavadního výsledku kontrolního zjištění, v rámci něhož správce daně listinný důkaz vyhodnotí. Daňovému subjektu je pak dán prostor, aby správci daně namítl nepravost, neúplnost či nepoužitelnost předmětné listiny a může navrhnout jiné důkazy, které vyvrátí skutečnosti obsažené v listině (Sochorová, 2014, s. 91).

Znalecký posudek

Vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně v souladu s ustanovením § 95 daňového řádu ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a to zejména, je-li rozhodnutí správce daně závislé na posouzení otázek, ke kterým je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Nebo v případě, že znalecký posudek nepředložil daňový subjekt, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na základě výzvy správce daně.

V případě, že je správcem daně vyžádán znalecký posudek, pak je daňový subjekt, v jehož věci má být znalecký posudek podán, povinen při jeho vypracování s ustanoveným znalcem spolupracovat (§ 95 odst. 3 daňového řádu).

Znalecký posudek je ve většině případů v rámci daňového řízení předkládán ustanoveným znalcem v písemné podobě.

V případě, kdy daňový subjekt považuje za vhodné vyjasnit určité okolnosti související se závěry znalce uvedené ve znaleckém posudku, může navrhnout provedení výslechu znalce, správce daně by měl žádosti daňového subjektu vyhovět (Sochorová, 2014, s. 96).

Není řídkým jevem, že daňový subjekt předloží správci daně jako návrh důkazního prostředku znalecký posudek, který si nechal zpracovat sám daňový subjekt. K problematice znaleckých posudků předkládaných účastníkem řízení se velmi podrobně vyjádřil např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, č. j. 63 Af 1/2020-92. Z uvedeného rozsudku, ale především přímo z textu daňového řádu plyne, že důkazní sílu znaleckého posudku má v daňovém řízení pouze posudek zpracovaný znalcem ustanoveným správcem daně (§ 95 daňového řádu), tedy že posudek předložený účastníkem řízení je v daňovém řízení považován za listinný důkaz s kvalitou soukromé listiny. Na takový posudek předložený účastníkem řízení proto správce daně nahlíží jako na odborné vyjádření či odborný názor na danou problematiku, který nemá pro účely daňového řízení kvalitu znaleckého zkoumání a výsledného znaleckého posudku, na kterém by záviselo hodnocení odborné otázky, k jejímuž hodnocení není správce daně oprávněn ani povolán. Správce daně tedy takový znalecký posudek vyhodnotí jako listinný důkaz a relevantním způsobem odůvodní, proč případně daný názor nebo zdůvodnění zhotovitele znaleckého posudku ve vztahu k posuzovaným skutečnostem lze či nelze přijmout.

Svědci

Daňový subjekt, za účelem prokázání jím tvrzených skutečností, může jako návrh důkazního prostředku navrhnout účast třetí osoby (např. svědka). Daňový subjekt je pak v takovém případě povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě (tj. údaje nezbytné k přesné identifikaci takové osoby – např. jméno, příjmení, datum narození či adresu bydliště) a sdělit informaci o tom, které skutečnosti hodlá

daňový subjekt účasti této třetí osoby (svědka) prokázat nebo vysvětlit, popřípadě sdělit jiný důvod účasti (§ 92 odst. 6 daňového řádu).

V případě, kdy daňový subjekt současně s návrhem na účast třetí osoby v řízení nesdělí správci daně potřebné údaje k identifikaci této třetí osoby nebo nesdělí informaci o tom, které skutečnosti hodlá výsledkem třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě nesdělí jiný důvod její účasti, může správce daně takový návrh na účast třetí osoby v řízení odmítnout. Nebo může správce daně v duchu zásady součinnosti vyrozumět daňový subjekt např. písemnou formou, že návrh neobsahuje potřebné údaje dle ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu, aby je daňový subjekt ve stanovené lhůtě doplnil, neboť v opačném případě nemůže správce daně posoudit, zda navržený důkazní prostředek – svědeckou výpověď provede či nikoli. Správce daně v případě odmítnutí provedení výslechu svědka o této skutečnosti vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu (§ 92 odst. 6 daňového řádu).

Sochorová (2014, s. 97) pak uvádí, že svědkem v daňovém řízení může být pouze fyzická osoba, která je odlišná jednak od daňového subjektu a současně od správce daně, která svými smysly vnímala určitou událost ve vnějším světě, a tato událost je důležitá pro probíhající daňové řízení. Výjimkou je pak fyzická osoba, která působí ve statutárním orgánu daňového subjektu (je-li daňový subjekt právnickou osobou), která nemůže být vyslechnuta v daňovém řízení jako svědek [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ve věci sp. zn. 7 Afs 15/2003 ze dne 19.10.2006]. V případě, že by byla výpověď fyzické osoby působící ve statutárním orgánu daňového poskytnuta při ústním jednání, tak bude tato výpověď považována za jiný důkazní prostředek výslovně nespécifikovaný v daňovém řádu.

Svědék je v daňovém řízení nezastupitelný, protože na základě minulé události určitou situaci pozoroval, byl jí přítomen, a tudíž nabyl znalosti o skutečnostech, o kterých má vypovídat. Přičemž dle daňového řádu (§ 96 odst. 1) každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy a musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Správce daně má dle § 96 odst. 4 daňového řádu povinnost poučit před výslechem svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Dle daňového řádu (§ 96 odst. 2) může výpověď odepřít ten svědek, který by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým.

Jako svědek pak nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu (§ 2 zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a bezpečnostní způsobilosti), nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti [např. § 7 odst. 1 písm. f) zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech)], ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má (§ 96 odst. 3 daňového řádu).

V případě, kdy svědek bezdůvodně odepře výpověď, včetně nedostavení se ke svědecké výpovědi na základě řádného předvolání správce daně bez řádné omluvy, správce daně ho může postihnout pořádkovou pokutou do výše 500 000 Kč podle ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu.

Správce daně není v rámci daňového řízení vázán jen návrhy daňového subjektu na provedení svědecké výpovědi a za účelem zjištění skutkového stavu co nejúplněji může v rámci dokazování svědeckou výpověď svědka iniciovat sám.

Svědka se k podání výpovědi dostaví na základě předvolání (vzor předvolání je uveden v Příloze 5 této diplomové práce), které mu zašle správce daně s dostatečným časovým předstihem, aby si předvolaný svědek stihl přizpůsobit svoje osobní a pracovní záležitosti tak, aby se mohl dostavit k výslechu (Sochorová, 2014, s. 99). Přičemž o provádění svědecké výpovědi správce daně včas vyrozumí i daňový subjekt, a to z toho důvodu, aby mohl daňový subjekt uplatnit své právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností (§ 96 odst. 5 daňového řádu).

Svědecká výpověď svědka je za přítomnosti minimálně dvou úředních osob správce daně, popřípadě za přítomnosti daňového subjektu (pakliže využije své právo být přítomen výslechu svědka) realizována v rámci ústního jednání, které je zachyceno v protokolu, který je součástí veřejné části spisu.

Výše byl proveden výčet důkazních prostředků a jejich stručný popis, nicméně tento výčet rozhodně není taxativní a ve své podstatě důkazním prostředkem může být cokoliv, co přispěje ke zjištění skutečného stavu. Přičemž jako důkazní prostředky lze taktéž použít kupříkladu:

- údaje poskytnuté správci daně třetími osobami (jako jsou např. banky, spořitelny a úvěrní družstva, zdravotní pojišťovny atd. viz § 57 daňového řádu),
- veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu),
- informace získané na základě dožádání jiného státu či poskytnuté českému správci daně spontánně bez dožádání.

Získávání informací z jiného státu upravuje zákon č. 162/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“). Předmětný zákon (viz § 1) upravuje postup a podmínky, za nichž správce daně spolupracuje s příslušnými orgány jiných států. Přičemž mezinárodní spolupráce při správě daně se poskytuje nebo přijímá ve formě:

- a) výměny informací na žádost,
- b) automatické výměny informací,
- c) výměny informací z vlastního podnětu,
- d) doručování písemností,
- e) účasti při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně, nebo
- f) provádění souběžných daňových kontrol.

V případě automatické výměny informací oznamovaných finančními institucemi, nadnárodními skupinami podniků, nebo zprostředkovateli přeshraničních uspořádání se za správce daně pro účely zákona o mezinárodní spolupráci považuje Specializovaný finanční úřad (§ 8 zákona o mezinárodní spolupráci). Přičemž automatickou výměnou informací se rozumí pravidelné a systematické poskytování předem určených informací.

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která má dlouholetou historii v oblasti všech forem výměny informací (na žádost, spontánní i automatické) si byla vědoma toho, že jak se svět stále více globalizuje, je tak pro všechny poplatníky snazší provádět, držet a spravovat investice prostřednictvím finančních institucí mimo tuzemsko (OECD, 2017, s. 11). V důsledku toho je obrovské množství peněz drženo daňovými subjekty v zahraničí a nezdaněno, neboť nedodržují daňové povinnosti ve své domovské jurisdikci. OECD (2017, s. 11) uvedla, že offshorové daňové úniky jsou vážným celosvětovým problémem a země mají společný zájem na zachování integrity svých

daňových systémů, a proto je v boji proti těmto daňovým únikům a ochraně integrity daňových systémů jednotlivých zemích zcela zásadní spolupráce a klíčovým aspektem této spolupráce je výměna informací. Z toho důvodu OECD navrhla globální model automatické výměny informací o finančních účtech a v souvislosti s tím stanovila i standardy pro automatickou výměnu informací o finančních účtech v daňových záležitostech (OECD, 2017, s. 11).

Bezesporu takto získané informace v rámci mezinárodní spolupráce mohou být zásadní pro správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady např. u daně z příjmů, tj. zda daňový subjekt ve svém tvrzení skutečně uvádí příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, tak jak mu to stanovuje zákon.

Dle ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu pak orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek stanovených daňovým řádem (konkrétně dle § 58 daňového řádu) na vyžádání správce daně takové listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání správci daně.

V obecné rovině správce daně není návrhem důkazního prostředku ze strany daňového subjektu vázán, může tedy provedení důkazního prostředku odmítnout, avšak je povinen odmítnutí návrhu dostatečně zdůvodnit. V jakých případech je správce daně oprávněn odmítnout navržený důkazní prostředek lze nalézt v judikatuře. Dle rozhodnutí Ústavního soudu České republiky (dále též „ÚS“) sp. zn. I. ÚS 118/09 je k tomu správce daně oprávněn tehdy, když:

- Tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení.
- Důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií.
- Tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.

Na druhou stranu správce daně dle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (tj. naplnění cíle správy daní) byly zjištěny co nejuplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Lze tedy konstatovat, že je sice primární povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení

prostřednictvím důkazních prostředků, která buď správci daně předloží nebo navrhnou k jejich provedení, avšak to nebrání správci daně, aby vyhledával a zohledňoval důkazy bez ohledu na návrhy daňového subjektu, a to jak ve prospěch, tak i v neprospěch daňového subjektu (Rozeňal, 2021, s. 173).

Doposud bylo více méně pojednáváno o důkazním břemenu, které nese v rámci daňové kontroly daňový subjekt. Nicméně nutno podotknout, že i správce daně v určitých případech nese důkazní břemeno. Správce daně dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje:

- oznámení vlastních písemností (správce daně musí písemnosti, které vydal, doručit v souladu s § 39 a násl. daňového řádu oprávněné osobě správným způsobem),
- skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
- skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti (správce daně má povinnost prokázat, že formálně deklarovaný obsah právního jednání se liší od jeho skutečného obsahu),
- skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní (správce daně je povinen prokázat skutečnosti, které tvrdí v odůvodnění rozhodnutí, jimiž osobě zúčastněné na správě daní uložil některou ze sankcí za porušení povinnosti při správě daní zakotvených v § 247 a násl. daňového řádu),
- skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu (vazba na § 8 odst. 4 daňového řádu, tj. na zásadu zákazu zneužití práva).

Na základě judikatury, lze určit tři hlavní oblasti, v nichž je důkazní břemeno obrácené, kdy musí prokazovat správce daně, aby mohl doměřit daň. Jedná se o oblast převodních cen, zneužití práva a podvodů na DPH.

Převodní ceny

V případě, kdy správce daně při daňové kontrole v rámci dokazování zpochybňuje cenu transakce mezi spojenými osobami, kterou uvádí daňový subjekt (dle jím zvolené metody) a kterou považuje daňový subjekt za správnou, je na správci daně, aby předložil

daňovému subjektu vlastní analýzu tržních cen lišící se od ceny deklarované daňovým subjektem.

Důkazní břemeno u převodních cen ve smyslu rozdílu mezi cenou aplikovanou v transakci se spojenou osobou a cenou tržní nese tedy správce daně.

Zneužití práva

Dle rozsudku NSS č. j. 5 Afs 58/2011-91 ze dne 2. 2. 2012 je uvedeno, že „o zneužití práva se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem jednání a zároveň i výsledkem je – i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů – získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaných danou právní úpravou“.

Jak evropská, tak i česká judikatura (viz např. rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 7 Afs 54/2006) se shoduje na tom, že pro zneužití práva je třeba kumulativně splnit následující dvě podmínky:

- a) hlavním cílem hospodářské činnosti (transakcí) je získání daňového zvýhodnění a současně
- b) poskytnutí daňového zvýhodnění je v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou, přičemž je důkazním břemenem výhradně správce daně toto kumulativní naplnění obou podmínek jednoznačně prokázat.

Podvod na DPH

Judikatura Soudního dvora Evropské unie jako podvod označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“).

Důkazní břemeno ohledně prokázání podvodu na DPH tíží správce daně. NSS v rozhodnutí č. j. 5 Afs 60/2017-60 uvedl: „Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není.“

Důkazní břemeno ohledně splnění vědomostního testu nese rovněž správce daně: *„Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“* (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2017-31 ze dne 31. 7. 2018).

Lze tedy konstatovat, že tíha prokázání toho, že byl spáchán podvod na DPH a daňový subjekt o něm věděl, případně vědět měl či mohl, stíhá správce daně. Je to tedy správce daně, kdo nese v případě podvodu na DPH odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci a současně je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které podporují jeho závěr, že se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH a že o tom věděl, nebo vědět mohl a měl.

Proces dokazování vedený správcem daně je završen úvahou správce daně o unesení, či neunesení důkazního břemene. K tomu, aby byla správní úvaha správce daně přezkoumatelná, musí správce daně vyhodnotit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků (viz § 92 odst. 7 daňového řádu), přičemž se správce daně při hodnocení důkazních prostředků řídí zásadou volného hodnocení. Tento proces pak musí být správcem daně z důvodu přezkoumatelnosti a možnosti obrany daňového subjektu zhmotněn, nejčastěji je hodnocení důkazů primárně zachyceno v dosavadním výsledku kontrolního zjištění. Pokud se hodnocení důkazů neuvádí v dosavadním výsledku kontrolního zjištění, resp. zprávě o daňové kontrole ve smyslu § 88 daňového řádu, musí správce daně hodnocení důkazů zachytit v úředním záznamu, který je součástí veřejné části spisu. Na tomto místě je nutno podotknout, že v procesním právu se rozlišuje mezi důkazním prostředkem a důkazem. Důkazní prostředek je proces poznání skutkového stavu (např. svědecká výpověď), kdy jeho konkrétní výsledek je důkazem (např. obsah svědecké výpovědi zachycený v protokolu o ústním jednání), přičemž důkaz provádí zásadně správce daně, který řízení vede (Rozeňal, 2021. s. 178).

Daňový řád preferuje stanovení daně na základě dokazování. Nicméně v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím tvrzených skutečností některou ze svých zákonem stanovených povinností, v důsledku čehož nemůže správce daně stanovit daň na základě dokazování, správce daně v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového

řádu stanoví daň podle pomůcek, kterými disponuje, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Pomůckami dle § 98 odst. 3 daňového řádu zejména jsou:

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Výše uvedený výčet není taxativní, není tedy vyloučeno, aby pomůcky pro stanovení daně byly tvořeny vzájemnou kombinací výše uvedeného, případně dalšími zdroji. Každopádně správce daně při stanovení daně podle pomůcek má povinnost přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž daňovému subjektu vyplývají výhody, a to i v případě, kdy jím nebyly uplatněny. Ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu blíže nespecifikuje, co lze za výhodu pro daňový subjekt považovat a uznat. Dle judikatury (např. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 106/2005-77 ze dne 28. 5. 2007) tak lze dovodit, že se bude jednat o výhody, na jejichž uplatnění má daňový subjekt ex lege právní nárok, např. odčitatelné položky, slevy na dani apod. nebo zohlednění přiměřených výdajů, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podnikání, v jaké lokalitě apod.

Daňový subjekt má právo být seznámen s konstrukcí pomůcek, tj. jakým způsobem byla daň podle pomůcek vypočtena a v jaké výši, a to prostřednictvím dosavadního výsledku kontrolního zjištění v případě daňové kontroly.

Avšak v případě, kdy daňový subjekt neprokázal svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně dle § 98 odst. 4 daňového řádu s daňovým subjektem daň sjedná v rámci protokolovaného jednání.

3.3.8 Dosavadní výsledek kontrolního zjištění

Jak bylo popsáno v předešlé kapitole, daňová kontrola je proces, v rámci kterého dochází k vedení dokazování, kdy daňový subjekt předkládá důkazní prostředky na podporu kontrolovaných skutečností a správce daně na základě těchto důkazních prostředků vyhodnocuje správnost ověřovaných tvrzení daňového subjektu (Rožehnal, 2021, s. 157).

V okamžiku, kdy správce daně usoudí, že provedl dokazování ve vztahu ke všem skutečnostem, u nichž to považoval pro správné stanovení daně za nezbytné, sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu.

Dosavadní výsledek kontrolního zjištění obsahuje zejména výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy, z nichž správce daně vycházel, a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení, popřípadě uvede důvody, proč neprovedl nebo nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem (Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly, s. 33).

Pokud správce daně v rámci daňové kontroly přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek, v dosavadním výsledku kontrolního zjištění uvede, z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním.

Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření daňového subjektu k tomuto výsledku (§ 88 odst. 2 daňového řádu).

Daňový řád umožňuje správci daně sdělit dosavadní výsledek kontrolního zjištění daňovému subjektu při ústním jednání nebo korespondenčně, tj. některým z dalších způsobů doručování uvedených v § 39 daňového řádu.

Daňový subjekt je v rámci svého vyjádření ke sdělenému dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména vznést výhradu k dosavadnímu výsledku zjištění a podat návrh na jeho doplnění (§ 88 odst. 4 daňového řádu).

Případnou reakci daňového subjektu správce daně vyhodnotí a může dojít k závěru, že je třeba v daňové kontrole pokračovat a doplnit dokazování, nebo přehodnotit původní názor uvedený v dosavadním výsledku kontrolního zjištění.

V případě, že dojde k doplnění dokazování, nebo dojde na základě vyjádření daňového subjektu v rámci dosavadního výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, pak správce daně celý výše uvedený proces opakuje, tj. sepíše nový dosavadní výsledek kontrolního zjištění, který sdělí daňovému subjektu a současně stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření daňového subjektu k tomuto výsledku.

V situaci, kdy správce daně na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění dozná, že na svých závěrech nebude nic měnit, nebo když

se daňový subjekt vzdal svého práva vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ve stanovené lhůtě, nebo když daňový subjekt vyslovil souhlas s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, popřípadě když výsledek dosavadního kontrolního zjištění není vůbec sdělován z důvodu, že na jeho základě nedochází k vydání rozhodnutí o stanovení daně, může správce daně přistoupit k sepsání zprávy o daňové kontrole.

3.3.9 Zpráva o daňové kontrole

Zpráva o daňové kontrole dle ustanovení § 88a odst. 2 daňového řádu musí obsahovat odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly (popřípadě oznámení o změně rozsahu daňové kontroly) a konečný výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Vzor zprávy o daňové kontrole je uveden v Příloze 7 této diplomové práce.

Ze zprávy o daňové kontrole dále musí být seznatelný způsob stanovení daně včetně jejího výpočtu, a to i v případě, kdy dochází ke stanovení daně podle pomůcek.

3.3.10 Ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole (§ 88a odst. 1 daňového řádu).

Vzor oznámení o ukončení daňové kontroly je uveden v Příloze 6 této diplomové práce.

V případě, kdy dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly (a zprávou o daňové kontrole), viz § 88a odst. 4 daňového řádu.

Rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu daně sděluje správce daně daňovému subjektu skutečnost, v jaké výši byla daňovému subjektu daň vyměřena nebo doměřena. V případě daňové kontroly se toto rozhodnutí o stanovení daně označuje jako platební výměr (jde-li o vyměření daň) nebo dodatečný platební výměr (jde-li o doměření daně).

Rozhodnutí o stanovení daně stejně jako jiná rozhodnutí při správě daně musí splňovat povinné náležitosti. Platební výměr nebo dodatečný platební výměr tak v souladu s § 102 daňového řádu musí obsahovat následující náležitosti:

- označení správce daně, který rozhodnutí vydal,
- číslo jednací, popř. číslo platebního výměru,
- označení příjemce rozhodnutí,
- výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,
- lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit,
- poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat řádný opravný prostředek, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se řádný opravný prostředek podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,
- podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka (tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby),
- datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.

V případě, kdy ke stanovení daně dojde výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně zpráva o daňové kontrole v souladu s ustanovením § 147 odst. 3 daňového řádu.

3.4 Opravné a dozorčí prostředky

Daňový řád (§ 108) umožňuje, aby rozhodnutí vydané při správě daně, tedy i (dodatečný) platební výměr vystavený na základě výsledku daňové kontroly bylo možno přezkoumat na základě řádného opravného prostředku, mimořádného opravného prostředku nebo dozorčího prostředku.

Mezi řádné opravné prostředky daňový řád řadí odvolání a rozklad, přičemž tyto prostředky směřují proti rozhodnutím správce daně, která ještě nenabyla právní moci.

Mimořádným opravným prostředkem je návrh na povolení obnovy řízení, které směřuje proti rozhodnutím správce daně, jež nabyla právní moci.

Dozorčími prostředky pak dle daňového řádu jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí a směřují proti pravomocnému rozhodnutí správce.

K vyvolání řádných a mimořádných opravných prostředků je oprávněna pouze osoba zúčastněná na správě daní a má jejich prostřednictvím být ze strany příjemce rozhodnutí dosaženo zrušení nebo změny napadeného rozhodnutí. Tyto prostředky tedy nejsou k dispozici správci daně, naproti tomu dozorčí prostředky jsou plně v dispozici správce daně a na jejich vyvolání osoba zúčastněná na správě daní nemá právní nárok. Na základě dozorčích prostředků může být dosaženo změny nebo zrušení rozhodnutí.

3.4.1 Odvolání

Bezesporu v praxi hojně a zcela běžně využívaným řádným opravným prostředkem je odvolání.

Příjemce rozhodnutí se může proti rozhodnutí správce daně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak (§ 109 odst. 1 daňového řádu). Odvolací řízení je zahájeno podáním odvolání u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, a to ve lhůtě do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje (§ 109 odst. 4 daňového řádu). Smyslem odvolacího řízení je ve své podstatě přezkoumání nezákonnosti rozhodnutí.

Příjemce rozhodnutí má kromě možnosti podat odvolání ještě následující možnosti, jak s odvoláním disponovat:

- může se vzdát svého práva na odvolání (§ 110 odst. 1 daňového řádu),
- může podané odvolání měnit a doplňovat, a to až do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno (§ 110 odst. 2 daňového řádu),
- může podané odvolání vzít zpět, a to rovněž až do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno (§ 110 odst. 2 daňového řádu) – tato skutečnost bude mít za následek, že dnem zpětvzetí odvolání je odvolací řízení zastaveno a rozhodnutí, které bylo odvoláním napadeno, nabývá právní moci.

V případě, že příjemce rozhodnutí odvolání podá, pak dle § 112 odst. 1 daňového řádu musí odvolání obsahovat následující náležitosti:

- a) označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,
- b) označení odvolatele,

- c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
- d) uvedení důvodů, v nich jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,
- e) označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,
- f) návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.

V případě, kdy odvolání neobsahuje některé z výše uvedených náležitostí (tj. podání trpí vadami, které brání řádnému projednání věci), vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněné, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů (§ 112 odst. 2 daňového řádu).

Prvostupňový správce daně (např. finanční úřad), jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, je oprávněn dle daňového řádu rozhodnout následujícími způsoby:

- odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je odvolání nepřipustné,
- odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud bylo odvolání podáno po lhůtě,
- rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví,
- rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně.

V případě, kdy správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem odvolacímu orgánu (tj. správci daně nejbližší nadřízenému správci daně, který napadené rozhodnutí vydal), a to bez zbytečného odkladu (§ 113 odst. 3 daňového řádu). V případě odvolání proti rozhodnutí vydaném finančním úřadem nebo Specializovaným finančním úřadem je odvolacím orgánem od 1. 1. 2013 Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí a v rámci odvolacího řízení může provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení anebo může doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně (§ 115 odst. 1 daňového řádu). V takovém případě odvolací orgán seznámí odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožní mu, aby se k nim vyjádřil (§ 115 odst. 2 daňového řádu). V případě, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správce daně, bude odvolatel s tímto rovněž seznámen a bude mu dáno právo vyjádřit se.

Odvolací řízení je ukončeno vydáním rozhodnutí o odvolání s následujícím výsledkem:

- odvolací orgán napadené rozhodnutí změní, nebo
- odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo
- odvolací orgán zamítne odvolání a napadené rozhodnutí potvrdí.

Odvolací orgán se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí vypořádat se všemi důvody, v nich odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

Proti rozhodnutí o odvolání vydaného odvolacím orgánem se již nelze dále odvolat.

3.4.2 Rozklad

Rozklad je specifický řádný opravný prostředek, který je upraven v § 108 odst. 2 a 3 daňového řádu, a který se zabývá přezkoumáním zákonnosti rozhodnutí, která jsou vydána ústředním správním orgánem nebo osobami stojícími v jeho čele. O rozkladu rozhoduje úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu komise, přičemž při rozhodování o rozkladu se použijí ustanovení upravující odvolání.

3.4.3 Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení

Obnova řízení je prostředek sloužící k opětovnému projednání věci u těch řízení, které byly ukončeny pravomocným rozhodnutím správce daně, přičemž řízení se může dle § 117 odst. 1 daňového řádu obnovit na návrh příjemce rozhodnutí (povolení obnovy řízení v podobě mimořádného opravného prostředku), nebo z moci úřední (nařízení obnovy řízení v podobě dozorčího prostředku), jestliže:

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
- c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo

d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.

Návrh na povolení obnovy řízení je nutno podat u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni, a to do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení, přičemž v předmětném návrhu musí být uvedeny okolnosti svědčící o jeho důvodnosti a dodržení lhůty pro podání návrhu (§ 118 daňového řádu).

Obnovu řízení pak povolí nebo nařídí správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, neuplynula-li lhůta pro stanovení daně. V případě, že nejsou shledány důvody povolení obnovy řízení, správce daně návrh zamítne (§ 119 daňového řádu).

Obnovené řízení se zahajuje vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy (§ 120 odst. 2 daňového řádu), v jehož odůvodnění správce daně vymezí důvody na základě, kterých se obnova řízení povoluje nebo nařizuje (§ 119 odst. 3 daňového řádu).

Vydáním nového rozhodnutí v dané věci se původní rozhodnutí ruší (§ 120 odst. 4 daňového řádu).

3.4.4 Přezkumné řízení

Přezkoumání rozhodnutí je dozorčím prostředkem sloužícím pro přehodnocování právního názoru správce daně na již rozhodnutou věc. Správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (§ 121 odst. 1 daňového řádu).

Pro lepší představivost, co může být přehodnoceno správcem daně v přezkumném řízení, lze jako příklad uvést situaci, kdy správce daně v rozhodnutí stanovil daň v základní sazbě daně a následně zjistí, že daň měla být stanovena v sazbě snížené. Pak je za dané situace správce daně za tímto účelem oprávněn podat podnět k nařízení přezkoumání (Rozeňal, 2021, s. 232).

Přezkumné řízení (pakliže neuplynula lhůta stanovená v § 122 odst. 3 daňového řádu, tj. lhůta pro stanovení daně, lhůta pro placení daně, 3 roky ode dne právní moci předmětného rozhodnutí) je zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, přičemž správce daně, který provede přezkumné řízení je při řízení vázán důvody, pro které bylo

nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 123 odst. 2 a 3 daňového řádu).

Přezkumné řízení je ukončeno vydáním rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní, pakliže správce daně zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1 daňového řádu. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.

3.5 Vliv daňové kontroly na jiná zdaňovací období

V případě, že v rámci daňové kontroly správce daně zjistí skutečnosti, které jsou rozhodné pro stanovení výše daně i v jiných zdaňovacích obdobích, a lze tudíž důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.

Správce daně v případě vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení musí ve výzvě svůj důvodný předpoklad rozvést, přičemž „důvodný předpoklad“ správce daně se může pohybovat v rozmezí od jistoty až po souhrn indicií (Rozeňal, 2021, s. 281).

Dle Rozeňala (2021, s. 281) je pak otázka zkoumání podmínek naplnění důvodného předpokladu podstatná, neboť správce daně je povinen výzvu při jeho naplnění vydat. V případě, když by správce daně namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení zahájil daňovou kontrolu, považovalo by se to za nezákonné jednání. Toto nezákonné jednání správce daně by nemělo dopad do zákonnosti zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 4 daňového řádu), ale ovlivnilo by to právo správce daně doměřit případné penále dle § 251 daňového řádu v případě doměření daně na základě výsledku takto zahájené daňové kontroly.

Na tomto místě je nutné podotknout, že výše uvedené může správce daně učinit pouze za předpokladu, že dosud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

3.6 Dopady výsledku daňové kontroly na trestněprávní odpovědnost daňového subjektu

Správce daně si dle ustanovení § 99 odst. 2 daňového řádu nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá,

nicméně dle ustanovení § 53 odst. 3 daňového řádu má oznamovací povinnost podle zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále též „trestní řád“), pokud jím zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že by mohl být spáchán některý z daňových trestných činů.

Ve vazbě na daňovou kontrolu, tak v případě, že správce daně na základě výsledku daňové kontroly doměří daňovému subjektu daň vyšší než 100 000 Kč, může se jednat o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „trestní zákoník“) a správce daně má dle ustanovení § 8 dost. 1 trestního řádu ve spojení s ustanovením § 53 odst. 3 daňového řádu povinnost neprodleně oznámit státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.

V Meritu Daňového řádu 2022 (s. 166) je konkrétně uvedeno, že *„Při doměření daně správcem daně ale není podstatné, zda se jednalo ze strany daňového subjektu o nedbalost, či úmysl. Při rozhodování soudu o tom, zda byl spáchán trestný čin zkrácení daně, je naopak podstatné úmyslné zavinění.“*

Dle § 240 trestního zákoníku trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby spáchá ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb. Za zkrácení daně ve větším rozsahu (tj. nejméně ve výši 100 000 Kč), bude pachatel potrestán odnětím svobody na 6 měsíců až 3 léta nebo zákazem činnosti. Pokud tento trestný čin spáchá ve značném rozsahu (tj. nejméně ve výši 1 000 000 Kč), bude potrestán odnětím svobody na 2 roky až 8 let. Pokud spáchá trestný čin zkrácení daně ve velkém rozsahu (tj. nejméně ve výši 10 000 000 Kč), hrozí mu odnětí svobody na 5 až 10 let.

Následně je odpovědnými orgány posouzeno, zda ze strany daňového subjektu došlo dle trestního zákoníku k naplnění trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

4 Vlastní práce

Teoretická část diplomové práce byla věnována seznámení s pojmem a podstatou daňové kontroly jakožto kontrolního postupu správce daně při naplňování základního cíle správy daní v České republice, kterým je správné zjištění a stanovení daně.

Jak bylo uvedeno výše v teoretické části, daně jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření, kdy daňový subjekt je povinen sám si svou daňovou povinnost posoudit, vypočítat a přiznat v daňovém tvrzení a pochopitelně ji i následně uhradit. Bezpochyby je pak právě daňová kontrola klíčovým nástrojem, díky němuž správce daně může ověřit a posoudit, zda daňová povinnost, kterou daňový subjekt tvrdí ve svém daňovém tvrzení, je ve správné výši.

Opakovaně bylo uvedeno, jak je daňová kontrola důležitým nástrojem při správě daní. Nicméně otázkou je, zda lze toto konstatování, které je učiněno ve své podstatě v obecné rovině, nějakým způsobem kvantifikovat. Informace o počtu a výsledcích daňových kontrol poskytované Generálním finančním ředitelstvím je možno dohledat na portálu otevřených dat Ministerstva financí ČR. Níže uvedená Tabulka 1 udává přehled o tom, jaký byl počet a jaké byly výsledky daňových kontrol ukončených Finanční správou České republiky u jednotlivých druhů daní v období let 2017-2021.

Tabulka 1: Počet a výsledky daňových kontrol v období let 2017-2021

	ROK				
	2017	2018	2019	2020	2021
Daň silniční					
Počet kontrol ukončených	596	596	701	384	289
Počet kontrol ukončených s doměrkem	256	260	289	204	133
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	3 518	4 565	4 435	4 205	2 540
Změna ztráty (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z hazardu					
Počet kontrol ukončených	-	-	-	-	17
Počet kontrol ukončených s doměrkem	-	-	-	-	15
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	-	-	-	-	169 422

	ROK				
	2017	2018	2019	2020	2021
Změna ztráty (v tis. Kč)		-	-	-	-
Daň z nabytí nemovitých věcí					
Počet kontrol ukončených	1	-	1	1	-
Počet kontrol ukončených s doměrkem	1	-	1	1	-
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	63	-	140	191	-
Změna ztráty (v tis. Kč)		-	-	-	-
Daň z nemovitých věcí					
Počet kontrol ukončených	50	21	5	-	3
Počet kontrol ukončených s doměrkem	49	21	5	-	3
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	276	186	286	-	0
Změna ztráty (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z příjmů fyzických osob z příznání					
Počet kontrol ukončených	2 352	1 788	1 511	907	899
Počet kontrol ukončených s doměrkem	1 358	1 015	833	528	537
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	206 036	216 089	125 926	110 485	208 157
Změna ztráty (v tis. Kč)	- 142 662	- 113 751	- 80 958	- 66 847	- 83 440
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti					
Počet kontrol ukončených	1 599	1 309	1 055	475	334
Počet kontrol ukončených s doměrkem	638	495	467	235	185
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	73 851	67 228	79 889	53 150	60 430
Změna ztráty (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z příjmů právnických osob					
Počet kontrol ukončených	2 001	2 147	2 007	1 292	1 178
Počet kontrol ukončených s doměrkem	1 134	1 214	1 053	731	667
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	849 968	2 024 120	2 067 032	1 946 118	1 946 789
Změna ztráty (v tis. Kč)	- 2 226 716	- 37 806 956	- 1 294 462	- 1 228 741	- 1 682 216

	ROK				
	2017	2018	2019	2020	2021
Daň z příjmů srážkou dle zvláštní sazby					
Počet kontrol ukončených	659	596	439	237	197
Počet kontrol ukončených s doměrkem	127	118	116	72	68
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	72 048	72 195	63 903	46 643	262 958
Změna ztráty (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
DPH					
Počet kontrol ukončených	6 712	5 256	4 679	3 432	3 584
Počet kontrol ukončených s doměrkem	4 886	3 907	3 642	2 803	2 920
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	10 388 494	7 763 568	4 803 415	3 776 526	3 497 281
Změna ztráty (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Ostatní					
Počet kontrol ukončených	-	-	-	-	33
Počet kontrol ukončených s doměrkem	-	-	-	-	20
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	-	-	-	-	555
Změna ztráty (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
CELKEM – počet kontrol ukončených	13 970	11 713	10 398	6 728	6 534
CELKEM – počet kontrol ukončených s nálezem	8 449	7 030	6 406	4 574	4 548
CELKEM – doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	11 594 254	10 147 951	7 145 026	5 937 317	6 148 133
CELKEM – změna ztráty (v tis. Kč)	- 2 369 378	-37 920 707	- 1 375 420	- 1 295 588	- 1 765 656

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Přehledu o počtu a výsledcích daňových kontrol

Z Tabulky 1 vyplývá, že ve sledovaném období let 2017-2021 celkový počet ukončených kontrol a počet kontrol ukončených s doměrkem klesá napříč všemi daněmi. Z předmětné tabulky dále vyplývá, že již v roce 2020 došlo k výraznému poklesu počtu daňových kontrol oproti předchozím letům, a že rok 2021 byl v tomto ohledu obdobný.

Dle dokumentu „Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021“, který zveřejnila Finanční správa České republiky (dále jen „finanční správa“) na svých webových stránkách, byla všeobecně kontrolní činnost finanční správy v první polovině roku 2021 stále značným způsobem ovlivněna pandemií způsobenou šířením nemoci COVID-19, a stejně tomu tak bylo i v roce 2020. Přijatá protiepidemiologická opatření totiž výrazným způsobem omezila osobní kontakt úředních osob správce daně s daňovými subjekty, a společně s nepřítomností pracovníků finanční správy z důvodu nemoci, karantény, či čerpání OČR předmětně způsobilo ztížení podmínek pro provádění kontrolní činnosti. Ostatně i na straně daňových subjektů vlivem personálního oslabení daňových subjektů způsobeného pandemií docházelo k častým žádostem o prodloužení lhůty stanovené správcem daně v rámci prováděných daňových kontrol. A to bezesporu mělo především vliv na délku trvání daňových kontrol a s tím související počet ukončených daňových kontrol v roce 2020 a 2021.

Nicméně přestože v roce 2021 došlo oproti roku 2020 k poklesu ukončených daňových kontrol o 194 (tj. meziroční pokles o 3,2 %), činily celkové doměrky plynoucí z daňových kontrol 6 148 133 tis. Kč, což představuje oproti roku 2020 mírné navýšení o 201 328 tis. Kč. Dále v roce 2021 došlo na základě ukončených daňových kontrol ke změně ztráty v celkové výši 1 765 656 tis. Kč, čímž došlo oproti roku 2020 k rozdílu změny ztráty ve výši 470 068 tis. Kč, neboť změna ztráty v roce 2020 činila 1 295 588 tis. Kč.

Autorka na tomto místě podotýká, že daňová ztráta [stav, kdy výdaje (náklady) upravené podle § 23 ZDP převyšují příjmy upravené podle § 23 ZDP] může být vykázána daňovými subjekty pouze ve vztahu k jejich daňové povinnosti týkající se daně z příjmů, a to jak fyzickými osobami, tak právnickými osobami (viz Tabulka 1). Výše vykázané daňové ztráty může mít (v souladu s ustanovením § 34 odst. 1 ZDP) vliv na daňovou povinnost daňového subjektu dvě zdaňovací období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období nebo ve zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání, za které se daňová ztráta stanoví, nebo pět zdaňovacích období bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví. A to z toho důvodu, že daňový subjekt může vyměřenou daňovou ztrátu, nebo její část, ve výše uvedených zdaňovacích obdobích uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně. Proto je rovněž důležité u daňových subjektů prověřovat, zda daňová ztráta tvrzená daňovým subjektem v jeho daňovém tvrzení je ve správné výši.

Výše byly uvedeny a hodnoceny údaje o daňových kontrolách ukončených v období let 2017-2021 v jejich absolutních hodnotách, přičemž na základě těchto hodnot lze odvodit, jaká byla efektivita těchto kontrol.

Efektivita daňových kontrol je finanční správou měřena jako podíl celkové výše doměřené daně a celkového počtu ukončených daňových kontrol. Tímto výpočtem je ve své podstatě zjištěna výše doměřené daně připadající na jednu provedenou daňovou kontrolu. Celková efektivita daňových kontrol ukončených ve sledovaném období let 2017-2021 je zachycena v níže uvedené Tabulce 2.

Tabulka 2: Celková efektivita daňových kontrol v období let 2017-2021

ROK	VÝŠE DOMĚŘENÉ DANĚ (V TIS. KČ)	POČET KONTROL UKONČENÝCH	CELKOVÁ EFEKTIVITA KONTROL (V KČ)
2017	11 594 254	13 970	829 939
2018	10 147 951	11 713	866 384
2019	7 145 026	10 398	687 154
2020	5 937 317	6 728	882 479
2021	6 148 133	6 534	940 945

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Přehledu o počtu a výsledcích daňových kontrol

Z Tabulky 2 je patrný trend v růstu celkové efektivy daňových kontrol. Nicméně rok 2019 se z tohoto trendu vymyká, neboť v tomto roce došlo k markantnímu poklesu výše doměřené daně a současně došlo i k poklesu počtu ukončených kontrol, který však nebyl tak výrazný. V dokumentu „Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019“ je k tomuto uvedeno následující: *„Tento pokles oproti předchozímu období byl zapříčiněn především délkou již zahájených daňových kontrol, jež je způsobena zefektivněním analytické činnosti s přesahem do výběru rizikových daňových subjektů do daňové kontroly. Zefektivněním tzv. rizikových analýz dochází k odhalování rozsáhlých řetězových podvodů, s čímž je spojeno náročné prověřování všech daňových subjektů zapojených do předmětných řetězců. Proces unesení důkazního břemene o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět, že je účasten na podvodu např. na dani z přidané hodnoty, je značně komplikovaný, přičemž tato složitost je i podpořena obstrukčním jednáním některých daňových subjektů zapojených do karuselových podvodů, případně některých zmocněnců.“*

Pro dokreslení lze na základě údajů uvedených v Tabulce 1 odvodit počet kontrol ukončených bez nálezu (viz Tabulka 3).

Tabulka 3: Počet daňových kontrol bez nálezu v období let 2017-2021

ROK	POČET DAŇOVÝCH KONTROL CELKEM	POČET DAŇOVÝCH KONTROL S NÁLEZEM	PODÍL KONTROL S NÁLEZEM NA CELKOVÉM POČTU KONTROL V %	POČET DAŇOVÝCH KONTROL BEZ NÁLEZU	PODÍL KONTROL BEZ NÁLEZU NA CELKOVÉM POČTU KONTROL V %
2017	13 970	8 449	60,48	5 521	39,52
2018	11 713	7 030	60,02	4 683	39,98
2019	10 398	6 406	61,61	3 992	38,39
2020	6 728	4 574	67,98	2 154	32,02
2021	6 534	4 548	69,61	1 986	30,39
CELKEM	49 343	31 007	62,84	18 336	37,16

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Přehledu o počtu a výsledcích daňových kontrol

Z Tabulky 3 je ve sledovaném období let 2017-2021 nejen patrná skutečnost o poklesu celkového počtu daňových kontrol, ale i to, že došlo k poklesu počtu daňových kontrol, které skončily bez nálezu. Dále z Tabulky 3 vyplývá trend, spočívající v rostoucím podílu daňových kontrol ukončených s nálezem (tj. s doměrkem) na celkovém počtu ukončených daňových kontrol, a tudíž klesá podíl daňových kontrol ukončených bez nálezu (tj. bez doměrku) na celkovém počtu ukončených daňových kontrol. Lze konstatovat, že v roce 2021 bylo z celkového počtu ukončených daňových kontrol cca 70 % daňových kontrol ukončeno s nálezem a cca 30 % daňových kontrol ukončeno bez nálezu.

Pomineme-li nyní důvod výrazného poklesu ukončených daňových kontrol v letech 2020 a 2021 z důvodu šíření nemoci COVID-19, kdy byl výrazně omezen kontakt správce daně s daňovými subjekty, tak jeden z důvodů, proč se počty daňových kontrol ve sledovaném období snižují, spočívá v tom, že správce daně pro odstranění pochybení daňových subjektů při vykazování jejich daňových povinností volí ostatní druhy kontrolních úkonů v souladu s daňovým řádem, a tudíž daňová kontrola nemusí být v některých

případech vůbec zahájena. Tuto skutečnost ostatně dokládají počty a fiskální efekty ostatních kontrolních případů ve sledovaném období let 2017-2021, jejichž přehled je uveden v Příloze 8.

Autorka na tomto místě považuje za nutné podotknout, že skutečnost, kdy je daňová kontrola ukončena s výsledkem bez nálezu, neznamená, že by o takové daňové kontrole mohlo být konstatováno, že by byla provedena neefektivně. Je nezbytné mít na zřeteli, že daňová kontrola je nástrojem správce daně pro ověření, zda daňová povinnost, kterou daňový subjekt tvrdí ve svém daňovém tvrzení, je ve správné výši. Skutečnost, že daňová kontrola byla ukončena bez nálezu, přestože správce daně původně detekoval riziko v daňové povinnosti daňového subjektu, dává daňovému subjektu zpětnou vazbu, že v rámci předmětné daňové kontroly unesl své důkazní břemeno a prokázal, že svou daňovou povinnost v předmětném zdaňovacím období vyhodnotil, spočítal a tvrdil ve svém daňovém tvrzení ve správné výši.

Otázkou je, kdy a na základě čeho je možno konstatovat, že byla daňová kontrola u podnikatelského subjektu provedena efektivně. Dle názoru autorky, aby mohlo být řečeno, že byla daňová kontrola u podnikatelského subjektu (daňového subjektu) provedena efektivně (tj. účinně), tak by měla být provedena v rámci zákonných předpisů, bez zbytečných průtahů, bez neadekvátních a nadměrně zatěžujících zásahů do „podnikatelského života“ daňových subjektů a jejímž výsledkem je především adekvátní prověření daňové povinnosti daňového subjektu, a tím pádem správné zjištění a stanovení daně v návaznosti na zvolený rozsah a předmět daňové kontroly. Pro úplnost lze konstatovat, že daňová kontrola plní i funkci preventivní, neboť samotná existence tohoto nástroje by měla vést daňové subjekty k tomu, aby své daňové povinnosti plnily řádně.

Výše byly uvedeny a hodnoceny počty a výsledky daňových kontrol ukončených v období let 2017-2021 včetně uvedení výpočtu a hodnocení efektivity těchto daňových kontrol. Z předmětného vyplynulo, že celkové počty ukončených daňových kontrol ve sledovaném období klesaly, klesala i výše doměřené daně, nicméně přes tento klesající trend měla efektivita daňových kontrol trend stoupající.

Z předmětné analýzy lze pouze vyvodit, že na celkovou efektivitu daňových kontrol, která má ve sledovaném období stoupající trend, má vliv výše doměřené daně z ukončených kontrol a celkový počet ukončených daňových kontrol (tj. daňových kontrol ukončených s nálezem a bez nálezu). Zajisté je snahou finanční správy, aby daňové kontroly

byly prováděny efektivně (účinně) a aby efektivita provedených daňových kontrol neklesala, ale naopak i nadále stoupala. Když si položíme otázku, jaké jsou tedy faktory mající vliv na efektivnost prováděných daňových kontrol, lze dle názoru autorky odpověď nalézt v procesu a průběhu samotné daňové kontroly.

Institut daňové kontroly v teoretické rovině, tj. z jakého právního rámce kontrolní postup daňové kontroly vychází, jaká jsou práva a povinnosti daňového subjektu a jaké jsou pravomoci a povinnosti správce daně v průběhu daňové kontroly, byl vymezen výše v teoretické části této práce.

Daňová kontrola je proces, v jehož průběhu správce daně provádí činnosti, které vedou ke správnému zjištění a stanovení daně. Správce daně je při provádění daňové kontroly vázán legislativním rámcem daňové kontroly a zákonem vymezených povinností, nicméně vlastní průběh této kontrolní činnosti není zákonem ani jiným právním předpisem upraven. Což je koneckonců logické s ohledem na rozmanitost daňových subjektů, stejně tak i na rozmanitost jejich daňových povinností. Tudíž kdy a jaké úkony a činnosti správce daně v průběhu daňové kontroly (eventuálně i před zahájením daňové kontroly) zvolí k provedení, aby byl naplněn účel daňové kontroly, tj. správné zjištění a stanovení daně, je zcela a naprosto v kompetenci správce daně.

Autorka v rámci praktické části této diplomové práce přistoupí k uvedení modelového příkladu, na kterém bude demonstrován průběh daňové kontroly.

Vzhledem ke skutečnosti, že dlouhodobě je nejvyšší počet prováděných daňových kontrol a zároveň jsou i nejvyšší doměrky na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů právnických osob (viz Tabulka 1), a vzhledem k zaměření kontrolní praxe autorky, rozhodla se autorka modelový průběh daňové kontroly demonstrovat na daňové kontrole daně z příjmů právnických osob.

Na základě modelového příkladu průběhu daňové kontroly bude provedena analýza faktorů, které mají vliv na průběh a výsledek samotné daňové kontroly, a tudíž potažmo mají vliv na účel daňové kontroly, ať už v pozitivním nebo v negativním slova smyslu. Následně na základě této analýzy a na základě zkušeností autorky z praxe budou učiněny návrhy doporučení, které by mohly přispět ke zvýšení efektivnosti prováděných daňových kontrol, tj. doporučení, která by mohla přispět k vyšší míře dosažení cíle a účelu daňové kontroly, kterým je správné zjištění a stanovení daně u podnikatelských subjektů.

4.1 Modelový příklad průběhu daňové kontroly

V rámci tohoto modelového příkladu bude autorkou práce modelován průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob týkající se problematiky tzv. korunových dluhopisů v souvislosti s vyplácením nezdaněných úroků jejich upisovatelům. Kauza tzv. korunových dluhopisů byla předmětem častých diskusí, a to jak odbornou veřejností, tak i médií.

Mějme daňový subjekt s názvem „Společnost XY s. r. o.“, u kterého bylo na základě vyhledávací činnosti správce daně rozhodnuto, že bude podroben daňové kontrole po vyměření daně v omezeném rozsahu, a to v rozsahu prokázání daňové uznatelnosti nákladů vzniklých v souvislosti s úrokovými náklady z dluhopisů.

Než bude přistoupeno k uvedení jednotlivých kroků, které jsou zachyceny v rámci modelového průběhu daňové kontroly, považuje autorka za nutné na tomto místě uvést právní rámec, ze kterého je nezbytně nutné vycházet při posouzení daňové uznatelnosti úrokových nákladů vzniklých v souvislosti s emitovanými dluhopisy.

Právní úprava dluhopisů

Dluhopis je zastupitelný cenný papír, s nímž je spojeno právo na splacení určité dlužné částky odpovídající jmenovité hodnotě jeho emitentem a povinnost emitenta toto právo uspokojit.

Právní úprava dluhopisu je obsažena převážně v zákoně č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dluhopisech“). Tento zákon upravuje některé základní pojmy, jako například kdo je emitent, co je to dluhopis, co se rozumí emisí dluhopisů, dále upravuje otázky týkající se vydávání dluhopisů, výnosu dluhopisu a jeho vyplácení nebo splacení dluhopisu. Dalším důležitým právním předpisem, ze kterého bylo nutno vycházet do 31. 12. 2013, byl zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů. Od 1. 1. 2014 je právní úprava dopadající na cenné papíry obsažena v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů v HLAVĚ IV, Dílu 4, konkrétně v ustanovení § 514 a následujících. Díky novele zákona o dluhopisech učiněné zákonem č. 172/2012 Sb., byly od 1. 8. 2012 výrazným způsobem zjednodušeny podmínky pro emitování dluhopisů.

Dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP se dluhopisy řadí mezi tzv. úvěrové finanční nástroje. Pro účely ZDP se úvěrovým finančním nástrojem rozumí závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků.

Definici korunového dluhopisu nenajdeme v žádném právním předpisu. Korunový dluhopis je zaužívaný termín pro dluhopis (dluhový cenný papír), který byl emitován zpravidla (ne však výhradně) v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 v takové nominální hodnotě, aby při aplikaci ustanovení § 36 odst. 3 ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2012 a Čl. IV bod 2 přechodných ustanovení zákona č. 192/2012 Sb. bylo zdanění úrokového příjmu plynoucího z tohoto dluhopisu srážkovou daní ve výši 15 % rovno 0 Kč, jestliže se základ daně stanoví samostatně za každý jednotlivý dluhopis a zaokrouhuje se na celé koruny dolů a sražená daň se rovněž zaokrouhuje na celé koruny dolů.

Daňová účinnost finančních nákladů dle ZDP

Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 ZDP).

Dle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje (náklady), ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Například v rozsudku NSS ze dne 19. 3. 2010 č. j. 5 Afs 92/2009-64 se uvádí, že *„(v)ýdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany“*.

Vydané dluhopisy se v daňově účinných nákladech společnosti (emitenta) projeví jako úroky vyplacené držitelům dluhopisů. Při posuzování jejich daňové účinnosti je třeba nejprve zvážit, zda tyto výdaje (náklady) splňují rovněž speciální ustanovení ZDP, kterým musí být tento uplatněný výdaj (náklad) testován, tj. zda úrokový náklad je nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů kontrolovaných zdaňovacích období naplňující podmínky daňové účinnosti dané § 24 odst. 1 ZDP (jedná se v podstatě o posouzení bezprostředního a přímého vztahu úroků z finančních prostředků získaných vydáním dluhopisů k dosažení očekávaných zdanitelných příjmů). Následně jsou výdaje (náklady) posuzovány dle příslušných zvláštních ustanovení § 25 ZDP [např. § 25 odst. 1 písm. zl) - provázanost na zisk dlužníka; § 25 odst. 1 písm. zk) - použití prostředků získaných emisí na pořízení podílu v dceřiné společnosti; § 25 odst. 1 písm. i) - použití prostředků na získání příjmů, které nejsou předmětem daně, případně jsou od daně osvobozeny nebo nejsou zahrnované do základu daně; § 25 odst. 1 písm. w) - test nízké kapitalizace omezující daňovou účinnost úroků z úvěrů a půjček, případně z úvěrových finančních nástrojů poskytnutých spojenými osobami], případně testován zda nejsou naplněny podmínky aplikace § 23 odst. 7 ZDP, je-li prokázána spojenost osob provádějících posuzovanou transakci (tj. test tržního odstupu respektive obvyklosti sjednaných cen úrokové míry u emise dluhopisů).

Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši. Možnost posuzování skutečné povahy uvedených výdajů není v rozporu s principem smluvní svobody. Úpravu veřejnoprávních vztahů nelze zcela srovnávat s úpravou soukromoprávních vztahů. V moderním právním státě není a nemůže být smluvní svoboda neomezená. Nelze ji zneužít k jednání neslučitelnému s veřejným zájmem, jakým řádný výběr daní nepochybně je (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000). Platí totiž, že daňový subjekt, který výdaj (náklad) zanesl do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností správci daně prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký uvedl na příslušném účetním dokladu.

Úrokový příjem z dluhopisu držitele dluhopisu

U držitele dluhopisu je úrokový příjem z dluhopisu definován v § 8 odst. 1 písm. a) ZDP jako příjem z kapitálového majetku, který je u poplatníků uvedených v odst. 2 a 17 ZDP dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP zdaňován zvláštní sazbou daně z příjmů, tj. z úrokového příjmu z dluhopisu sazbou 15 %. Sražení a odvod zvláštní sazby daně z příjmů z titulu úrokového příjmu z dluhopisů provádí emitent při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (držitele dluhopisu).

Dle ustanovení § 36 odst. 3 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012: „... Základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a zaokrouhluje se na celé koruny dolů,... Daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny dolů.“

Účelem tohoto ustanovení (tj. ustanovení § 36 odst. 3 ZDP) je ryze technický postup stanovení základu daně a daně z příjmů vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně a jejich zaokrouhlování, při kterém mělo být u vybrané skupiny cenných papírů dosaženo ekonomie zdanění (tj. aby nebyly odváděny haléřové částky na dani z příjmů vybírané srážkou).

S účinností od 1. 1. 2013 však došlo zákonem č. 192/2012 Sb. ke změně ustanovení § 36 odst. 3 ZDP, která měla za následek změnu zaokrouhlování základu daně: „U příjmů uvedených v odstavci 2 písm. a) nebo m) s výjimkou dividendového příjmu se základ daně a sražená daň nezaokrouhluje a celková částka daně sražená plátcem z jednotlivého druhu příjmu se zaokrouhluje na celé koruny dolů.“

Zároveň zákon č. 192/2012 Sb., obsahoval i přechodné ustanovení, které rovněž s účinností od 1. 1. 2013 umožnilo použít na dluhopisy vydané do 31. 12. 2012 zaokrouhlování srážkové daně dle ZDP účinného do 31. 12. 2012: „2. Pro úrokový příjem z dluhopisu emitovaného přede dnem nabytí účinnosti čl. III. bodu 6 tohoto zákona se použije ustanovení § 36 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III bodu 6 tohoto zákona.“

Změna ustanovení § 36 odst. 3 ZDP s účinností od 1. 1. 2013 neměla vliv na změnu účelu tohoto ustanovení – na tuto skutečnost nemělo vliv ani odsunutí novely tohoto ustanovení až na 1. 1. 2013. Zákon č. 192/2012 Sb. nabyl účinnosti ode dne 12. 7. 2012, ovšem právě s výjimkou § 36 odst. 3 ZDP, u kterého byla odložena účinnost až na 1. 1. 2013 (tj. cca o půl roku později).

Výše uvedená změna ZDP byla úzce navázána na změnu zákona o dluhopisech, ve kterém bylo stanoveno, že emitentem může být jakákoli osoba (tedy právnická nebo fyzická osoba), která splní zákonné předpoklady (tj. zpřístupní emisní podmínky). Zákon č. 172/2012 Sb., kterým byla provedena tato změna zákona o dluhopisech, nabyl účinnosti dne 1. 8. 2012.

V případě, že tedy byly emitovány dluhopisy o jmenovité hodnotě 1 Kč při úrokové míře 12 % p.a. v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012, úrok byl ve výši 0,12 Kč. Potom vlivem zaokrouhlení základ daně činil 0 Kč a tudíž daň z příjmů vybíraná srážkou ve výši 15 % činila 0 Kč, a to bez ohledu na počet dluhopisů, které upisovatel dluhopisů vlastnil. Například v případě emise 500 mil. ks dluhopisů při 12 % p.a., kterou upsala jedna osoba, pak byly takové osobě za kalendářní rok vyplaceny úroky ve výši 60 mil. Kč, přičemž u takového úrokového příjmu vlivem výše uvedené právní úpravy platné do 31. 12. 2019 daň z příjmů vybíraná srážkou ve výši 15 % reálně činila 0 Kč. Počínaje rokem 2020 dochází přechodným ustanovením Čl. IV bod 4 zákona č. 364/2019 Sb. ke změně zaokrouhlování základu daně u dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012, kdy předmětnou novelou zákonodárce odstranil výjimku ze zdanění úrokových příjmů plynoucích z „korunových dluhopisů“ emitovaných před 1. 1. 2013, přičemž novela se nedotýká dosud vyplacených úroků, ale úrokového příjmu vyplaceného emitentem až po 1. 1. 2020. V důsledku toho od 1. 1. 2020 na úrokový příjem z titulu výplaty úroků z korunových dluhopisů emitovaných do 31. 12. 2012 dopadá zdanění srážkovou daní ve výši 15 % dle § 36 odst. 3 ZDP.

Výše byl uveden právní rámec, z něhož je v rámci modelového příkladu průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob týkající se otázky daňové uznatelnosti úrokových nákladů v souvislosti s emitovanými korunovými dluhopisy nutno vycházet.

Pro dokreslení situace je na tomto místě nutno uvést, že v první řadě bylo předmětného nulového zdanění příjmů z dluhopisů ve větším měřítku využito v roce 2012 u státních dluhopisů, které vydalo Ministerstvo financí ČR. Úmyslem státu bylo motivovat občany České republiky k nákupu takových dluhopisů. Nicméně vzhledem ke skutečnosti, že byl s účinností od 1. 8. 2012 novelizován zákon o dluhopisech, kterým byly zjednodušeny podmínky pro emisi dluhopisů, byla tato výhoda využita i řadou obchodních korporací. V roce 2012 tak bylo realizováno přes 500 emisí dluhopisů v celkové nominální hodnotě přes 100 mld. Kč (Medek, 2020).

Autorka této diplomové práce na tomto místě podotýká, že modelovaný průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, který je zachycen níže v Tabulce 4, je sice ve zjednodušené podobě, nicméně obsahuje zásadní prvky pro přiblížení a pochopení struktury samotného průběhu daňové kontroly. Modelový příklad vychází z několikaleté praxe autorky působící na pozici kontrolního pracovníka. Jedná se o modelový průběh fiktivní daňové kontroly u fiktivního daňového subjektu, kdy inspirací pro modelový příklad byl rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 5. 2022 č. j. 57 Af 13/2021-55, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 3. 2022 č. j. 52 Af 40/2021-58 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2022 č. j. 30 Af 36/2020-17. Na základě modelového příkladu budou následně pro účely této diplomové práce definovány faktory mající vliv na průběh, výsledek a tudíž potažmo i efektivnost daňové kontroly.

Tabulka 4: Modelový průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015

DATUM	NÁZEV ÚKONU
	Fáze přípravy na daňovou kontrolu
12/2018	Vytvoření hypotézy daňového pochybení
	Fáze průběhu daňové kontroly
01/2019	Úkony předcházející zahájení daňové kontroly
02/2019	Zahájení daňové kontroly
04/2019	Podání daňového subjektu č. 1
05-06/2019	Zpracování předložených dat
08/2019	Protokolované jednání
09/2019	Podání daňového subjektu č. 2
10-11/2019	Výzva k poskytnutí informací
04/2020	Výzva k prokázání skutečností
06/2020	Podání daňového subjektu – odpověď na výzvu k prokázání skutečností
08/2020	Výzvy k poskytnutí informací
09/2020	Odpovědi na výzvy k poskytnutí informací
	Fáze ukončení daňové kontroly
04/2021	Dosavadní výsledek kontrolního zjištění
06/2021	Nahlédnutí do spisu
06/2021	Podání daňového subjektu – vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění
11/2021	Zpráva o daňové kontrole
12/2021	Vydání dodatečného platebního výměru

Zdroj: Vlastní zpracování

Výše byl ve stručnosti předestřen modelový průběh daňové kontroly a nyní bude následovat podrobný popis jednotlivých úkonů, kdy bude v úvodu jednotlivých podkapitol členěných dle jednotlivých fází daňové kontroly nejprve uveden souhrnný přehled úkonů provedených v rámci předmětné fáze daňové kontroly a následně bude proveden podrobný popis jednotlivých úkonů vztahujících se k prověřovaným skutečnostem modelového příkladu.

4.1.1 Fáze přípravy daňové kontroly

Název úkonu	Stručný popis
Vytvoření hypotézy daňového pochybení	shromáždění dostupných informací, na základě kterých správce daně definoval, v čem mohl daňový subjekt při stanovení své daňové povinnosti pochybit

Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt byl k provedení daňové kontroly vybrán na základě vyhledávací činnosti správce daně. V přípravné fázi daňové kontroly, byly správcem daně zjištěny a shromážděny dostupné informace o daňovém subjektu, a to jak z veřejně dostupných zdrojů (např. obchodní rejstřík, sbírka listin atd.), tak informace, které správce daně má možnost získat ze své vlastní činnosti (např. z činnosti vyměřovacího oddělení).

V tomto modelovém příkladu bylo v prvopočátku správcem daně zjištěno z výkazů účetní závěrky, které je daňový subjekt povinen předkládat správci daně společně s přiznáním k dani z příjmů právnických osob, že daňový subjekt emitoval v roce 2012 dluhopisy ve výši 500 mil. Kč. Dále bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt v příloze k účetní závěrce za zdaňovací období roku 2015 uvedl informaci, že daňový subjekt eviduje závazek z upsaných dluhopisů, a že úroky z těchto dluhopisů jsou vykazovány v daňových nákladech společnosti.

Na základě zjištěných skutečností byla správcem daně vytvořena hypotéza, zda daňový subjekt nákladové úroky z dluhopisů ve zdaňovacím období roku 2015 oprávněně uplatnil jako daňově uznatelný náklad.

4.1.2 Fáze průběhu daňové kontroly

Název úkonu	Stručný popis
Úkony předcházející zahájení daňové kontroly	<ul style="list-style-type: none">- zjištění lhůty pro stanovení daně- kontaktování daňového subjektu za účelem sjednání termínu protokolovaného jednání
Zahájení daňové kontroly	<ul style="list-style-type: none">- protokolované jednání, v rámci něhož správce daně formálně a fakticky zahájil daňovou kontrolu- správce daně vznesl požadavek na předložení dat a písemností
Podání daňového subjektu č. 1	<ul style="list-style-type: none">- předložení písemností a dat požadovaných správcem daně při zahájení daňového kontroly- studium, zpracování a vyhodnocení předložených písemností správcem daně
Protokolované jednání	<ul style="list-style-type: none">- požadavek na předložení dalších písemností vznesený správcem daně
Podání daňového subjektu č. 2	<ul style="list-style-type: none">- předložení požadovaných písemností daňovým subjektem- vyhodnocení předložených písemností správcem daně
Výzva k poskytnutí informací	<ul style="list-style-type: none">- požadavek na banku k poskytnutí informací
Výzva k prokázání skutečností	<ul style="list-style-type: none">- daňový subjekt byl správcem daně vyzván k prokázání daňové uznatelnosti nákladů
Odpověď daňového subjektu na výzvu k prokázání skutečností	<ul style="list-style-type: none">- daňový subjekt v rámci své odpovědi prokazuje skutečnosti, ke kterým byl vyzván
Výzvy k poskytnutí informací	<ul style="list-style-type: none">- dotaz správce daně do centrální evidence účtů- požadavek správce daně na banky k poskytnutí informací

4.1.2.1 Úkony předcházející zahájení daňové kontroly

Před samotným zahájením daňové kontroly byly správcem daně činěny úkony k tomu, aby mohla být zahájena daňová kontrola. Tímto se z přípravné fáze daňové kontroly správce daně posunul do fáze samotného průběhu daňové kontroly. Správcem daně bylo zjištěno,

že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 v délce 3 let v únoru roku 2019 ještě neuplynula (lhůta pro stanovení daně v tomto případě byla stanovena na 1. 7. 2019 v souladu s § 136 odst. 2 daňového ve znění platném do 31. 12. 2020, neboť daňové přiznání daně z příjmů právnických osob bylo podáno daňovým poradcem). V návaznosti na skutečnost, že lhůta pro stanovení daně ještě neuplynula, mohl správce daně v rámci přípravy na daňovou kontrolu přistoupit k tomu, aby kontaktoval daňový subjekt, konkrétně osobu oprávněnou jednat se správcem daně za daňový subjekt, ve věci sjednání termínu konání protokolovaného jednání. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová kontrola byla zahajována v roce 2019, v daném okamžiku dle platného znění daňového řádu bylo možno daňovou kontrolu zahájit pouze na základě protokolovaného jednání. Od 1. 1. 2021 díky novelizaci daňového řádu pominula nutnost protokolovaného jednání pro zahájení daňové kontroly a správce daně tak od roku 2021 nemusí nezbytně nutně vést protokolované jednání ve věci zahájení daňové kontroly a může přistoupit k vyhotovení písemnosti nazvané Oznámení o zahájení daňové kontroly, kterou doručí daňovému subjektu.

4.1.2.2 Zahájení daňové kontroly

Dle právní úpravy daňového řádu platné do 31. 12. 2020 mohla být daňová kontrola v roce 2019 zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně za tímto účelem sjednal s daňovým subjektem na konkrétní den, čas a místo protokolované jednání.

V rámci protokolovaného jednání, které se realizovalo dne 1. 2. 2019, bylo správcem daně sděleno, že je u daňového subjektu zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 v omezeném rozsahu, a to v rozsahu prokázání daňové uznatelnosti nákladů vzniklých v souvislosti s úrokovými náklady z dluhopisů.

Správce daně v rámci protokolovaného jednání požadoval po daňovém subjektu předložit emisní podmínky dluhopisů; účetní deník a obrátovou předvahu za zdaňovací období roku 2015 v elektronické podobě; značení dokladů a účetní osnovu daňového subjektu platnou ve zdaňovacím období roku 2015. Dále správce daně v rámci

protokolovaného jednání požadoval, aby mu daňový subjekt sdělil důvod a účel emise dluhopisů; sdělil a doložil, kdo a kdy dluhopisy upsal; kým, kdy a jakým způsobem byly upsané dluhopisy uhrazeny; zda, komu a jak jsou úroky z dluhopisů vypláceny.

Vzhledem k rozsahu vznesených požadavků ze strany správce daně, bylo mezi daňovým subjektem a správcem daně dohodnuto, že budou požadavky vznesené správcem daně ze strany daňového subjektu splněny v dohodnutém termínu 40 dnů ode dne konání protokolovaného jednání, a to odesláním do datové schránky správce daně.

Protokolovaným jednáním, v rámci něhož byl daňovému subjektu sdělen rozsah a předmět daňové kontroly a byly vzneseny požadavky, co má daňový subjekt správcem daně předložit, čímž bylo zahájeno prověřování tvrzení daňového subjektu, se daňová kontrola stala fakticky zahájenou. Tato skutečnost měla za následek to, že v souladu s ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu začala lhůta pro stanovení daně v délce 3 let běžet znovu od okamžiku zahájení daňové kontroly. To znamenalo, že vlivem zahájení daňové kontroly dne 1. 2. 2019 byla tímto úkonem lhůta prekluze nově stanovena na datum 2. 2. 2022.

4.1.2.3 Podání daňového subjektu č. 1

Daňový subjekt v termínu dohodnutém v rámci protokolovaného jednání zaslal do datové schránky správce daně písemnosti a data, které správce daně požadoval v rámci protokolovaného jednání. Konkrétně daňový subjekt předložil emisní podmínky dluhopisů; Smlouvu o úpisu dluhopisů; Smlouvu o vzájemném zápočtu pohledávek; účetní deník a obratovou předvahu za zdaňovací období roku 2015 v elektronické podobě; bankovní výpisy týkající se úhrady vyplacených úroků z dluhopisů a dále daňový subjekt zaslal písemnost obsahující odpovědi na dotazy správce daně vznesené při protokolovaném jednání.

Na základě písemností, které daňový subjekt předložil společně s jeho sdělením v rámci podání č. 1, bylo správcem daně zjištěno a vyhodnoceno, že daňový subjekt „Společnost XY s. r. o.“ v roce 2012 emitoval dluhopisy o jmenovité hodnotě 1 Kč o objemu 500 mil. kusů, s dobou splatnosti 20 let, s měsíční výplatou úroků z dluhopisů a s úrokovou mírou ve výši 12 % p.a. Dále bylo zjištěno, že dluhopisy upsal jediný jednatel daňového subjektu pan X.Y. (tj. osoba spojená s daňovým subjektem ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP) a úhrada upsaných dluhopisů byla realizována formou zápočtu na základě Smlouvy o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků, která byla uzavřena mezi daňovým subjektem

a jednatelem daňového subjektu panem X.Y. Dále bylo zjištěno, že výplata úroků z dluhopisů byla realizována každý měsíc bezhotovostním převodem na účet pan X.Y.

Ze Smlouvy o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků vyplynulo, že závazek pana X.Y. vůči daňovému subjektu z titulu upsaných dluhopisů byl započten se závazkem daňového subjektu vůči panu X.Y. z titulu bezúročné půjčky poskytnuté panem X.Y. daňovému subjektu v roce 2010.

K důvodu a účelu emise dluhopisů daňový subjekt sdělil, že dluhopisy byly emitovány za účelem dostatečného zajištění provozního financování daňového subjektu.

Daňový subjekt v rámci svého podání č. 1 předložil správci daně účetní deník a obratovou předvahu za zdaňovací období roku 2015 v elektronické podobě, tak jak požadoval správce daně. Tento požadavek správce daně byl vznesen na základě toho, že dle ustanovení § 81 odst. 1 daňového řádu vyplývá pro daňový subjekt povinnost předložit správci daně účetní záznamy nebo jiné informace, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní.

Pakliže bychom na tomto místě měli definovat, co konkrétně lze zahrnout pod pojem účetní záznamy, tak na tuto otázku můžeme nalézt odpověď v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně v § 4 odst. 10, kde se uvádí, že účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví, přičemž každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy.

Jako příklady účetních záznamů zákon o účetnictví uvádí účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrku a výroční zprávu.

Pojem jiné informace není v daňovém řádu definován ani jinak blíže vymezen, tudíž do této kategorie mohou být de facto zařazeny jakékoliv doklady a písemnosti, které nepředstavují účetní záznamy.

Správce daně si v tomto modelovém příkladu v návaznosti na rozsah a předmět daňové kontroly vyžádal od daňového subjektu předložit účetní deník a obratovou předvahu za zdaňovací období roku 2015 v elektronické podobě, značení dokladů a účetní osnovu daňového subjektu platnou ve zdaňovacím období roku 2015, které daňový subjekt v rámci svého podání č. 1 předložil.

Správce daně v tomto modelovém příkladu z předložených účetních dat prostřednictvím analytického softwaru IDEA provedl kontrolní postupy, v rámci nichž:

- ověřil úplnost a integritu převzatých dat,
- provedl kontrolu, zda se v účetnictví daňového subjektu strana Má Dáti rovná straně Dal,
- ověřil, zda výsledek hospodaření, který daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací roku 2015 koresponduje s předloženým účetnictvím daňového subjektu,
- zjistil, že daňový subjekt na nákladovém účtu 562 zaúčtoval ve zdaňovacím období roku 2015 každý měsíc náklady v souvislosti s dluhopisy ve výši 5 mil. Kč a že celkové úrokové náklady z dluhopisů ve zdaňovacím období roku 2015 činily 60 mil. Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že daňový subjekt emitoval dluhopisy o objemu 500 mil. Kč při úrokové míře 12 % p.a., zaúčtovaná výše úrokových nákladů na nákladovém účtu 562 tudíž odpovídala emisním podmínkám dluhopisů,
- zjistil, že úrokové náklady z dluhopisů ve výši 5 mil. Kč byly měsíčně vypláceny bezhotovostním způsobem, což korespondovalo s tvrzením daňového subjektu, a jím předloženými bankovními výpisy v rámci podání č. 1 a dále, že tato skutečnost je v souladu s emisními podmínkami dluhopisů.

4.1.2.4 Protokolované jednání

Na základě skutečností zjištěných správcem daně z dosavadního průběhu daňové kontroly vyplynulo, že úhrada upsaných dluhopisů byla realizována na základě zápočtu vzájemných pohledávek a závazků vzniklých mezi „Společností XY s. r. o.“ a jejím jednatelem panem X.Y., kdy „Společnost XY s. r. o.“ měla dle Smlouvy o vzájemném zápočtu pohledávek závazek vůči jednatele společnosti panu X.Y. z titulu bezúročné půjčky. Správce daně proto realizoval s daňovým subjektem protokolované ústní jednání, v rámci něhož požadoval předložit smlouvu, na základě které jednatel daňového subjektu pan X.Y. v roce 2010 poskytl daňovému subjektu bezúročnou půjčku a dále požádal o doložení, jakým způsobem a kdy byla půjčka daňovému subjektu poskytnuta. Dále správce daně požadoval po daňovém subjektu specifikovat na jakou konkrétní činnost daňového subjektu měla být emise dluhopisů použita.

V rámci protokolovaného jednání bylo sjednáno, že požadavky vznesené správcem daně budou ze strany daňového subjektu splněny v dohodnutém termínu 20 dnů ode dne konání protokolovaného jednání, a to zasláním do datové schránky správce daně.

4.1.2.5 Podání daňového subjektu č. 2

Daňový subjekt v dohodnutém termínu do datové schránky správce daně učinil podání, v rámci něhož zaslal Smlouvu a poskytnutí půjčky a kopii výpisu z bankovního účtu. Ke konkretizaci, na jakou činnost daňového subjektu měla být emise dluhopisů použita, daňový subjekt pouze uvedl, že na zajištění provozního financování daňového subjektu.

Správce daně po obdržení požadovaných dokumentů přistoupil k jejich studiu a vyhodnocení.

Z předložené Smlouvy o poskytnutí půjčky bylo správcem daně zjištěno, že půjčka byla panem X.Y. daňovému subjektu poskytnuta v roce 2010 ve výši 500 mil. Kč při úrokové míře 0 % p.a. a že převod částky z titulu bezúročné částky byl realizován bezhotovostním převodem v roce 2010 z bankovního účtu jednatele daňového subjektu panem X.Y. na bankovní účet daňového subjektu vedený u komerční banky, což daňový subjekt doložil výpisem ze svého bankovního účtu.

4.1.2.6 Výzva k poskytnutí informací

Vzhledem ke skutečnosti, že daňový subjekt v rámci svého podání č. 1 předložil správci daně bankovní výpisy týkající se úhrady vyplacených úroků z dluhopisů, požádal správce daně banku A u níž byl vedený účet, na který byly zasílány úroky z dluhopisů, o poskytnutí výpisu a informací k předmětnému účtu za kontrolované zdaňovací období roku 2015 za účelem ověření, kdo je majitelem a disponentem tohoto účtu, tj. kdo byl příjemcem úroků z dluhopisů.

Následně vyzvaná banka A zaslala správci daně do datové schránky informace, které správce daně k předmětnému účtu požadoval sdělit. Správce daně tak ověřil, že majitelem bankovního účtu, na který byly vypláceny úroky z dluhopisů ve zdaňovacím období roku 2015, je jednatel daňového subjektu pan X.Y. a že v kontrolovaném období na tento účet bylo připsáno 12 plateb ve výši 5 mil. Kč od „Společnosti XY s. r. o.“, tj. celkem 60 mil. Kč.

4.1.2.7 Výzva k prokázání skutečností

S ohledem na dosud zjištěné skutečnosti týkající se emise dluhopisů z dosavadního průběhu daňové kontroly přistoupil správce daně k vydání výzvy k prokázání skutečností. Správce daně v rámci výroku výzvy k prokázání skutečností požadoval po daňovém subjektu aby:

- (1) prokázal, že nákladové úroky z emitovaných dluhopisů zaúčtované na nákladovém účtu 562 v celkové částce 60 mil. Kč, které byly uplatněny v daňových nákladech daňového subjektu ve zdaňovacím období roku 2015, jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP,
- (2) prokázal ekonomický smysl emise dluhopisů, a to s ohledem na skutečnost, kdy emise dluhopisů měla být použita na zajištění provozního financování daňového subjektu, přičemž daňový subjekt v důsledku provedeného zápočtu žádné finanční prostředky reálně neobdržel.

Daňovému subjektu byla ke splnění předmětné výzvy stanovena lhůta v délce 20 dnů ode dne doručení výzvy. V rámci odůvodnění výzvy správce daně popsal dosavadní zjištění týkající se emise dluhopisů, vyjádřil své pochybnosti, čímž odůvodnil svůj požadavek na prokázání, tak jak jej uvedl v rámci výroku výzvy.

4.1.2.8 Odpověď daňového subjektu na výzvu k prokázání skutečností

Správce daně po odeslání a doručení výzvy k prokázání skutečností do datové schránky daňového subjektu obdržel žádost daňového subjektu o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě k prokázání skutečností v délce 20 dnů na 40 dnů. Vzhledem ke skutečnosti, že žádost daňového subjektu byla řádně odůvodněna a jednalo se o první žádost daňového subjektu, správce daně žádosti daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 36 daňového řádu vyhověl.

Následně správce daně v prodloužené lhůtě obdržel od daňového subjektu odpověď na výzvu k prokázání skutečností. V rámci odpovědi daňový subjekt ve stručnosti uvedl, že je přesvědčen, že úroky z dluhopisů jsou ve zdaňovacím období roku 2015 daňově uznatelným nákladem, protože v souladu s obecnou definicí daňově uznatelných nákladů obsaženou v § 24 odst. 1 ZDP, souvisí se zdanitelnými příjmy daňového subjektu,

neboť prostřednictvím emise dluhopisů byl nahrazen závazek z titulu bezúročné půjčky závazkem z titulu dluhopisů. Daňový subjekt tak chtěl narovnat vztahy s panem X.Y., který půjčku v roce 2010 poskytl, ale mohl kdykoliv požádat o její vrácení, což by mohlo významným způsobem narušit ekonomickou stabilitu daňového subjektu. V okamžiku, kdy byla půjčka nahrazena dluhopisy, daňový subjekt tak měl jistotu v tom směru, že dluhopisy byly emitovány s dobou splatnosti 20 let. Přičemž dle názoru daňového subjektu byla prostřednictvím dluhopisů jednateli daňovému subjektu panu X.Y. dána možnost s pohledávkou z titulu dluhopisů lépe nakládat, než s pohledávkou z titulu Smlouvy o poskytnutí půjčky. Panu X.Y. tak byla dána možnost v případě potřeby s dluhopisy obchodovat (tj. prodat je), a to jak v celém objemu, nebo po částech díky tomu, že byly emitovány o objemu 500 mil. kusů, což představuje nespornou výhodu. V případě, že by pan X.Y. chtěl postoupit svou pohledávku z titulu Smlouvy o poskytnutí půjčky, je daňový subjekt přesvědčen, že by to bylo pro pana X.Y. komplikované, nákladné na realizaci, navíc by i tato varianta mohla narušit ekonomickou stabilitu daňového subjektu, když by nový nabyvatel pohledávky z titulu Smlouvy o poskytnutí půjčky chtěl po daňovém subjektu tuto pohledávku splatit, nebo kdyby požadoval po daňovém subjektu úroky z prodlení, což by zajisté představovalo vyšší náklady, než ty které jsou nyní představovány úrokovým nákladem z dluhopisů. Takže dle mínění daňového subjektu byla nejvýhodnější variantou pro zachování jeho ekonomické stability a pro narovnání vztahu s jeho jednatelem emise dluhopisů, které nahradily závazek ze Smlouvy o poskytnutí půjčky.

Dále daňový subjekt vyjádřil svůj názor, že i kdyby pan X.Y. uhradil závazek z emitovaných dluhopisů bezhotovostním způsobem a daňový subjekt by tak obdržel finanční prostředky, tak by daňový subjekt získané finanční prostředky použil na úhradu závazku panu X.Y. z titulu Smlouvy o poskytnutí půjčky, takže výsledek situace by tudíž byl stejný, tj. zánik závazku z titulu Smlouvy o poskytnutí půjčky a vznik závazku z titulu dluhopisů. Přičemž tato transakce by byla s vyššími náklady na její realizaci, respektive na transakce spojené s bezhotovostním převodem finančních prostředků než v případě vzájemného zápočtu pohledávek.

Daňový subjekt následně vyjádřil názor, že v podstatě tímto svým vyjádřením i prokázal ekonomický smysl emise dluhopisů.

4.1.2.9 Výzvy k poskytnutí informací

Správce daně využil možnosti, že v rámci součinnosti může zaslat dotaz do centrální evidence bankovních účtů, aby zjistil, u jakých bank měl jednatel daňového subjektu pan X.Y. ve zdaňovacím období roku 2012, tj. ve zdaňovacím období kdy došlo k emisi dluhopisů, vedený účet. Správcem daně bylo zjištěno, že pan X.Y. měl v roce 2012 vedeny účty u dvou komerčních bank (u banky B a dále u banky C).

Na základě zjištěných informací zaslal správce daně do banky B a do banky C žádost o poskytnutí výpisu a informací ke zjištěným účtům za zdaňovací období roku 2012.

Banka B a banka C zaslaly správci daně informace, které správce daně požadoval ve svých výzvách k poskytnutí informací. Na základě těchto výpisů z předmětných účtů z roku 2012 správce daně zjistil, že pan X.Y. v době úpisu dluhopisů nedisponoval ani na jednom z těchto účtů, a ani v jejich souhrnu, tak vysokými finančními prostředky, aby mohl uhradit upsané dluhopisy ve výši 500 mil. Kč.

4.1.3 Fáze ukončení daňové kontroly

Název úkonu	Stručný popis
Dosavadní výsledek kontrolního zjištění	- sepsání dosavadních zjištění a vyhodnocení dosud zjištěných důkazů
Nahlédnutí do spisu	- požadavek daňového subjektu o nahlédnutí do spisu u správce daně
Vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění	- výhrady vznesené daňovým subjektem k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění
Zpráva o daňové kontrole	- písemnost zachycující celý průběh daňové kontroly
Vydání dodatečného platebního výměru	- rozhodnutí o doměření daně na základě výsledku daňové kontroly

4.1.3.1 Dosavadní výsledek kontrolního zjištění

Správce daně na základě dosud zjištěných informací, sdělení zaslaných daňovým subjektem a písemností předložených daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly došel k závěru, že dostatečným způsobem zjistil skutkový stav pro správné a úplné posouzení

daňové povinnosti daňového subjektu, a proto přistoupit k sepsání dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

V rámci písemnosti, jejímž obsahem byl dosavadní výsledek kontrolního zjištění, byl ze strany správce daně popsán dosavadní průběh daňové kontroly; jaké skutečnosti byly v průběhu daňové kontroly zjištěny; vyhodnocení písemností a důkazních prostředků předložených daňovým subjektem v rámci daňové kontroly; vyhodnocení důkazních prostředků získaných správcem daně; jaké skutečnosti považuje správce daně ze strany daňového subjektu za prokázané a jaké nikoliv a především pak byla obsahem správní úvaha, která vedla správce daně k závěrům učiněným v rámci dosavadního kontrolního zjištění.

Správce daně v rámci tohoto modelové příkladu daňové kontroly zjišťoval veškeré okolnosti týkající se emise dluhopisů ve výši 500 mil. Kč s jmenovitou hodnotou 1 Kč realizovanou v roce 2012, jakož i okolnosti využití tohoto zdroje financování, a to za účelem posouzení daňové uznatelnosti úroků vzniklých z titulu emise a úpisu předmětných dluhopisů. Správce daně na základě zjištěného skutkového stavu v rámci dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci své správní úvahy vyhodnotil, že úroky z dluhopisů, které byly za zdaňovací období roku 2015 vyplaceny jednateli daňového subjektu panu X.Y. a které daňový subjekt uplatnil v daňových nákladech, nelze uznat jako daňově účinný náklad, neboť ze strany daňového subjektu a jednatele daňového subjektu došlo ke zneužití práva.

V českém právním řádu institut zneužití práva, resp. zásada zákazu zneužití práva, nebyl do novely daňového řádu č. 80/2019 Sb. (do 31. 3. 2019) výslovně v tuzemském právním řádu zakotven. Nyní je institut zneužití práva uveden v ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, který uvádí: „*při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*“, přičemž účelem daňového práva je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. K aplikaci zneužití práva před tímto datem docházelo na základě činnosti soudní moci, která tento institut, resp. jeho aplikaci spatřovala v podobě nepsaného právního principu. Existenci nepsaných právních principů a jejich interpretační použitelnost dovedl historicky Ústavní soud (viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS. 33/97 ze dne 17. 12. 1997). Jelikož posuzovaný případ spadal do období před zmíněnou novelizací daňového řádu, správce daně vycházel z judikатурních závěrů do té doby známých a nerozporovaných rozsudků, zvláště

Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), neboť novela daňového řádu v první řadě implementuje příslušné předpisy Evropské unie.

Problematikou institutu zneužití práva se Ústavní soud zabýval ve svém rozhodnutí II. ÚS 2714/07 ze dne 6. 8. 2008, ve kterém učinil závěr, že *„ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky, ... ve veřejném právu neplatí zásada, že každý subjekt může činit to, co zákon nezakazuje a že tak zásada zneužití práva je silnější než dovolení dané právem.“*. Ústavní soud při svých úvahách o zneužití práva využil i judikaturu SDEU ve věci C-63/04 (CentralProperty Ltd), podle níž *„zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace a výsledkem bylo získání daňového zvýhodnění...“*.

Lze tedy konstatovat, že soudní moc chápe zneužití práva jako chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného či nepředvídatelného. Zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Daňový subjekt si formálně splní všechny jeho hmotněprávní podmínky pro uplatnění daňových nákladů a získá daňovou výhodu. O zneužití práva se pak jedná v tom případě, pokud je učiněn úkon, který nemá jiný hospodářský účel, než snížit jeho daňovou povinnost, přičemž se opírá o výklad textu zákona, který poplatník provedl pouze za použití jazykové metody výkladu právní normy, a to v rozporu se smyslem a účelem tohoto zákona.

Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 31 Af 29/2017-74 ze dne 27. 11. 2018 uvedl, že *„lze za zneužití práva považovat situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela neodůvodněně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku neodůvodněnou újmu každého člena společnosti. V případě jednání zneužívající právo může správce daně v důsledku tohoto nepřiznat subjektu zákonný nárok či jiné oprávnění vyplývající ze zákona.“* Krajský soud v Brně uzavřel, že: *„zneužití práva*

spočívající v účelovém vytvoření takové skutečnosti, která „na oko“ evokovala stav existence podmínek pro osvobození od daňové povinnosti, avšak jedinou motivací pro vznik této skutečnosti bylo právě zmiňované osvobození, nemůže požívat právní ochrany“.

Závěry Krajského soudu v Brně uvedené výše následně potvrdil i NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 376/2018-46 ze dne 14. 11. 2019, když poznamenal, že
„[39] Daňovým subjektům jistě není bráněno uzpůsobit své podnikání tak, aby minimalizovaly své daňové povinnosti, pokud však jediným, potažmo hlavním účelem jejich podnikání (či jednotlivých transakcí) je získání nelegitimní daňové výhody, nelze takové jednání považovat za právem aprobované (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108). Z tohoto důvodu je nutné zabývat se pozadím celého případu a posoudit - přesně, jako to učinil i krajský soud - ekonomickou racionalitu uskutečněných operací.

[40] Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že jednotlivé okolnosti případu či důkazy nelze vytrhávat z kontextu, jako to činí stěžovatelka v kasační stížnosti, potažmo v replice, ale je třeba je vnímat a posuzovat ve vzájemném souhrnu. Již krajský soud totiž správně uvedl, že je to právě celkový sled jednání zúčastněných osob a s tím spojených okolností, který v tomto případě nemůže vést k jinému závěru, než že jejich záměrem bylo účelové získání daňového zvýhodnění.“

V bodě [49] rozsudku NSS uzavřel, „...judikatura nevyžaduje, aby získání neoprávněné daňové výhody bylo jediným cílem a výsledkem zneužívajícího jednání – postačí, pokud jde o cíl a výsledek hlavní, zjevně převažující.“

V souladu s judikaturou NSS lze tak za zneužití práva považovat situaci, kdy dochází k porušení principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a tato zcela neodůvodněně přináší podnikateli prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku neodůvodněnou újmu každého člena společnosti. V případě jednání zneužívajícího právo může správce daně v důsledku tohoto nepřiznat daňovému subjektu zákonný nárok či jiné oprávnění vyplývající ze zákona.

Aplikace zneužití práva tedy nemůže předcházet aplikaci standardních forem postižení závadného jednání, judikatura ji chápe jako tzv. záchrannou brzdu. Přednost tak vždy dostanou standardní instrumenty v podobě aplikace psaného textu zákona včetně využití standardní interpretačních metod výkladu zákonného textu. Nelze-li výsledného stavu

dosáhnout standardními postupy, přichází na řadu tzv. test zneužití práva, který spočívá v případném nalezení a následném zhodnocení tzv. subjektivních a objektivních kritérií. Zneužití práva tak nastává v případě, když lze hovořit o kumulativním naplnění dvou podmínek (kritérií):

- **objektivní kritérium** – spočívá v absenci objektivního logického vysvětlení činnosti, která pak nesleduje žádný jiný účel než daňové zvýhodnění. Získání daňového zvýhodnění je v rozporu s cílem sledovaných ustanovení zákona, není nalezen žádný ekonomický smysl a podstata. Objektivní složka (kritérium) zneužití práva se soustředí na smysl a účel normy. Ostatně cílem ZDP v oblasti odpočtu daňově uznatelných nákladů je zdanění disponibilního příjmu na netto základě, kdy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP lze daňově zohlednit jen takové náklady, bez jejichž vynaložení by daňový subjekt vůbec nezískal, nebo neměl možnost získat či si udržet zdanitelné příjmy (ekonomický smysl).
- **subjektivní kritérium** – souvisí s vůlí daňového subjektu a je představováno určitou vědomostní složkou jednání, přičemž je spatřováno zejména v případě ekonomické/kapitálové a/nebo personální provázanosti smluvních stran transakcí, resp. subjektů stojících „v pozadí“ těchto smluvních stran. Jedná se tak o kombinaci objektivní okolnosti (kdy podmínky předmětných zákonných ustanovení byly formálně splněny, avšak účelu takto stanovených pravidel nebylo dosaženo) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání).
- **Postup při dokazování, při podezření na zneužití práva**

Především je třeba konstatovat, že přestože prioritně je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž má povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní, v případě prokazování naplnění podmínek zneužití práva leží důkazní břemeno na správci daně.

I v takové situaci však platí zásady daňového řízení uvedené v ustanovení § 5 až § 9 daňového řádu, a to, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Při hodnocení důkazů

správce daně přisuzuje jednotlivým důkazům různou míru pravdivosti, tj. pravděpodobnosti, že vystihují skutečnost, což následně porovnává v kontextu s dalšími zjištěnými údaji (viz např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 57/2009–83 ze dne 16. 7. 2009 a č. j. 8 Afs 14/2010 ze dne 30. 7. 2010).

Z tohoto důvodu je správce daně povinen dostatečně přesvědčivě prokázat, že přestože se jeví jednání poplatníka v souladu s textem zákona, je současně:

- v rozporu s účelem a smyslem zákona,
- nejedná se o zákonem připuštěnou optimalizaci daňových příjmů ani o závadný text zákona a jednání není postižitelné „*standardními postupy*“ a
- naplňuje test zneužití práva, tzn., že existují zde objektivní a subjektivní kritéria pro toto svědčící.

Konečně, jsou-li splněny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva, je správce daně jej povinen aplikovat tak, aby výsledný stav odpovídal stavu, jako by ke zneužití práva nedošlo. Přitom je nutné v souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání vždy poskytnout daňovému subjektu prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost nemá jiný hlavní účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění, jak uvádí rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 10 Af 568/2012-142 ze dne 25. 2. 2015.

Správce daně tedy v rámci dosavadního výsledku kontrolního zjištění provedl test zneužití práva v rámci něhož definoval subjektivní a objektivní kritéria, v nichž spatřuje, že došlo ze strany daňového subjektu k zneužití práva. Správce daně vyhodnotil, že povaha právních, ekonomických i personálních vztahů mezi dotčenými osobami (emitent, upisovatel) a transakce spojené s emisí a upsáním dluhopisů nebyly realizovány za obvyklých obchodních podmínek, kdy hlavním úmyslem bylo získat nelegitimní daňovou výhodu jak pro samotný daňový subjekt v podobě daňově uplatněných nákladových úroků, tak pro jednatele daňového subjektu pana X.Y. v podobě nezdaňovaného příjmu po řadu let. Z provedeného nastavení transakcí bylo možno dovodit, že dluhopisy byly vydány bez ekonomického opodstatnění, kdy vydání korunových dluhopisů a jejich následné upsání jednatelem daňového subjektu panem X.Y. nespočívalo v rozporu s daňovou legislativou, ale bylo v rozporu se smyslem a účelem samotného práva. Ze zjištěných skutečností nebyla zřejmá ekonomická podstata transakce z pohledu daňového subjektu a jaké byly přínosy pro daňový subjekt. Nebylo zřejmé, co daňový subjekt získal, když k úhradě dluhopisů došlo formou zápočtu, kdy daňový subjekt nezískal žádné disponibilní finanční prostředky,

a kdy neúročený závazek z titulu Smlouvy o poskytnutí půjčky byl nahrazen úročeným závazkem v řádu 20 let.

Správce daně v závěru dosavadního výsledku kontrolního zjištění konstatoval, že vzhledem ke skutečnosti, že daňovým subjektem byla v roce 2012 nastolena taková situace, která by formálně umožňovala splnění podmínek pro uplatnění nákladů (úroků z dluhopisů) jako daňově účinných ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, ale svým účelem a podstatou (upsáním dluhopisů jednatelům daňového subjektu panem X.Y., osobou spojenou dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a realizované transakce nevedly de facto k získání disponibilních finančních prostředků) odporuje smyslu tohoto ustanovení a vede k jeho zneužití, nelze nákladové úroky z dluhopisů ve výši 60 mil. Kč ve zdaňovacím období roku 2015 uznat jako daňově účinný náklad.

Vzhledem ke skutečnosti, že k sepsání dosavadního výsledku kontrolního zjištění došlo v dubnu roku 2021, tj. po novele daňového řádu, byl dosavadní výsledek kontrolního zjištění společně s rozhodnutím o stanovení lhůty, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění v délce 20 dnů od obdržení, zaslán daňovému subjektu prostřednictvím sdělení do datové schránky.

Správce daně následně obdržel žádost daňového subjektu o prodloužení lhůty stanovené v rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění v délce 20 dnů, a to na 60 dnů. Žádost daňového subjektu byla sice řádně odůvodněna, avšak správce daně neshledal důvod k prodloužení lhůty, tak jak požadoval daňový subjekt, a proto vydal rozhodnutí o prodloužení lhůty, ve které prodloužil původní lhůtu v délce 20 dnů na lhůtu v délce 40 dnů.

4.1.3.2 Nahlédnutí do spisu

Správce daně vzápětí po doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty do datové schránky daňového subjektu byl kontaktován daňovým subjektem s žádostí o nahlédnutí u správce daně do spisu daňového subjektu, konkrétně do části týkající se prováděné daňové kontroly za zdaňovací období roku 2015.

Nahlížení do spisu bylo realizováno u správce daně v předem smluvený termín. O nahlížení byl správcem daně v souladu s daňovým řádem sepsán protokol, ve kterém bylo uvedeno, do jakých částí spisu bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout.

V rámci protokolované jednání daňový subjekt využil své možnosti požadovat po správci daně kopie písemností, které v rámci daňové kontroly správce daně obdržel od třetích osob a daňovým subjekt jimi tudíž nedisponoval. V tomto případě se jednalo o informace, které poskytly banky na základě výzev jim zaslaných správcem daně.

4.1.3.3 Vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění

Daňový subjekt v prodloužené lhůtě zaslal správci daně do datové schránky své vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.

Daňový subjekt ve svém vyjádření vyjádřil svůj nesouhlas se závěry správce daně, že z jeho strany došlo k zneužití práva a namítal, že správce daně neunesl své břemeno ohledně prokázání zneužití práva, které jej tíží. Dále daňový subjekt namítal, že správce daně předložené důkazní prostředky nevyhodnotil objektivně, posoudil v rozporu se skutečností a že se jeho hodnocení nezakládá na pravdě. Daňový subjekt dále uvedl, že je přesvědčen, že v průběhu daňové kontroly svými vyjádřeními a předloženými důkazními prostředky prokázal, že nákladové úroky z dluhopisů jsou daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP. Daňový subjekt následně své argumenty podpořil podrobným zdůvodněním.

4.1.3.4 Zpráva o daňové kontrole

Správce daně prostudoval vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně dospěl k závěru, že vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění nezmění nic na jeho závěrech, přistoupil k sepsání zprávy o daňové kontrole.

Zpráva o daňové kontrole byla sepsána v souladu s daňovým řádem a tudíž obsahovala odkaz na zahájení daňové kontroly v rámci protokolovaného jednání; konečný výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole dále obsahovala přehledovou tabulku, ve které správce daně uvedl výpočet doměřené daně.

Zpráva o daňové kontrole byla následně zaslána daňovému subjektu do datové schránky společně s oznámením o ukončení daňové kontroly.

4.1.3.5 Vydání dodatečného platebního výměru

Správce daně na základě zjištění, že byla zpráva o daňové kontrole dne 22. 11. 2021 doručena daňovému subjektu do datové schránky a jednalo se o daňovou kontrolu po vyměření daně, vystavil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, který byl daňovému subjektu doručen do datové schránky dne 1. 12. 2021.

Obsahem dodatečného platebního výměru kromě zákonných náležitostí dle § 102 daňového řádu byl výpočet doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné daně ve vazbě na výsledek daňové kontroly. Dále dodatečný platební výměr obsahoval odůvodnění, ve kterém bylo uvedeno, že jelikož ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, tak se podle § 147 odst. 3 daňového řádu za odůvodnění předmětného rozhodnutí považuje zpráva o daňové kontrole.

Dodatečný platební výměr, jakožto rozhodnutí správce daně, obsahoval poučení, v němž bylo uvedeno, že se daňový subjekt může ve lhůtě 30 dnů od obdržení proti tomuto rozhodnutí odvolat.

Daňová kontrola se doručením oznámení o ukončení daňové kontroly daňovému subjektu považuje za ukončenou. V případě, že se daňový subjekt rozhodne využít opravný prostředek v podobě odvolání, na což má nezpochybnitelné právo, tak v takovém případě se jedná o odvolací řízení, které do samotného procesu daňové kontroly již nespadá.

Z průběhu modelového příkladu je patrné, že daňová kontrola trvala od 1. 2. 2019 do 1. 12. 2021, tj. 34 měsíců. Před zahájením daňové kontroly byla lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 stanovena na 1. 7. 2019. V důsledku zahájení daňové kontroly dne 1. 2. 2019, začala lhůta pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu ode dne, kdy byla daňová kontrola zahájena, čímž byla lhůta pro stanovení daně nově stanovena na 2. 2. 2022. Daňová kontrola byla ukončena dne 1. 12. 2021, tj. ve lhůtě pro stanovení daně. Vzhledem ke skutečnosti, že bylo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně oznámeno rozhodnutí o stanovení daně (tj. daňovému subjektu byl doručen dodatečný platební výběr), dosavadní lhůta pro stanovení daně se prodloužila o 1 rok v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu, tj. do 2. 2. 2023.

4.2 Faktory ovlivňující průběh daňové kontroly

Teoretická část diplomové práce byla věnována seznámení s pojmem a podstatou daňové kontroly jakožto kontrolního postupu správce daně při naplňování základního cíle správy daní v České republice, kterým je správné zjištění a stanovení daně.

Daňovou kontrolu je oprávněn provádět správce daně. Zákonná ustanovení žádného právního předpisu neumožňují daňovému subjektu iniciovat provedení daňové kontroly na základě jeho žádosti nebo podnětu. A právě z tohoto důvodu bude následující část diplomové práce věnována institutu daňové kontroly z pohledu správce daně, neboť je to správce daně, který rozhodne o provedení daňové kontroly, a je to správce daně, který samotnou daňovou kontrolu u daňového subjektu provede v souladu s právními předpisy.

Cílem této diplomové práce je navrhnout doporučení vedoucí k vyšší efektivnosti daňové kontroly. Avšak než autorka přistoupí k návrhům doporučení, jak zvýšit efektivnost daňových kontrol, je toho názoru, že je nejprve třeba definovat faktory, které průběh daňové kontroly ovlivňují z pohledu správce daně.

V předešlé části byl autorkou modelován průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, který se skládal z řady dílčích úkonů a postupů učiněných jak správcem daně, tak daňovým subjektem, a to v mezích vytyčených zákonnými předpisy. Když autorka provede analýzu výše uvedeného modelového průběhu daňové kontroly, a to ve smyslu určení, co a v jaké míře je správce daně schopen ze své pozice ovlivnit, tak lze dojít k závěru, že na průběh daňové kontroly mají z pohledu správce daně vliv faktory vnitřního a vnějšího charakteru. Z pohledu správce daně tak mezi vnitřní faktory, lze zařadit takové faktory, které je správce daně schopen zcela nebo do určité míry ovlivnit a naopak mezi vnější faktory lze zařadit takové faktory, které správce ze své pozice není schopen ovlivnit vůbec. V níže uvedené Tabulce 5 je uvedeno rozčlenění faktorů, které dle autorky zásadním způsobem ovlivňují průběh a potažmo i výsledek daňové kontroly.

Tabulka 5: Faktory ovlivňující průběh daňové kontroly z pohledu správce

Vnitřní faktory	Vnější faktory
- výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly	- legislativa a judikatura
- odbornost a praxe správce daně	- jednání daňového subjektu

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.1 Výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly

Než započne samotný proces daňové kontroly, je zapotřebí, aby byl správcem daně vybrán daňový subjekt, u kterého bude provedena daňová kontrola, tj. bude prověřeno, zda daňový subjekt svoji daňovou povinnost správně posoudil, správně vypočítal a následně i správně přiznal ve svém daňovém tvrzení.

Výše bylo uvedeno, že na celkovou efektivitu daňových kontrol má vliv výše doměřené daně z ukončených kontrol a celkový počet ukončených daňových kontrol (tj. daňových kontrol ukončených s nálezem i bez nálezu). Z pohledu efektivity daňových kontrol je právě výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly zcela zásadním faktorem.

Je pouze na úvaze správce daně, který daňový subjekt podrobí daňové kontrole, nicméně správce daně tento výběr neprovádí namátkově (to by samo o sobě bylo již neefektivní), ale disponuje indiciemi, ze kterých vyplývá, že by u daňového subjektu mohlo existovat daňové riziko v podobě chybně tvrzené daňové povinnosti. U správce daně lze identifikovat následující činnosti a oblasti, na základě kterých může správce daně dospět k závěru, že u daného subjektu je na místě provést daňovou kontrolu, a to:

- **Analyticko-vyhledávací činnost správce daně a výstupy z ní** – vyhledávací činnost správce daně představuje soubor postupů, jejichž cílem je především zjistit skutečnosti rozhodné pro správu daní, jedná se tak o vyhledávání informací z interních, externích i veřejně dostupných zdrojů. Na základě této činnosti správce daně jsou za použití moderních technologií a metod zpracovávány a vyhodnocovány výstupy obsahující relevantní informace, které jsou tak podkladem pro cíleně zaměřenou kontrolní činnost správce daně u konkrétních daňových subjektů, skupin daňových subjektů, oblastí ekonomických činností či v rámci konkrétních druhů daní. Systematicky prováděná vyhledávací činnost bezpochyby přispívá ke zvýšení efektivity postupů správce daně v navazujících řízeních, daňovou kontrolu nevyjímaje.
- **Výstupy z těžké analytiky kontrolního hlášení (KHTA)** – zavedení kontrolního hlášení od 1. 1. 2016 a výstupy z těžké analytiky kontrolního hlášení významným způsobem přispělo k detekování podvodů u daňových subjektů zařazených v podvodných řetězcích v oblasti daně z přidané hodnoty a tudíž mělo pozitivní vliv na zvýšení efektivity ve výběru daňových subjektů k provedení daňové kontroly.

- **Činnost vyměřovacího oddělení** – vyměřovací oddělení správce daně, je oddělení, které na základě svých znalostí o daňovém subjektu, o jeho ekonomické činnosti, jeho daňových tvrzeních a podáních může za pomoci automatizovaného daňového informačního systému (ADIS) detekovat rizikové faktory, které mohou mít případně dopad do daňových povinností tvrzených daňovým subjektem.
- **Obdržené podněty** – v této oblasti se jedná o podněty k prověření daňové povinnosti daňového subjektu, které správce daně obdrží od ostatních státních orgánů a institucí např. od Finančního analytického úřadu (FAÚ), orgánů činných v trestním řízení (OČTŘ), od třetích osob (např. podání od veřejnosti) atd.

Výše byly uvedeny a ve stručnosti popsány oblasti a činnosti, ze kterých může být detekován daňový subjekt k prověření jeho daňových povinností. Nicméně skutečnost, že bylo u daného subjektu na základě určitých kritérií vyhodnoceno, že je vhodné provést daňovou kontrolu, je teprve začátek. Správce daně následně realizuje soubor činností, na základě kterých provede úvahu, zda u předmětného daňového subjektu daňovou kontrolu zahájit, či nikoliv. V rámci této úvahy je tvořena prvotní hypotéza daňového pochybení daňového subjektu, je provedena identifikace předpokládaného fiskálního efektu z daňové kontroly a jsou posouzeny personální možnosti správce daně pro provedení daňové kontroly. Pakliže správce daně vyhodnotí, že u dotyčného daňového subjektu bude zahájena daňová kontrola, je tato skutečnost zohledněna při plánování kontrolní činnosti správce daně. V rámci plánování kontrolní činnosti konkrétního kontrolního oddělení je nutné zohlednit, jaké daňové kontroly jsou správcem daně v konkrétním oddělení aktuálně prováděny a jaké daňové kontroly a kdy má správce daně v úmyslu zahájit. Správce daně při plánování kontrolní činnosti musí brát v potaz i své personální možnosti, tj. jaká je vytíženost kontrolních pracovníků, kteří daňové kontroly provádějí, aby bylo reálně personálně zajistit efektivní vykonání daňové kontroly. Bez tohoto plánování, by totiž mohla vzniknout situace, že správce daně zahájí daňovou kontrolu, ale nebude mít dostatečné personální zdroje pro její provedení, což může vést ke zbytečným průtahům a nečinnosti v rámci prováděné daňové kontroly ze strany správce daně, nebo k neúměrnému zatížení kontrolních pracovníků, což v konečném důsledku může mít negativní vliv na efektivní průběh daňové kontroly.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že pro efektivnost daňové kontroly mají jednak zásadní vliv možnosti správce daně pro lepší cílení ve výběru daňového subjektu,

samotný výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly, tak i plánování a monitorování kontrolní činnosti správce daně.

4.2.2 Odbornost a praxe správce daně

Odbornost správce daně a tudíž odbornost úředních osob správce daně považuje autorka za nejdůležitější faktor ovlivňující průběh a celý proces daňové kontroly. Jsou to právě úřední osoby správce daně, které v první fázi posuzují, zda bude daňový subjekt vybrán k provedení daňové kontroly; provádějí nebo spolupracují na všech fázích daňové kontroly; určují, realizují a následně vyhodnocují jednotlivé úkony a postupy realizované v rámci daňové kontroly, a to vše s ohledem na skutečnost, aby byl naplněn cíl daňové kontroly, kterým je správné zjištění a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Nehovoříme zde pochopitelně o jedné osobě, ale několika osobách, které se na výše uvedeném podílejí. Ale bezesporu pro samotný proces a průběh daňové kontroly jsou v první linii stěžejní odborné znalosti a praxe úředních osob správce daně, které daňovou kontrolu bezprostředně provádí, tzv. kontrolní pracovníci, jejich představení, pracovníci oddělení metodiky daní a pracovníci analyticko-vyhledávacího oddělení.

Na kontrolní pracovníky provádějící daňovou kontrolu jsou kladeny vysoké nároky, jednak co se týče znalostí procesních aspektů daňové kontroly, tak co se týče znalostí daňových zákonů a s nimi souvisejících předpisů, kdy jsou tyto oblasti spolu velice úzce provázané.

Kupříkladu, kdyby kontrolní pracovníci nedisponovali ve vysoké míře znalostmi, které se týkají procesních aspektů provádění daňové kontroly dané daňovým řádem, kterých je celá řada, mohlo by dojít na straně správce daně k pochybení v této rovině, a to by mohlo vést:

- k neúčinnosti některých jím provedených postupů (například chybné doručení oznámení o zahájení daňové kontroly na chybnou adresu, nebo chybné osobě může mít za následek nezahájení daňové kontroly), nebo
- k nižší důkazní síle nebo přípustnosti důkazního prostředku (například když správce daně provede výslech svědka, který v prověřovaném období byl statutárním orgánem daňového subjektu), nebo

- k pochybnostem, zda správce daně skutkový stav zjistil úplně a správně (například když správce daně neprovede navržený důkazní prostředek bez relevantního a smysluplného odůvodnění).

Nad to by procesní pochybení mohla vést v obecné rovině i ke zbytečným průtahům, což bezpochyby může negativním způsobem ovlivnit nejen samotný průběh, ale i výsledek daňové kontroly, což rozhodně k efektivnosti prováděné daňové kontroly nepřispěje.

Nicméně ke znalostem procesních aspektů daňové kontroly úředních osob správce daně ještě přistupují znalosti, kterými úřední osoby musí bezpodmínečně disponovat, aby mohly samotnou daň správně zjistit a stanovit. Pro správce daně a jeho úřední osoby je v tomto směru zcela zásadní znalost daňových zákonů a souvisejících předpisů. Není výjimkou, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti daňového subjektu z období před 2, ale i více lety. Proto je nezbytností, aby se správce daně a jeho úřední osoby orientovaly v daňových zákonech a jejich zněních platných v kontrolovaném zdaňovacím období, neboť daňové zákony jsou zákonodárci naší republiky často novelizovány, a to nezřídka kdy i několikrát do roka (např. ZDP nebo ZDPH). K tomu je nutné brát v potaz i rozhodovací praxi soudů a s tím související vývoj judikatury. Ostatně o legislativě a judikatuře, jako vnějším faktoru průběhu daňové kontroly, bude blíže pojednáno níže. Nicméně vše výše uvedené s sebou nese nutnost permanentního doplňování znalostí daňových zákonů a daňového řádu s ohledem na aktuální vývoj legislativy a judikatury ze strany úředních osob správce daně, aby daňová kontrola mohla být prováděna efektivně.

Ale to ještě není vše, správce daně nezřídka při zjišťování a posuzování skutkového stavu musí mít i hlubší znalosti účetního, ekonomického, právního, finančního či matematického charakteru.

Odbornost a praxe správce daně je tedy zcela zásadní pro efektivnost provádění daňových kontrol.

Výraznou pomocí jsou v praxi správce daně při jeho kontrolní činnosti i další prostředky, kterými správce daně disponuje a které přispívají k urychlení a ulehčení kontrolních postupů správce daně, což rovněž přispívá k vyšší efektivnosti provádění daňové kontroly. Mezi tyto prostředky lze především zařadit nástroje používané správcem daně a dále oblast spolupráce a součinnosti.

Nástroje používané správcem daně

Správce daně při své kontrolní činnosti za účelem správného zjištění a stanovení daně zjišťuje, získává, ověřuje a následně analyzuje daňově relevantní data, která má možnost prostřednictvím specializovaných programů, postupů, informačních technologií shromažďovat, zpracovávat, kontrolovat a následně vyhodnocovat.

Daňově relevantní data mohou být správcem daně pro jeho kontrolní činnost získána několika způsoby, a to:

- poskytnutím ze strany daňového subjektu,
- poskytnutím na základě vyžádání správce daně od třetích osob a od orgánů veřejné moci (např. banky, zdravotní pojišťovny, registr vozidel atd.),
- prostřednictvím své činnosti (např. daňová přiznání daňového subjektu vztahující se k jiným daňovým povinnostem kontrolovaného daňového subjektu, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení atd.).

V modelovém příkladu byl použit analytický program IDEA, který je správcem daně hojně využívaným nástrojem pro analýzu a zpracování účetního deníku, a který patří mezi světově uznávanou špičku mezi srovnatelnými softwary. Ke své práci tento program využívají auditoři, analytici a kontroloři v přibližně 130 zemích světa a je přeložen do 16 jazyků (včetně češtiny).

IDEA se vyznačuje i tím, že zaručuje neměnnost původních dat, dokáže pracovat s obrovským množstvím dat a datových souborů obsahujících až 2,1 miliardy vět, každý krok provedený v tomto softwaru je na pozadí zaznamenáván do pracovního protokolu, který lze prohlížet a vytisknout.

Do analytického softwaru IDEA lze prostřednictvím integrovaného nástroje s názvem Report-Reader importovat data z drtivé většiny známých formátů elektronických dat (např. formát Microsoft Excel – XLS a XLSX, databázový formát XML, formát obecného textu – TXT, text s oddělovačem – CSV, formát Adobe Acrobat – PDF aj.).

Pomocí toho analytického nástroje je správce daně schopen prověřovat a analyzovat datové soubory obrovských rozměrů a má možnost provádět rozličné kontrolní techniky a postupy, a to opakovaně s možností si potřebné informace vyexportovat do formátu Microsoft Excel.

Nicméně není to jediný nástroj, který může správce daně použít. Dalším analytickým nástrojem je např. software IBM – i2 Analyst's Notebook, který je využíván nejen finanční správou, ale i ostatními složkami (Policie České republiky, Celní správa České republiky), se kterými správce daně spolupracuje (například při řešení řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty).

Pomocí analytického **nástroje IBM – i2 Analyst's Notebook** lze vizualizovat propojené sítě, geografické či časové zobrazení, vztahové analýzy, nebo schémata událostí. Lze tak vizualizovat skutečnosti, které správci daně vyplynuly z jeho ověření skutečností v rámci kontrolní činnosti, přičemž smyslem je, aby výsledný diagram byl schopen zachytit a odpovědět na základní otázky: Co? Kdy? Kde? Jak? Čím? Proč? Díky propojení tohoto analytického programu s databází Cribis může správce daně získat vizuální propojení subjektů a jejich personálních a kapitálových vztahů mezi společnostmi, osobami a adresami. Software IBM – i2 Analyst's Notebook může například dobře posloužit i při vizualizaci dat získaných správcem daně při zpracování dat v programu IDEA, kupříkladu pro vizualizaci fakturačních a finančních toků mezi subjekty.

Bezesporu i zdánlivě „obyčejný“ **tabulkový procesor Microsoft Excel** je nepostradatelným pomocníkem správce daně při provádění ověřování či analýz získaných dat. Daňový subjekt často daňová data (např. podklady pro výpočet rezerv, odpisů, přecenění atd.) předkládá správci daně ve formě excelové tabulky. Mimo to Microsoft Excel může úředním osobám dobře posloužit např. při výpočtu prekluzivní lhůty daně nebo při provádění finanční analýzy apod.

V rámci odbornosti správce daně bylo opakovaně zmiňováno, že úřední osoby správce daně musí disponovat znalostmi týkající se zákonů a souvisejících předpisů ve znění platném v době, které se kontrolní činnost správce daně týká. V tomto směru je významným nástrojem **Automatizovaný systém právních informací (ASPI)**, který obsahuje nejen aktuální, ale i historická znění všech českých zákonů, jejich případné komentáře, ale i judikaturu nebo vybrané odborné články a knihy.

Dalším nástrojem interního charakteru, který je aktuálně poměrně nový, a u kterého se předpokládá, že výrazným způsobem přispěje k vyšší efektivitě prováděných daňových kontrol, je evidence zachycující kontrolní činnosti správce daně. V rámci evidence jsou sledovány jednotlivé úkony provedené správcem daně a daňovým subjektem v rámci daňové kontroly. Smyslem tohoto nástroje je sledovat, kontrolovat a koordinovat průběh daňové

kontroly, aby především nedocházelo ke zbytečným a nežádoucím průtahům a nečinnosti v rámci daňové kontroly.

Nástrojů přispívajících k ulehčení a zefektivnění kontrolní činnosti správce daně by se rozhodně našlo daleko více, nicméně autorka zde předestřela ty nástroje, které považuje z pohledu své praxe kontrolního pracovníka za zásadní.

Další oblast, kterou lze zahrnout pod odbornost a praxi správce daně, která významným způsobem přispívá k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol, je spolupráce a součinnost správce daně s jinými orgány veřejné moci na tuzemské úrovni nebo spolupráce s jinými správci daně na mezinárodní úrovni.

Oblast spolupráce a součinnosti

Od okamžiku vstupu do Evropské unie (dále též „EU“) byla Česká republika začleněna do jednotného vnitřního trhu spojeného s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil, který byl mezi členskými státy EU vytvořen 01.01.1993. Při prověřování daňových povinností daňových subjektů (rezidentů či nerezidentů České republiky) je pak v tomto směru zcela zásadní mezinárodní spolupráce, a to především mezinárodní výměna informací. O mezinárodní spolupráci a mezinárodní výměn informací v obecné rovině bylo pojednáno v teoretické části diplomové práce na str. 36-37.

Mezinárodní spolupráce probíhá v oblasti přímých daní, při vymáhání některých finančních pohledávek a při správě daně z přidané hodnoty.

Klíčovým zdrojem informací v oblasti daně z přidané hodnoty je komunitární systém výměny informací (VIES), který shromažďuje především informace ze souhrnných hlášení, která podávají jak plátcí DPH, tak i identifikované osoby. *„Předmětem hlášení je poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby (plátcí a identifikované osoby), a dodání zboží do jiného členského státu, tzv. intrakomunitární dodání zboží (plátcí).“* (Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021).

Údaje ze systému VIES může správce daně využít k ověření, zda daňový subjekt údaje o pořízení zboží z jiného členského státu EU ve svém daňovém přiznání tvrdil ve správné výši, popřípadě tak může správce daně identifikovat nesrovnalosti.

Dalším přínosem ve smyslu zjednodušení činnosti správce daně je spolupráce správce daně s ostatními orgány veřejné moci a osobami definovanými v § 57 a § 57a daňového řádu, od kterých může správce daně požadovat poskytnutí informací v rozsahu nezbytném pro správu daní. Správce daně v některých případech má možnost zjišťovat vybrané informace prostřednictvím dotazů do různých evidencí jiných státních orgánů a úřadů, což přispělo k menší zátěži těchto třetích osob. Správce daně tak například může získat informace o bankovních účtech prostřednictvím dotazu do Centrální evidence účtů. Samotným dotazem do Centrální evidence účtů správce daně nezískává konkrétní citlivá data, ale nesporná výhoda spočívá ve snížení administrativy a možnosti následně adresně požádat o poskytnutí informací konkrétní bankovní instituci. Dále správce daně takto může získat vybrané informace z registru vozidel, nebo údaje z centrální evidence obyvatel atd.

S odborností správce daně bezesporu úzce souvisí i skutečnost, aby správce daně unesl své důkazní břemeno v případě, kdy v rámci skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly vyhodnotí, že ze strany daňového subjektu došlo ke zneužití práva, nebo že daňový subjekt byl zapojen do podvodného řetězce.

Lze konstatovat, že z pohledu efektivnosti provádění daňové kontroly je zcela zásadní, aby si pracovníci správce daně svou odbornost a praxi v oblastech, tak jak byly popsány výše, průběžně doplňovali, zdokonalovali a zvyšovali.

4.2.3 Legislativa a judikatura

Legislativa a judikatura jsou vnějšími faktory, které správce daně není schopen při své činnosti ovlivnit, a naopak je při provádění své činnosti povinen tuto oblast respektovat a dodržovat.

Daňové zákony České republiky, které jsou často novelizovány (i několikrát ročně) jsou v jejich současné struktuře poměrně složité, nepřehledné, neposkytující dostatečně přesné a jednoznačné vymezení.

Finanční správa České republiky si je této skutečnosti vědoma a z toho důvodu Generální finanční ředitelství vydává metodické pokyny, pokyny D, nebo sdělení za účelem zajištění jednotného uplatňování zákona, nebo upravující některé oblasti daňové problematiky (např. oblast daňových vztahů a smluv o zamezení dvojího zdanění nebo procesní aspekty daňové kontroly atd.) a jsou na webových stránkách finanční správy zveřejněny v členění podle daní, nebo podle časového členění.

Nicméně přesto nezřídka nastane stav, který je spojen s rozdílnými výklady některých zákonných ustanovení, a to jak z pohledu správce daně, tak z pohledu daňového subjektu.

V takových případech, je pak nezbytně nutné, aby o předmětu sporu mezi správcem daně a daňovým subjektem rozhodl soud. Správce daně, daňové subjekty a jejich zástupci v rámci daňové kontroly, ať už jsou z řad daňových poradců nebo právníků, v hojné míře pro podporu své argumentace a zdůvodnění výkladu svého právního názoru používají judikaturu. Judikatura se vyvíjí s ohledem na to, jak se mění ustanovení daňových zákonů a jak se vyvíjí „vynalézavost“ daňových subjektů v obcházení a vyhýbání se ustanovením daňových zákonů. Správce daně tak v rámci své činnosti musí pružně reagovat na novou legislativu a vývoj judikatury soudů v oblasti metodické i kontrolní, aby mohl objektivně a správně posoudit daňovou povinnost daňového subjekt s ohledem na platné znění daňových zákonů a s tím související aktuální judikaturu.

Jak bylo uvedeno v teoretické části této diplomové práce, v rámci daňového práva rozlišujeme hmotně právní normy a procesně právní normy, kdy za hmotně právní normy jsou považovány zákony upravující jednotlivé daně a s tím související předpisy. Přičemž daňové právo hmotné je uplatňováno prostřednictvím daňového práva procesního, kdy základním pramenem tohoto práva je od 1. 1. 2011 daňový řád.

Poslední zásadní novelizací daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021 došlo, co se procesu daňové kontroly týče, k zásadním změnám. Konkrétně v rámci novelizace doznal proces zahájení daňové kontroly změny v tom směru, že do 31. 12. 2020 se daňová kontrola zahajovala faktickým prováděním kontrolní činnosti a o této skutečnosti byl sepsován protokol o ústním jednání. Od 1. 1. 2021 se daňová kontrola zahajuje doručením oznámení o zahájení daňové kontroly v rámci něhož je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Díky této změně je umožněno správci daně zahájit daňovou kontrolu i bez součinnosti daňového subjektu, což do 31. 12. 2020 nebylo možné, neboť sepsat protokol bez součinnosti daňového subjektu nelze.

Dále díky novelizaci účinné od 1. 1. 2021 došlo k výraznému posunu při ukončování daňové kontroly, kdy daňový řád stanoví, že daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, přičemž je k tomuto oznámení přiložena zpráva o daňové kontrole. Ve znění účinném do 31. 12. 2020 daňový řád vyžadoval, aby zpráva o daňové kontrole byla podepsána kontrolovaným daňovým subjektem a úřední osobou

a aby stejnopis zprávy o daňové kontrole byl předán kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole bylo ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považovala za oznámenou a současně byla ukončena daňová kontrola. To vše bylo realizováno při protokolovaném jednání, kdy byla opět nutná součinnost daňového subjektu.

Lze konstatovat, že díky novelizaci daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 došlo z pohledu správce daně ke zjednodušení některých úkonů realizovaných v procesu daňové kontroly a to bezesporu přispělo k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol.

Z výše uvedeného vyplývá, jak je nesmírně důležité, aby si pracovníci správce daně v oblasti legislativy hmotného a procesního práva daňového průběžně doplňovali své znalosti, neboť neznalost aktuálního vývoje legislativy a judikatury může negativním způsobem ovlivnit průběh a tudíž i efektivnost daňové kontroly.

4.2.4 Jednání daňového subjektu

Významným faktorem ve výčtu vnějších faktorů ovlivňujících průběh daňové kontroly je bezpochyby jednání daňového subjektu v průběhu daňové kontroly. V obecné rovině můžeme daňové subjekty v tomto ohledu rozčlenit na:

- daňové subjekty, které se správcem daně spolupracují, jsou součinné, dodržují stanovené nebo dojednané lhůty,
- daňové subjekty, které se správcem daně sice spolupracují, ale velice často nedodržují stanovené nebo dojednané lhůty, nebo nepředkládají plný důkazní materiál a tím tudíž prodlužují samotný průběh daňové kontroly,
- daňové subjekty, které se správcem daně nespolupracují a neposkytují součinnost správci daně. Novelizace daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 přispěla k tomu, že správce daně může u daňového subjektu, který je nekontaktní, zahájit a provést daňovou kontrolu i bez jeho součinnosti a daňovou povinnost daňovému subjektu doměřit pomocí pomůcek. Toto v předešlé právní úpravě daňového řádu platné do 31. 12. 2020 nebylo možné, protože v předešlé úpravě daňového řádu bylo vyžadováno protokolované jednání s daňovým subjektem, aby bylo možno zahájit daňovou kontrolu. A pakliže daňový subjekt nereagoval ani na výzvy správce daně k umožnění zahájení daňové kontroly, tak správce daně zkrátka neměl zákonnou možnost, jak daňovou kontrolu zahájit. S novelizací daňového řádu, který implementoval zjednodušený postup daňové kontroly, tak došlo k zjednodušení

legislativy v oblasti zahájení a ukončení daňové kontroly z pohledu správce daně, což samo o osobě přispělo k vyšší efektivnosti průběhu daňové kontroly. Jen díky této novelizaci mohly být v době pandemie COVID-19 zahajovány a ukončovány daňové kontroly, i když byl vlivem protiepidemiologických opatření významným způsobem omezen styk úředních osob s daňovými subjekty.

Daňové subjekty si nezřídka jako svého zástupce v rámci daňové kontroly volí daňové poradce, kteří mají zkušenosti jak z oblasti daňových zákonů, tak i z oblasti procesního práva týkajícího se daňové kontroly.

Nicméně varianta, kdy je daňový subjekt zastoupen daňovým poradcem nebývá ve většině případů pro průběh daňové kontroly významnou překážkou, ba právě naopak, protože daňový poradci jsou znalí práv a povinností daňového subjektu jako jsou znalí povinností a pravomocí správce daně stanovených daňovým řádem. I když i v tomto směru se pochopitelně najdou výjimky, které mohou komplikovat a stěžovat správci daně proces a průběh daňové kontroly nepřiměřenými nebo neoprávněnými obstrukcemi, např. v podobě mnohých stížností atd., a správce daně se tak kromě prověřování daňových povinností daňového subjektu musí zabývat i vyřizováním těchto stížností, které jsou často bezdůvodné.

Nevstřícný přístup daňových subjektů vůči kontrolnímu pracovníku může dojít až do takové fáze, že kontrolní pracovník musí ze strany daňového subjektu nebo jeho zástupce čelit útoku nebo napadení, ať už ve verbální nebo fyzické podobě (viz Tabulka 6). Práce kontrolního pracovníka tak klade na úřední osoby správce daně nejen vysoké nároky co se odborných znalostí a zkušeností týče, ale také co se psychické odolnosti týče.

Tabulka 6: Napadení zaměstnanců

POČET OHLÁŠENÝCH PŘÍPADŮ NAPADENÍ ZAMĚSTNANCE	2017	2018	2019	2020	2021
Fyzické napadení	4	4	4	1	1
Verbální napadení	85	69	48	20	25
Poškození majetku	0	2	2	1	0
Trestní oznámení podané na zaměstnance	7	4	3	0	0
Trestní oznámení podané zaměstnancem	2	1	1	1	4
Ostatní případy	9	0	5	0	0
CELKEM	107	77	61	23	28

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021; Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017

Lze konstatovat, že celkové počty napadení zaměstnanců v období let 2017-2021 mají klesající trend. Výrazné snížení počtu ohlášených napadení zaměstnanců je zejména pozorovatelné od roku 2020, kdy i tuto skutečnost lze připsat na konto onemocnění COVID-19. V rámci protiepidemiologických opatření byl totiž značně omezen osobní kontakt úředních osob správce daně s daňovými subjekty. Zde lze nepřímou vysledovat spojitost zejména co se týče fyzického napadení a verbálního napadení, kterých oproti předešlým roků ubylo.

Výše bylo pojednáno, jaké komplikace případně mohou v průběhu daňové kontroly nastat ve způsobu jednání a zastupování daňového subjektu, které k efektivnímu průběhu daňové kontroly rozhodně nepřispívají. Nicméně autorka za zcela zásadní aspekt ovlivňující průběh a potažmo i výsledek daňové kontroly rovněž považuje otázku unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu, kterou je nutno do sféry jednání daňového subjektu zahrnout.

Jak bylo popsáno v teoretické části této diplomové práce, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt tedy nese břemeno důkazní (až na určité výjimky, kdy důkazní břemeno nese správce daně). Ve své podstatě by se dalo konstatovat, že pakliže daňový subjekt není schopen prokázat to, co tvrdí, pak nemůže očekávat, že obhájí jím tvrzené skutečnosti.

Správce daně při kontrole správnosti vykázané daně daňovým subjektem v jeho daňových tvrzeních a dalších podáních vychází ze zjištěného skutkového stavu, který má povinnost zjistit co nejúplněji, aby zjištěný skutkový stav mohl správně právně kvalifikovat pro následný výpočet daně. Vzhledem k tomu, že správce daně v drtivé většině skutkový stav v rámci daňové kontroly zjišťuje s určitým časovým odstupem (několika měsíců, ale i několika let) od okamžiku, kdy předmětná transakce byla realizována, navíc správce daně logicky nebyl osobně přítomen realizaci dané transakce, tedy skutečností a okolností rozhodných pro stanovení daně, musí vycházet z důkazních prostředků, které mu předloží nebo navrhne k provedení daňový subjekt, nebo které si správce daně obstará sám (neboť správce není vázán pouze návrhy daňového subjektu). Lze tedy konstatovat, že zjištěný skutkový stav je obrazem daňově relevantních skutečností, resp. skutečností ověřených na základě dokazování.

Na tomto místě je nutno připomenout, že provádění dokazování je svěřeno na základě daňového řádu do rukou správce daně. Nicméně povinnost správce daně zjistit skutkový stav co nejúplněji, tj. zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně však nezakládá povinnost správce daně aktivně vyhledávat důkazní prostředky, které jsou ve prospěch daňového subjektu. Jak judikoval NSS v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, sp. zn. 5 Afs 84/2017: *„Nebyl to správce daně, resp. žalovaný, kdo by byl povinen za stěžovatele všechny v úvahu připadající a možné důkazní prostředky svědčící ve prospěch stěžovatele vyhledávat. Pokud si takto stěžovatel vykládá § 92 odst. 2 DŘ, činí tak zcela nesprávně. Uvedené ustanovení neznamená nic víc než to, že správce daně je povinen při respektování § 1 odst. 2 DŘ přihlídnout ke všemu, co v řízení vyjde najevo, aniž by to daňový subjekt navrhol, zcela jistě však nezakládá správci daně důkazní břemeno ohledně skutečností, které má prokazovat daňový subjekt.“*

Skutečnost, zda a jakým způsobem daňový subjekt v průběhu daňové kontroly unese své důkazní břemeno ohledně správnosti svých tvrzení, je zcela v rukou daňového subjektu. Protože ve své podstatě v konečném důsledku mohou nastat pouze tři následující varianty ukončení daňové kontroly dokazováním, a to, že:

- daňový subjekt unese své důkazní břemeno, tzn. že v průběhu daňové kontroly předloží nebo navrhne správci daně k provedení takové daňově relevantní důkazní prostředky, které prokáží, že daňový subjekt svou daňovou povinnost posoudil, spočítal a tvrdil správně (tj. daňová kontrola je ukončena bez nálezu – bez doměrku), nebo
- daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno, tzn. že v průběhu daňové kontroly nepředloží nebo nenavrhne správci daně k provedení takové daňově relevantní důkazní prostředky, které by byly schopny prokázat, že daňový subjekt svou daňovou povinnost posoudil, spočítal a tvrdil správně (tj. daňová kontrola je ukončena s nálezem – s doměrkem), nebo
- v případě obráceného důkazního břemene správce daně prokáže, že došlo ze strany daňového subjektu ke zneužití práva, nebo že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce.

Daňovému subjektu je tak prostřednictvím unesení důkazního břemene dána možnost ovlivnit to, s jakým výsledkem bude daňová kontrola ukončena. Avšak v případě, kdy daňový subjekt s dostatečným předstihem a dostatečnou pečlivostí neshromažďuje

relevantní důkazní prostředky, může se tak dostat do důkazní nouze. Daňový subjekt pak nezřídka až v průběhu daňové kontroly zajišťuje, shání a navrhuje k provedení důkazní prostředky, které by mohly prokázat, že svou daňovou povinnost tvrdil správně, často žádá o prodloužení lhůty k jejich předložení, a to negativním způsobem ovlivňuje průběh a délku daňové kontroly, což rozhodně nepřispívá k efektivnímu průběhu daňové kontroly.

V této části diplomové práce se autorka věnovala analýze faktorů majících vliv na průběh daňové kontroly, potažmo na efektivnost provádění daňové kontroly, a to na základě uvedení modelového příkladu daňové kontroly jehož prostřednictvím byl nastíněn možný průběh daňové kontroly od přípravné fáze, přes fázi průběhu daňové kontroly až po konečnou fázi daňové kontroly včetně uvedení jednotlivých úkonů, které byly následně podrobně popsány.

Na základě této analýzy budou v následující části diplomové práce uvedeny návrhy doporučení, které by dle názoru autorky mohly přispět ke zvýšení efektivnosti provádění daňových kontrol u podnikatelských subjektů.

5 Výsledky a diskuse

V předešlé části diplomové práce vyjádřila autorka názor, že efektivnost daňové kontroly lze shledávat v tom, že je daňová kontrola provedena v rámci zákonných předpisů, bez zbytečných průtahů, bez neadekvátních a nadměrně zatěžujících zásahů do „podnikatelského života“ daňových subjektů a jejímž výsledkem je především adekvátní prověření daňové povinnosti daňového subjektu, a tím pádem správné zjištění a stanovení daně v návaznosti na zvolený rozsah a předmět daňové kontroly.

Pro účely této diplomové práce byl autorkou modelován průběh daňové kontroly daně z příjmu právnických osob týkající se problematiky tzv. korunových dluhopisů v souvislosti s vyplácením nezdaněných úroků jejich upisovatelům. Jednalo se o modelový průběh fiktivní daňové kontroly u fiktivního daňového subjektu, kdy inspirací pro modelový příklad byl rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 5. 2022 č. j. 57 Af 13/2021-55, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 3. 2022 č. j. 52 Af 40/2021-58 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2022 č. j. 30 Af 36/2020-17.

Prostřednictvím modelového příkladu byl ve zjednodušené formě demonstrován průběh daňové kontroly, úkony prováděné v rámci jednotlivých fází daňové kontroly, délka trvání daňové kontroly, proces dokazování, správní úvaha správce daně apod.

Na základě modelového příkladu byly následně pro účely této diplomové práce definovány faktory mající vliv na průběh, výsledek a tudíž potažmo i efektivnost daňové kontroly z pohledu správce daně. Autorkou práce byly definovány vnitřní a vnější faktory, které dle jejího názoru z pohledu správce daně významným způsobem ovlivňují průběh a výsledek daňové kontroly.

Jako vnitřní faktory byly definovány takové faktory, které správce daně ze své pozice může ovlivnit. Mezi takové faktory lze především zařadit to, jak bude realizován výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly a dále odbornost a praxe správce daně.

Jako vnější faktory byly definovány takové faktory, které správce daně ze své pozice nemá možnost nikterak ovlivnit. Mezi tyto faktory byly zahrnuty legislativa, judikatura a dále způsob, jakým jedná daňový subjekt nebo zmocněnec daňového subjektu se správcem daně v průběhu daňové kontroly.

Autorkou byla provedena analýza těchto faktorů, kdy bylo popsáno, co je předmětem a obsahem jednotlivých faktorů a jejich vliv, ať už negativní nebo pozitivní, na efektivní průběh daňové kontroly.

Cílem této diplomové práce je na základě provedené analýzy vnitřních a vnějších faktorů ovlivňujících průběh a výsledek daňové kontroly učinit návrhy doporučení pro zvýšení efektivnosti daňové kontroly u podnikatelských subjektů.

Autorka práce proto nyní přistoupí k návrhům doporučení v rámci jednotlivých faktorů, tak jak byly definovány a popsány výše.

5.1 Návrhy doporučení v oblasti týkající se výběru daňového subjektu k provedení daňové kontroly

Daňová kontrola je kontrolní postup, při kterém správce daně ověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Před zahájením samotné daňové kontroly, je tedy zapotřebí, aby správce daně vybral daňový subjekt u něhož budou prostřednictvím daňové kontroly ověřeny jeho daňové povinnosti.

V rámci analýzy vnitřního faktoru týkajícího se výběru daňového subjektu k provedení daňové kontroly bylo v rámci předešlé části práce uvedeno, že na efektivnost daňové kontroly mají jednak zásadní vliv možnosti správce daně pro lepší cílení ve výběru daňového subjektu, samotný výběr daňového subjektu k provedení daňové kontroly, tak i plánování a monitorování kontrolní činnosti správce daně.

Je pouze na úvaze správce daně, který daňový subjekt k provedení daňové kontroly vybere. Správce daně výběr neprovádí namátkově, ale na základě indicií, že u daňového subjektu může existovat riziko daňového pochybení. Přičemž indicie daňového pochybení mohou být správcem daně nalezeny v rámci analyticko-vyhledávací činnosti správce daně, z výstupů z těžké analytiky kontrolního hlášení, z činnosti vyměřovacího oddělení nebo na základě obdržených podnětů (FAÚ, Policie České republiky, třetí osoby apod).

Z Tabulky 1 vyplývá, že největší počet daňových kontrol a dále nejvyšší doměrky jsou z daňových kontrol na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů právnických osob. V oblasti daně z přidané hodnoty k detekci daňových subjektů u nichž existuje riziko daňového pochybení dobře slouží výstupy z těžké analytiky z kontrolního hlášení (KHTA) díky čemuž jsou detekovány daňové subjekty zapojené do podvodných řetězců. Avšak oblast daně z příjmů právnických osob v tomto směru silně pokulhává. V současné době případné rizikové faktory detekující daňové pochybení daňového subjektu v oblasti daně z příjmů právnických osob musí v převážné většině případů odhalit samotní pracovníci vyměřovacího oddělení při zpracování daňového přiznání daně z příjmů právnických osob na základě svých zkušeností, na základě svých znalostí o daňovém subjektu a jeho ekonomické činnosti, popř. správce daně obdrží podnět od FAÚ nebo Policie České republiky.

Vzhledem k tomu, že v oblasti daně z příjmů právnických osob chybí analytický nástroj obdobný KHTA, navrhuje autorka vývoj analytického nástroje, díky němuž by mohl správce daně provádět rizikové analýzy ve vztahu k daňové povinnosti daňových subjektů v oblasti daně z příjmů právnických osob.

K tomuto účelu by mohl dobře posloužit některý již vyvinutý komerční software sloužící k analýze dat (např. nástroj Microsoft Power BI), do kterého by mohla být přenesena data, která má správce daně k dispozici z daňových tvrzení daňového subjektu v systému ADIS. Jednalo by se tak především o data z daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob a o data z výkazů účetní závěrky, které je daňový subjekt povinen správci daně předložit společně s daňovým přiznáním apod.

Rizikové analýzy by pak mohly například spočívat v porovnání údajů uváděných v rámci výkazů účetní závěrky nebo údajů uváděných v daňovém přiznání v časové řadě, nebo v porovnání údajů daňového přiznání ve vazbě na výkazy účetní závěrky, nebo v porovnání ziskovosti subjektů stejné velikosti provádějících stejnou ekonomickou činnost ve stejném odvětví apod.

Riziková analýza by byla založena na tom, že správce daně by v první řadě na základě daňových zákonů, své praxe, odborných zkušeností, poznatků z dosavadních výsledků kontrolní činnosti identifikoval rizikové situace, které lze považovat za rizikové z titulu dopadu do daňové povinnosti daňového subjektu. Z pohledu správce daně jde především o identifikaci rizikových situací, které by byly schopné identifikovat takový stav,

kdy by daňový subjekt mohl ve svém daňovém přiznání tvrdit nižší daňovou povinnost, než kterou by měl mít při dodržení daňových zákonů a předpisů souvisejících. Následně by správce daně na základě rizikových situací definoval „výpočtový vzorec“ pomocí něhož by byly daňové subjekty v rámci softwaru sloužícímu k analýze dat detekovány.

Pro lepší představu lze uvést následující příklad identifikace rizikové situace:

Daňový subjekt je společně s daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob povinen předložit správci daně i výkazy účetní závěrky, tj. rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

Daňový subjekt ve svém daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob na řádku 10 uvádí výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Hodnota uvedená na řádku 10 daňového přiznání tudíž musí plně korespondovat s hodnotou uvedenou ve výkazu zisku a ztráty na řádku s názvem „***Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)*“.

V rámci rizikové analýzy by správce daně pomocí „výpočtového vzorce“ porovnával hodnotu uvedenou na řádku 10 daňového přiznání s hodnotou uvedenou ve výkazu zisku a ztráty na řádku „***Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)*“. V případě, kdy bude naplněna podmínka, že se tyto hodnoty liší, došlo by k identifikaci rizikové situace. U daňového subjektu by tak byla na základě rizikové analýzy identifikována riziková situace s potenciálním dopadem do daňové povinnosti daňového subjektu, neboť daňový subjekt vykázal na řádku 10 daňového přiznání, na kterém musí vykazovat výsledek hospodaření, hodnotu odlišnou od hodnoty uvedenou ve výkazu zisku a ztráty na řádku „***Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)*“.

Autorka je toho názoru, že na základě rizikových analýz, které by byly schopny detekovat různé rizikové situace, že daňový subjekt svou daňovou povinnost pravděpodobně netvrdil správně, by u správce daně vedla k lepšímu cílení při výběru daňových subjektů k provedení daňové kontroly. Tato skutečnost by bezesporu přispěla k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol zaměřených na daň z příjmů právnických osob.

Co se týče oblasti plánování a monitorování kontrolní činnosti správce daně, aby nedocházelo ke zbytečným průtahům a nečinnosti v rámci prováděné kontroly ze strany správce daně, což nelze považovat za efektivní průběh daňové kontroly, navrhuje autorka diplomové práce ucelený vnitřní kontrolní nástroj. Prostřednictvím uceleného, jednotného kontrolního nástroje by správce daně mohl monitorovat a následně vyhodnocovat kontrolní činnost jednotlivých kontrolních útvarů, jednotlivých kontrolních postupů, tj. i daňových

kontrol, aby nedocházelo k neodůvodněným časovým prodlevám mezi jednotlivými úkony, aby nedocházelo ke zbytečným průtahům či nečinnosti správce daně, což by přispělo k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol.

5.2 Návrhy doporučení v oblasti týkající se odbornosti a praxe správce daně

Daňovou kontrolu provádějí úřední osoby správce daně, tzv. kontrolní pracovníci, kteří jsou stěžejní pro průběh a celý proces daňové kontroly. Jsou to právě úřední osoby správce daně, které v první fázi posuzují, zda bude daňový subjekt vybrán k provedené daňové kontrole; provádějí nebo spolupracují na všech fázích daňové kontroly; určují a realizují a následně vyhodnocují jednotlivé úkony a postupy realizované v rámci daňové kontroly a to vše s ohledem na skutečnost, aby byl naplněn cíl daňové kontroly, kterým je správné zjištění a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. A právě proto byla jako vnitřní faktor ovlivňující průběh a potažmo i efektivnost daňové kontroly zařazena odbornost a praxe správce daně, respektive odbornost a praxe úředních osob správce daně.

V rámci analýzy tohoto vnitřního faktoru bylo uvedeno, že na kontrolní pracovníky provádějící daňovou kontrolu jsou kladeny vysoké nároky na znalosti procesních aspektů daňové kontroly; znalosti daňových zákonů a s nimi souvisejících předpisů; na znalosti aktuální judikatury; na znalosti účetního, ekonomického, právního, finančního či matematického charakteru. Z pohledu efektivnosti daňové kontroly je v tomto směru tedy důležité, aby si úřední osoby průběžně a permanentně doplňovaly své znalosti a dovednosti v této oblasti.

Vzdělávání zaměstnanců finanční správy probíhá v souladu se zákonem o státní službě a Rámcovými pravidly vzdělávání ve služebních úřadech a v souladu s Rámcovými pravidly vzdělávání zaměstnanců ve správních úřadech. Finanční správou jsou tak realizovány vzdělávací kurzy a semináře pro státní zaměstnance a zaměstnance finanční správy ve všech oblastech hmotného a procesního daňového práva, v oblastech používání nástrojů atd., aby se úřední osoby správce daně v oblastech, které jsou stěžejní pro výkon jejich činnosti, mohly permanentně vzdělávat a zdokonalovat, což je nezbytností. Tím vzdělávání zaměstnanců finanční správy ale nekončí, tato činnost vyžaduje i vysoké osobní nasazení úředních osob správce daně v oblasti samostudia, ať už se jedná o legislativu nebo

judikaturu, ale i co se týče znalostí účetního, ekonomického, právního, finančního či matematického charakteru.

Autorka diplomové práce je státním zaměstnancem finanční správy a provádí činnost kontrolního pracovníka, takže je obeznána s principem fungování vzdělávání zaměstnanců finanční správy ze strany správce daně, ať už v podobě vzdělávacích kurzů pořádaných ve vzdělávacích střediscích správce daně, nebo formou seminářů, kterých se několikrát účastnila. Nicméně díky pandemii COVID-19, kdy bylo v rámci protiepidemiologických opatření významným způsobem omezeno setkávání úředních osob ve větším počtu, byl proces vzdělávání zaměstnanců prezenčním způsobem ve vzdělávacích střediscích nebo na seminářích výrazně limitován nebo se nerealizovalo vůbec. Částečnou náhradou se tak v omezené míře stalo vzdělávání distančním způsobem prostřednictvím MS Teams.

V současné době je již několik málo seminářů a vzdělávacích kurzů realizováno finanční správou pro její pracovníky distančním způsobem prostřednictvím MS Teams, nicméně opět ve značné míře převažuje prezenční způsob vzdělávání.

Autorka by s ohledem na sladování pracovního a rodinného života v tomto směru navrhovala, aby bylo ze strany správce daně umožněno u vzdělávacích kurzů nebo seminářů, které mají časovou dotaci 16 a více výukových hodin a realizují se tak ve výukových střediscích finanční správy po dobu 3 a více dnů, kdyby mohly být realizovány i distančním způsobem např. prostřednictvím MS Teams, tam kde to povaha a náplň vzdělávacího kurzu či semináře umožňuje. Autorka se domnívá, že tím by bylo umožněno absolvování vzdělávacích kurzů a seminářů i těm zaměstnancům finanční správy, kteří nemají možnost se z rodinných důvodů či povinností účastnit několika denního vzdělávání ve výukovém středisku finanční správy. I tato skutečnost by mohla přispět k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol, díky absolvování vzdělávacích kurzů a seminářů větším počtem zaměstnanců finanční správy.

Dále je autorce z vlastní zkušenosti známo, že v řadách pracovníků finanční správy je nemalý počet zaměstnanců, kteří si při svém zaměstnání zvyšují svoji kvalifikaci a vzdělání prostřednictvím studia na vysoké škole. Bezsporně studium na vysoké škole při zaměstnání vyžaduje vysoké osobní nasazení takového zaměstnance. Každopádně vysokoškolské vzdělávání pracovníků finanční správy je finanční správou vítáno. Nicméně jediný prostředek podpory, kterým finanční správa v tomto směru disponuje, je poskytnutí

studijního volna dle služebního zákona. Od 1. 1. 2023 je služebním zákonem umožněno pro studijní účely čerpat 5 dnů studijního volna za kalendářní rok. Do 31. 12. 2022 bylo služebním zákonem umožněno pro studijní účely čerpat 6 dnů studijního volna za kalendářní rok.

V tomto směru by tedy autorka navrhovala navýšení počtu dnů studijní volna poskytovaných služebním zákonem, neboť by tím tak byly vytvořeny vstřícnější podmínky pro zvyšování kvalifikace pracovníků finanční správy (a nejen pracovníkům finanční správy, ale celé státní správy) studiem na vysoké škole.

5.3 Návrhy doporučení v oblasti týkající se legislativy

Proces daňové kontroly je upraven v §§ 85-88a daňového řádu. Díky novelizaci daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 došlo v oblasti daňové kontroly k zásadním změnám. V důsledku předmětné novelizace daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 došlo v procesu daňové kontroly k výraznému zjednodušení některých úkonů prováděných v rámci daňové kontroly, např. zahájení a ukončení daňové kontroly, alespoň co se z pohledu správce daně týče a doufejme, že i pro daňové subjekty samotné. Bezesporu skutečnost, že správce daně má možnost zahájit nebo ukončit daňovou kontrolu bez součinnosti daňového subjektu přispívá ke zvýšení efektivnosti provádění daňových kontrol.

Nicméně autorka se domnívá, že daňový řád by ještě poskytoval prostor, kde by mohlo dojít k legislativní změně tohoto zákona a tím i ke zvýšení efektivnosti provádění daňových kontrol a potažmo i následného odvolacího řízení (popřípadě soudního řízení).

Písemnosti, které se vztahují k daňové kontrole a jsou evidovány pod číslem jednacím v ADIS, jsou zařazovány v rámci ADIS do elektronicky vedeného spisu, nicméně současně s tím kontrolní pracovník vede kompletní spisový materiál vztahující se k daňové kontrole i v analogové podobě. Důvodů pro tuto skutečnost je několik. Současné technické parametry ADIS neumožňují, aby se jedna a tatáž písemnost evidovaná pod jedním číslem jednacím v ADIS zobrazovala v plném znění nebo v částečném znění. Například písemnost, ke které se vztahuje povinnost mlčenlivosti správce daně v souladu s ustanovením § 52 daňového řádu, kdy je třeba, aby se předmětná písemnost zobrazovala v rámci elektronicky vedeného spisu ve veřejné části spisu v tzv. částečném zakrytí (tj. příslušný text písemnosti nesmí být čitelný) a současně, aby se tatáž písemnost zobrazovala v rámci elektronicky vedeného

spisu ve vyhledávací části spisu v úplném znění. Dalším důvodem je vedení spisu týkajícího se daňové kontroly v analogové podobě z důvodu nahlížení do spisu ze strany daňového subjektu v rámci protokolované jednání, a to i s ohledem na výše uvedené. Dále je to z toho důvodu, že když daňový subjekt po skončení daňové kontroly využije své zákonné možnosti a odvolá se proti rozhodnutí správce daně, tak v případě, kdy správce daně o odvolání nerozhodne sám, tak je povinen předmětné odvolání postoupit s příslušnou částí spisu i se svým stanoviskem odvolacímu orgánu. Správce daně tak postupuje odvolacímu orgánu spis týkající se daňové kontroly v analogové podobě. V analogové podobě pak jsou písemnosti postupovány i příslušným soudům v případě, že daňový subjekt podá žalobu proti rozhodnutí odvolacího orgánu.

Dle aktuálního znění daňového řádu (§ 66 odst. 1 daňového řádu) je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisu týkajícího se daňové kontroly u správce daně. Správce daně dle § 67 odst. 1 daňového řádu pořídí o každém nahlédnutí do spisu podle povahy věci protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede, do kterých částí spisu bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout.

V této oblasti by autorka navrhovala legislativní změnu daňového řádu, předpisů a zákonů s tím souvisejících, která by umožnila vedení spisového materiálu týkající se daňové kontroly zcela v digitální podobě. Daňovému subjektu by tak mohl být umožněn vzdálený přístup například prostřednictvím daňové informační schránky nebo prostřednictvím jiného digitálního vzdáleného přístupu, který by byl zabezpečený a chráněný proti zneužití, k obsahu všech písemností, které by byly obsahem veřejné části spisu týkající se daňové kontroly.

V současné době daňová informační schránka poskytuje pouze vybrané informace z daňového řízení. Institut daňové informační schránky je upraven v § 69 daňového řádu. Daňový subjekt může prostřednictvím daňové informační schránky získávat informace o písemnostech shromažďovaných ve spise. Konkrétně daňový subjekt může zjistit informace v podobě přehledu písemností odeslaných či došlých ke správci daně daného daňového subjektu, jaké číslo jednacích písemností získala a stav vyřizování písemností.

V případě změny legislativy, která se dotýká předmětné oblasti, by tak bylo umožněno vedení spisového materiálu v digitálně podobě, a tímto by bylo dosaženo vyšší digitalizace státní správy. Dále by díky vedení spisového materiálu v digitální podobě odpadla nutnost konání protokolovaného jednání ve věci nahlížení do spisu daňového subjektu u správce

daně, neboť by daňový subjekt ke všem písemnostem zařazeným ve veřejné části spisu a k jejich obsahu měl přístup. Rovněž by tím dále bylo umožněno předávat spisový materiál v elektronické podobě odvolacímu orgánu (popřípadě soudu) nebo jiným orgánům veřejné moci v rámci spolupráce. Došlo by tak i ke snížení nákladů, co se týče tisku a vytváření kopií písemností pro spis týkající se daňové kontroly v analogové podobě, nicméně na druhou stranu by vznikly náklady v souvislosti s úpravou technických parametrů ADIS nebo prostředí, které by vedení digitálního spisu umožňovalo. Avšak s ohledem k vývoji technologií a k trendu vyšší digitalizace veřejné správy, by toto mohlo být přínosem jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty, což by rovněž mohlo přispět k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol.

5.4 Návrhy doporučení v oblasti týkající se jednání daňového subjektu

Daňová kontrola je kontrolní proces, který správce daně vykonává ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, v rámci něhož jsou prověřovány daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu.

V rámci daňové kontroly se předpokládá uplatnění zásady součinnosti dané § 6 odst. 2 daňového řádu, kdy osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Jedná se tak jednak o právo, ale i o povinnost vzájemné spolupráce daňového subjektu (a třetích osob) se správcem daně. Vzájemná spolupráce daňového subjektu se správcem daně se pak nejvíce odráží ve způsobu, jakým daňový subjekt jedná se správcem daně, jakým způsobem dodržuje stanovené či sjednané lhůty nebo ve způsobu prokazování své daňové povinnosti, tj. ve způsobu unesení svého důkazního břemene.

Způsob jednání daňového subjektu v průběhu daňové kontroly byl označen za vnější faktor ovlivňující průběh daňové kontroly, tj. faktor, který správce daně nemůže ovlivnit.

V předešlé části diplomové práce bylo uvedeno, že daňové subjekty lze z pohledu správce daně rozčlenit na (i) daňové subjekty, které se správcem daně spolupracují, jsou součinné a dodržují stanovené a dojednané lhůty; (ii) daňové subjekty, které se správcem daně sice spolupracují, ale velice často nedodržují stanovené nebo dojednané lhůty a (iii) daňové subjekty, které se správcem daně nespolupracují a neposkytují součinnost správci daně.

Dále bylo uvedeno, že v průběhu daňové kontroly mohou nastat komplikace, které k efektivnosti daňové kontroly rozhodně nepřispívají. Mezi tyto komplikace můžeme zařadit nevstřícný přístup daňového subjektu k úředním osobám správce daně (což může dojít až do fáze verbálního nebo fyzického napadení), nepřiměřené nebo neoprávněné obstrukce ze strany daňového subjektu nebo jeho zástupce. Nicméně za zcela zásadní aspekt ovlivňující průběh a potažmo i výsledek daňové kontroly (tudíž i její efektivnost), je unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu, který je nutno do sféry jednání daňového subjektu zahrnout.

Autorka by se proto nyní ráda věnovala především problematice unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu v rámci daňové kontroly. Neboť skutečnost, zda a jakým způsobem daňový subjekt v průběhu daňové kontroly unese své důkazní břemeno ohledně správnosti svých tvrzení, je zcela v rukou daňového subjektu a tato skutečnost má významný vliv na výsledek daňové kontroly a tudíž i na její efektivnost.

Za tímto účelem by autorka na tomto místě předešlela daňovým subjektům návrhy doporučení, kterými by se v otázce unesení svého důkazního břemene měly zabývat.

Aby daňový subjekt v případě daňové kontroly, potažmo i ostatních kontrolních postupů správce daně, unesl své důkazní břemeno a prokázal tím správnost svých tvrzení, která uvádí ve svých podání, měl by daňový subjekt myslet na shromažďování a uchovávání relevantních důkazních prostředků s předstihem, tj. již ve fázi, kdy připravuje transakci a pochopitelně i v průběhu realizace transakce samotné. Neboť začít shromažďovat relevantní důkazní prostředky až v momentě, kdy je u daňového subjektu zahájena daňová kontrola, bývá často pozdě, a to s ohledem na časový odstup, kdy se daňová kontrola koná a kdy se transakce uskutečnila. Není pak výjimkou, že se tak daňový subjekt často dostává do důkazní nouze, a to většinou s sebou nese průtahy v daňové kontrole ze strany daňového subjektu, protože daňový subjekt často žádá o prodloužení lhůty stanovené správcem daně, aby mohl aspoň „nějaké“ důkazní prostředky předložit nebo navrhnout správci daně k provedení. Nehledě na to, že často takto předložené nebo navržené důkazní prostředky k provedení nejsou daňově relevantní a tudíž nejsou schopny prokázat tvrzení daňového subjektu. A toto jednání daňového subjektu k efektivnímu průběhu daňové kontroly rozhodně nepřispívá.

Daňový subjekt ve shromažďování a uschovávání daňově relevantních důkazních prostředků k prokazování svých tvrzení ve své podstatě není limitován téměř ničím.

Neboť jak uvádí daňový řád, jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Z toho tedy plyne pouze jediná limitující podmínka pro daňový subjekt, a to, že důkazní prostředky musí být získány v souladu s právním předpisem.

Daňovému subjektu v tomto směru mohou být nápomocny např. pokyny, sdělení, informace nebo metodiky vydávané Generálním finančním ředitelstvím (popřípadě pokyny Ministerstva financí České republiky), které jsou zveřejňovány na webových stránkách Finanční správy České republiky <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika> nebo bohatá rozhodovací praxe soudů zachycená v judikatuře, která je dostupná na webových stránkách Nejvyššího správního soudu <https://www.nssoud.cz/> a v případě rozhodnutí a nálezů Ústavního soudu na <https://www.usoud.cz/>.

Již tedy víme, že by daňový subjekt k unesení svého důkazního břemene měl shromažďovat relevantní důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Na tomto místě je zapotřebí položit si otázku, jak dlouho by daňový subjekt měl takové důkazní prostředky archivovat. Náповědou v tomto směru daňovým subjektům může být lhůta daná daňovým řádem v ustanovení § 148 odst. 5, ve kterém je uvedeno, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Nicméně nutno mít na zřeteli, že některé skutečnosti a události rozhodné pro předmětnou transakci mohly nastat ještě dávno před realizací předmětné transakce. Když se autorka na tomto místě vrátí k výše uvedenému modelovému příkladu, tak z něho je patrné, že se sice posuzovala daňová uznatelnost úrokového nákladu z dluhopisů ve zdaňovacím období roku 2015, nicméně transakce s tím dotčené ve své podstatě sahaly do roku 2012 (kdy byla realizována emise dluhopisů) resp. až do roku 2010, kdy byla původně poskytnuta bezúročná půjčka panem X.Y., a kdy závazek daňového subjektu z této bezúročné půjčky byl následně předmětem zápočtu vzájemných pohledávek a závazků. Když si uvědomíme, že daňový subjekt dluhopisy emitoval v roce 2012 na dobu 20 let, tj. jejich splatnost je v roce 2032, tak z pohledu daně z příjmů by daňový subjekt v případě uplatnění nákladů týkajících se emitovaných dluhopisů v roce 2032 jako daňově relevantních, měl relevantní důkazní prostředky spojené s emisí dluhopisů ad absurdum uchovávat až do roku 2043, kdy uplyne lhůta pro stanovení daně zdaňovacího období roku 2032 v maximální délce 10 let.

V tomto ohledu je nutné zmínit, že ve specifických případech je nutno brát v potaz ještě např. ustanovení § 38r odst. 1 (týkající se investičních pobídek) a odst. 2 ZDP (týkající se daňové ztráty).

Ustanovení § 38r odst. 1 ZDP konkrétně uvádí: „*Byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž nastaly skutečnosti uvedené v § 35a odst. 7, 8 nebo 9, nebo v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani.*“.

V překladu výše uvedené znamená následující: daňovému subjektu byla poskytnuta investiční nabídka a ve zdaňovacím období roku 2020 vznikl daňovému subjektu dle zákonných ustanovení nárok uplatnit slevu na dani z titulu investiční pobídky. Tuto slevu může daňový subjekt uplatňovat po dobu 10 let, tj. nejpozději za zdaňovací období roku 2029. Objektivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2029, která činí 3 roky, končí dne 1. 4. 2033. Dle výše uvedeného ustanovení tudíž lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, za která lze slevu uplatnit, tj. za zdaňovací období let 2020-2029 (tj. 10 let) končí současně se zdaňovacím období roku 2029, tj. 1. 4. 2033, přičemž zde se jedná o lhůtu objektivní, která se může dle ustanovení § 148 daňového řádu ještě prodloužit nebo stavět, avšak její maximální délka končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku, tj. v roce 2040. Tímto může být rázem maximální délka lhůty pro stanovení daně za rok 2020 stanovena na rok 2040! Takže daňový subjekt by měl z opatrnosti všechny relevantní daňové důkazní prostředky týkající se investičních pobídek uchovávat minimálně po tuto dobu.

Na závěr této části by autorka ráda zmínila Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly vydaným Generálním finančním ředitelstvím pod č. j. 36381/22/7700-10124-506246, dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum>, který má být nápomocen úředním osobám správce daně vykonávající daňovou kontrolu při jejich kontrolní činnosti, nicméně tento pokyn může být nápomocen a poskytnout cenné informace i daňovým subjektům v případě realizace daňové kontroly právě u nich.

6 Závěr

Daňová kontrola se řadí mezi kontrolní postupy správce daně, který se vyznačuje složitostí a časovou náročností a z pohledu daňového subjektu může být vnímána negativním způsobem, neboť zásadním způsobem vstupuje do jeho práv.

Daně jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření, což ve své podstatě znamená tu skutečnost, že je to daňový subjekt, který je povinen si sám svou daňovou povinnost posoudit, vypočítat, přiznat v daňovém tvrzení a následně i uhradit. A právě daňová kontrola je jedním z klíčových institutů daňového řízení, kterým správce daně může posoudit skutečnost, zda daňový subjekt v daňovém tvrzení svoji daňovou povinnost tvrdí ve správné výši.

Diplomová práce byla napsána s cílem seznámit s institutem daňové kontroly v čem spočívá efektivnost daňové kontroly. Hlavním cílem práce pak bylo především navrhnout doporučení, která by mohla přispět ke zvýšení efektivnosti daňové kontroly u podnikatelských subjektů.

V teoretické části diplomové práce bylo za použití metod literární rešerše, interpretace, analýzy, syntézy a klasifikace vycházející z odborné literatury, aktuálně platné legislativy daňového práva a recentní judikatury, nejprve provedeno seznámení s pojmem daň, s funkcemi daní, daňovým systémem České republiky a se správou daní v České republice. Následně byl vymezen pojem, obsah, předmět a cíl daňové kontroly. Dále byly klasifikovány úkony a postupy realizované v rámci jednotlivých fází daňové kontroly. V příloze diplomové práce jsou pak uvedeny vzorové písemnosti související s některými úkony správce daně realizovanými v rámci daňové kontroly (např. vzor oznámení o zahájení daňové kontroly nebo vzor oznámení o ukončení daňové kontroly atd.).

Závěr teoretické části byl věnován popisu opravných a dozorčích prostředků, které má daňový subjekt nebo správce daně možnost využít za účelem přezkoumání výsledku daňové kontroly. A dále bylo uvedeno, jaký vliv a dopady má výsledek daňové kontroly na jiná zdaňovací období daňovou kontrolou prověřované daně a na trestněprávní odpovědnost daňového subjektu.

V úvodu praktické části diplomové práce byly uvedeny počty a výsledky daňových kontrol ukončených v období let 2017-2021 finanční správou (viz Tabulka 1, str. 52-54). Z údajů uvedených v Tabulce 1 vyplynulo, že ve sledovaném období let 2017-2021 celkový

počet ukončených kontrol s nálezem klesá napříč všemi daněmi, a že k výraznému poklesu oproti předchozím letům došlo v roce 2020 a 2021, a to především z důvodu nemoci COVID-19. Nicméně efektivita daňových kontrol, která je finanční správou měřena jako podíl celkové výše doměřené daně a celkového počtu ukončených daňových kontrol (tj. kontrol ukončených s nálezem a kontrol ukončených bez nálezu) ve sledovaném období let 2017-2021 měla rostoucí trend (viz Tabulka 2, str. 56).

Na základě údajů uvedených v Tabulce 1 byl autorkou práce odvozen počet a podíl kontrol ukončených bez nálezu na celkovém počtu daňových kontrol (viz Tabulka 3, str. 57). Z Tabulky 3 vyplynul trend spočívající v rostoucím podílu daňových kontrol ukončených s nálezem na celkovém počtu ukončených daňových kontrol, a tudíž klesající podíl daňových kontrol ukončených bez nálezu na celkovém počtu ukončených daňových kontrol ve sledovaném období let 2017-2021.

Nicméně nelze konstatovat, že daňové kontroly, které byly ukončeny bez nálezu (tj. bez doměrku) by byly provedeny neefektivně. Je nezbytné mít na zřeteli, že daňová kontrola je nástroj správce daně pro ověření, zda daňová povinnost, kterou daňový subjekt tvrdí ve svém daňovém tvrzení, je ve správné výši. Skutečnost, že daňová kontrola byla ukončena bez nálezu, přestože správce daně původně detekoval riziko v daňové povinnosti daňového subjektu, dává daňovému subjektu zpětnou vazbu, že v rámci předmětné daňové kontroly unesl své důkazní břemeno a prokázal, že svou daňovou povinnost v předmětném zdaňovacím období vyhodnotil, spočítal a tvrdil ve svém daňovém tvrzení ve správné výši.

Dle názoru autorky, aby mohlo být řečeno, že daňová kontrola byla u podnikatelského subjektu (daňového subjektu) provedena efektivně (tj. účinně), tak by měla být provedena v rámci zákonných předpisů, bez zbytečných průtahů a bez neadekvátních a nadměrně zatěžujících zásahů do „podnikatelského života“ daňových subjektů. Jejím výsledkem by mělo být především adekvátní prověření daňové povinnosti daňového subjektu, a tím pádem správné zjištění a stanovení daně v návaznosti na zvolený rozsah a předmět daňové kontroly. Pro úplnost lze konstatovat, že daňová kontrola plní i funkci preventivní, neboť samotná existence tohoto nástroje by měla vést daňové subjekty k tomu, aby své daňové povinnosti plnily řádně.

Lze konstatovat, že na celkovou efektivitu daňových kontrol, která má ve sledovaném období rostoucí trend, má vliv výše doměřené daně z ukončených kontrol a celkový počet ukončených daňových kontrol (tj. ukončených daňových kontrol s doměrkem a bez nálezu).

Zajisté je snahou finanční správy, aby daňové kontroly byly prováděny efektivně (účinně) a aby efektivita provedených daňových kontrol neklesala, ale naopak i nadále stoupala. Odpověď na otázku, jaké jsou faktory mající vliv na efektivnost prováděných daňových kontrol, lze dle názoru autorky nelézt v procesu a průběhu samotné daňové kontroly.

Z tohoto důvodu autorka pro účely této diplomové práce předestřela modelový průběh daňové kontroly daně z příjmů právnických osob týkající se problematiky tzv. korunových dluhopisů v souvislosti s vyplácením nezdaněných úroků jejich upisovatelům. Jednalo se o modelový průběh fiktivní daňové kontroly u fiktivního daňového subjektu inspirovaný aktuální judikaturou týkající se předmětné problematiky.

Prostřednictvím modelového příkladu daňové kontroly byl ve zjednodušené formě demonstrován průběh daňové kontroly, úkony prováděné v rámci jednotlivých fází daňové kontroly, délka trvání daňové kontroly, proces dokazování, správní úvaha správce daně a právní rámec posuzované problematiky.

Pro účely této diplomové práce byly na základě modelového příkladu definovány faktory mající vliv na průběh, výsledek a tudíž potažmo i efektivnost daňové kontroly z pohledu správce daně. Autorkou práce byly z pohledu správce daně definovány vnitřní a vnější faktory, které dle názoru autorky významným způsobem ovlivňují průběh a výsledek daňové kontroly.

Následně byly na základě provedené analýzy vnitřních a vnějších faktorů ovlivňujících průběh a výsledek daňové kontroly učiněny návrhy doporučení pro zvýšení efektivnosti prováděných daňových kontrol u daňových subjektů, což bylo hlavním cílem této diplomové práce.

Jako vnitřní faktory byly definovány takové faktory, které správce daně ze své pozice může ovlivnit a mezi tyto faktory bylo zahrnuto realizování výběru daňového subjektu k provedení daňové kontroly a dále odbornost a praxe správce daně.

Jako vnější faktory byly definovány takové faktory, které správce daně ze své pozice nemá možnost nikterak ovlivnit a mezi tyto faktory byly zahrnuty legislativa, judikatura a dále způsob, jakým jedná daňový subjekt nebo zmocněnec daňového subjektu se správcem daně v průběhu daňové kontroly.

V rámci analýzy vnitřního faktoru spočívajícího ve výběru daňového subjektu bylo konstatováno, že na efektivnost daňové kontroly mají zásadní vliv jednak možnosti

správce daně pro to, aby mohl lépe cílit při výběru daňového subjektu k provedení daňové kontroly, tak i plánování a monitorování kontrolní činnosti správce daně. Výběr daňového subjektu, u kterého budou prověřovány jeho daňové povinnosti je pro daňovou kontrolu zásadní. Správce daně výběr neprovádí namátkově, ale na základě indicií, že u daňového subjektu může existovat riziko daňového pochybení. Přičemž indicie daňového pochybení mohou být správcem daně nalezeny v rámci analyticko-vyhledávací činnosti správce daně, z výstupů z těžké analytiky kontrolního hlášení, z činnosti vyměřovacího oddělení nebo na základě obdržených podnětů (FAÚ, Policie České republiky, třetí osoby apod). V souvislosti s výběrem daňového subjektu k provedení daňové kontroly byl učiněn návrh doporučení, aby byl správcem daně vyvinut analytický nástroj, díky němuž by mohl správce daně provádět rizikové analýzy ve vztahu k daňové povinnosti daňových subjektů v oblasti daně z příjmů právnických osob, neboť v této oblasti takový analytický nástroj chybí. K tomuto účelu by mohl posloužit komerční software sloužící k analýze dat (např. Power BI) v rámci něhož by byly prováděny rizikové analýzy spočívající např. v porovnání údajů uváděných ve výkazech účetní závěrky nebo údajů uváděných v daňovém přiznání v časové řadě, nebo v porovnání údajů daňového přiznání ve vazbě na výkazy účetní závěrky apod. Prostřednictvím rizikové analýzy by správce daně mohl identifikovat rizikové situace, tj. situace, že by daňový subjekt mohl ve svém daňovém přiznání tvrdit nižší daňovou povinnost, než kterou by měl mít při dodržení daňových zákonů a předpisů souvisejících. Co se týče oblasti plánování a monitorování kontrolní činnosti správce daně byl učiněn návrh na komplexní vnitřní kontrolní nástroj jehož prostřednictvím by správce daně mohl monitorovat a následně vyhodnocovat kontrolní činnosti, aby nedocházelo k neodůvodněným časovým prodlevám mezi jednotlivými úkony, ke zbytečným průtahům či nečinnosti správce daně, což by přispělo k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol.

V rámci analýzy vnitřního faktoru týkajícího se odbornosti a praxe správce daně bylo uvedeno, že na kontrolní pracovníky provádějící daňovou kontrolu jsou kladeny vysoké nároky na znalosti procesních aspektů daňové kontroly; znalosti daňových zákonů a s nimi souvisejících předpisů; na znalosti aktuální judikatury; na znalosti účetního, ekonomického, právního, finančního či matematického charakteru atd. Z pohledu efektivnosti daňové kontroly je v tomto směru zcela zásadní, aby si úřední osoby průběžně a permanentně doplňovaly své znalosti a dovednosti. V souvislosti se vzděláváním zaměstnanců finanční správy byl s ohledem na sladování pracovního a rodinného života zaměstnanců finanční správy učiněn návrh doporučení, aby bylo umožněno u vzdělávacích kurzů nebo seminářů,

kteře mají časovou dotaci 16 a více výukových hodin a realizují se tak ve výukových střediscích finanční správy po dobu 3 a více dnů, absolvovat je i distančním způsobem např. prostřednictvím MS Teams, tam kde to povaha a náplň vzdělávacího kurzu či semináře umožňuje. Dále byl učiněn návrh doporučení zaměřující se na státní zaměstnance, kteří si při svém zaměstnání zvyšují svoji kvalifikaci a vzdělání prostřednictvím studia na vysoké škole, k navýšení počtu dnů studijního volna poskytovaných služebním zákonem za účelem vytvoření vstřícnějších podmínek pro studium na vysoké škole.

V rámci analýzy vnějšího faktoru týkajícího se legislativy bylo konstatováno, že se jedná o faktor, který správce daně není schopen při své činnosti ovlivnit, a naopak je při provádění své činnosti povinen tuto oblast respektovat a dodržovat. Daňové zákony České republiky, které jsou často novelizovány (i několikrát ročně) jsou v jejich současné struktuře poměrně složité, nepřehledné, neposkytující dostatečně přesné a jednoznačné vymezení. Nicméně poslední zásadní novelizací daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 došlo, co se procesu daňové kontroly týče, k zásadním změnám. Díky novelizaci došlo mimo jiné k výraznému posunu při zahájení nebo ukončení daňové kontroly, kdy tyto úkony může nyní správce daně činit bez součinnosti daňového subjektu, což do 31. 12. 2020 nebylo možné. Díky novelizaci daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 došlo z pohledu správce daně ke zjednodušení některých úkonů realizovaných v procesu daňové kontroly a to bezesporu přispělo k vyšší efektivnosti provádění daňových kontrol. Nicméně autorka se domnívá, že daňový řád by ještě poskytoval prostor, kde by mohlo dojít k legislativní změně tohoto zákona a tím i ke zvýšení efektivnosti provádění daňových kontrol (potažmo odvolacího řízení popřípadě soudního řízení). V tomto směru byl učiněn návrh doporučení spočívající v legislativní změně daňového řádu, předpisů a zákonů s tím souvisejících, která by umožnila vedení spisového materiálu, který se týká daňové kontroly zcela v digitální podobě. Daňovému subjektu by tak mohl být umožněn vzdálený přístup například prostřednictvím daňové informační schránky nebo prostřednictvím jiného digitálního vzdáleného přístupu, který by byl zabezpečený a chráněný proti zneužití, k obsahu všech písemností, které by byly obsahem veřejné části spisu týkajícího se daňové kontroly.

V rámci analýzy vnějšího faktoru týkajícího se jednání daňového subjektu bylo uvedeno, že průběh daňové kontroly, její výsledek a efektivnost mohou být ovlivněny řadou komplikací spočívajících v nevstřícném přístupu daňového subjektu k úředním osobám správce daně, v nepřiměřeném nebo neoprávněném obstrukčním jednání daňového subjektu,

avšak za zcela zásadní aspekt v této oblasti je autorkou považována skutečnost, zda a jak daňový subjekt unese své důkazní břemeno. Z toho důvodu se autorka v této oblasti zaměřila především na predestření návrhu doporučení daňovým subjektů čím by se v otázce unesení svého důkazního břemene měly zabývat. V rámci návrhu tak bylo daňovému subjektu ve věci unesení jeho důkazního břemene a prokázání správnosti jeho tvrzení doporučeno, aby myslel na shromažďování a uchovávání relevantních důkazních prostředků s předstihem, tj. již ve fázi, kdy transakci připravuje a v průběhu transakce samotné. Daňový subjekt ve shromažďování a uschování relevantních důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení ve své podstatě není téměř ničím limitován, neboť dle daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, za předpokladu, že byly získány v souladu s právním předpisem. Dále bylo daňovému subjektu doporučeno, aby nashromážděné relevantní důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení uchovával po dostatečně dlouhou dobu, a to po dobu, po kterou mohou být ze strany správce daně prověřovány daňové povinnosti, ke kterým se relevantní důkazní prostředky vztahují. V tomto směru se může daňový subjekt v základu orientovat ustanovením § 148 daňového řádu upravujícím lhůtu pro stanovení daně, avšak daňový subjekt musí dále brát v potaz např. i ustanovení § 38r ZDP, které lhůtu pro stanovení daně stanovenou dle ustanovení § 148 daňového řádu v případě daně z příjmů ovlivňuje. V závěru praktické části diplomové práce autorka poukázala na Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly vydaným Generálním finančním ředitelstvím pod č. j. 36381/22/7700-10124-506246, dostupný na webových stránkách finanční správy, který sice má být nápomocen úředním osobám správce daně vykonávajícím daňovou kontrolu při jejich kontrolní činnosti, nicméně tento pokyn může být nápomocen a poskytnout cenné informace i daňovým subjektům v případě realizace daňové kontroly právě u nich.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Knižní zdroje

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

JURČÍK, R. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 2013, 137 s. ISBN 978-80-7418-176-4.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. akt. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

OECD (2017): *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second Edition, OECD Publishing, Paris. ISBN 978-92-64-26799-2.

ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, 572 s. ISBN 978-80-7598-963-5.

SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifikace dokazování v daňovém řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, 207 s. ISBN 978-80-7400-520-6.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 406 s. ISBN 978-80-7598-887-4.

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

7.2 Právní předpisy

Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-09-15].

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-08-26].

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-09-24].

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-12-10].

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-09-24].

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-09-16].

Zákon č. 172/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 97/1963 Sb., o mezinárodním právu soukromém a procesním ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-12-10].

Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-12-10].

Zákon č. 192/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-12-10].

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-08-20].

Zákon č. 364/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní v souvislosti se zvyšováním příjmů veřejných rozpočtů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-12-10].

Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a bezpečnosti způsobilosti. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-09-15].

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-08-26].

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-11-30].

Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-12-10].

7.3 Judikatura

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 10 Af 568/2012-142 ze dne 25. 2. 2015. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznacenivecidelenesenat:10|AND:oznacenivecidelenerejstrikovaznackaSID:109|AND:oznacenivecideleneporadovecislo:568|AND:oznacenivecidelenerok:2012|AND:oznacenivecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 29/2017-74 ze dne 27. 11. 2018. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-20]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznacenivecidelenesenat:31|AND:oznacenivecidelenerejstrikovaznackaSID:109|AND:oznacenivecideleneporadovecislo:29|AND:oznacenivecidelenerok:2017|AND:oznacenivecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 36/2020-17 ze dne 28. 4. 2022. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznacenivecidelenesenat:30|AND:oznacenivecidelenerejstrikovaznackaSID:109|AND:oznacenivecideleneporadovecislo:36|AND:oznacenivecidelenerok:2020|AND:oznacenivecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 57 Af 13/2021-55 ze dne 10. 5. 2022. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznacenivecidelenesenat:57|AND:oznacenivecidelenerejstrikovaznackaSID:109|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:13|AND:oznacenivecidelenerok:2021|AND:oznacenivecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 63 Af 1/2020-92 ze dne 9. 6. 2021. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud,

[cit. 2022-09-20]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:63|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:109|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:1|AND:oznaceni vecidelenerok:2020|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 40/2021-58 ze dne 23. 3. 2022 Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:52|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:109|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:40|AND:oznaceni vecidelenerok:2021|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 57/2009-83 ze dne 16. 7. 2009. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:1|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:57|AND:oznaceni vecidelenerok:2009|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2009-102 ze dne 11. 8. 2009. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-08-30]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:1|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:63|AND:oznaceni vecidelenerok:2009|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 58/2011-91 ze dne 2. 2. 2012. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-11]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:5|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:58|AND:oznaceni vecidelenerok:2011|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30. 1. 2018. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-11]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:5|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:60|AND:oznaceni vecidelenerok:2017|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku>:

Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 84/2017 ze dne 15. 2. 2018. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-10-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:5|AND>

:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:84|AND:oznaceni vecidelenerok:2017|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku:

Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 92/2009-64 ze dne 19. 3. 2010. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-15]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenenesenat:5|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:92|AND:oznaceni vecidelenerok:2009|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku:>

Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2017-31 ze dne 31. 7. 2018. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-11]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenenesenat:5|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:252|AND:oznaceni vecidelenerok:2017|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku:>

Rozsudek NSS č. j. 6 Afs 376/2018-46 ze dne 14. 11. 2019. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-11]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenenesenat:6|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:376|AND:oznaceni vecidelenerok:2018|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku:>

Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 15/2003-99 ze dne 19. 10. 2006. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenenesenat:7|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:15|AND:oznaceni vecidelenerok:2003|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku:>

Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 54/2006-155 ze dne 16. 10. 2008. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenenesenat:7|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:54|AND:oznaceni vecidelenerok:2006|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku:>

Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010 ze dne 30. 7. 2010. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenenesenat:8|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:14|A>

ND:oznaceni vecidelenerok:2010|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku:

Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 106/2005-77 ze dne 28. 5. 2007. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2022-09-10]. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:8|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:11|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:106|AND:oznaceni vecidelenerok:2005|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni veci vcelku>:

Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky I. ÚS 118/09. In: *Ústavní soud* [online]. Brno: Ústavní soud, [cit. 2022-09-24]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=64600&pos=1&cnt=1&typ=result>

Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky II. ÚS 2714/07. In: *Ústavní soud* [online]. Brno: Ústavní soud, [cit. 2022-12-19]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=59481&pos=5&cnt=5&typ=result>

Nález Ústavního soudu České republiky sp. zn. Pl. ÚS. 33/97 ze dne 17. 12. 1997. In: *Ústavní soud* [online]. Brno: Ústavní soud, [cit. 2022-12-19]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=30868&pos=219&cnt=220&typ=result>

7.4 Ostatní prameny

Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa České republiky, [cit. 2022-09-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum>.

Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol. In: *Ministerstvo financí ČR* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, [cit. 2022-28-11]. Dostupné z: <https://opendata.mfcr.cz/lod/katalog/prehled-o-poctu-a-vysledcich-danovych-kontrol>.

MEDEK, J. *Konec s nezdaňováním korunových dluhopisů*. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2022-12-13].

About us, ©CaseWare IDEA 2023. *CaseWare IDEA: About us* [online]. Toronto: caseware, [cit. 2022-12-20]. Dostupné z: <https://idea.caseware.com/about/about-us/>.

8 Přílohy

Příloha 1: Seznam daňový zákonů České republiky

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

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

Příloha 2: Vzor oznámení o zahájení daňové kontroly

Název finančního úřadu
adresa

Název vyřizujícího pracoviště FÚ nebo útvaru SFÚ
adresa

Datum
Č. j.:

Vyřizuje:
Tel.:
E-mail:
ID datové schránky:

označení příjemce
adresa
identifikace příjemce

**OZNÁMENÍ
o zahájení daňové kontroly**

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) u shora uvedeného daňového subjektu

zahajuje daňovou kontrolu

Předmětem daňové kontroly je:

- daň za zdaňovací období.....
v rozsahu.....

K provádění daňové kontroly předložte:

-
-
-
-

a to ve lhůtě dnů ode dne doručení tohoto oznámení.

Současně ve výše uvedené lhůtě sdělte správci daně následující informace:

-
-
-

V rámci daňové kontroly má daňový subjekt následující práva a povinnosti:

- Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu).
- Daňový subjekt má v rámci daňové kontroly právo a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, b) předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 daňového řádu).
- Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 daňového řádu a dále je povinen a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly, b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby, c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti, e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 daňového řádu).
- Podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje (§ 145a odst. 1 daňového řádu).

V případě potřeby zejména osobního jednání nebo podrobnějších informací neváhejte kontaktovat vyřizující úřední osobu na telefonním čísle, které naleznete v hlavičce tohoto dokumentu.

Poučení:

Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Proti tomuto oznámení nelze uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu).

*otisk
úředního
razítka*

titul, jméno a příjmení
funkce

Příloha 3: Vzor výzvy k doložení dokladů

Název finančního úřadu

adresa

Název vyřizujícího pracoviště FÚ nebo útvaru SFÚ

adresa

Datum

Č. j.:

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

VÝZVA k doložení dokladů

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) na základě ... (např. *probíhající daňové kontroly na dani za zdaňovací období zahájené dne ...*)

vyzývá

výše uvedený daňový subjekt k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly
.....

Lhůta k předložení důkazních prostředků se stanoví v délce dnů ode dne doručení této výzvy.

Odůvodnění:

.....

Poučení:

Nebudou-li při dokazování uváděných skutečností splněny některé ze zákonných povinností a nebude-li v důsledku toho možno stanovit daň na základě dokazování, stanoví správce daně daň podle pomůcek, které bude mít k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

*otisk
úředního
razítka*

titul, jméno a příjmení
funkce

Příloha 4: Vzor výzvy k prokázání skutečností

Název finančního úřadu

adresa

Název vyřizujícího pracoviště FÚ nebo útvaru SFÚ

adresa

Datum

Č. j.:

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

VÝZVA k prokázání skutečností

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) výše uvedený daňový subjekt

vyzývá

k prokázání níže uvedených skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to ve lhůtě dnů ode dne doručení této výzvy.

.....

Odůvodnění:

.....

Poučení:

Nebudou-li při dokazování uváděných skutečností splněny některé ze zákonných povinností a nebude-li v důsledku toho možno stanovit daň na základě dokazování, stanoví správce daně daň podle pomůcek, které bude mít k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

*otisk
úředního
razítka*

titul, jméno a příjmení
funkce

Příloha 5: Vzor předvolání osoby zúčastněné na správě daní

Název finančního úřadu

adresa

Název vyřizujícího pracoviště FÚ nebo útvaru SFÚ

adresa

Datum

Č. j.:

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

PŘEDVOLÁNÍ osoby zúčastněné na správě daní

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 100 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

vyzývá

..... (Jana Nováka), aby se jako osoba zúčastněná na správě daní osobně dostavila dne v hodin na (adresa, kam se má osoba dostavit), k podání svědecké výpovědi. Vaše účast je nezastupitelná.

Odůvodnění:

(V odůvodnění rozhodnutí je mj. nezbytné uvést, z jakého důvodu a v jaké věci je dotyčná osoba správcem daně předvolána, a to s odůvodněním nezbytnosti realizace uvedeného požadavku – tedy zajištění osobní účasti v řízení.)

Poučení:

Nemůžete-li se ze závažných důvodů dostavit včas na uvedené místo, jste povinen se bezodkladně omluvit s uvedením důvodu. Nedostavíte-li se bez dostatečné omluvy, může Vám být uložena pokuta až do výše 500 000,- Kč dle ust. § 247 a násl. daňového řádu. Nedostavíte-li se bez dostatečného důvodu ani po opakovaném předvolání, můžete být podle ust. § 100 odst. 2 a 3 daňového řádu předveden.

Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

*otisk
úředního
razítka*

titul, jméno a příjmení
funkce

Příloha 6: Vzor oznámení o ukončení daňové kontroly

Název finančního úřadu

adresa

Název vyřizujícího pracoviště FÚ nebo útvaru SFÚ

adresa

Datum

Č. j.:

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

**OZNÁMENÍ
o ukončení daňové kontroly**

Shora uvedený správce daně podle ustanovení § 88a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) u shora uvedeného daňového subjektu

oznamuje

shora uvedenému daňovému subjektu, že doručením tohoto oznámení je ukončena daňová kontrola:

- daň za zdaňovací období.....

v rozsahu.....

zahájena dne doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly
č. j. ze dne

K Oznámení o ukončení daňové kontroly je přiložena Zpráva o daňové kontrole
č. j.: ze dne

Poučení:

Proti tomuto oznámení nelze uplatnit opravné prostředky (§ 85 odst. 5 daňového řádu).

*otisk
úředního
razítka*

titul, jméno a příjmení
funkce

Příloha 7: Vzor rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění

Název finančního úřadu

adresa

Název vyřizujícího pracoviště FÚ nebo útvaru SFÚ

adresa

Datum

Č. j.:

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail:

ID datové schránky:

ZPRÁVA O DAŇOVÉ KONTROLE
podle ustanovení § 88a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění
pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

Kontrolovaný daňový subjekt:

označení příjemce

adresa

identifikace příjemce

Předmět daňové kontroly:

Rozsah daňové kontroly:

Zahájení daňové kontroly:

Konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů:

Závěrečné číselné shrnutí vyplývající z provedené daňové kontroly:

Závěr zprávy o daňové kontrole:

Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou (§ 88a odst. 1 daňového řádu).

Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole (§ 147 odst. 3 daňového řádu).

titul, jméno a příjmení
funkce

Příloha 8: Přehled o počtu případů a fiskálních efektech ostatních kontrolních úkonů v období let 2017-2021

	ROK				
	2017	2018	2019	2020	2021
Daň silniční					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	1 302	1 531	4 282	2 875	1 497
počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)	13 475	15 235	77 361	68 109	20 299
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z hazardu celkem					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	-	-	-	-	336
počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	40 642
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z nabytí nemovitých věcí					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	6 339	7 340	8 291	3 098	304
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)	158 812	192 418	256 002	102 180	20 348
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z nemovitých věcí					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	19 486	29 028	27 409	17 250	19 438
počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)	49 462	60 789	56 960	31 946	36 384
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z příjmů fyzických osob z příznání					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	6 556	15 312	11 976	3 946	11 995
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	236	526	423	150	395
Změna daně – částka (v tis. Kč)	252 197	415 618	342 380	232 263	341 054
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	- 41 522	- 34 762	- 5 463	- 5 273	- 42 628

	ROK				
	2017	2018	2019	2020	2021
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	1 766	2 126	3 495	3 524	3 104
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)	193 354	366 249	749 797	413 412	794 414
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Daň z příjmů právnických osob					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	3 531	3 350	4 646	2 794	4 156
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	268	271	444	296	513
Změna daně – částka (v tis. Kč)	1 321 901	1 683 475	1 479 963	712 174	947 383
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	- 118 023	- 531 986	- 782 829	- 217 891	- 220 317
Daň z příjmů srážkou dle zvláštní sazby					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	1 257	1 407	2 403	1 280	1 922
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)	88 167	126 568	218 778	154 946	170 983
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
DPH celkem					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	19 050	23 463	25 891	20 361	18 129
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)	7 095 841	5 917 740	6 203 750	4 852 203	3 252 641
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
Ostatní					
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou daně	-	-	-	-	1
Počet ostatních kontrolních úkonů se změnou ztráty	-	-	-	-	-
Změna daně – částka (v tis. Kč)					24
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	-	-	-	-	-
CELKEM – počet ostatních kontrolních úkonů ukončených se změnou daně	59 287	83 557	88 393	55 128	60 882

	ROK				
	2017	2018	2019	2020	2021
Celkem – počet ostatních kontrolních úkonů ukončených se změnou ztráty	504	797	867	446	908
Změna daně – částka (v tis. Kč)	9 173 210	8 778 093	9 384 990	7 567 233	5 624 173
Změna ztráty – částka (v tis. Kč)	- 159 544	- 566 748	- 777 366	- 223 164	- 262 944

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Přehledu o počtu a výsledcích daňových kontrol