

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

**Daňová kontrola, placení daně z příjmů
právnických osob**

Bc. Petra Hájková

© 2024 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Petra Hájková

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Jičín

Název práce

Daňová kontrola, placení daně z příjmů právnických osob

Název anglicky

Tax audit, payment of corporate income tax

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě rozboru platné právní úpravy provést vyhodnocení problematiky daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, z pohledu povinností finančního úřadu, kontrolovaného subjektu, četnosti provedených kontrol za období 5 let, výše uložených sankcí, specifikace problémů s výběrem daně.

V praktické části práce budou ověřeny teoretické poznatky v praxi Libereckého kraje. V případě zjištění nedostatků budou navržena doporučení ke zjednodušení a zefektivnění provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob.

Metodika

Shromáždění a prostudování literatury pro zpracování teoretické části zadané práce s využitím metody excerptce. Roztřídění dle předem stanovených klíčových znaků a provedení obsahové analýzy právních textů jednotlivých částí. Získání podkladů pro analytickou část práce – konzultace s odborníky, rozhovory, statistická data, využití metody analýzy. Vyhodnocení získaných dat metodou syntézy pro zpracování aplikační části práce. Sumarizace výsledků, vlastní zjištění. Vyhodnocení, diskuze s využitím metody komparace teoretické a aplikační části práce, navrhnout opatření k odstranění případně zjištěných nedostatků ve zkoumané oblasti. Závěr – shrnutí získaných poznatků a zhodnocení využitelnosti v praxi.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

daňová kontrola, daňový řád, daňový subjekt, daň z příjmů právnických osob, příjem, správce daně, základ daně

Doporučené zdroje informací

- JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. Olomouc: ANAG, 2013. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.
- KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-170-6.
- KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.
- PELC, Vladimír, Daň z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, 2020. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.
- ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde, 2011. Praktická právníká příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 27. 6. 2023

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

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 3. 11. 2023

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 07. 01. 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Daňová kontrola, placení daně z příjmů právnických osob" 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 neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 27. března 2024

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala především JUDr. Janě Borské, Ph.D. za odbornou pomoc, cenné rady a připomínky, a zejména za ochotu a vstřícnost při vedení mé diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Marcele Sedláčkové za poskytnuté odborné rady a připomínky. A v neposlední řadě též děkuji rodině a přátelům za trpělivost a morální podporu při celém mém studiu.

Daňová kontrola, placení daně z příjmů právnických osob

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na problematiku daňové kontroly daně z příjmů právnických osob. Cílem diplomové práce je na základě platné právní úpravy provést vyhodnocení problematiky daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a blíže specifikovat problémy související s výběrem této daně.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. Jelikož je daňová kontrola prováděna dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jsou v teoretické části uvedeny postupy používané správcem daně v souladu s tímto ustanovením. Dále jsou zde představeny základní zásady správy daní, spolu s právy a povinnostmi daňového subjektu a pravomocemi a povinnostmi správce daně. Diplomová práce pojednává o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob, proto je v teoretické části tato daň blíže specifikována. Následně jsou v ní uvedeny jednotlivé fáze daňové kontroly a současně i legislativní změny související s prováděním daňové kontroly po novele daňového řádu účinné od 01.01.2021. Zahrnuje i další okolnosti ovlivňující daňovou kontrolu ve sledovaném období let 2018-2022.

V praktické části práce jsou ověřovány teoretické poznatky v praxi Libereckého kraje. Při zpracování bylo využito kombinace kvantitativního a kvalitativního výzkumu s použitím metody analýzy, syntézy a komparace. Kvalitativní výzkum byl proveden formou rozhovorů vedených s vedoucími pracovníky. Výzkum byl realizován za sledované období v délce 5 let. Konkrétně byl zaměřen na četnost daňových kontrol a výčet sankcí udělených správcem daně, spolu se specifikací zachycených problémů a nedostatků.

V závěru práce jsou uvedeny návrhy a doporučení ke zjednodušení a zefektivnění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, a to na základě skutečností, které vyplynuly z prováděného výzkumu.

Klíčová slova: daňová kontrola, daňový řád, daňový subjekt, daň z příjmů právnických osob, příjem, správce daně, základě daně

Tax audit, payment of corporate income tax

Abstract

The diploma thesis focuses on the tax control of corporate income tax. The main objective of the thesis is to evaluate the issue of tax control of corporate income tax on the basis of valid legislation and to specify in more detail the problems related to the collection of this tax.

The diploma thesis is divided into two parts, theoretical and practical. As tax control is carried out in accordance with Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended, the procedures used by the tax administrator in accordance with this provision are listed in the theoretical part. Furthermore, the basic principles of tax administration are presented here, together with the rights and obligations of the tax subject and the powers and obligations of the tax administrator. The diploma thesis deals with tax control of corporate income tax, therefore this tax is specified in more detail in the theoretical part. Subsequently, it lists the individual stages of the tax audit and, at the same time, the legislative changes related to the implementation of the tax audit following the amendment to the Tax Code effective from Jan 1, 2021. It also includes other circumstances affecting tax control in the monitored period of 2018-2022.

In the practical part of the thesis, theoretical knowledge is verified in the practice of the Liberec region. A combination of quantitative and qualitative research using the method of analysis, synthesis and comparison was used during processing. Qualitative research was carried out in the form of interviews held with senior staff. The research was carried out over a monitored period of 5 years. Particularly, it was focused on the frequency of tax audits and the list of sanctions imposed by the tax administrator, along with the specification of problems found and discrepancies.

At the end of the thesis, suggestions and recommendations are presented to simplify and streamline the tax control of corporate income tax, based on the facts that emerged from the research conducted.

Keywords: tax control, tax code, tax subject, corporate income tax, income, tax administration, tax base

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	13
2.1 Cíl práce	13
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	17
3.1 Dějiny daní	17
3.2 Daňový systém a daňová soustava České republiky	18
3.2.1 Daň – vymezení pojmu a třídění	19
3.2.2 Správa daní a daňové řízení	21
3.2.3 Finanční správa České republiky	22
3.3 Daňové řízení	24
3.3.1 Nalézací řízení	25
3.3.2 Postupy správce daně při správě daní	25
3.4 Kontrolní činnost.....	26
3.4.1 Vývoj kontrolní činnosti v našich zemích	26
3.4.2 Kontrola	26
3.5 Daňová kontrola	27
3.5.1 Základní zásady v rámci daňové kontroly	28
3.5.2 Práva, povinnosti a pravomoci v rámci daňové kontroly	32
3.5.3 Jednotlivé fáze daňové kontroly	35
3.5.4 Charakteristika kontroly DPPO	45
3.5.5 Změny v procesu daňové kontroly po novele DŘ (platné od 01.01.2021).....	52
3.5.6 Vliv pandemie způsobené šířením COVIDU-19 na kontrolní činnost	53
3.5.7 Podpůrné opatření pro podnikatele v souvislosti s COVIDEM-19	54
3.6 Sankce a další následky po ukončení daňové kontroly při doměření daně.....	55
3.6.1 Sankce.....	55
3.6.2 Trestněprávní následky	57
3.7 Placení daní	59
4 Vlastní práce.....	62
4.1 Finanční úřad pro Liberecký kraj	64
4.2 Analýzy vztahující se k DPPO v Libereckém kraji	64
4.2.1 Daňové subjekty registrované k DPPO	65
4.2.2 Daňová povinnost a objem inkasa na DPPO	66
4.2.3 Přehled předepsaného příslušenství k DPPO	68
4.2.4 Sankce uložené orgány FS	68
4.2.5 Vývoj celkové hodnoty nedoplatků na DPPO	69

4.2.6	Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností.....	70
4.2.7	Počet a výsledky daňových kontrol a kontrolních úkonů DPPO	71
4.2.8	Podněty předané finančními úřady organům činným v trestním řízení	74
4.3	Průběh daňové kontroly v Libereckém kraji	75
4.4	Rozhovor s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení.....	78
4.5	Rozhovor s vedoucím pracovníkem vyměřovacího oddělení	79
5	Výsledky a diskuse	80
5.1	Vyhodnocení analýz vztahujících se k DPPO v Libereckém kraji	80
5.2	Vyhodnocení kvalitativního výzkumu	82
5.2.1	Vyhodnocení rozhovoru s vedoucím pracovníkem kontrolního odd.....	82
5.2.2	Vyhodnocení rozhovoru s vedoucím pracovníkem vyměřovacího odd....	92
5.3	Návrhy a doporučení	95
6	Závěr.....	99
7	Seznam použitých zdrojů.....	103
7.1	Knižní zdroje	103
7.2	Internetové zdroje.....	104
7.3	Právní předpisy	105
8	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk	107
8.1	Seznam obrázků	107
8.2	Seznam tabulek.....	107
8.3	Seznam grafů.....	108
8.4	Seznam použitých zkratk.....	108
Přílohy	110

1 Úvod

Diplomová práce se zabývá problematikou daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a s ní souvisejícím placením této daně. Daňová kontrola byla a vždy pravděpodobně bude velmi diskutovaným tématem. Cílem správy daní po novele daňového řádu není pouhá eliminace možného krácení daně, tedy její správné zjištění a stanovení, ale navíc i zajištění úhrady daně. K tomu, aby bylo dosaženo žádaného efektu, je velice podstatné, aby jednotlivé fáze daňového procesu na sebe plynule navazovaly. Neméně důležitá je i vzájemná součinnost mezi pracovníky finanční správy a kontrolovaným daňovým subjektem. A v neposlední řadě musí být vždy dodržovány základní zásady daňového řízení, a to nejen ze strany správce daně, ale i ze strany daňového subjektu.

Institut daňové kontroly umožňuje finanční správě docílit, aby právnické osoby přiznávaly spravedlivou část daní, které jsou povinny platit. Taktéž pomocí daňové kontroly dochází k zajišťování dodržování zákonů a předpisů, týkajících se daně z příjmů právnických osob. V případě jejich porušení má finanční správa pravomoc udělit daňovému subjektu řadu sankcí, které mají především výchovný charakter.

Jelikož po zaplacení, se daň z příjmů právnických osob stává součástí státního rozpočtu, je důležité zajistit její spravedlivý výběr, a to právě za použití daňové kontroly, která je považována za nejsilnější nástroj finanční správy.

Výběr daně z příjmů právnických osob však ovlivňují různorodé faktory, a to např. ekonomické, sociální, politické, ale i kvalita právního prostředí. Velmi důležitým faktorem pro výběr daně jsou především politické faktory, jelikož na základě politických dohod, mnohdy dochází k častým změnám, a to zejména změnám v daňových zákonech. Legislativní změny mohou značně ovlivnit výši vybrané daně. Jednou ze zásadních změn, který nám přinesl konsolidační balíček roku 2024, je zvýšení sazby daně u daně z příjmů právnických osob z 19 % na 21 %.

Daňová kontrola je velmi složitý proces, k jehož provádění je nejenom zapotřebí znalostí mnoha právních předpisů, ale i soudní judikatury, která mnohdy doplňuje nejasný výklad zákona. K zajištění těchto znalostí jsou pracovníci státní správy neustále proškolení.

Snahou autorky práce bude přiblížit neboli blíže zachytit a specifikovat problémy s výběrem daně z příjmů právnických osob, a to z pohledu správce daně v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě rozboru platné právní úpravy provést vyhodnocení problematiky daňové kontroly daně z příjmů právnických osob z pohledu povinností finančního úřadu, kontrolovaného subjektu, četnosti provedených kontrol za období 5 let, výše uložených sankcí, specifikace problémů s výběrem daně.

V praktické části práce budou ověřeny teoretické poznatky v praxi Libereckého kraje. V případě zjištění nedostatků budou navržena doporučení ke zjednodušení a zefektivnění provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob.

K naplnění hlavního cíle byly stanoveny následující dílčí cíle:

- 1) Na základě rozboru shromážděných podkladů provést vyhodnocení problematiky daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, a to zejména z pohledu povinností finančního úřadu (správce daně) a kontrolovaného subjektu (daňového subjektu). A to včetně výčtu sankcí uložených po daňové kontrole, v případě zjištění nedostatků (pochybení) v rámci daňové kontroly, dále specifikovat problémy související s výběrem daně.
- 2) Na základě provedeného výzkumu a následného získání druhotných dat ze statistik Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) provést vyhodnocení poznatků ohledně daňových kontrol daně z příjmů právnických osob, a to z pohledu četnosti provedených kontrol za období 5 let (2018–2022), dále vyhodnocení uložených sankcí po daňové kontrole a blíže specifikovat problémy s výběrem daně za shodné období v Libereckém kraji.
- 3) Na základě provedeného výzkumu vyhodnotit získané poznatky v Libereckém kraji se zaměřením na specifikaci zachycených problémů a nedostatků.
- 4) Na základě vyhodnocení poznatků v teoretické a praktické části práce se zaměřením na specifikaci nedostatků navrhnout doporučení ke zjednodušení a zefektivnění provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob.

2.2 Metodika

Diplomová práce bude mít dvě hlavní části, teoretickou a praktickou. Právní předpisy, které budou citovány v jednotlivých částech této práce budou uvedeny v celém znění právního předpisu pouze při prvním použití, dále budou použity ve zkrácené formě a jejich výčet se bude nacházet v seznamu použitých zkratk.

Teoretická část bude rozdělena do sedmi kapitol. První kapitola bude věnována dějinám daní, jelikož výběr daní nás provází od pradávna. Další kapitola bude zaměřena na daňový systém a daňovou soustavu v České republice. Bude v ní vymezen pojem daň, spolu se správou daní a soustavou finančních orgánů. Třetí kapitola se bude zabývat daňovým řízením a bude v ní uveden výčet postupů používaných správcem daně při správě daní. Další kapitola, čtvrtá v pořadí, přiblíží vývoj kontrolní činnosti v našich zemích, včetně vymezení pojmu kontrola. Nejdůležitější a nejrozsáhlejší pátá kapitola bude věnována právě daňové kontrole. Bude v ní uveden význam daňové kontroly. Dále zde budou představeny základní zásady správy daní spolu s právy a povinnostmi daňového subjektu a pravomocemi a povinnostmi správce daně. Též v této části budou řešeny sankce, které může správce daně udělit daňovému subjektu v případě nesplnění některých povinností v rámci probíhající kontroly. Taktéž v této části autorka práce rozepíše jednotlivé fáze daňové kontroly. Jelikož se diplomová práce zabývá daní z příjmů právnických osob, bude v této kapitole též charakterizována kontrola této daně, a to od vymezení subjektu daně, předmětu daně, základu daně, sazby daně a kontrolovaných oblastí v rámci této daně. Rovněž budou nastíněny změny v procesu daňové kontroly po novele daňového řádu (platné od 01.01.2021) a popsán vliv pandemie způsobené šířením nemoci COVID-19 na kontrolní činnost spolu s podpůrnými opářeními pro podnikatele ekonomicky zasaženými šířením koronaviru. Předposlední, šestá kapitola bude orientovaná na sankce a další následky, související s doměřením daně po daňové kontrole. A jelikož cílem správy daní je nejenom stanovení daně, ale taktéž zabezpečení úhrady, a to ve fázi placení daní, bude poslední kapitola učena právě placení daní.

Teoretická část diplomové práce bude vypracována na základě shromážděné odborné literatury, metodických pokynů dostupných na webových stránkách finanční správy, a dále za použití právních předpisů, zabývajících se danou problematikou, tj. daňovou kontrolou

daně z příjmů právnických osob, včetně sankcí udělených po daňové kontrole v případě zjištění pochybení a následným výběrem daně. Tyto shromážděné podklady budou zpracovány s použitím metody excerpce. Z odborné literatury bude použita k pasážím, týkajícím se daňového procesu zejména publikace Ondřeje Lichnovského *Daňový řád*¹ a publikace Miloslava Kopřivy *Manuál k daňovému řádu*². K problematice, vztahující se k dani z příjmů právnických osob bude využita hlavně publikace Vladimíra Pelca *Daně z příjmů s komentářem*³.

Následně budou získané informace roztríděny dle předem stanovených klíčových znaků a provedení obsahové analýzy právních textů rozděleny do jednotlivých obsahově ucelených částí, které na sebe budou plynule navazovat. Tímto bude naplněn dílčí cíl číslo 1.

Po zpracování teoretické části, bude následně přistoupeno k vypracování praktické části. V úvodu praktické práce bude nastíněn význam výběru daně z příjmů právnických osob a následně budou zpracované statistiky získané z veřejně dostupných zdrojů, konkrétně z webových stránek finanční správy a dále z dat získaných od GFŘ na základě zaslané žádosti ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. S ohledem na stanovený cíl budou zpracována data za 5 let, tj. období od r. 2018 až do r. 2022. Na základě analýzy těchto dat získá autorka diplomové práce přehled o počtu provedených kontrol, výši uložených sankcí po daňové kontrole a specifikuje problémy s výběrem daně za předem stanovené období, a to v Libereckém kraji, čímž by mělo být naplněno dílčího cíle č. 2. Jelikož praktická část bude zaměřena na Liberecký kraj, bude součástí praktické části taktéž obecný nástin průběhu daňové kontroly prováděné Finančním úřadem pro Liberecký kraj.

K naplnění cíle č. 3 bude využita metoda kvalitativního výzkumu s využitím nástroje rozhovoru. Polostrukturovaný rozhovor bude veden s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení a s vedoucím pracovníkem vyměřovacího oddělení. V rámci rozhovorů budou

¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

² KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

³ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

ověřovány teoretické poznatky v praxi Libereckého kraje. Budou zjišťovány problémy související s výběrem daní v teoretické i praktické rovině. Před uskutečněním rozhovorů si autorka diplomové práce připraví otevřené otázky, které budou v průběhu rozhovoru v případě potřeby doplněny o další podotázky. Rozhovory budou nahrávány a následně přepsány a přiloženy k diplomové práci ve formě příloh. Poté budou rozhovory vyhodnoceny a v rámci vyhodnocení se autorka diplomové práce zaměří na specifikaci zachycených problémů a nedostatků.

V závěru diplomové práce budou v případě zjištění nedostatků navržena doporučení ke zjednodušení a zefektivnění provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob.

3 Teoretická východiska

Obsahem teoretické části bude přiblížení problematiky daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a s ní související placení daně. Jelikož výběr daní nás provází od pradávna začíná tato kapitola právě dějinami daní. Dále je nastíněn daňový systém, daňová soustava České republiky a daňové řízení. Nejdůležitější část je věnována právě daňové kontrole, která je jedním z klíčových institutů daňového řízení, jelikož v České republice jsou daně vybírány na principu samovyměření. V neposlední řadě budou v kapitole řešeny sankce a další následky, které jsou důsledkem neodvedení daně ve správné výši.

3.1 Dějiny daní

Daně se objevují v organizované lidské pospolitosti od samého počátku vedle závazných pravidel chování. Nejdříve samozřejmě nešlo o daně v jejich současné sofistikované podobě, jednalo se o dobově a geograficky podmíněné formy plnění obyvatel vůči rozvíjející a upevňující státní moci. Potřeba poskytovat dávky ve formě daní se objevovala v nejstarších dobách souběžně s tím, jak se společnost začíná organizovat ve státní útvar, který na své fungování potřebuje zorganizovat svůj fiskální systém. Z čehož vyplývá, že o daních v nejširším slova smyslu můžeme hovořit teprve v souvislosti se vznikem státu.⁴

Institut daně je tedy spojován s organizovaným státním útvarem. Mezi předchůdce dnešních daní lze řadit reály, domény, kontribuce a akcízy. Takže z dříve nahodilých, nepravidelných, či mnohdy dobrovolných naturálních odvodů se změnily v pravidelné, povinné daně v peněžní formě. Z doplňkového, podpůrného zdroje se staly hlavním příjmem veřejných rozpočtů.⁵

Kdy a kde byla první daň vyměřena, už zřejmě nikdy nezjistíme. Jak již bylo výše naznačeno, daně jsou neodmyslitelně spojeny se státem, z čehož vyplývá, že daň bez státu a stát bez daní si lze představit jen stěží. Proto se domníváme, že daně vznikaly společně se státními útvary, a to v oblasti Blízkého a Středního východu (Mezopotámie). První „daně“ měly podobu

⁴ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.

⁵ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

povinných prací, při výstavbě chrámů a cest anebo ve formě naturálií, které se platily např. v podobě oleje, obilí, později od 3. tisíciletí př. n. l. se postupně platilo drahými kovy. Taktéž v Evropě, ještě v době raného středověku, byl výběr daní uskutečňován v podobě naturálií, teprve s rozvojem peněžního hospodářství se přecházelo k drahým kovům a penězům. Každopádně, do 18. stol., měly povinnost platit daně jen některé skupiny obyvatel. „Moderní“ daňové soustavy vznikají až v 19. století. Byly zrušeny původní daně a docházelo k zavádění nových daní, které odpovídaly rozvoji společnosti a hospodářství. V současnosti jsou daňové povinnosti podrobeni všichni občané států.⁶

3.2 Daňový systém a daňová soustava České republiky

Daňový systém je souhrn plateb, které jsou vymezeny v legislativní zkratce „daň“. Jde o soubor daní *lagro sensu*. Smyslem daňového systému je získat dostatek peněžních prostředků, aby stát měl dostatek financí k zajištění funkcí státu. Z čehož vyplývá, že se všichni obyvatelé musí podílet na veřejných příjmech. Z pohledu poplatníka je nejlepší takový systém, který ho daňově zatěžuje co nejméně, ale zároveň mu stát poskytuje co nejvíce veřejných statků. Naopak pro stát, který veřejné statky poskytuje, je důležitý objem, ale také stabilita příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů.⁷

Daňový systém České republiky je podobný, má obdobné hlavní znaky jako systémy vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy jsou zhruba ve stejné míře zastoupeny přímými a nepřímými daněmi.⁸

Výše zmiňované veřejné příjmy jsou obecně příjmy, které plynou do veřejných rozpočtů, a to jak do státního rozpočtu, rozpočtů krajů a obcí, tak do parafiskálních fondů a do rozpočtů zdravotních pojišťoven.⁹

⁶ LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v praxi České republiky*. Brno: CERM, akademické nakladatelství, 2021. ISBN 978-80-7623-064-4

⁷ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

⁸ *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-06-17]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

⁹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Alena MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0.

Daňový systém a daňová soustava jsou dva rozdílné pojmy, které bývají často zaměňovány. Daňový systém je širším pojmem, který v sobě zahrnuje nejen soustavu daní, ale i systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměření včetně zajištění úhrady a kontroly. Zároveň se jedná o systém nástrojů, metod, pracovních postupů, které jsou institucemi uplatňovány ve vztahu k daňovým subjektům, či jiným osobám. Daňovou soustavu České republiky tvoří všechny daně, které se na jejím území vybírají, a které mají mezi sebou různé vazby.¹⁰

Na daňovou soustavu je kladeno z pohledu ekonomického mnoho požadavků. Mezi ty nejzákladnější se řadí:

- zajištění efektivnosti zdanění;
- jednoduchost;
- dostatečná pružnost, a přitom dostatečná stabilita;
- spravedlivost.¹¹

S daňovým systémem úzce souvisí také daňová politika, která je součástí fiskální politiky státu. Zabezpečuje fiskální úkoly, stabilizační a redistribuční funkci. Daňový systém by měl dodržovat určité daňové zásady, tj. finančně-politické, národohospodářské a morální. Jednotlivé daně mohou mít kromě fiskální úlohy, také úlohu stimulační, čímž vytvářejí podmínky pro pracovní a majetkovou angažovanost podnikatelských subjektů na rozvoji národního hospodářství. U každé jednotlivé daně, která je součástí daňové soustavy, je vždy důležitá její výnosnost, volba objektu a subjektu daně, konstrukce sazeb, výše daňového zatížení, rozsah osvobození, slev a úlev.¹²

3.2.1 Daň – vymezení pojmu a třídění

Daň – vymezení pojmu

¹⁰ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹¹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.

¹² NAHODIL, František. *Věřejné finance v České republice*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-162-5.

Daní rozumíme každou, zákonem stanovenou, povinnou, nenávratnou, neekvivalentní a většinou neúčelovou platbu do veřejného rozpočtu. Daňové příjmy jsou nejvýznamnějším veřejným příjmem.¹³

„Daně jsou primárně fenoménem ekonomickým, jejich zakotvení se ale odehrává v oblasti práva.“¹⁴ Zároveň jsou jedním z největších fenoménů společenských, jsou neustále v ohnisku zájmu široké veřejnosti, jelikož postihují všechny obyvatele státu.¹⁵

V zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), konkrétně v § 2 je daň specifikována následovně:¹⁶

„(1) Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).

(2) Veřejným rozpočtem se pro účely tohoto zákona rozumí

a) státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu,

b) rozpočet územního samosprávného celku,

c) rozpočet státního fondu nebo Národní fond,

d) rozpočet Evropské unie, nebo,

e) rozpočet, o němž to stanoví zákon.

(3) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí

a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,

b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,

c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

(4) Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

¹³ HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Alena MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0.

¹⁴ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.

¹⁵ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹⁶ *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*. Sbirka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

(5) *Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.*¹⁷

Třídění daní

Daně se třídí podle mnoha kritérií. Za úplně základní třídění daní je považováno členění podle vazby na důchod poplatníka, podle předmětu daně, podle platební schopnosti poplatníka, podle objektu a podle daňového určení.

Podle vazby daně na důchod poplatníka se daně člení na daně přímé a nepřímé.

Daně přímé jsou daně důchodové a majetkové, či daně z hlavy, postihují zdanitelný příjem při jeho vzniku. Nazývají se přímé, jelikož je platí poplatník přímo, na úkor svého důchodu a předpokládá, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Mezi přímé daně se řadí daně z příjmů, tj. daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Dále se k nim řadí daň z nemovitostí a silniční daň. U daních nepřímých se jedná o daň, kterou subjekt neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší ji na jiný subjekt. Jedná se o daň z přidané hodnoty, spotřební daň a cla.¹⁸

3.2.2 Správa daní a daňové řízení

„Správou daní je míněno právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.“¹⁹

Právní úprava správy daní je zahrnuta v daňovém řádu, který obsahuje celou řadu hmotněprávních institutů finančního práva, ale i postup správců daně a daňových subjektů při uplatňování daňových zákonů, z čehož vyplývá, že upravuje nejen daňový proces, ale i jeho jednotlivé etapy.²⁰

¹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

¹⁸ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹⁹ OUTLÁ, Anna. *Veřejnoprávní aspekty podnikání*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. ISBN 978-80-7380-426-8.

²⁰ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

Při správě daní je správce daně vázán nejen zákony a podzákonnými předpisy, ale též Listinou základních práv a svobod, Ústavou, a taktéž i mezinárodními smlouvami, jež jsou součástí právního řádu.²¹

Daňový řád definuje správu daní v § 1 odst. 2 jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.²² Postup, při kterém dochází k jeho realizaci jednotlivých oprávnění, je daňovým řízením.

Jak již bylo výše zmíněno, daňový řád upravuje správu daní, nicméně neméně důležitými předpisy jsou ty, které upravují organizaci, věcnou a územní působnost orgánů, kterým je výkon daní svěřen.²³

3.2.3 Finanční správa České republiky

Soustavu finančních orgánů, jejímž primárním cílem je výkon správy daní a poplatků a jiných obdobných plnění ustanovuje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoFS“). Zároveň mají tyto orgány i další působnosti, a to zejména provádění finanční kontroly, cenové kontroly a kontroly v oblasti účetnictví. Mezi orgány Finanční správy České republiky se řadí GFŘ, Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) a finanční úřady.²⁴

Česká daňová správa prošla nebývalou institucionální změnou, reorganizací. Původní zákon o územních finančních orgánech (dále jen „ZÚFO“), byl nahrazen výše zmiňovaným ZoFS. Ještě během účinnosti ZÚFO byla daňová správa přeměněna z dvoustupňové na třístupňovou soustavu tzv. územních finančních orgánů, které tvořily GFŘ, finanční ředitelství a finanční úřady. Celkem existovalo osm finančních ředitelství, pod které spadalo celkem 199 finančních úřadů.²⁵ ZoFS zřídil 14 finančních úřadů pro jednotlivé kraje. Obecně

²¹ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

²² *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*. Sbirka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

²³ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

²⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

²⁵ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

zároveň platí, že orgány Finanční správy České republiky mohou pomocí Organizačního řádu Finanční správy České republiky zřizovat svá územní pracoviště.²⁶

Jak již bylo řečeno, klíčovou součástí kompetence Finanční správy ČR je správa daní, ale kromě této agendy zároveň vykonává široké spektrum dalších agend. Organizačním řádem je dáno vnitřní fungování Finanční správy ČR, schvaluje ho generální ředitel.²⁷

Při vzniku ZoFS se vycházelo z několika základních pilířů:

- zachování GFŘ prakticky ve stávající podobě;
- reorganizace orgánů daňové správy na nižších stupních, se zavedením jednoho OFŘ s působností pro celou Českou republiku (dále jen „ČR“);
- zavedení práva daňového subjektu nahlížet do spisu v místě jeho umístění;
- ponechání souhrnné věcné působnosti stávajících územních finančních orgánů, a to beze změny v rámci Finanční správy ČR.²⁸

Zákonodárce zároveň při tvoření tohoto zákona dbal na to, aby nově vytvořená Finanční správa České republiky splňovala parametry budoucí soustavy orgánů tvořících jedno inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů.²⁹

Finanční úřady

Hlava IV zákona o Finanční správě ČR pojednává o finančních úřadech. Ustanovení § 8 zákona zřizuje 14 finančních úřadů s názvy odpovídajícími názvům krajů (vyšších územních samosprávných celků). Sjednocení bývalých finančních úřadů do jednoho „krajského“ umožnilo finanční správě další stupeň centralizace tvorby plánu kontrol a využití místní znalosti správce daně a současně zachování informací ze spisu daňového subjektu.³⁰

²⁶ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata. 2. aktualizované vydání*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

²⁷ *Finanční správa*. [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

²⁸ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

²⁹ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

³⁰ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

Finanční úřady představují v hierarchii finanční správy základní článek této soustavy, jim nadřazeným orgánem je Odvolací finanční ředitelství.

Finanční úřady jsou členěny na šest základních organizačních útvarů:

- Oddělení sekretariátu a ředitele;
- Odbor metodiky a výkonu daní;
- Oddělení dotací a finanční kontroly;
- Oddělení evidence daní;
- Oddělení řízení rizik;
- Oddělení provozního zabezpečení.³¹

3.3 Daňové řízení

Velmi obsáhlá problematika správy daní se od počátku roku 2011 řídí režimem daňového řádu, jímž je upraven postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob. Zákon od jeho účinnosti prošel řadou novelizací, z nichž nejrozsáhlejší a nevýznamnější je novela zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností od 1. ledna 2021.³² Daňový řád dne 01.01.2011 nahradil dosud platnou právní normu pro oblast správy daní a poplatků, tj. zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). V daňovém řádu je přesněji definován cíl daňového řízení, a to v § 1 odstavce 2 „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“ ve vztahu k veřejným rozpočtům. Oproti původní úpravě v ZSDP je tato definice přesnější a vyváženější, jelikož hlavním cílem by mělo být správné zjištění a stanovení daně včetně její úhrady, a nikoliv pouze eliminace případného krácení daně.³³ Zároveň je daňový řád svými tvůrci označován za moderní právní předpis, který zavádí clientský přístup, čímž se správce daně dostává do pozice poskytovatele veřejné služby a daňový subjekt dostává do pozice jejího uživatele.³⁴

³¹ KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

³² PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, [2021]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-312-7.

³³ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnícká příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

³⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400838-2.

3.3.1 Nalézací řízení

Nalézací řízení je pojem, který byl zaveden až s daňovým řádem, v ZSDP, se tento pojem nevyskytoval. Nalézacím řízením se rozumí jedna z dílčích fází daňového řízení, jejíž součástí je dle § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu také řízení:³⁵

- vyměřovací, při němž dochází k vyměření daně;
- doměřovací, při němž dochází k doměření daně.³⁶

3.3.2 Postupy správce daně při správě daní

Vyhledávací postupy (Hlava VI, díl 2)

V hlavě VI. části druhé daňového řádu jsou uvedeny vyhledávací postupy správce daně, tj. institut vysvětlení a místní šetření. Jsou to postupy, které správce daně používá k dosažení cíle správy daní. Primárním zdrojem informací je pro správce daně daňové přiznání. Jelikož se však správce daně nemůže spoléhat pouze na údaje uvedené v daňovém tvrzení, z tohoto důvodu je oprávněn a pohledem veřejného práva i povinen, provádět vyhledávací činnost. Pokud by v rámci vyhledávací činnosti došlo k odhalení určité nesrovnalosti v těchto údajích, měl by správce daně vydat výzvu k podání daňového přiznání dle § 145 daňového řádu před zahájením daňové kontroly.³⁷ Přednost před zahájením kontroly má výzva s ohledem na základní zásady správy daní, např. zásadu přiměřenosti, rychlosti či zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie.³⁸

Kontrolní postupy (Hlava VI, díl 3)

Mezi kontrolní postupy se řadí postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. V rámci těchto postupů získává správce daně důkazní prostředky. Zatímco cílem vyhledávacích postupů je získání informací a „zmapování terénu“, v rámci kontrolních postupů již správce daně provádí dokazování. Základním smyslem kontrolních postupů je dostatečně spolehlivé

³⁵ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.,

³⁶ *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*. Sbíрка zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

³⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

³⁸ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

nalezení správné výše daňové povinnosti, a to za součinnosti daňového subjektu.³⁹ Důkazní břemeno je v daňovém řízení v první řadě na daňovém subjektu, ten má povinnost prokazovat předkládáním či navrhováním důkazních prostředků, pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání, které podal. Daňový subjekt má povinnost jednak daň sám přiznat, ale též svoje tvrzení doložit.⁴⁰

3.4 Kontrolní činnost

3.4.1 Vývoj kontrolní činnosti v našich zemích

První kontrolní instituce, která byla založena v našich zemích v roce 1794, se nazývala Dvorská účetní komora (Hofrechnungskammer). Její název byl následně několikrát pozměněn. Po vzniku Československé republiky na její tradici navázal Nejvyšší kontrolní úřad. V roce 1951 bylo zřízeno ministerstvo státní kontroly, které bylo následně po roce 1960 nahrazeno Ústřední komisí státní kontroly a statistiky. Činnost kontrolní se zaměřovala převážně na kontrolu plnění plánu ve výrobních organizacích. Po roce 1989, v souvislosti s počátkem demokratických změn, bylo zřízeno Federální ministerstvo kontroly a zároveň vznikla republiková ministerstva pro Českou a Slovenskou republiku. Od roku 1991 došlo v rámci činnosti státní kontroly k významným změnám. V roce 1993, po vzniku samostatné České republiky byl zřízen Nejvyšší kontrolní úřad, jak ho známe v nynější podobě.⁴¹

3.4.2 Kontrola

Kontrola je spjata s lidskou činností a provádění a sofistikace úzce souvisí s vývojem společnosti a státu. Slovo kontrola je nejčastěji dáváno do souvislosti s financemi a finanční činností státu.⁴²

Finanční kontrola je součástí finančního řízení, kterou v České republice vykonávají zejména tyto orgány: Nejvyšší kontrolní úřad, Česká národní banka, Ministerstvo financí,

³⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁴⁰ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-170-6.

⁴¹ NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. [online]. [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/nezarazene/historie-kontroly-v-nasich-zemich-id6995>

⁴² HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.

finanční, celní a devizové orgány. Tyto orgány zabezpečují hospodaření s veřejnými prostředky.⁴³

3.5 Daňová kontrola

Daňová kontrola se řadí mezi jeden z klíčových institutů daňového řízení. Pro státní správu má podstatný význam, a to z důvodu toho, že jsou daně v České republice vybírány na základě principu samovyměření. Daňový subjekt má povinnost si daň sám vypočítat, přiznat, uhradit a v případě daňové kontroly doložit. Právě existence daňové kontroly motivuje daňové poplatníky k řádnému plnění daňových povinností, tj. být při výpočtu své daňové povinnosti co nejvíce pečlivý, poctivý a čestný.⁴⁴

Daňová kontrola byla, a i nadále zřejmě bude z pohledu daňového subjektu jedním z nejsložitějších úkonů v rámci správy daní a celého daňového řízení prováděných.⁴⁵

Dle judikatury rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), daňová kontrola je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Daňová kontrola je tedy dle své povahy procesem kontrolním, nikoliv rozhodovacím. Daňovou kontrolou jsou kontrolovány daňové povinnosti daňového subjektu, z čehož vyplývá, že smyslem daňové kontroly je prověření těchto povinností, zejména s ohledem na obecný cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně.⁴⁶ Z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se vždy provádí až po skončení zdaňovacího období a zároveň po podání daňového přiznání.⁴⁷

⁴³ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.

⁴⁴ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁴⁵ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnícká příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

⁴⁶ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

⁴⁷ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-170-6.

Daňová kontrola je vymezena v ustanovení § 85 daňového řádu:

„(1) *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.*

(2) *Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde to je vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.*

(3) *Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly.*

(4) *Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu.*

(5) *Oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.“⁴⁸*

Z § 85 daňového řádu lze mimo jiné odvodit, že daňová kontrola je realizována v průběhu nalézacího řízení. Daňovou kontrolu lze provádět pro více daňových řízení společně, pokud se týkají jednoho daňového subjektu.⁴⁹

3.5.1 Základní zásady v rámci daňové kontroly

V rámci provádění institutu daňové kontroly se uplatňuje řada zásad. Za prvé jsou to základní zásady, které jsou společné pro celou správu daní. Tyto zásady jsou upraveny v hlavě druhé, části první daňového řádu. Při provádění daňové kontroly však nelze ani opomíjet zásady a principy ústavněprávní, jelikož do daňového řízení se promítají principy spravedlivého a materiálního státu.⁵⁰

⁴⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbirka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

⁴⁹ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁵⁰ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Mezi základní zásady správy daní se řadí:

Zásada zákonnosti (legality), § 5 odst. 1 daňového řádu

Nejdůležitější zásadou daňového řízení je zásada zákonnosti, je to základní zásada, která nemůže být nikdy potlačena ve prospěch jiné zásady. Z této zásady vyplývá, že správce daně má povinnost postupovat v daňovém řízení v souladu s daňovými zákony, ale zároveň se všemi obecně závaznými právními předpisy. Pro daňovou kontrolu jsou podstatné hlavně zásady spravedlivého procesu, které jsou obsaženy v Listině základních práv a svobod.⁵¹

Zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, § 5 odst. 2 daňového řádu

Tato zásada úzce souvisí se zásadou zákonnosti. V podstatě znamená, že správci daně mohou uplatňovat veřejnou moc jen v případech, v mezích a způsoby, které jim stanoví zákon.⁵²

Zásada přiměřenosti (proporcionality) a zásada šetření práv zúčastněných osob, § 5 odst. 3 daňového řádu

Správce daně volí takové prostředky, aby byly přiměřené cíli správy daní, aby co nejméně zatěžovaly daňový subjekt, avšak umožnily dosáhnout cíle správy daní.⁵³

Zásada procesní rovnosti osob zúčastněných na správě daní, § 6 odst. 1 daňového řádu

Dle této zásady jsou si všechny osoby zúčastněné na správě daní rovny, správce daně má povinnost postupovat stejným způsobem, nikoho nesmí zvýhodňovat či naopak znevýhodňovat.⁵⁴

Zásada součinnosti (spolupráce), § 6 odst. 2 daňového řádu

Zásada součinnosti spočívá v tom, že správce daně a osoby zúčastněné na správě daní spolu vzájemně spolupracují, spolupráce by měla být oboustranná. Jedná se o právo a povinnost zároveň.⁵⁵

⁵¹ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-170-6.

⁵² LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁵³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁵⁴ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁵⁵ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Zásada poučovací, § 6 odst. 3 daňového řádu

Podstatou poučovací zásady je povinnost správce daně poskytnout osobě zúčastněné na správě daní přiměřené poučení o jejích právech a povinnostech, a to zejména s možnostmi a specifiky vývoje řízení. Poučení se vztahuje k procesním skutečnostem.⁵⁶

Zásada vstřícnosti a slušnosti, § 6 odst. 4 daňového řádu

Zásadu poučovací doplňuje zásada vstřícnosti a slušnosti, ze které vyplývá povinnost správce daně vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc, a zároveň se vyvarovat nezdvořilostí. Jedná se o zakotvení klientského přístupu a docílení principu „dobré správy“.⁵⁷

Zásada rychlosti řízení a zásada procesní ekonomie, § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu

Dle této zásady správce daně postupuje bez zbytečných průtahů, každé podání vyřizuje v rozumném a přiměřeném čase. Se zásadou rychlosti úzce souvisí zásada procesní ekonomie, jelikož správce daně je povinen postupovat, pokud možno rychle, ale také tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.⁵⁸

Zásada volného hodnocení důkazů, § 8 odst. 1

Zásada volného hodnocení důkazů je pro daňovou kontrolu jednou z nejvýznamnějších. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a následně všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Je to činnost poměrně obtížná, jelikož je nutné posoudit mimo jiné věrohodnost a zákonnost předložených důkazů.⁵⁹

⁵⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁵⁷ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁵⁸ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁵⁹ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Zásada legitimního očekávání, § 8 odst. 2

Na základě této zásady lze očekávat, že v obsahově shodných případech nevzniknou nedůvodné rozdíly, mělo by být dosaženo stejného výsledku, dle tzv. principu vázanosti vlastní správní praxí.⁶⁰

Zásada materiální pravdy, § 8 odst. 3

Jelikož správa daní vždy byla postavena na zásadě materiální pravdy, je pro správce daně rozhodující skutečný stav právního jednání, nikoliv jeho formální označení.⁶¹

Zásada zákazu zneužití práva, § 8 odst. 4

Než byla tato zásada zařazena od daňového řádu, proběhla poměrně vášnivá odborná diskuse. Je to zásada, která doplňuje zásadu materiální pravdy.⁶² „Zneužití práva je principem řešícím kolizi dvou jiných základních principů, kdy právní jistota ustoupí materiální spravedlivosti, je-li právo vykonáváno v rozporu se svým smyslem a účelem“⁶³

Zásada nevěřejnosti a mlčenlivosti, § 9 odst. 1

Jelikož je správa daní nevěřejná, jsou osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co v řízení vyšlo najevo. Porušení této povinnosti je sankcionováno, a to až do výše 500 000 Kč. Tato mlčenlivost nemá pouze vnitrostátní charakter, ale vztahuje se i na informace získané od zahraniční daňové (berní) správy.⁶⁴

Zásada oficiality a zásada vyhledávací, § 9 odst. 2

Zásada spočívá v povinnosti správce daně soustavně sledovat všechny skutečnosti ohledně vzniku a trvání daňových povinností daňového subjektu.⁶⁵

⁶⁰ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

⁶¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁶² KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

⁶³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁶⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁶⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

3.5.2 Práva, povinnosti a pravomoci v rámci daňové kontroly

Práva a povinnosti daňového subjektu

Práva a povinnosti daňového subjektu jsou zakotveny v ustanovení § 86 daňového řádu. Nejsou zde však uvedeny všechny práva a povinnosti daňového subjektu, nalezneme je také v dalších částech daňového řádu.

Jeden ze zásadních předpokladů pro rychlý a efektivní průběh daňové kontroly je dodržování zásady spolupráce – součinnosti, která spočívá, jak již bylo výše zmíněno, ve vzájemné spolupráci správce daně a osob zúčastněných na správě daní (§ 6 odst. 2 daňového řádu).⁶⁶

Dle ustanovení § 86 daňového řádu má daňový subjekt zejména následující povinnosti:

- umožnit správci daně provedení daňové kontroly;
- zajistit vhodné místo a podmínky k provedení daňové kontroly;
- poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o oprávnění jednotlivých zaměstnanců, o uložení účetních záznamů aj.;
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení;
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.⁶⁷

A zároveň tato práva daňového subjektu:

- být přítomen na jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti;
- předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které nemá on sám k dispozici;
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.⁶⁸

⁶⁶ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁶⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbirka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

⁶⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbirka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

Dále má daňový subjekt právo dle § 88 vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, a to ve lhůtě stanovené správcem daně.⁶⁹

Zároveň má daňový subjekt řadu dalších práv, která se však nevztahují výhradně k daňové kontrole, ale ke správě daní obecně, např. právo:

- předložení služebního průkazu úřední osoby;
- být včas vyrozuměn o provádění svědecké výpovědi, být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky;
- nahlédnout u správce daně do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností.⁷⁰

Pravomoci a povinnosti správce daně

Správce daně má kromě pravomocí, které odpovídají povinnostem daňového subjektu v rámci daňové kontroly, též pravomoci, které jsou uvedeny v §80 až 84 daňového řádu vztahující se k místnímu šetření, a to např.:⁷¹

- pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu;
- právo přístupu na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat;
- provést nebo si vyžádat výpis nebo kopii z účetních záznamů;
- zároveň si může správce daně od osoby, u níž je prováděna daňová kontrola, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky, aj.⁷²

⁶⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbírnka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

⁷⁰ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁷¹ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁷² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbírnka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

Správce daně má v rámci kontroly, ale i při správě daní obecně řadu povinností, a to např:

- úřední osoby mají povinnost dodržovat mlčenlivost o tom, co se při správě daní dozvěděly;
- při vyžadování povinností volí jen takové prostředky, které co nejméně zatěžují daňový subjekt;
- postupuje bez zbytečných průtahů;
- postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady;
- podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc, aj.⁷³

Sankce za nesplnění povinností v daňové kontrole

Daňovému subjektu mohou dle daňového řádu v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou hrozit určité sankce, v případě nesplnění povinností.

- 1) Jedná se o pořádkovou pokutu dle ustanovení § 247 odst. 1 daňového řádu. Pořádková pokuta může být uložena nejenom samotnému daňovému subjektu, ale i třetím osobám např. odbornému konzultantovi, jeho zástupci či svědkovi, který nějakým způsobem závažně ztěžuje průběh jednání. Pořádková pokuta může být uložena po předchozím napomenutí úřední osoby, a to až do výše 50 000 Kč.⁷⁴
- 2) Dle § 247 odst. 2 daňového řádu, může správce daně uložit pořádkovou pokutu do výše 500 000 Kč, a to v případě závažného ztěžování nebo maření správy daní, např. nedostavení se na předvolání, bezdůvodné odmítnutí výpovědi svědka, bezdůvodné odmítnutí poskytnutí listin aj.⁷⁵

K zvýšení horní hranice pořádkové pokuty (z 50 tis. Kč na 500 tis. Kč) došlo zákonem č. 267/2014 Sb., a to z důvodu boje proti daňovým únikům, zejména v oblasti DPH a spotřební daně. Přesto při aplikaci pořádkové pokuty musí správce daně přihlížet k zásadě přiměřenosti, pokuta nesmí být v hrubém nepoměru k závažnosti následku pro správu daní.⁷⁶

⁷³ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁷⁴ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

⁷⁵ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

⁷⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

3.5.3 Jednotlivé fáze daňové kontroly

Příprava na daňovou kontrolu

Správce daně v rámci přípravy na daňovou kontrolu zjišťuje bližší informace o daňovém subjektu, provádí vyhledávací činnost dle § 78 daňového řádu. Cílem vyhledávací činnosti je zmapování terénu, získání prvotních informací o daňovém subjektu.⁷⁷ Jedná se o přípravnou činnost, která je zaměřená na ověření a shromáždění informací zejména o prováděné činnosti daňového subjektu, o jeho registraci k jednotlivým daním, majetkových poměrech a dalších skutečnostech, které jsou důležité pro správné zjištění a stanovení daně. Vyhledávací činnost může být prováděna i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem.⁷⁸

Dále je velice důležité ujasnit si, s kým bude správce daně jednat, zda přímo s daňovým subjektem, tedy s osobou, která je oprávněna za právnickou osobu jednat dle § 24 daňového řádu, či s jeho zmocněncem dle § 27 daňového řádu. Zmocněnec je zástupce zplnomocněný na základně plné moci k zastupování před správcem daně. Účinnost plné moci nastává až v okamžiku jejího uplatnění vůči správci daně, což znamená doručení správci daně.⁷⁹ U plné moci je neméně důležité zkoumat, v jakém rozsahu byla plná moc udělena. Rozsah by měl být vymezen konkrétně, aby nedocházelo k nejasnostem.⁸⁰

V rámci prvního kontaktu správce daně s daňovým subjektem by mělo být ujasněno, kde bude daňová kontrola probíhat. V ustanovení § 85 odst. 2 daňového řádu je uvedeno: „*Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější*“⁸¹. Může probíhat u daňového subjektu či u správce daně, ale též lze kombinovat tato místa. „*Časy, kdy daňový kontrolor přišel na podnik, tam se na dva týdny ponořil do účetních dokumentů, a pak o tom sepsal zprávu, jsou dávnou minulostí.*“ V dnešní

⁷⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁷⁸ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, [2021]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-312-7.

⁷⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁸⁰ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

⁸¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

době dochází ze strany správce daně k mnohem rozsáhlejšímu prověřování, tj. ověřuje skutečnosti i u třetích osob, např. místními šetřeními, vyhledává důkazní prostředky po internetu atd.⁸²

A v neposlední řadě správce daně stanoví, v jakém rozsahu a za jaké zdaňovací období bude daňová kontrola zahájena. Daňový řád správci daně udává povinnost přesného vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, a to s ohledem na daňový subjekt, aby byl připraven na to, co bude předmětem kontroly a zároveň v jakém rozsahu bude provedena. Přesto však daňový řád umožňuje, rozsah daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit.⁸³

Pokud správce daně před zahájením daňové kontroly zjistí, že existují důvodné okolnosti, které nasvědčují, že bude daň doměřena, může správce daně daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, a to dle § 145 odst. 2 daňového řádu.⁸⁴ Dokonce tato výzva má přednost před zahájením daňové kontroly.⁸⁵ V jednom případě však správce daně nemá povinnost výzvu vydat i přesto, že má indicie o nesprávnosti přiznané daňové povinnosti, a to tehdy, pokud by vydání výzvy vedlo ke zmaření cíle správy daní, např. při podezření na sofistikovanou podvodnou činnost.⁸⁶

Na zahájení případné daňové kontroly by neměl být připraven jenom správce daně, ale příprava může probíhat i u daňového subjektu. Daňový subjekt by neměl nic ponechat náhodě a preventivně by měl být na případnou daňovou kontrolu řádně připraven, tj. kontinuálně zaznamenávat a uchovávat daňově relevantní skutečnosti, a to i v případě, že nemá nějaké konkrétní indicie o blížící se daňové kontrole. Zvláštní pozornost by měla být věnována archivaci účetních a daňových dokladů, tj. důkazních materiálů, která daňovému subjektu vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

⁸² KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

⁸³ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

⁸⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

⁸⁵ *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246* [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁸⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Předpokladem je schopnost daňového subjektu uspořádat archiv svých dokumentů za minulá zdaňovací období takovým způsobem, aby byl schopen po oznámení zahájení daňové kontroly správcem daně, aktuálně zajistit přístupnost veškerých dokumentů, jež bude správce daně požadovat k prokázání jeho daňové povinnosti.⁸⁷

Zahájení daňové kontroly

Jelikož zahájení daňové kontroly s sebou nese vážné procesní důsledky (např. daňový subjekt již nemůže podat dodatečné daňové přiznání a zároveň je prodloužena lhůta pro stanovení daně), musí být daňový subjekt obeznámen, jakým dnem byla daňová kontrola zahájena.

Zahájit daňovou kontrolu lze dvěma způsoby:

- prezenčním způsobem – v rámci protokolu o ústním jednání, jehož součástí bude oznámení o zahájení daňové kontroly, nebo lze, aby toto oznámení mělo podobu samostatné písemnosti, která bude v rámci tohoto jednání doručena. Den zahájení daňové kontroly je pak den předání stejnopisu tohoto protokolu, jehož přílohou bude toto oznámení o zahájení daňové kontroly;
- distančním způsobem – zasláním oznámení o zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola je pak zahájena dnem doručení tohoto oznámení.⁸⁸

Správce daně je povinen bez zbytečného odkladu spolu se zahájením daňové kontroly zjišťovat daňové povinnosti či prověřovat tvrzení daňového subjektu, tedy maximálně se snažit o faktické zahájení kontrolní činnosti. V případě prezenčního zahájení, tj. při ústním jednání, jestliže daňový subjekt nepředložil ještě žádné požadované doklady, je žádoucí ze strany správce daně položit dotazy, jimiž budou prověřovány, s ohledem na vymezený předmět a rozsah daňové kontroly, relevantní konkrétní skutečnosti, tj. např.

⁸⁷ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁸⁸ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

informace o přesném předmětu podnikatelské činnosti, organizační struktuře daňového subjektu, počtech zaměstnanců či rozsahu a využití obchodního majetku.⁸⁹

Průběh daňové kontroly

Vlastní průběh kontrolní činnosti není s ohledem na rozmanitost daňových subjektů zákonem či prováděcím právním předpisem upraven. Pracovník správce daně provádí takové činnosti, které směřují ke správnému zjištění a stanovení daně. Pracovník správce daně při provádění daňové kontroly je limitován zákonem a je povinen dodržovat zásady správy daní.⁹⁰Během daňové kontroly se nachází v různých fázích:

Fáze seznamovací

Právě správce daně je ten, kdo, na základě prvotně zjištěných informací o kontrolovaném daňovém subjektu, tj. o velikosti daňového subjektu, vlastnické struktuře, provozované ekonomické činnosti a metodách vedení účetnictví, určuje, jak bude daňová kontrola probíhat.⁹¹ Část informací je daňový subjekt povinen poskytnout dle § 86 odst. 3 písm. b), a to zejména: „*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*“⁹²

Zároveň si správce daně v rámci seznamovací fáze s daňovým subjektem vyjasní, která konkrétní osoba bude v rámci daňové kontroly pro správce daně osobou styčnou, tj. kdo konkrétní bude předkládat správci daně doklady ke kontrole. V této fázi je zajisté i vhodné pro ucelení celkového obrazu o kontrolovaném daňovém subjektu, pokud se jedná o výrobní obchodní korporaci, zajistit prohlídku výroby.⁹³

⁸⁹ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁹⁰ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁹¹ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁹² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbirka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

⁹³ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

Fáze shromažďovací

Po prvotním seznámení se s charakterem a konkrétní činností daňového subjektu je na řadě předložení dokladů a účetních sestav ze strany daňového subjektu. V případě korespondenčního zahájení může být s daňovým subjektem domluveno, že první kontrolní úkony proběhnou, tzv. písemným způsobem s tím, že v zaslaném oznámení o zahájení daňové kontroly jsou uvedeny účetní doklady a písemnosti, které správce daně požaduje v rámci daňové kontroly předložit, a daňový subjekt část dokladů zašle např. prostřednictvím datové schránky. Tato komunikace bude zachycena v kontrolním spise.⁹⁴

Povinnost předložení účetních záznamů nebo jiných informací, v rozsahu nezbytně nutném, je dána daňovému subjektu dle § 81 odst. 1 daňového řádu. V odst. 2 téhož paragrafu je dále uvedeno, že „*správce daně může provést nebo vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat.*“⁹⁵ Takto získaných elektronických dat je využíváno v souvislosti s prováděným tzv. e-auditem ze strany správce daně, a to již od roku 2005. Za pomoci speciálního analytického softwaru se provádí analýza a kontrola předaných účetních a daňových dat, s cílem menšího zatížení daňového subjektu, jelikož tak úřední osoba může podstatnou část kontroly provádět na finančním úřadu a zároveň dochází ke zkrácení provedení daňové kontroly.⁹⁶

S povinností předložení účetních záznamů a jiných informací souvisí též povinnost daňového subjektu vyplývající z § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu „*předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení*“ a z § 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu „*nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí*“⁹⁷

⁹⁴ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

⁹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

⁹⁶ ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

⁹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

Fáze vyhodnocovací

Jedná se o fázi, kdy správce daně shromážděné účetní záznamy, účetní sestavy, daňové doklady a další informace podrobně analyzuje. Zjišťuje, „*zda takto předestřené transakce proběhly v souladu s platnými hmotněprávními předpisy*“. Jedná se o velice složitou činnost, která vyžaduje znalosti nejenom daňových zákonů, ale i souvisejících předpisů a zároveň i právní a ekonomické znalosti. Z tohoto důvodu lze fázi vyhodnocovací považovat za zásadní.⁹⁸

Fáze dokazování

Dokazování provádí správce daně ve smyslu § 92 odst. 1 daňového řádu. „*Dokazování je zákonem upravená činnost správce daně, jejímž smyslem a cílem je získání poznatků nezbytných pro vydání rozhodnutí ve věci nebo pro další postup.*“⁹⁹ V podstatě se dá fázi dokazování označit za klíčovou fázi daňové kontroly. Pracovník správce daně prověřuje podklady a skutečnosti, ze kterých daňový subjekt vycházel, když sestavoval své daňové tvrzení, případně zjišťuje další skutečnosti, rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V rámci procesu dokazování dochází k postupnému předkládání a zajišťování důkazních prostředků a jejich následným hodnocením se strany správce daně, zda se osvědčily jako důkazy.¹⁰⁰

Dle § 92 odst. 2 daňového řádu, musí správce daně důkazní prostředky shromáždit v takové kvalitě a množství, aby bylo možné dokazování uskutečnit a následně bylo umožněno vydat rozhodnutí ve věci. Současně dbá na to, aby byly zjištěny rozhodné skutečnosti co nejúplněji a výsledná daňová povinnost zjištěna a stanovena co nejspolehlivěji. Nicméně v daňovém řízení není dokazování postaveno na zásadě vyšetřovací, je to právě daňový subjekt, kdo má vědomosti o údajích, a o souvisejících skutečnostech, které uvedl do svého daňového tvrzení. Daňový subjekt je ten, kdo musí správci daně přinést takové důkazní prostředky, aby své důkazní břemeno unesl, jelikož důkazní břemeno je na straně daňového subjektu.¹⁰¹

⁹⁸ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁹⁹ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹⁰⁰ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹⁰¹ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

V § 92 daňového řádu je upraveno, kdy v daňovém řízení má důkazní povinnost správce daně (odst. 5) a kdy je důkazní břemeno právě na daňovém subjektu (odst. 3 a 4). S důkazním břemenem daňového subjektu je spojena problematika vydávání výzev dle § 92 odst. 4 daňového řádu.¹⁰²

Výzva je ze strany správce daně vydávána za předpokladu, „že *potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. Z výzvy musí být jednoznačně patrné, v čem má správce daně pochybnost a co je požadováno prokázat, tzn. musí být vždy sepsána jasně, konkrétně srozumitelně. Zároveň nemůže správce daně ve výzvě požadovat po daňovém subjektu, aby prokázal určitou skutečnost předložením určitého konkrétního důkazního prostředku, např. konkrétní evidence, „*jejíž vedení daňovému subjektu žádný právní předpis neukládá a ani nebylo uloženo rozhodnutím správce daně dle § 97 odst. 2 daňového řádu*“.¹⁰³

Dle ustanovení § 93 daňového řádu, lze jako důkazní prostředky užít všechny podklady, „*jimiž lze zjistit skutkový stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem*“. Výčet důkazních prostředků, který je uveden ve druhé větě § 93 odst. 1 daňového řádu, je pouze demonstrativní, jde např. „*o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci*“.¹⁰⁴

Výše zmíněný výslech svědka je jedním z velmi frekventovaných důkazních prostředků v rámci daňové kontroly. Z hlediska úplnosti zjištění skutečností ve smyslu toho, že správce daně má povinnost se zabývat všemi informacemi, o kterých má povědomí, a pokud mu daňový subjekt uvede osobu, která by mohla objasnit určité skutečnosti v daňové kontrole,

¹⁰² ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹⁰³ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

¹⁰⁴ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

má povinnost ji vyslechnout.¹⁰⁵ Daňový subjekt má právo být u svědecké výpovědi přítomen a klást svědkovi otázky (§96 odst. 5 daňového řádu).¹⁰⁶

Správce daně po provedeném dokazování určí, ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu a v návaznosti na § 92 odst. 7 daňového řádu, které skutečnosti považuje za prokázané a které naopak neosvědčuje. Hodnocení důkazních prostředků musí být nutně obsaženo ve spise, a to buď v úředním záznamu sepsaným správcem daně, či v jiné písemnosti zařazené do spisu, např. v písemnosti obsahující výsledek kontrolního zjištění.¹⁰⁷

Dle ustanovení § 88 odst. 1 daňového řádu: „*Správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.*“¹⁰⁸

Dosavadní výsledek kontrolního zjištění (dále jen „DVKZ“) je dokument, který obvykle obsahuje průběh daňové kontroly, který není pro daný účel tak zásadní, jako stěžejní součást DVKZ, ve které je popsáno, z jaké skutkové situace správce daně vycházel a k jakým závěrům došel a jak po právní stránce vyhodnotil svá zjištění. Pokud správce daně měl doposud založeny nějaké písemnosti ve vyhledávací části spisu a jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci kontroly, lze je v této části spisu ponechat nejdéle do sdělení DVKZ. Sepsáním DVKZ správce daně daňovému subjektu dává najevo, že je proces shromažďování a následného hodnocení důkazů u konce a má v úmyslu ukončit daňovou kontrolu. Sdělení DVKZ lze správcem daně uskutečnit prezenčním způsobem, tj. při ústním jednání, či distančním způsobem, tedy zasláním sdělení s DVKZ. V obou případech má správce daně povinnost stanovit daňovému subjektu lhůtu pro vyjádření se k DVKZ, s výjimkou, že by v rámci první možnosti, tedy v rámci ústního jednání, daňový subjekt výslovně prohlásil, že lhůtu pro své vyjádření nepožaduje.¹⁰⁹

¹⁰⁵ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹⁰⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbíрка zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

¹⁰⁷ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

¹⁰⁸ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹⁰⁹ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

Jak již bylo několikrát zmíněno, daňový subjekt má právo v průběhu celé daňové kontroly předkládat důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Po seznámení s DVKZ je dána daňovému subjektu prakticky poslední možnost, kdy může své právo uplatnit a na zjištění správce daně reagovat. Ve stanovené lhůtě k vyjádření se k DVKZ, může daňový subjekt k popsánému zjištění přistoupit následovně:

- vznést výhradu;
- podat návrh na jeho doplnění (např. předložit další důkazní prostředky, navrhnout provedení výslechu svědka);
- nevyužít svého práva a nevyjádřit se.¹¹⁰

V případě, že daňový subjekt využije svého práva a vyjádří se k DVKZ, mohou nastat dvě situace:

- dojde k podstatné změně DVKZ a správce daně opět vyrozumí daňový subjekt o výsledku kontrolního zjištění, celý proces se opakuje;
- nedojde k podstatné změně DVKZ.¹¹¹

V případě, že dojde k opakování procesu a bylo by třeba postupovat opětovně dle § 88 odst. 1 až 4 daňového řádu, daňový subjekt se může vyjadřovat a navrhnout doplnění pouze v rozsahu změny DVKZ, neměl by se již opětovně vyjadřovat ke kontrolním nálezům, ke kterým se předtím nevyjádřil, či s nimiž dokonce souhlasil.¹¹²

V případě marného uplynutí lhůty k podání vyjádření k DVKZ neznamena, že by byla jakákoliv další komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem nepřipustná. Správce daně nemá povinnost vyčkávat a nečinit další kroky k ukončení daňové kontroly, ale s ohledem na zásadu spolupráce a ekonomie řízení, a to s ohledem na cíl správy daní, je možné k případnému vyjádření po lhůtě přihlídnout a zohlednit dodané informace.

¹¹⁰ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹¹¹ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹¹² Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

V případě, že by je jednalo ze strany daňového subjektu o obstrukční jednání, je vhodné, aby správce daně kontrolu ukončil.¹¹³

Ukončení daňové kontroly

Daňový subjekt má právo ve stanovené lhůtě správcem daně se vyjádřit k DVKZ. Pokud nevyužil svého práva a nevyjádřil se k DVKZ, nebo se vyjádřil, ale jeho vyjádření nevedlo k podstatné změně tohoto výsledku, přechází správce daně do fáze konečné, čímž je sepsání zprávy o daňové kontrole a vydání oznámení o ukončení daňové kontroly. Sepsaná zpráva je podepsána úřední osobou, která ji zhotovila. Oba tyto dokumenty se doručují společně.¹¹⁴

Zpráva dle ustanovení § 88a odst. 2 daňového řádu musí obsahovat:

„a) odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, popřípadě oznámení o změně

rozsahu daňové kontroly, a

b) *konečný výsledek kontrolního zjištění, včetně*

1. hodnocení zjištěných důkazů,

2. stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění“¹¹⁵

Jak je z ustanovení § 88a odst. 2 daňového řádu patrné, druhou náležitostí zprávy je konečný výsledek kontrolního zjištění, a to včetně skutkového a právního hodnocení. Důležité je, aby bylo ze zprávy zřejmé, jak se s vyjádřením daňového subjektu k DVKZ správce daně vypořádal.¹¹⁶

V případě, že byla daňová kontrola provedena v doměřovacím řízení a následně po jejím skončení byl vydán dodatečný platební výměr (rozhodnutí o stanovení daně), je ukončena

¹¹³ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246[online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

¹¹⁴ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹¹⁵ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹¹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

daňová kontrola doručením oznámení o jejím ukončení. Doměřovací řízení je ukončeno až nabytím právní moci dodatečného platebního výměru. Pokud by daňová kontrola skončila „bez nálezu“, je doměřovací řízení ukončeno v okamžiku doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Dle zásad procesní ekonomie, hospodárnosti a rychlosti řízení, nic nebrání tomu, aby správce daně daňovému subjektu doručil najednou oznámení o ukončení daňové kontroly, zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí o stanovení daně.¹¹⁷

3.5.4 Charakteristika kontroly DPPO

Subjekt daně – poplatníci DPPO

Mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob se dle § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále je „zákon o daních z příjmů“) řadí:

„a) *právnická osoba,*

b) organizační složka státu,

c) podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,

d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,

e) fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,

f) svěřenský fond podle občanského zákoníku,

g) jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,

h) fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.“¹¹⁸

¹¹⁷ KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbíрка zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

Specifikace daně z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je koncipována jako univerzální daň, kterou jsou povinni odvádět poplatníci uvedeni v zákoně o dani z příjmů. Zákon určuje daňové rezidenty s neomezenou daňovou povinností a zároveň daňové nerezidenty s limitovanou daňovou povinností, a to pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.¹¹⁹

Registrační povinnost k DPPO:

Registrační povinnost k dani z příjmů právnických osob je upravena v § 39a zákona o dani z příjmů. Z ustanovení zákona vyplývá povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob, a to ve lhůtě 15 dnů od vzniku těchto poplatníků (vztahuje se na poplatníky, kteří jsou daňovým rezidentem). Dále toto ustanovení určuje rozhodné okamžiky pro vznik registrační povinnosti u právnických osob, kteří nejsou daňovými rezidenty ČR. Zároveň také ustanovení určuje výjimky pro poplatníky, kteří nepodléhají registrační povinnosti (tj. u daňových nerezidentů a poplatníků, kteří jsou veřejně prospěšnými poplatníky, pokud budou přijímat pouze taxativně uvedené příjmy).¹²⁰

Předmět daně

Co je a není předmětem daně z příjmů právnických osob, nám udává § 18 zákona o dani z příjmů.¹²¹

Předmětem daně jsou dle § 18 odst. 1 tohoto zákona „*příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.*“ Jelikož vymezení daně z příjmů právnických osob je opravdu široké, je tato daň označována jako univerzální.¹²²

¹¹⁹ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

¹²⁰ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

¹²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

¹²² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

V § 18 odst. 2 tohoto zákona jsou vymezeny příjmy, které nejsou předmětem daně, jako např.:

- příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby;
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou podle § 36 tohoto zákona;
- příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě (pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokuty uložené pojištěnci nebo plátcí pojistného atd.);
- příjmy společenství vlastníků jednotek z dotací, příspěvků vlastníků jednotek na správu domu a pozemku, úhrad za plnění spojená s užíváním bytu a nebytových prostor aj.¹²³

V druhém odstavci § 18 zákona o daních z příjmů jsou tedy vymezeny příjmy, jež jsou z daně z příjmů právnických osob vyloučeny.¹²⁴

Ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů obsahuje též zvláštní ustanovení (§ 18a a § 18b), které upravují předmět daně u veřejně prospěšných poplatníků (§ 18a) a předmět daně u osobních obchodních společností a jejich společníků (§ 18b).¹²⁵

Další kategorií příjmů právnických osob jsou příjmy, které sice dani z příjmů podléhají, ale jsou od ní osvobozeny. Výčet osvobození je uveden v § 19 zákona o daních z příjmů.¹²⁶

Základ daně

Pro stanovení základu daně platí ustanovení § 23 až § 33 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 20 odst. 2 až 6 téhož zákona. Základ daně je dle § 23 „*rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují*

¹²³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbíрка zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

¹²⁴ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

¹²⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbíрка zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

¹²⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbíрка zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“¹²⁷

Sazba daně

Sazba, včetně výpočtu daně z příjmů právnických osob je uvedena v § 21 zákona o daních z příjmů. „Sazba daně činí 19 %, pokud v odstavcích 2 a 3 není stanoveno jinak“. Sazba je lineární, výše procenta nereaguje na pohyb základu daně. Lineární sazba byla zvolena i s ohledem na omezení daňových úniků, aby nedocházelo k dělení společností a tím daňového základu.¹²⁸

Na základě tzv. konsolidačního balíčku se, po dlouhé době neměnnosti, zvýší sazba daně z příjmů právnických osob od roku 2024 na 21 %.

Kontrolované oblasti DPPO

Jak již bylo výše zmíněno, daňovou kontrolu lze zahájit v neomezeném rozsahu, či s konkrétním zaměřením na určitou oblast. Přestože by bylo správcem daně zvoleno zahájení v neomezeném rozsahu, lze takto zahájenou kontrolu provádět buď tzv. namátkovou metodou, nebo postupuje systematicky, vždy záleží na velikosti kontrolovaného daňového subjektu. Při výběru konkrétní metody je zcela zásadní, v jaké oblasti daňový subjekt podniká, z čehož i vyplývá, jaké daňové oblasti budou prověřovány. Ke své kontrolní činnosti finanční orgány využívají software IDEA, který využívá kromě české daňové správy např. i rakouská či německá. Finanční orgány jsou schopni pomocí tohoto softwaru zkontrolovat a analyzovat velké datové soubory.¹²⁹

¹²⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

¹²⁸ PELC, Vladimír. Daně z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

¹²⁹ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

V rámci daňové kontroly DPPO se prověřují zejména následující oblasti:

Formální kontrola daňového přiznání na účetnictví

Správce daně u daňových subjektů vedoucích podvojně účetnictví nejprve kontroluje daňové přiznání a jeho návaznost na předložené účetnictví. Z předložených účetních sestav zjistí hospodářský výsledek, který porovná s řádkem 10 daňového přiznání. Jedná se o první nejvýznamnější kontrolu, jelikož informaci, kterou uvedl daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení je porovnávána s výstupy z účetnictví, které byly v rámci daňové kontroly předloženy. „*Daňové přiznání svou strukturou reaguje na zákon o daních z příjmů, když vychází z hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví a pomocí připočitatelných a odečitatelných položek tak, jak jsou zákonem definovány, dochází k vypočtení základu daně, který je postupně upravován, až je z něho pomocí sazby vypočtena daň, která se dále snižuje o případné slevy.*“ Kontrolou jednotlivých řádků daňového přiznání, včetně rozvahy a výkazu zisku a ztráty, v návaznosti účetnictví, správce daně získává informace o operacích, které jsou pro daňový subjekt běžné a které nestandardní.¹³⁰

Po této kontrole správce daně přechází k další fázi, ve které prověřuje jednotlivé daňové oblasti jako jsou např.:

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů

Poplatník si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem daně z příjmů stanovené podmínky a jsou uvedeny v § 24 zákona o daních z příjmů. Navíc musí být poplatníkem prokázáno jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Naopak v § 25 zákona o daních z příjmů jsou uvedeny výdaje, které nelze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.¹³¹

¹³⁰ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹³¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika. Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady. Daň (ANAG). Olomouc: ANAG, [2018]. ISBN 978-80-7554-125-3.

Hmotný a nehmotný majetek

Odpisy majetku činí téměř u každého daňového subjektu významnou část daňových nákladů. Správce daně prověřuje zejména, zda byly odpisy uplatňovány ve správné výši, kontroluje vstupní cenu majetku a technické zhodnocení majetku. V souvislosti s technickým hodnocením dochází k poměrně častému sporu, zda se jedná o technické hodnocení či běžný jednorázový náklad na opravy a udržování.¹³² Zatímco z účetního hlediska záleží čistě na svobodné vůli každé účetní jednotky, jak bude svůj majetek účetně odepisovat, kdežto z daňového hlediska je pro účely stanovení základu daně odepisování majetku upraveno v § 26 až 33 zákona o daních z příjmů.¹³³

Zásoby

Mezi zásoby se řadí materiál, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, zvířata a skladované zboží. Při kontrole zásob vždy záleží, zda se jedná o výrobní či nevýrobní obchodní korporaci a zda je používán způsob účtování pořízení zásob, tj. způsob A nebo způsob B. Daňový subjekt je povinen vést správnou a přehlednou evidenci a oceňování zásob, není-li evidence dostatečně průkazná, může správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.¹³⁴

Rezervy a opravné položky

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů umožňuje uplatnit jako daňově účinné i fiktivní výdaje, které jsou tvořené v souladu se zvláštním zákonem, jímž je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZoR“).¹³⁵ ZoR upravuje způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek. Pro daňovou uznatelnost tvorby konkrétních zákonných opravných položek ZoR stanovuje celou řadu podmínek.¹³⁶

¹³² ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹³³ JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.

¹³⁴ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹³⁵ PELC, Vladimír. Daň z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

¹³⁶ JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.

Náklady spojené se zaměstnanci

Pokud má daňový subjekt zaměstnance, vznikají mu v souvislosti s nimi výdaje, u kterých správce daně prověřuje, zda jsou daňově uznatelnými náklady v souladu se zákonem o daních z příjmů (např. náklady dle § 24 odst. 2 písm. j) na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, §24 odst. 2 písm. zh) náhrady cestovních výdajů aj.). Nepřímo se vztahy se zaměstnanci též správce daně provádí kontrolu odvodů pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na zdravotní pojištění, a to konkrétně, zda byly uhrazeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období.¹³⁷

Vztahy se spřízněnými osobami

Prověřování vztahů mezi tzv. spřízněnými osobami je pravidelně kontrolovaná oblast. Spřízněnost je stanovena v §23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud by daňovému subjektu vznikly obchodní transakce se spojenými osobami dle výše jmenovaného ustanovení, má správce daně povinnost upravit základ daně kontrolovaného subjektu o rozdíl, který zjistí v případě, že se *„ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných obdobných podmínek a není-li rozdíl uspokojivě doložen“*¹³⁸

Odečitatelné položky a slevy na dani

Odečitatelné položky a slevy na dani jsou poslední položky, kterými si daňový subjekt upravuje výsledný základ daně a daň.

Ve smyslu ustanovení § 34 a § 20 odst. 7 zákona o dani z příjmů se mezi tyto položky řadí:

- odečet daňové ztráty;
- odečet výdajů na projekty výzkumu a vývoje;
- odpočet na podporu odborného vzdělávání;
- odečet u neziskových subjektů;
- odečet darů na obecně prospěšné účely.¹³⁹

¹³⁷ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹³⁸ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹³⁹ JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.

Dle ust. § 35 odst. 1 zákona o dani z příjmů si může poplatník snížit svoji konkrétní daňovou povinnost, pokud zaměstnává zaměstnance se zdravotním postižením či se změněnou pracovní schopností.¹⁴⁰

Dále si může poplatník uplatnit poměrně významnou slevu, a to dle §35a odst. 1 a § 35b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se o daňovou slevu pro poplatníky s poskytnutým příslibem investiční pobídky ve formě slevy, která může být poprvé uplatněna ve zdaňovacím období, kdy jsou poplatníkem splněny všeobecné podmínky a zvláštní podmínky. Režim investičních pobídek, představuje pro poplatníky, kteří je získají, nesporné zvýhodnění oproti ostatním poplatníkům, proto je nastaven přísný režim a v případě porušení zvláštních podmínek nárok na slevu zaniká.¹⁴¹

3.5.5 Změny v procesu daňové kontroly po novele DŘ (platné od 01.01.2021)

Nabytím účinnosti novely č. 283/2020 Sb. daňového řádu od 01.01.2021 došlo k podstatným změnám. Změny se týkaly i procesu daňové kontroly, novela zavedla zcela nové pojetí zahajování a ukončování daňových kontrol.¹⁴²

Změny v zahájení daňové kontroly po novele daňového řádu

Od 01.01.2021 již není nutná osobní účast daňového subjektu u zahájení daňové kontroly, postačí daňovému subjektu doručit oznámení o zahájení daňové kontroly. Nicméně osobní zahájení u daňového subjektu, či na finančním úřadu tak, jak tomu bylo před novelou, není vyloučeno, novela navíc správci umožňuje její korespondenční zahájení. Rozšíření daňové kontroly je možné provést též korespondenčně. Odpadl tím případný zbytečný neúspěšný pokus o zahájení daňové kontroly a následné zaslání výzvy k zahájení daňové kontroly. Opravné prostředky proti oznámení o zahájení daňové kontroly nelze uplatnit. Beze změny zůstává faktické prověřování daňové povinnosti na základě doložených dokladů ihned

¹⁴⁰ JAROŠ, Tomáš. Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.

¹⁴¹ PELC, Vladimír. Daň z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

¹⁴² KOPŘIVA, Miloslav. Manuál k daňovému řádu. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

po zahájení daňové kontroly, aby tak nedošlo ze strany správce daně k pouhému formálnímu zahájení daňové kontroly.¹⁴³

Změny v ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu

Před 01.01.2021 byl závěr daňové kontroly složen ze dvou částí. Nejprve byl seznámen daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění, ke kterým se mohl daňový subjekt vyjádřit, a následně bylo nutné osobně projednat zprávu o daňové kontrole.

Po 01.01.2021 již závěr kontroly probíhá bez osobního projednání zprávy o daňové kontrole. Nadále však platí, že správce daně má povinnost řádně odůvodnit své nálezy.¹⁴⁴

3.5.6 Vliv pandemie způsobené šířením COVIDU-19 na kontrolní činnost

Téměř celý rok 2020 byl ovlivněn pandemií viru SARS-CoV-2, způsobující onemocnění COVID-19. Pandemie měla obrovský dopad především na životy lidí, ale zároveň i na ekonomickou sféru, činnost veřejné správy a správu daní. V souvislosti se zákazy či omezením podnikatelů vykonávat svoji činnost, Ministerstvo financí spolu s finanční správou představilo program přímé podpory, a to ve formě vyplácení kompenzačního bonusu. V návaznosti na legislativní změny byly zavedeny nové metodické postupy. Celý vývoj pandemie měl zásadní vliv na metodickou, kontrolní i komunikační oblast ve finanční správě. Kontrolní činnost byla ve vazbě na pandemii po prvním čtvrtletí roku 2020 výrazně omezena. Zůstalo zachováno základní zaměření kontrolní činnosti, především s důrazem na kontrolu fiskálně významných oblastí DPPO a DPH. Kontrolní činnost byla především soustředěna na řízení, která byla zahájena před propuknutím pandemie. Většina řízení tak byla prodloužena, jelikož nebylo možné úkony provádět, byly odkládány či rušeny z důvodu zavedení nutných opatření, ve snaze zabránit šíření pandemie COVID-19. Tato situace byla obdobná i v roce 2021, taktéž byla činnost FS poznamenána důsledky mimořádných opatření ke zmírnění dopadů pandemie a ovlivnila i počátek roku 2022.¹⁴⁵

¹⁴³ Metodické aktuality Svazu účetních. *Daňová kontrola*. Praha: Svaz účetních České republiky, 2022. ISBN 978-80-7626-029-0.

¹⁴⁴ Metodické aktuality Svazu účetních. *Daňová kontrola*. Praha: Svaz účetních České republiky, 2022. ISBN 978-80-7626-029-0.

¹⁴⁵ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-09-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti>

3.5.7 Podpůrné opatření pro podnikatele v souvislosti s COVIDEM-19

Vlivem pandemie v roce 2020 proběhla de facto daňová reforma. Odehrálo se tak, dokonce ve stavu legislativní nouze, často i bez řádné debaty ohledně přínosů takových změn. Došlo k množství kroků, které vedly ke změně daňového mixu České republiky. Byl zaveden princip loss carry back (zpětné daňové vratky), zrušení daně z nabytí nemovitosti, zrušení superhrubé mzdy aj.¹⁴⁶

V průběhu let 2020 až 2021, kdy bylo nutné reagovat na nepříznivý vývoj epidemiologické situace, bylo přijato několik zákonů, na základě, kterých finanční úřady vyplácely kompenzační bonusy.¹⁴⁷ Kompenzační bonus, jako přímá podpora pro podnikatele ekonomicky zasažené šířením koronaviru, se stal jednou z největších pomoci v této době. Finanční správa v letech 2020 až 2022 vyplatila téměř 48 miliard korun.¹⁴⁸ Pandemický stav byl postupně vyhlášen v jednotlivých vlnách, a to od 12.03.2020 do 25.12.2021.

Zároveň byly v roce 2020 vydány na základě Rozhodnutí ministryně financí generální pardony pro subjekty, pokud dodržely stanovené podmínky:

„- zálohy na daň z příjmů dle § 38a odst. 3 nebo 4 ZDP. Rozhodnutím ministryně financí čj. MF-7633/2020-3901-2 o prominutí zálohy na daň z důvodu mimořádné události, zveřejněné ve Finančním zpravodaji 5/2020, kterým byly v důsledku pandemie COVID-19 prominuty zálohy na daň z příjmů na zdaňovací období kalendářního roku 2020 splatné dne 15.06.2020, dále Rozhodnutím ministryně financí čj. MF 27709/2020-3901-2 a MF 28921/2020-391-2 o prominutí zálohy na daň z důvodu mimořádné události, zveřejněné ve Finančním zpravodaji 22/2020 a 25/2020, kterým byly v důsledku pandemie COVID-19 prominuty zálohy na daň z příjmů splatné v období od 15.10.2020 do 15.12.2020 u daňových subjektů, u nichž nadpoloviční část příjmů pochází ze zakázaných nebo omezených činností, - pokuty za opožděné podání daňového přiznání dle §250 DŘ a úroky z prodlení dle § 252 DŘ a z posečkání dle § 157 DŘ, které vznikly pozdním zaplacením daně, dle Rozhodnutí

¹⁴⁶ ŠVIHLÍKOVÁ, Ilona. Veřejná a participativní ekonomika: Ilona Švihlíková. [Praha]: vydáno vlastním nákladem autorky, [2021]. ISBN 978-80-7615-070-6.

¹⁴⁷ Kompenzační bonus. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-10-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/kompenzacni-bonus>

¹⁴⁸ Tiskové zprávy z GFR. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-10-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2022/financni-sprava-v-letosnim-roce-kb>

ministryně financí čj. 15195/2020/3901-2, zveřejněném ve Finančním zpravodaji č. 9/2020 pro zdaňovací období r. 2019,

- pokuty za opožděné podání daňového přiznání dle § 250 a úroky z prodlení dle § 252 DŘ a z posečkáni dle § 157 DŘ, které vznikly pozdním zaplacením daně, dle Rozhodnutí ministryně financí čj. 7413/2021/3901-2, zveřejněném ve Finančním zpravodaji č. 16/2021 pro zdaňovací období r. 2020. “¹⁴⁹

Pro zdaňovací období roku 2021 již generální pardony vyhlášeny nebyly.

3.6 Sankce a další následky po ukončení daňové kontroly při doměření daně

Zaplacením dodatečně doměřené daně ještě kapitola daňové kontroly zcela určitě není u konce. Dodatečné doměření daně je považováno za určité porušení daňových zákonů, které je následně sankcionováno ve smyslu příslušných ustanovení daňového řádu.¹⁵⁰

3.6.1 Sankce

Penále

Z ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně, tak jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

- a) 20%, je-li daň zvyšována,
- b) 20%, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1%, je-li snižována daňová ztráta¹⁵¹

Penále je sankce za to, že daňový subjekt nepřiznal svou daňovou povinnost ve správné výši v řádném daňovém přiznání a daň mu byla doměřena v doměřování řízení.¹⁵²

¹⁴⁹ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-09-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti>

¹⁵⁰ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

¹⁵¹ *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

¹⁵² KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

Pokud by byla daň doměřena na základě dodatečného daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem, povinnost úhrady penále nevzniká, nesmí se ale jednat o nepřipustné dodatečné daňové přiznání.¹⁵³

Povaha penále se v daňových předpisech vyvíjela současně se změnami aplikované právní úpravy. V souvislosti s povahou penále probíhaly po několik let diskuse. Jako velmi významné je nutné vnímat usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 21/2014-57 ze dne 24.11.2015, které se vyjádřilo k charakteru penále následovně: „jako k sankci s trestní povahou (jedná se o trest sui generis), na které tak dopadá zákaz dvojího postupu (srov. Čl. 40 odst. 5 LZSP a čl. 4 Dodatkového protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod.)“¹⁵⁴ Ve stejném duchu se vyjádřil i velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu (viz. usnesení 15 Tdo 832/2016, ze dne 4.1.2017) a následně bylo deklarováno v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., která zdůrazňuje, že i při ukládání penále je třeba zohlednit pravidla pro ukládání trestních sankcí.¹⁵⁵

Úrok z prodlení

Jelikož daňová povinnost daňového subjektu je hrazena až na základě dodatečného platebního výměru, který se vystavuje na základě ukončené daňové kontroly, má daňový subjekt povinnost uhradit úrok z prodlení, který se počítá dle ustanovení § 252 daňového řádu. Doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, úrok z prodlení však vzniká od původního data splatnosti do dne úhrady. Dle odst. 4 výše uvedeného ustanovení, výše úroku z prodlení odpovídá výši úroků z prodlení podle občanského zákoníku a dle odst. 5 je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik.¹⁵⁶

Pokud jde o výši úroku z prodlení od 01.01.2021, tedy po novele daňového řádu, došlo ke změně určení výše úroků z prodlení. Nyní je výše úroků upravena v § 252 odst. 4 daňového řádu, který odkazuje na úpravu v občanském zákoníku. Jelikož v dané oblasti

¹⁵³ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, [2021]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-312-7.

¹⁵⁴ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

¹⁵⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

¹⁵⁶ *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*. Sbirka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

došlo k výkladovým problémům, vydalo Ministerstvo financí Pokyn č. MF-18, zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 19/2021, jehož závěrem je:

„Výše úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu se odvíjí od dvoutýdenní repo sazby vyhlášené Českou národní bankou, a měněné v návaznosti na její měnovou politiku, zvýšené o osm procentních bodů, přičemž k případné změně sazby dochází vždy v závislosti na případné změně repo sazby v první den příslušného kalendářního pololetí a po dobu trvání prodlení s úhradou konkrétní daně.“¹⁵⁷

Před novelou daňového řádu, tj. před 01.01.2021, byla výše úroku z prodlení řešena v § 252 odst. 2 daňového řádu, dle kterého jeho *„výše odpovídala roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14procentních bodů, platné pro první den kalendářního pololetí.“¹⁵⁸*

Úrok z prodlení má následující funkce:

- daňový subjekt motivovat k řádnému a včasnému placení daně;
- nahradit způsobenou majetkovou újmu příslušnému rozpočtu, vniklou na základě zpoždění splnění daňové povinnosti (z čehož vyplývá, že sankce je závislá na délce prodlení a výši dlužné částky).¹⁵⁹

3.6.2 Trestněprávní následky

Dle § 53 odst. 3 daňového řádu má správce daně oznamovací povinnost podle § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 daňového řádu.¹⁶⁰ Mezi nejčastější důvody pro oznámení skutečností nasvědčujících spáchání trestného činu se řadí, pokud daňový subjekt svým úmyslným jednáním způsobí, že dojde ke zkrácení daně, a to, jde-li

¹⁵⁷ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹⁵⁸ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

¹⁵⁹ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

¹⁶⁰ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

o částku vyšší, než je limitní částka 100 000 Kč, dle § 138 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“). To znamená, aby mohla být nezákonná činnost klasifikována jako trestný čin, musí být prováděna ve větším rozsahu, a zároveň musí být tento čin klasifikován, jako úmyslné zkrácení daně. Je však nutné dodat, že pouze minimum z široké škály případů je nazýváno daňovým únikem.¹⁶¹

Oznámení skutečností nasvědčujících spáchání trestního činu zkrácení daně dle § 240 trestního zákoníku podává správce daně v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 trestního řádu ve spojení s § 53 odst. 2 písm. a) a odst. 3 daňového řádu. V České republice nenalezneme speciální zákon o trestním právu daňovém, tak jak je tomu např. v Rakousku. Trestní právo daňové je podoborem trestního práva, který se dynamicky rozvíjí a s ohledem a zkušenosti ze zahraničí bude v budoucnu oborem stále významnějším¹⁶²

Oznamovací povinnost má správce daně danou zákonem, ale posouzení, zda se jedná o trestný čin, mu nepřísluší. Toto posouzení nelze provést v daňovém řízení, jelikož daňové a trestní řízení jsou obě postavena na odlišných postupech a právních předpisech. Trestní řízení a jeho délku i výsledek nemůže správce daně žádným způsobem ovlivnit, toto je plně v kompetenci orgánů činných v trestním řízení (Policie ČR).¹⁶³

Míra postihu se odvíjí jednak od rozsahu zkrácení daně nebo její neodvedení, a dále závisí také na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona. V případě, že není tato činnost klasifikována jako úmyslný trestný čin, důsledkem je pouze doměření daně finančním úřadem, a to včetně souvisejících úroků a penále.¹⁶⁴

¹⁶¹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.

¹⁶² ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹⁶³ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

¹⁶⁴ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.

3.7 Placen1 dan1

C1lem spr1vy dan1 je nejenom stanoven1 dan1, ale takt1z zabezpe1en1 jej1 1hrady, a to ve f1zi placen1 dan1. S pojmem placen1 souvis1 tak1 v 1ir11m slova smyslu vyb1ran1, evidovan1, zaji11ov1n1, vym1h1n1 a s t1m souvisej1c1 1kony. Každ1 daňov1 subjekt m1 sv1j osobn1 daňov1 1cet, a ten je d1le d1len podle druh1 dan1.¹⁶⁵

S p1chodem daňov1ho ř1du do1lo k posunu v oblasti placen1 dan1, jelikož nam1sto pr1va dan1 vybrat, vym1hat nebo kontrolovat jejich spln1n1, daňov1 ř1d stanovuje obecn1ji, „že spr1va dan1 je postup, jehož c1lem je zabezpe1en1 1hrady dan1, p1ritom 1hrada m1že prob1hat v r1zn1ch rovin1ch od dobrovoln1ho pln1n1, p1es pln1n1 po p1ripomenut1 povinnosti, pln1n1 po form1ln1m vyrozum1n1 o v111 nedoplatk1 a upozorn1n1 na n1sledky spojen1 s jejich neuhrazen1m až po pln1n1 po zah1jen1 exekuce 1i v r1mci n1kter1 z forem exekuce“.¹⁶⁶

Lh1ta pro placen1 dan1

Krom1 lh1ty pro stanoven1 dan1 (§ 148 daňov1ho ř1du), daňov1 ř1d upravuje i lh1tu pro placen1 dan1, a to konkr1tn1 v § 160. Tato lh1ta, na rozd1l od lh1ty pro stanoven1 dan1, vymezuje 1asov1 1usek, ve kter1m lze j1ž stanovenou daň vybrat 1i vym1hat. Je stanoven 1asov1 1usek jak pro dobrovolnou 1hradu dan1, tak i pro jej1 vym1h1n1 (a to nejenom vlastn1 dan1, ale i jej1ho p1slu1enstv1).

Obecn1 lh1ta pro placen1 dan1 je 6 let. Tato lh1ta po1n1n1 b1žet v den splatnosti dan1, vych1z1 se v1hradn1 z p1vodn1 lh1ty splatnosti. 1estilet1 lh1ta se vztahuje k jak1koliv daňov1 povinnosti (stanoven1 1i nikoliv). Uveden1 neplat1 pouze pro daň, ale tak1 pro p1slu1enstv1 dan1, jelikož sleduje osud dan1.

Je t1eba zd1raznit, že novelou daňov1ho ř1du provedenou zákonem 1. 283/2020 Sb., byla zm1n1na konstrukce lh1ty pro placen1 dan1.¹⁶⁷

V § 160 odst. 3 a 4 daňov1ho ř1du jsou uvedeny 1kony, kter1 lh1tu pro stanoven1 p1erušuj1 1i jsou zde vymezeny situace, za kter1ch lh1ta pro placen1 dan1 neb1ž1. P1esto v1ak

¹⁶⁵ HRUB1 SMRŽOV1, Petra. Daňov1 pr1vo de lege lata. 2. aktualizovan1 vyd1n1. Plzeň: Vydavatelstv1 a nakladatelstv1 Ale1 1en1k, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹⁶⁶ PRUDK1, Pavel a Milan LO1T1K. Vzory korespondence podle daňov1ho ř1du. 3. aktualizovan1 vyd1n1. Olomouc: ANAG, [2021]. Dan1 (ANAG). ISBN 978-80-7554-312-7.

¹⁶⁷ LICHNOVSK1, Ond1ej. Daňov1 ř1d: koment1ř. 4. vyd1n1. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentovan1 z1kony. ISBN 978-80-7400-838-2.

dle odstavce 5 tohoto ustanovení, lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku běhu, s výjimkou uvedenou v odstavci 6 (daň je zajištěna zástavním právem do katastru nemovitostí, či jiné evidence), kdy správci daně zaniká právo vybrat a vymáhat daň uplynutím 30 let po zápisu do příslušného veřejného registru.¹⁶⁸

Zajištění daně

Zajištění úhrady se týká nesplacené nebo dosud nestanovené daně. Tato problematika je řešena v třetí části daňového řádu, hlava V, díl 4, § 167 až § 174.

Mezi zajišťovací instituty, které jsou uvedeny v § 167 až § 174 daňového řádu patří:

- Zajišťovací příkaz (§ 167 až § 169);
- Zástavní právo (§ 170);
- Ručení (§ 171 až § 173);
- Zálohy (§ 174)¹⁶⁹ – zálohu též upravuje zákon o daních z příjmů.
(„Záloha může být rovněž chápána jako určitý způsob zajištění zaplacení daně, jejich výše dosud není známá a neuplynul den její splatnosti“)¹⁷⁰

S touto problematikou úzce souvisí a navazuje na ni vymáhání daní. Problematika zajištění daní je jakýsi předstupeň vymáhání daní.¹⁷¹

Vymáhání daní

Vymáhání daní je řešeno v třetí části daňového řádu, hlava V, díl 5, § 175 až § 176.

Daňový řád ponechává na správci daně, jaký způsob vymáhání si zvolí, aby vymohl daňový nedoplatek. Mezi ně se řadí daňová exekuce, nebo vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, případně jej uplatnit v insolvenčním řízení či jej přihlásit do veřejné dražby.¹⁷²

¹⁶⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

¹⁶⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbíрка zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

¹⁷⁰ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, [2021]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-312-7.

¹⁷¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

¹⁷² LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

Dle § 167 odst. 2 daňového řádu si správce zvolí takový způsob vymáhání, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Z čehož vyplývá, že pokud má správce daně v rámci vymáhání daní na výběr, volí cestu ekonomicky nejvýhodnější pro dlužníka, a to dle zásady přiměřenosti.¹⁷³

¹⁷³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

4 Vlastní práce

Teoretická část diplomové práce byla věnována problematice daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a s ní souvisejícím výběrem této daně. V praktické části diplomové práce budou ověřovány získané teoretické poznatky, a to v praxi Libereckého kraje. Praktická část bude rozdělena na několik podkapitol.

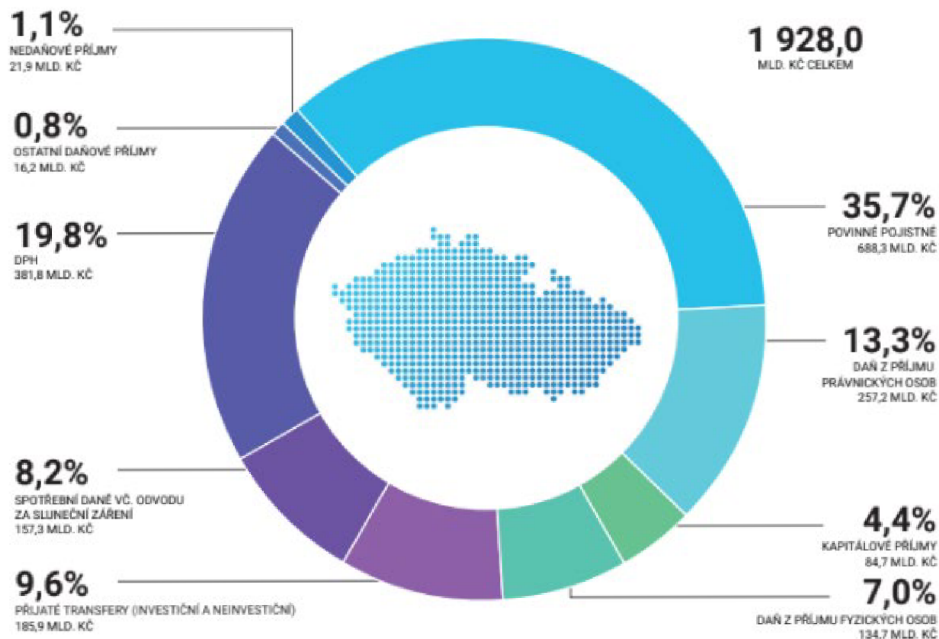
V úvodu praktické práce bude nastíněn význam výběru daně z příjmů právnických osob. Dále bude představen Finanční úřad pro Liberecký kraj, v rámci, kterého budou následně zpracované statistiky vztahující se k dani z příjmů právnických osob. Součástí vlastní práce bude obecný nástin průběhu daňové kontroly prováděné Finančním úřadem pro Liberecký kraj, Územním pracovištěm v Liberci a též polostrukturovaný rozhovor uskutečněný s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení a s vedoucím pracovníkem vyměřovacího oddělení.

Daň z příjmů právnických osob z pohledu příjmů do státního rozpočtu

Daňové příjmy jsou ve vyspělých zemích nejvýznamnějším veřejným příjmem. Během let 2013-2019 celkové příjmy státního rozpočtu narůstaly, a to zejména příjmy z pojistného na sociální zabezpečení a daňové příjmy. V roce 2020 a 2021 byl zaznamenán celkový pokles příjmů státního rozpočtu, a to zejména vlivem propuknutí pandemie způsobující onemocnění COVID-19. V roce 2022 došlo opět k celkovému nárůstu příjmů, vlivem růstu ekonomiky a v důsledku vyšší inflace. Příjmy z pojistného na sociální pojištění a daňové příjmy by měly vzrůst oproti skutečnosti roku 2022 o 201,1 mld. Kč. Daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) je po DPH druhou nejvýznamnější daní, co se týče příjmů do státního rozpočtu. Daň z příjmů právnických osob činí v roce 2023 celkem 13,3 % z celkových příjmů do státního rozpočtu České republiky.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Státní rozpočet v kostce - 2023. Webové stránky Ministerstva financí České republiky [online]. [cit. 2023-12-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/rozpocetova-politika/statni-rozpocet/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2023-50699>

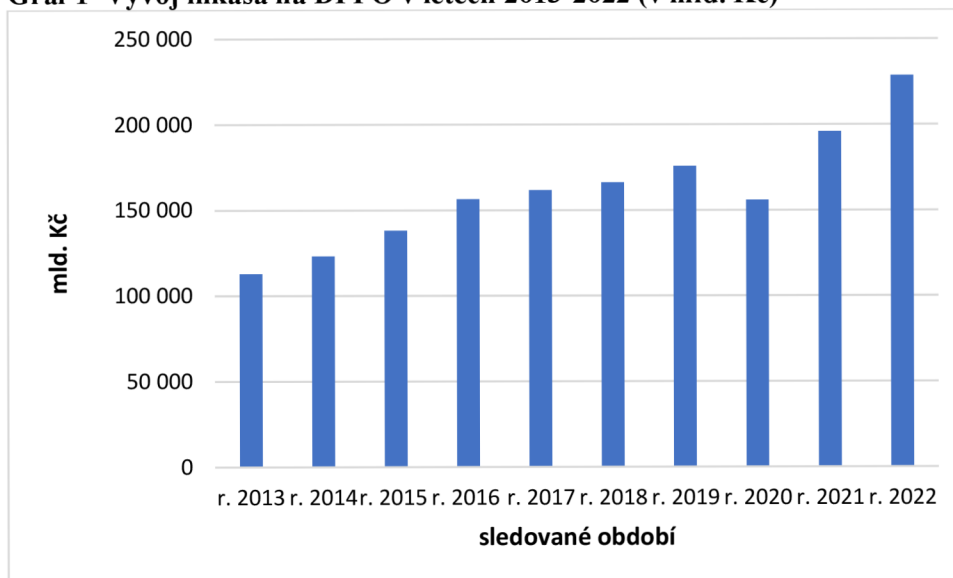
Obrázek 1 Struktura příjmů státního rozpočtu v roce 2023 v MLD. Kč a v % z celkových příjmů státního rozpočtu



Zdroj: Státní rozpočet v kostce - 2023 | Ministerstvo financí ČR (mfcz.cz)

V níže uvedeném grafu je graficky znázorněn vývoj inkasa na dani z příjmů právnických osob v České republice v letech 2013-2022, a to dle údajů z daňových přiznání.

Graf 1 Vývoj inkasa na DPPO v letech 2013-2022 (v mld. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování dle Inkasa_dani_1993-2022_grafy.xls (live.com)

4.1 Finanční úřad pro Liberecký kraj

Finanční úřad pro Liberecký kraj sídlí na adrese 1. máje 97 v Liberci. Na téže adrese sídlí i Územní pracoviště v Liberci. K 1. červenci 2023 uzavřela Finanční správa ČR celkem 77 územních pracovišť, s tím, že jejich agendu převzaly v plném rozsahu finanční úřady daného regionu. V Libereckém kraji bylo zrušeno ÚzP v Novém Boru, ÚzP v Tanvaldu, ÚzP v Železném Brodě, ÚzP v Jilemnici a ÚzP ve Frýdlantě.¹⁷⁵

Finanční úřad pro Liberecký kraj je nyní tvořen následujícími územními pracovišti:

- **Územní pracoviště v Liberci** (tvoří sekci finančního úřadu);
- **Územní pracoviště v České Lípě** (tvoří sekci finančního úřadu);
- **Územní pracoviště v Jablonci nad Nisou** (tvoří sekci finančního úřadu);
- **Územní pracoviště v Semilech** (tvoří sekci finančního úřadu);
Územní pracoviště v Turnově náleží řídicí působnosti Územního pracoviště v Semilech (tvoří sekci finančního úřadu).¹⁷⁶

Finanční úřad pro Liberecký kraj je nadřízený orgán výše uvedeným územním pracovištím.

4.2 Analýzy vztahující se k DPPO v Libereckém kraji

V této části budou zpracované statistiky získané z veřejně dostupných zdrojů, konkrétně z webových stránek finanční správy a dále z dat získaných od GFR na základě zaslané žádosti ve smyslu zák. č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „žádost o svobodném přístupu k informacím“). S ohledem na stanovený cíl budou zpracována data za 5 let, tj. období od r. 2018 až do r. 2022.

Generální finanční ředitelství žádost o svobodném přístupu k informacím obdrželo dne 29.08.2023. V rámci žádosti bylo požadováno informace týkající se zveřejněné Informace o činnosti Finanční správy České republiky, a to informace k Libereckému kraji. GFR žádost posoudilo a následně v příloze poskytlo statistické výstupy Finančního úřadu pro Liberecký kraj rozdělené na jednotlivých listech dle dotazovaných oblastí na: Inkaso, Příslušenství

¹⁷⁵ O nás. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-12-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/pripominame-zruseni-nekterych-pracovist#seznam>

¹⁷⁶ Organizační řád FS ČR. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organizacni-rad-fs-cr>

daně, Sankce, Počty daňových subjektů, Nedoplatky, Zástavní právo, Vymáhání nedoplatků, Postupy k odstranění pochybností, Kontroly, Kontrolní úkony v letech 2018-2022.

V rámci žádosti bylo též žádáno o bližší specifikaci kontrolních zjištění v rámci prováděných daňových kontrol na dani z příjmů právnických osob. K tomuto bodu GFŘ sdělilo, že požadovaný výstup není v členění za jednotlivé finanční úřady sledován. Z tohoto důvodu budou v tomto ohledu použity informace zveřejněné na stránkách finanční správy v dokumentech „INFORMACE O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY“ za roky 2018 až 2021 a v dokumentu „VÝROČNÍ ZPRÁVA O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY“ za rok 2022, které jsou uvedeny za celou ČR. Zároveň bude tato problematika, tj. v jakých oblastech bylo zjištěno nejvíce pochybení Finančním úřadem pro Liberecký kraj v rámci prováděných daňových kontrol na dani z příjmů právnických osob, zařazena do okruhů otázek v rozhovoru s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení, který by odpověď na tuto otázku mohl znát na základě místní znalosti.

4.2.1 Daňové subjekty registrované k DPPO

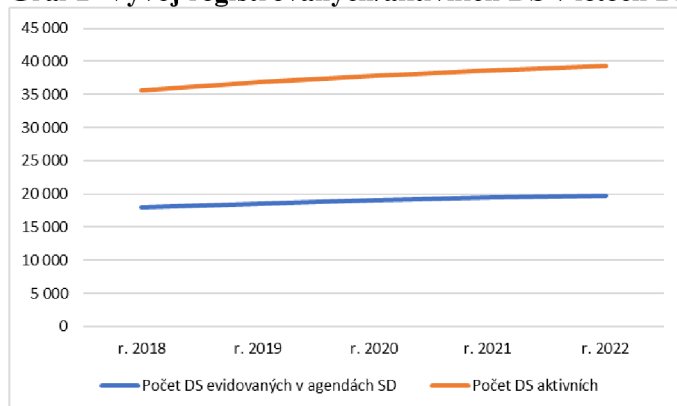
Níže uvedené tabulky udávají přehledy týkající se daňových subjektů (dále jen „DS“), které jsou evidované v agendách správců daní k DPPO (dále jen „SD“) v letech 2018-2022, a dále údaje o počtech aktivních DS ve sledovaném období.

Tabulka 1 Přehled registrovaných/aktivních DS na DPPO v letech 2018-2022 (Liberecký kraj)

Finanční úřad pro Liberecký kraj	r. 2018	r. 2019	r. 2020	r. 2021	r. 2022
Počet DS evidovaných v agendách SD	17 934	18 559	19 030	19 412	19 787
Počet DS aktivních	17 696	18 293	18 799	19 219	19 587

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GFŘ

Graf 2 Vývoj registrovaných/aktivních DS v letech 2018-2022



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z tabulky 1

Z tabulky 1 a grafu 2 je patrné, že počet registrovaných DS neustále roste s tím, že v přibližně stejném poměru roste i počet aktivních DS.

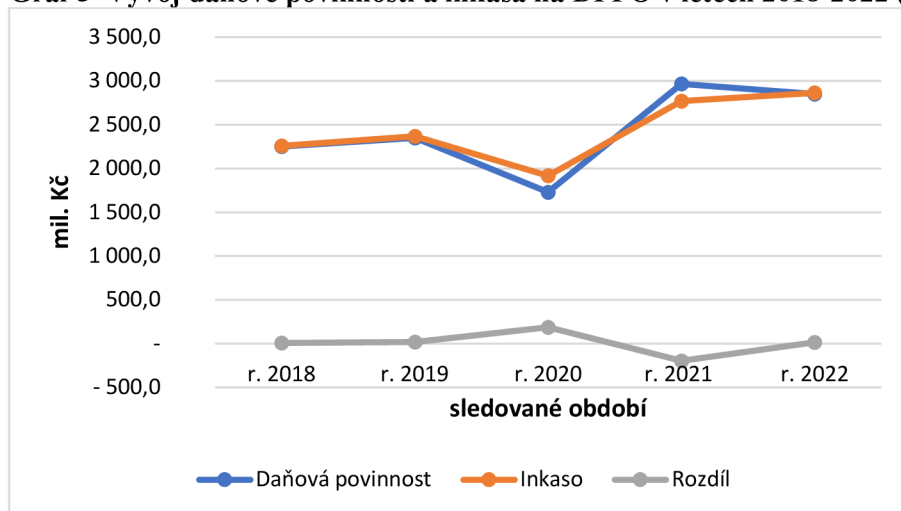
4.2.2 Daňová povinnost a objem inkasa na DPPO

Tabulka 2 Přehled daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Liberecký kraj)

Finanční úřad pro Liberecký kraj (údaje v mil. Kč)	r. 2018	r. 2019	r. 2020	r. 2021	r. 2022
Daňová povinnost	2 249,5	2 348,1	1 729,9	2 965,9	2 849,1
Inkaso	2 257,0	2 367,7	1 916,8	2 769,8	2 863,6
Rozdíl	7,5	19,6	186,9	- 196,1	14,5
Výtěžnost %	100,3	100,8	110,8	93,4	100,5

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GFR

Graf 3 Vývoj daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Liberecký kraj)



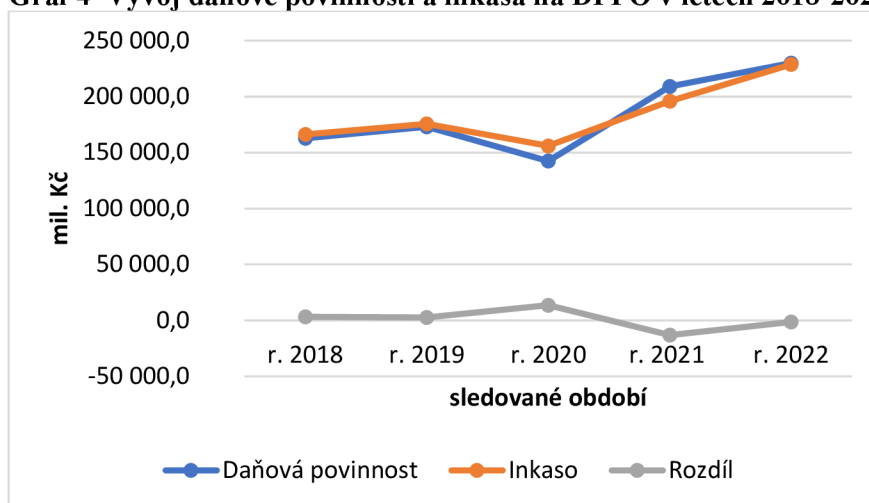
Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z tabulky 2

Tabulka 3 Přehled daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)

Finanční správa ČR (údaje v mil. Kč)	r. 2018	r. 2019	r. 2020	r. 2021	r. 2022
Daňová povinnost	162 756,1	172 924,8	142 350,8	209 059,7	229 924,7
Inkaso	166 130,9	175 648,7	155 997,8	195 964,1	228 675,6
Rozdíl	3 374,8	2 723,9	13 647,0	-13 095,6	-1 249,1
Výtěžnost %	102,1	101,6	109,6	97,7	99,5

Zdroj: Vlastní zpracování dle [Vyroční zpráva o činnosti FS ČR za rok 2022.pdf](#) (financnisprava.cz)

Graf 4 Vývoj daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)



Zdroj: Vlastní zpracování z tabulky 3

Z výše uvedených tabulek a grafů týkajících se daňové povinnosti a inkasa na DPPO je zřejmé, že v roce 2020 došlo k výraznému poklesu inkasa na DPPO, a to díky celosvětové krizi vyvolané pandemií COVID -19, a tudíž došlo k útlumu hospodářského růstu. Vývoj inkasa též ovlivnily vládní restrikce související s pandemií. I když se mohou proti tomu roky 2021 a 2022 jevit jako roky úspěšné, částečně ale docházelo ke zkreslení inkasa v těchto letech, a to vlivem generálního pardonu, na jehož základě, byla zrušena povinnost platit zálohy na DPPO splatné v červnu, v říjnu a v prosinci roku 2020. A tím došlo následně k vysokým doplatkům vyměřených daní po podání daňových přiznání. Vývoj pandemie COVID-19 měl významný dopad i na elektronickou evidenci tržeb, neboť v důsledku přijatých opatření k omezení šíření onemocnění, došlo k pozastavení evidence tržeb od 27.03.2020 a následně byl odklad evidence tržeb prodloužen až do konce roku 2022, evidování tržeb probíhalo pouze na dobrovolné bázi. K 31.12.2022 činila celková částka přiznaných tržeb 1 024,3 mld. Kč.¹⁷⁷

Pro porovnání vývoje výběru daňových příjmů na DPPO v rámci Libereckého kraje s celorepublikovým výběrem v letech 2018 až 2022, byl vytvořen graf 3 a graf 4. Z těchto grafů je patrné, že se téměř vzájemně kopírují, a to až do roku 2021. Rozdíl ve vývoji nastává až v roce 2022.

¹⁷⁷ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-09-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti>

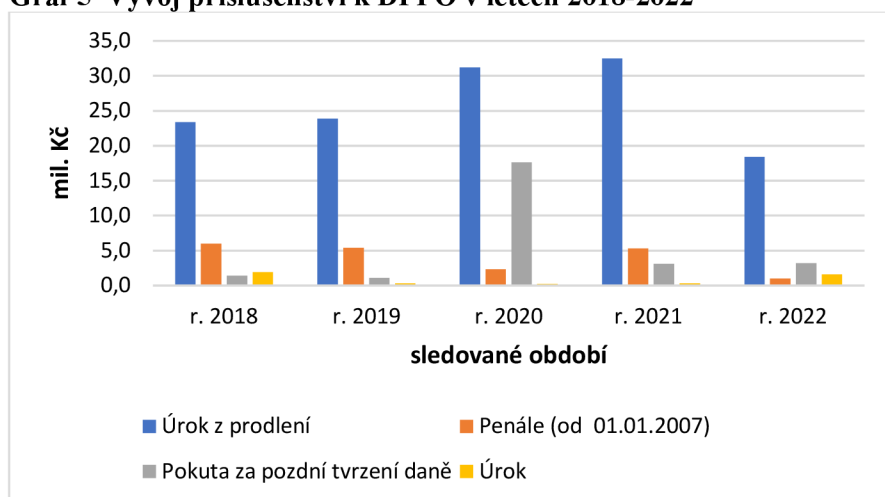
4.2.3 Přehled předepsaného příslušenství k DPPO

Tabulka 4 Přehled předepsaného příslušenství k DPPO v letech 2018-2022

Finanční úřad pro Liberecký kraj (údaje v mil. Kč)	Úrok z prodlení	Penále (od 1.01.2007)	Pokuta za pozdní tvrzení daně	Úrok
r. 2018	23,4	6,0	1,4	1,9
r. 2019	23,9	5,4	1,1	0,3
r. 2020	31,2	2,3	17,6	0,2
r. 2021	32,5	5,3	3,1	0,3
r. 2022	18,4	1,0	3,2	1,6

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GŘ

Graf 5 Vývoj příslušenství k DPPO v letech 2018-2022



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z tabulky 4

Jak již bylo výše zmíněno, období let 2020 až 2022 bylo ovlivněno probíhající pandemií COVID-19. V tomto období došlo ke zvýšení předepsaného příslušenství k DPPO, a to zejména z důvodu opožděného tvrzení daně a následné úhrady daně. V roce 2022 se naopak tyto předpisy dostaly pod hranici z období před propuknutím pandemie.

4.2.4 Sankce uložené orgány FS

Finanční správa ukládá řadu sankcí, a to v případě, že daňový subjekt poruší některou ze svých zákonem uložených povinností. V tabulce níže je uveden výčet sankcí, které mají souvislost s výběrem daně z příjmů právnických osob a jejich vývoj je sledován finanční správou.

Tabulka 5 Přehled sankcí uložených v letech 2018-2022, souvisejících s DPPO

Liberecký kraj	r. 2018		r. 2019		r. 2020		r. 2021		r. 2022	
	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč
Uložené sankce podle:										
zák.č.280/2009 Sb.DŘ - §250	6 052	6 172 930	4 387	5 164 636	12 691	31 398 729	2 930	6 652 175	2 985	5 778 454
zák.č.563/1991 Sb. o účetnictví - právníckým osobám	0	0	5	49 255	6	35 134	7	48 600	15	123 600
zák.č.254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti	2	15 000	20	455 000	4	61 000	3	18 050	6	163 266
zák.č.112/2016 Sb. - § 28 odst. 2 - právníckým osobám	0	0	0	0	1	15 000	0	0	0	0
zák.č.112/2016 Sb. - § 29 - právníckým osobám	34	685 000	36	720 000	3	27 000	1	15 000	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GŘ

Nejčastěji ukládanou sankcí stále zůstává pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Z tabulky 5 je patrné, že v roce 2020 došlo ke značnému nárůstu uložených sankcí v souvislosti s tímto pochybením. Opětovně je zde spojitost s výše uvedenou pandemií COVID-19, kdy docházelo k pozdnímu podání tvrzení daně. Na základě rozhodnutí ministryně financí došlo k následnému hromadnému prominutí příslušenství daně, a to z důvodu zmírnění dopadů pandemie na podnikatele.¹⁷⁸ Další v pořadí, co se týče do počtu uložených pokut od Finančního úřadu pro Liberecký kraj za sledované období, jsou pokuty uložené dle zák. č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci tržeb“). Jednalo se o pokuty za přestupky, kterých se právnická osoba dopustila tím, že úmyslně zmařila či ztížila evidenci tržeb či porušila povinnost vyplývající ze zákona o evidenci tržeb. Kontrolní činnost dle zákona o evidenci tržeb byla od roku 2020 utlumována a ve stejném duchu tomu tak bylo až do konce roku 2022, od 01.01.2023 byla elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“) zcela zrušena. Dále byly ve sledovaném období též ukládány pokuty za porušení zákona o účetnictví, dle zákona o účetnictví a pokuty za provedení platby v hotovosti nad zákonný limit, dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb“).

4.2.5 Vývoj celkové hodnoty nedoplatků na DPPO

Tabulka 6 Přehled nedoplatků na DPPO v letech 2018-2022

Finanční úřad pro Liberecký kraj-údaje v mil. Kč	r. 2018	r. 2019	r. 2020	r. 2021	r. 2022
Daň z příjmů právnických osob	74	84	97	100	79

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GŘ

V tabulce 6 je uveden přehled nedoplatků na DPPO.

¹⁷⁸ Výroční zprávy a informace o činnosti. Webové stránky Finanční správy [online]. [cit. 2023-09-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti>

Tabulka 7 Přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků na všech daních a příslušenství daní v letech 2018-2022 v Libereckém kraji (údaje v mil. Kč)

rok	Nedoplatky kumulované k 31. 12. příslušného roku	Nedoplatky vymáhané k 31. 12. příslušného roku	Nedoplatky vymožené 1. 1. až 31. 12. příslušného roku
2018	715	491	401
2019	650	427	383
2020	746	350	152
2021	743	481	135
2022	525	328	330

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GŘ

V tabulce 7 je uveden přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků na vybraných druzích daní, které finanční správa sleduje, a to včetně nedoplatků vzniklých neuhrazeným příslušenstvím daně.

Tabulka 8 Přehled nedoplatků řešených zřízením zástavního práva správce daně v letech 2018-2022 v Libereckém kraji (údaje v mil. Kč)

Ukazatel	r. 2018	r. 2019	r. 2020	r. 2021	r. 2022
Počet rozhodnutí	840	797	306	292	511
Částka v mil. Kč	518,1	510,3	155,9	175,4	454,5

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GŘ

V tabulce 8 je uveden počet rozhodnutí týkajících se zřízení zástavního práva na daňové nedoplatky na daních a příslušenství daní. Z tabulky je patrné, že v roce 2022 dochází k pozvolnému návratu k hodnotám tak, jak tomu bylo před pandemií.

4.2.6 Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností (dále jen „POP“), je kontrolní postup, který správce daně provádí dle § 89 a § 90 daňového řádu. Správce daně tento postup uplatňuje zejména v případech, kdy má konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti či úplnosti daňového tvrzení podaného daňovým subjektem nebo jiné písemnosti. Jedná se o rychlý, úderný postup, používaný zejména v rámci prověřování DPH.¹⁷⁹ Při prověřování DPPO je POP prováděn od roku 2021 zejména v okamžiku nepřipustně podaného daňového přiznání/dodatečného daňového přiznání, nebo ve vazbě na podaná daňová přiznání, která neobsahovala povinné přílohy (účetní závěrky).

¹⁷⁹ Výroční zprávy a informace o činnosti. Webové stránky Finanční správy [online]. [cit. 2023-09-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti>

Tabulka 9 Přehled o počtu a výsledcích POP na DPPO v letech 2018-2022 v Libereckém kraji

Rok	Počet POP		*Změna (v Kč)	
	ukonč. během období	ukonč. za obd. ved. ke změně	daň. povin. v důsl. POP (1,4)	ztráty v důsl. POP (3,4)
2018	38	11	59 290	498 309
2019	29	9	2 249 410	-72 933 490
2020	36	11	898 510	-561 778
2021	33	12	2 418 421	-9 132 266
2022	41	13	3 864 790	809 145

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GFŘ

(*Změna ztráty: záporné číslo znamená snížení ztráty, kladné číslo znamená zvýšení ztráty)

V tabulce 9 jsou uvedeny počty a výsledky POP prováděných na DPPO. Z tabulky vyplývá, že pandemie se též odrazila v omezení kontrolní činnosti správce daně i v této oblasti, tj. v oblasti POP. Jak již bylo výše uvedeno, nejvíce byl pandemií ovlivněn rok 2020 a 2021.

4.2.7 Počet a výsledky daňových kontrol a kontrolních úkonů DPPO

Daňová kontrola, jak již bylo řečeno v teoretické části, představuje kontrolní postup správce daně, kterým se prověřuje správnost daňového tvrzení podaného daňovým subjektem. Daňová kontrola je zahajována v případech, kdy je už od začátku zřejmé, že prověřování podaného daňového tvrzení daňového subjektu bude časově náročnější. Cíl daňové kontroly je totožný s cílem správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně. V tabulkách a grafech v této podkapitole jsou uvedeny počty ukončených daňových kontrol a kontrolních úkonů s fiskálním efektem v letech 2018-2022 v Libereckém kraji, spolu s výsledky z těchto uskutečněných řízení. Pro ucelení celkového obrazu vývoje kontrolní činnosti na DPPO, jsou v tabulce 11 uvedena data vztahující se k celé ČR, která jsou graficky znázorněna v grafu 7.

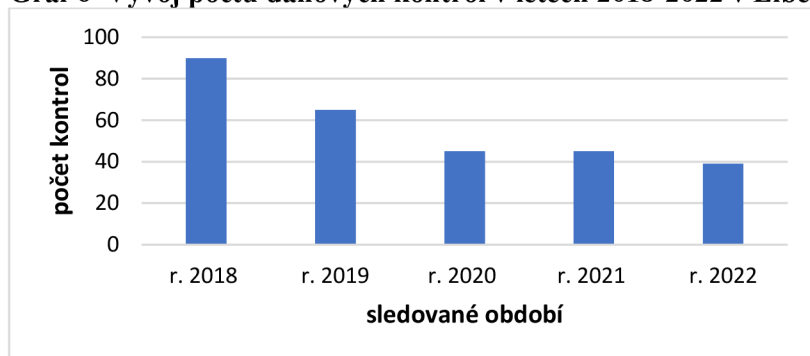
Tabulka 10 Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol na DPPO v letech 2019-2022 v Libereckém kraji

Rok	Počet daňových kontrol	Doměřeno z kontrol (Kč)	Změna ztráty *(Kč)
2018	90	54 554 700	-51 016 282
2019	65	21 664 880	-78 112 466
2020	45	8 874 541	-1 950 424
2021	45	10 197 076	-5 321 354
2022	39	8 468 300	-36 372 333

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GFŘ

(*Změna ztráty: záporné číslo znamená snížení ztráty)

Graf 6 Vývoj počtu daňových kontrol v letech 2018-2022 v Libereckém kraji



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z tabulky 10

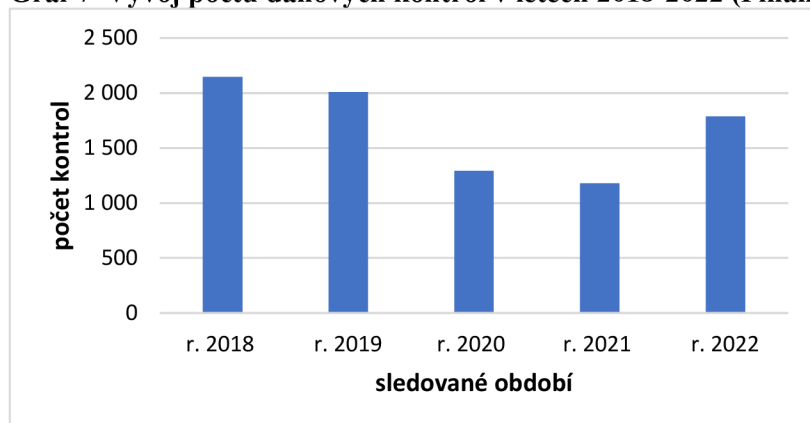
Tabulka 11 Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol na DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)

Rok	Počet daňových kontrol	Doměřeno z kontrol (Kč)	Změna ztráty *(Kč)
2018	2 147	2 024 120 000	-37 806 956 000
2019	2 007	2 067 032 000	-1 294 462 000
2020	1 292	1 946 118 000	-1 228 741 000
2021	1 178	1 946 789 000	-1 682 216 000
2022	1 787	1 187 197 000	-1 445 631 000

Zdroj: Vlastní zpracování dle [Finanční správa ČR | O nás | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](#)

(*Změna ztráty: záporné číslo znamená snížení ztráty)

Graf 7 Vývoj počtu daňových kontrol v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z tabulky 11

Ostatní kontrolní úkony

Finanční správa provádí vedle daňových kontrol, taktéž ostatní kontrolní úkony, který mají pozitivní fiskální dopad. Důvod provádění ostatních kontrolních postupů může být různý. Nejčastěji probíhá z důvodů nepodání daňového přiznání/dodatečného daňového přiznání za situace, kdy má SD indicie o tom, že DS vznikla daňová povinnost a stanovuje následně daňovou povinnost z moci úřední. V tabulce 12 jsou uvedeny kontrolní úkony s fiskálním

efektem. Na základě těchto kontrolních úkonů došlo ke snížení/zvýšení vykázané ztráty daňovým subjektem, či zvýšení daňové povinnosti.

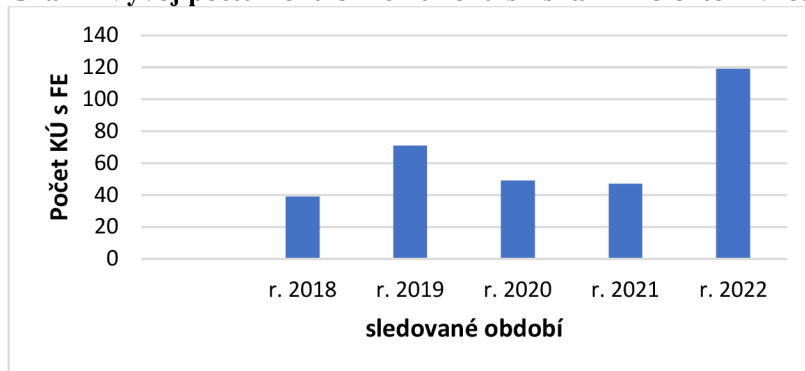
Tabulka 12 Přehled o počtu ostatních kontrolních úkonů na DPPO s fiskálním efektem v letech 2018-2022 v Libereckém kraji

Rok	Počet KÚ s FE	Změna daně		Změna ztráty	
		počet	částka (Kč)	počet	částka *(Kč)
2018	39	33	6 985 350	8	-1 365 047
2019	71	72	20 645 020	19	-12 237 905
2020	49	60	13 278 800	6	-1 442 499
2021	47	32	10 944 950	14	2 317 167
2022	119	113	21 264 800	20	1 081 798

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GFŘ

(*Změna ztráty: záporné číslo znamená snížení ztráty, kladné číslo zvýšení ztráty)

Graf 8 Vývoj počtu kontrolních úkonů s fiskálním efektem v letech 2018-2022



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z tabulky 12

Z grafu 6 je patrné, že počet ukončených daňových kontrol v roce 2020 klesl a téměř ve stejné počtu tento stav přetrvává až do roku 2022. Ve stejném duchu se nesl vývoj daňových kontrol prováděných v celé ČR téměř do roku 2021, v roce 2022 celorepublikově počet kontrol vzrostl, což je patrné z grafu 7. Naopak z grafu 8 lze vyčíst, že počty kontrolních úkonů s fiskálním efektem mají vzrůstající tendenci. V roce 2022 se jejich počet proti roku 2018 ztrojnásobil. Na snížení počtu ukončených daňových kontrol i ostatních kontrolních úkonů v roce 2020, měl patrně velký vliv vývoj roku 2020 v souvislosti s pandemií COVID-19, jelikož kontrolní činnost byla výrazně omezena. V podstatě v plném rozsahu probíhala pouze v prvním čtvrtletí. V roce 2021 byla situace obdobná. Protiepidemiologická opatření ztížila podmínky pro provádění kontrolní činnosti. V roce 2022 se opět kontrolní činnost začala dostávat do stavu jako před pandemií.

Podíl doměrků z kontrol na celkovém inkasu DPPO, Liberecký kraj a ČR

Tabulka 13 Podíl doměrků z kontrol na celkovém inkasu DPPO v letech 2018-2022 v Libereckém kraji

Finanční úřad pro Liberecký kraj	Doměřeno z kontrol (Kč)	Inkaso (Kč)	Podíl DK na inkasu v %
r. 2018	54 554 700	2 257 000 000	2,42
r. 2019	21 664 880	2 367 700 000	0,92
r. 2020	8 874 541	1 916 800 000	0,46
r. 2021	10 197 076	2 769 800 000	0,37
r. 2022	8 468 300	2 863 600 000	0,30

Zdroj: Vlastní zpracování dle získaných druhotných dat ze statistik GFŘ

Tabulka 14 Podíl doměrků z kontrol na celkovém inkasu DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)

Finanční správa ČR	Doměřeno z kontrol (Kč)	Inkaso (Kč)	Podíl DK na inkasu v %
r. 2018	2 024 120 000	166 130 900 000	1,22
r. 2019	2 067 032 000	175 648 700 000	1,18
r. 2020	1 946 118 000	155 997 800 000	1,25
r. 2021	1 946 789 000	195 964 100 000	0,99
r. 2022	1 187 197 000	228 675 600 000	0,52

Zdroj: Vlastní zpracování dle [Finanční správa ČR | O nás | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](#)

Z výše uvedených tabulek 13 a 14, ve kterých je vyčíslen procentní podíl doměrků z daňových kontrol na DPPO vůči celkovému inkasu DPPO, je patrné, že opět roky v období covidu byly tímto ovlivněné. Údaje v tabulkách zahrnují pouze doměrky z daňových kontrol a nejsou v nich uvedeny doměrky z kontrolních úkonů, které zejména v Libereckém kraji měly vzrůstající efekt, a to konkrétně v roce 2022.

4.2.8 Podněty předané finančními úřady orgánům činným v trestním řízení

Obrázek 2 Podněty předané finančními úřady orgánům činným v trestním řízení v ČR

Ve věci	Počet předaných případů					Částka v mil. Kč				
	2018	2019	2020	2021	2022	2018	2019	2020	2021	2022
Zkrácení daně (§ 240)	2 088	1 159	904	734	867	6 610	4 893	3 485	2 187	5 531
Neodvedení daně (§ 241)		392	213	273	264		146	106	128	127

Zdroj: [Vyrocni_zprava_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf \(financnisprava.cz\)](#)

Daňová kriminalita má nepříznivý dopad nejen na státní rozpočet, ale i rozpočet Evropské unie. Největší část podaných trestních oznámení ze strany finanční správy jsou právě oznámení, týkající se trestného činu zkrácení daně.

4.3 Průběh daňové kontroly v Libereckém kraji

V této kapitole bude nastíněn obecný stručný průběh daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob tak, jak je prováděna na Finančním úřadu pro Liberecký kraj, konkrétně na Územním pracovišti v Liberci.

Ještě před samotným nastíněním tohoto procesu je zapotřebí uvést, jak již bylo v teoretické části zmíněno, že daňová kontrola je jedním z klíčových institutů daňového řízení. Daňová kontrola je prováděna kontrolním oddělením. Avšak, aby byl zajištěn správný výběr daně, je zapotřebí naprosté spolupráce všech oddělení finančního úřadu. Na úplném začátku celého procesu je zainteresováno registrační oddělení, které daňový subjekt zaregistruje k příslušné dani. Následně daňový subjekt podává svá daňová tvrzení, do jejichž zpracování je zapojeno vyměřovací oddělení. Pokud je daňový subjekt vybrán ke kontrole, následuje proces daňové kontroly.

Samotný proces daňové kontroly DPPO má v zásadě podobný scénář u všech kontrolovaných daňových subjektů, jelikož pracovníci finanční správy jsou povinni postupovat v souladu s daňovým řádem a zároveň dle platné metodiky (zásada legality). Doba a rozsah daňové kontroly vždy závisí na kontrolovaném subjektu, jelikož právnické osoby se liší nejenom velikostí účetní jednotky, formou, ale i předmětem podnikání.

Obecný nástin průběhu daňové kontroly DPPO

1. Příprava na daňovou kontrolu

Před zahájením daňové kontroly provádí správce daně vyhledávací činnost, takzvaně „mapování terénu“. V rámci vyhledávací činnosti správce daně též zjišťuje, zda bude jednat přímo s daňovým subjektem či s jeho zástupcem. Ověřuje, zda není ve spise daňového subjektu uložena plná moc.

Následně správce daně neformálně telefonicky osloví daňový subjekt či jeho zmocněnce a sdělí mu jeho úmysl zahájit daňovou kontrolu. V rámci hovoru zjistí preference daňového subjektu, zda bude zahájena daňová kontrola korespondenčně či při osobním jednání. Zároveň, pokud je to jen trochu možné, správce daně v rámci telefonátu domluví místo provádění daňové kontroly a termín prvního předkládání dokladů ke kontrole. Pokud

se daňový subjekt nepodaří zkontaktovat, či je dlouhodobě nekontaktní, přechází správce daně ke korespondenčnímu zahájení daňové kontroly.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně rovněž ověřuje, zda má daňový subjekt zveřejněné účetní závěrky ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve smyslu § 21a zákona o účetnictví. V případě jejich nezveřejnění je nejprve daňový subjekt neformálně upozorněn a je mu stanovena lhůta pro nápravu. V případě, že ve stanovené lhůtě daňový subjekt nesjedná nápravu, je správcem daně zahájeno řízení o přestupku, vedené dle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění platných předpisů, ve věci uložení pokuty podle § 37a zákona o účetnictví. O telefonickém hovoru sepíše správce daně úřední záznam.

2. Zahájení daňové kontroly

Správce daně vydá Oznámení o zahájení daňové kontroly (viz **Příloha A**). Doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly (datovou schránkou, osobně, nebo při protokolovaném jednání) je daňová kontrola zahájena. V Oznámení o zahájení daňové kontroly je uveden předmět a rozsah daňové kontroly, kontrolované zdaňovací období a výčet dokladů a písemností, které správce daně požaduje v rámci kontroly předložit. Zároveň jsou v oznámení položeny dotazy, sloužící k zjištění základních informací o daňovém subjektu. V oznámení správce daně stanoví lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen začít předkládat doklady ke kontrole. Oznámení o zahájení daňové kontroly též obsahuje základní poučení – soupis práv a povinností, které má daňový subjekt v rámci daňové kontroly.

3. Průběh daňové kontroly

Samotná daňová kontrola probíhá v místě pro kontrolu nejvhodnějším, tj. na finančním úřadu, v sídle daňového subjektu nebo u zmocněnce daňového subjektu. V řadě případů dochází ke kombinaci místa kontroly. Správce daně dochází do sídla, případně do provozovny daňového subjektu, ale s ohledem na skutečnost, že v rámci daňové kontroly správce daně přebírá od daňového subjektu data i v elektronické podobě, jsou následně tato data prověřována na finančním úřadu, aby byl daňový subjekt zatěžován ze strany finančního úřadu co nejméně. Jelikož správce daně není vázán jen návrhy daňového

subjektu, ale dbá, aby byly skutečnosti pro správné stanovení daně zjištěny co nejúplněji, provádí v rámci daňové kontroly např. i místní šetření u třetích osob, nebo získává potřebné informace od třetích osob prostřednictvím Výzvy k poskytnutí informací správci daně. Pokud správce daně v rámci prověřování daňového tvrzení v návaznosti na předkládané daňové doklady a písemnosti získá určité pochybnosti, vyzve daňový subjekt prostřednictvím Výzvy k prokázání skutečností k předložení důkazních prostředků, prokazujících jeho tvrzení, a to ve stanovené lhůtě. Doručením této výzvy je přeneseno důkazní břemeno na daňový subjekt.

4. DVKZ

Správce daně po ukončení dokazování seznámí daňový subjekt s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, v němž jsou uvedena kontrolní zjištění, ke kterým nebyly při dokazování předloženy důkazní prostředky, nebo provedené důkazní řízení neosvědčilo, že se předložené důkazní prostředky staly důkazem. S DVKZ je daňový subjekt seznámen při ústním jednání či korespondenčně. Ve většině případů dochází k jeho sdělení korespondenční formou, a to s ohledem na zásadu rychlosti a procesní ekonomie. Součástí DVKZ jsou informace o daňovém subjektu, informace o prověřovaném daňovém tvrzení, stručný průběh daňové kontroly a souvisejících úkonů, hodnocení důkazních prostředků a závěr, včetně věcného a číselného shrnutí daňové kontroly. Zároveň je v poučení daňový subjekt upozorněn, že má právo vznést výhradu k DVKZ a podat návrhy na jeho doplnění. Z tohoto důvodu je současně s písemností, ve které je obsažen DVKZ, zasíláno Rozhodnutí správce daně o stanovení přiměřené lhůty pro vyjádření se k DVKZ. Jelikož je to právo daňového subjektu, nikoliv povinnost, nemusí tak daňový subjekt učinit. Z tohoto důvodu je též v poučení uvedeno, že pokud nedojde na základě vyjádření ke změně DVKZ, nebo se daňový subjekt nevyjádří, stane se DVKZ konečným výsledkem kontrolního zjištění a daňová kontrola bude ukončena Oznámením o ukončení daňové kontroly, k němuž bude přiložena Zpráva o daňové kontrole. Po doručení DVKZ obvykle nastává situace, že daňový subjekt nevyužije svého práva a ve stanovené lhůtě se nevyjádří k DVKZ, nebo se vyjádří, ale na základě jeho vyjádření nedojde k podstatné změně DVKZ. Pokud na základě vyjádření daňového subjektu dojde k podstatné změně DVKZ, správce daně celý předešlý postup opakuje, tedy znovu seznámí daňový subjekt s novým DVKZ a umožní mu se k novému DVKZ opětovně vyjádřit.

Ukončení daňové kontroly

V konečné fázi daňové kontroly správce daně sepíše Zprávu o daňové kontrole, ve které je uveden konečný výsledek kontrolního zjištění, a přistoupí k ukončení daňové kontroly. Zprávu o daňové kontrole podepíše úřední osoba, která ji vyhotovila, a spolu s Oznámením o ukončení daňové kontroly doručí daňovému subjektu. Doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly (viz **Příloha B**) je daňová kontrola ukončena. Na základě daňové kontroly dochází k doměření daně nebo snížení vykázané ztráty, případně může nastat situace, že daňový subjekt důkazní břemeno unesl a v tom případě nedojde ani ke změně základu daně, ani daně z příjmů právnických osob.

Po doručení Oznámení o ukončení daňové kontroly pracovník kontrolního oddělení předá kontrolní spis na vyměřovací oddělení. Pracovník vyměřovacího oddělení následně vydá Dodatečný platební výměr (viz **Příloha C**), ve kterém je uvedena nově stanovená celková daňová povinnost a doměřená daň. Zároveň je v dodatečném platebním výměru stanoveno penále dle ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu. Proti dodatečnému platebnímu výměru (rozhodnutí) se může daňový subjekt ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho doručení odvolat. Doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci dodatečného platebního výměru. Následně je daňovému subjektu vypočítán úrok z prodlení dle ustanovení § 252 daňového řádu, o kterém je vyrozuměn ve Vyrozumění o úroku z prodlení (viz **Příloha D**). Přestože doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě, úrok z prodlení je vypočítán od původního data splatnosti do dne úhrady.

Jak již bylo uvedeno výše, každá daňová kontrola je svým způsobem specifická. V rámci daňové kontroly nastávají různé situace, které mohou průběh daňové kontroly ovlivnit a tím i znesnadnit výběr daně. Za účelem zjištění těchto situací bude v následující části diplomové práce uskutečněn rozhovor s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení.

4.4 Rozhovor s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení

V rámci zpracování diplomové práce byl proveden kvalitativní výzkum v podobě polostrukturovaného rozhovoru s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení, ředitelkou odboru (dále jen „ředitelka odboru kontrolního“). V rámci rozhovoru byly ověřovány teoretické poznatky v praxi Libereckého kraje a byly zjišťovány problémy, související

s výběrem DPPO v teoretické i praktické rovině. Cílem rozhovoru bylo blíže specifikovat problémy, které souvisejí s výběrem daně DPPO. Byly kladeny otevřené dotazy, které se převážně vztahovaly ke kontrole DPPO. Rozhovor byl uskutečněn dne 16.02.2024 se souhlasem ředitelky odboru kontrolního s tím, že bude rozhovor nahráván a jeho písemný přepis bude použit v diplomové práci (viz **Příloha E**). V úvodu byla ředitelka odboru kontrolního seznámena s účelem prováděného rozhovoru a zároveň jí byly objasněny cíle prováděného rozhovoru.

4.5 Rozhovor s vedoucím pracovníkem vyměřovacího oddělení

V rámci zpracování diplomové práce byl proveden kvalitativní výzkum v podobě polostrukturovaného rozhovoru s vedoucím pracovníkem vyměřovacího oddělení, ředitelkou odboru (dále jen „ředitelka odboru vyměřovacího“). V rámci rozhovoru byly ověřovány teoretické poznatky v praxi Libereckého kraje a byly zjišťovány problémy, související s výběrem daně DPPO v teoretické a praktické rovině. Zejména byly kladeny dotazy ohledně výběru doměrené daně DPPO po daňové kontrole. Rozhovor byl uskutečněn dne 22.02.2024 se souhlasem ředitelky odboru vyměřovacího s tím, že bude rozhovor nahráván a jeho písemný přepis bude použit v diplomové práci (viz **Příloha F**). V úvodu byla ředitelka odboru vyměřovacího seznámena s účelem prováděného rozhovoru a zároveň jí byly objasněny cíle prováděného rozhovoru.

5 Výsledky a diskuse

5.1 Vyhodnocení analýz vztahujících se k DPPO v Libereckém kraji

Cílem této kapitoly je zhodnotit výsledky výzkumu prováděného v praktické části diplomové práce. Byla vyhodnocena data za období let 2018-2022, která byla získaná z veřejně dostupných zdrojů, konkrétně z webových stránek finanční správy a druhotná data získaná od GFŘ. V praktické části byla provedena analýza těchto dat. Zároveň byl v praktické části nastíněn průběh daňové kontroly tak, jak je prováděna v Libereckém kraji, a to pro porovnání průběhu daňové kontroly tak, jak je popisován v odborné literatuře zmiňované v teoretické části práce.

Na základě analýzy dat ve sledovaném období 2018-2022 bylo zjištěno následující:

Počet registrovaných/aktivních daňových subjektů na DPPO v Libereckém kraji v tomto období neustále rostl, a to i přes problémy, které byly způsobené v letech 2020 až 2021 vlivem pandemie způsobené šířením nemoci COVID-19, mnozí podnikatelé se dostali do značných ekonomických problémů, a to jak fyzické, tak právnické osoby. V této situaci bylo přijato několik zákonů, na základě kterých finanční úřady namísto kontrolní činnosti proplácely pro fyzické osoby kompenzační bonusy, pro právnické osoby byly vypláceny další dotační podpory jinými ministerstvy, a to jako přímou podporu pro tyto podnikatele.

Analýzou daňové povinnosti a inkasa na DPPO bylo zjištěno, že v roce 2020 došlo k výraznému poklesu inkasa na DPPO, a to díky celosvětové krizi vyvolané pandemií COVID -19 a tudíž došlo k útlumu hospodářského růstu. Na vývoj inkasa též měly vliv vládní restrikce, související s pandemií. I když z dat vyplynulo, že v roce 2021 a v roce 2022 byl značný nárůst inkasa oproti roku 2020 a tyto roky by se mohly jevit jako roky úspěšné, jsou data částečně zkreslena vlivem generálních pardonů, týkajících se zrušení povinnosti platit zálohy na DPPO, které byly splatné v roce 2020, a tudíž došlo v letech 2021 a 2022 k vysokým doplatkům po podání daňových přiznání na této dani.

Co se týče sankcí, které jsou ukládány daňovým subjektům po daňové kontrole v případě doměření daně či snížení ztráty, tj. penále a úrok z prodlení, nejsou k nim ze strany GFŘ vedeny statistiky zvlášť. V tabulce 4 jsou zahrnuta data, týkající se příslušenství daně DPPO, které vzniká v rámci DPPO souhrnně a nejenom v souvislosti s doměření daně. Vývoj příslušenství k DPPO byl opět ovlivněn probíhající pandemií. V tomto období došlo

ke zvýšení předepsaného příslušenství, zejména z důvodu opožděného tvrzení daně a pozdní následné úhrady daně.

Dále ze statistik vyplynulo, že nejčastěji ukládanou sankcí stále zůstává pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. V roce 2020 došlo ke značnému nárůstu uložených sankcí v souvislosti s tímto pochybením, jelikož v době covidu docházelo k pozdnímu podání tvrzení daně. Následně došlo na základě rozhodnutí ministryně financí k hromadnému prominutí příslušenství daně. Další, co se týče do počtu uložených pokut od Finančního úřadu pro Liberecký kraj za sledované období, jsou pokuty uložené dle zákona o evidenci tržeb. Jednalo se o pokuty za přestupky, kterých se právnická osoba dopustila tím, že úmyslně zmařila či ztížila EET nebo porušila povinnost, vyplývající ze zákona o evidenci tržeb. Nicméně ze statistik dále, co se týče EET, vyplynulo, že od jejího zavedení vzrostl současně i výběr DPPO, přesto ale byla od 01.01.2023 EET zcela zrušena. Dále byly ve sledovaném období též ukládány pokuty za porušení zákona o účetnictví a pokuty za provedení plateb v hotovosti nad zákonný limit.

Co se týká kontrolních postupů, prováděných v rámci kontrolní činnosti v Libereckém kraji, bylo zjištěno, že počet ukončených daňových kontrol v roce 2020 klesl a téměř ve stejném počtu tento stav přetrvával až do roku 2022. Naopak počty ostatních kontrolních úkonů s fiskálním efektem měly vzrůstající tendenci. V roce 2022 se jejich počet proti roku 2018 ztrojnásobil. Na snížení počtu ukončených daňových kontrol v roce 2020 měl velký vliv vývoj roku 2020 v souvislosti s pandemií COVID-19, jelikož kontrolní činnost byla výrazně omezena. V roce 2021 byla situace obdobná. V souvislosti se zavedenými protiepidemiologickými opatřeními byla kontrolní činnost značně ztížena, a navíc pracovníci kontrolního oddělení byly zaneprázdněny vyřizováním kompenzačních bonusů. V roce 2022 se opět kontrolní činnost začala dostávat objemově do stavu jako před pandemií. V souvislosti s oznamovací povinností správce daně orgánům činným v trestním řízení v ČR bylo zjištěno, že největší část podaných trestních oznámení ze strany finanční správy jsou právě oznámení týkajícího trestného činu zkrácení daně.

Ohledně vyhodnocení průběhu daňové kontroly tak, jak je prováděna v Libereckém kraji, a to v porovnání s průběhem, který je zmiňován v teoretické části této diplomové práce bylo zjištěno, že je postupováno v souladu s odbornou literaturou a zároveň v souladu se zákonem.

5.2 Vyhodnocení kvalitativního výzkumu

Cílem této kapitoly je zhodnotit výsledky šetření prováděné pomocí kvalitativního výzkumu, a to formou rozhovorů, které byly uskutečněny v závěrečné části vlastní práce.

5.2.1 Vyhodnocení rozhovoru s vedoucím pracovníkem kontrolního odd.

Rozhovor byl tematicky zaměřen na několik oblastí, z tohoto důvodu je vyhodnocení rozděleno do několika částí. Rozhovor byl realizován s vedoucím pracovníkem, ředitelkou odboru kontrolního, která pracuje ve finanční správě již přes 30 let a za své praxe zastávala všechny pozice, od základní pozice referenta, kontrolora, až do dnešní pozice ředitele odboru kontrolního.

Z rozhovoru vyplynuly následující skutečnosti:

Náplň pracovníka na kontrolním oddělení DPPO

Záběr je hodně široký, je dán mantinely procesního předpisu pro správu daní a poplatků – daňového řádu, což je základní právní předpis, kde jsou specifikovány jednotlivé postupy, které má kontrolní pracovník provádět v rámci svých kompetencí a vymezených pravomocí. Kontrolní pracovník provádí vyhledávací činnost, která souvisí se všemi kontrolními postupy, tj. zahrnuje jednak rozbor a analýzu daňového subjektu, dále místní šetření a ohledání na místě. Dále provádí daňovou kontrolu a další kontrolní postupy. Kontrolní postupy provádí v úzké součinnosti s vyměřovacím odborem. Jedná se například o postup k odstranění pochybností, který se provádí v případě, že vzniknou důvodné pochybnosti, že daňové přiznání vykazuje nějaké nesrovnalosti. Anebo se jedná o vyměření nebo doměření daňové povinnosti z moci úřední v případě, že vznikla nějaká indicie, že daňový subjekt měl podat daňové přiznání. Také s tím je spojena vyhledávací činnost, v rámci, které je nutné provést poměrně široké šetření.

Znalosti a dovednosti, které musí kontrolní pracovník ovládat

Pracovník kontrolního oddělení je neustále proškolen, požadavek kladený na jeho vzdělávání je velmi vysoký. Ihned po nástupu absolvuje seznamovací školení, zahrnující přehledku jednotlivých daní, školení o postupech, práci se softwarem užívaným v rámci finanční správy. Poté následuje třítydenní školení vztahující se k daňové kontrole, obsahující

veškeré oblasti včetně účetnictví a všech metodik a postupů. Každý rok absolvuje další školení v různých oblastech, např. v daňovém procesu, v oblasti daně z příjmů právnických osob, která zahrnuje širokou škálu různých témat, různě složitých, ale také třeba i v jiných souvisejících věcech, jako je třeba kontrola účetnictví. Někteří pracovníci mají také specializaci na přestupková řízení, a to ve vztahu k pokutám za účetnictví nebo za platby v hotovosti. To znamená, že kontrolní pracovník se musí neustále školit a vzdělávat. Dále je zapotřebí, aby kontroloři ovládali práci s počítačem, jelikož ve finanční správě dochází postupně k elektronizaci všech činností. Samozřejmostí je již dnes ovládání programů Word, Excel, ale i ovládání speciálního analytického softwaru Idea, zpracovávajícího údaje z účetnictví.

Výběr daňových subjektů ke kontrole

Při výběru daňových subjektů ke kontrole musí být dodržena základní pravidla, kde jedním z nich je zajištění nestrannosti, nepodjatosti. Z tohoto důvodu jsou daňové subjekty vybírány ke kontrole z různých úrovní a na základě různých hledisek. Těmi úrovněmi jsou hlavně výsledky analytické a vyhledávací činnosti, ať už pocházejí z vlastních zdrojů v rámci jednotlivého územního pracoviště, či jsou daňové kontroly přiděleny na základě nějakého výběru z úrovně finančního úřadu (krajské úrovně), anebo z úrovně GFŘ v rámci celostátních kontrolních akcí. Důvody k výběru jsou různé, z hlediska DPPO to po většině mohou být tematické okruhy zabývající se jednotlivými úseky, např. výzkum a vývoj nebo transferové ceny. Jelikož daňová kontrola jako institut má i účel dohlížecí, může správce daně v jejím průběhu získat i nějaké pochybnosti o tom, že daňovému subjektu svědčí jiná daňová povinnost, než kterou deklaroval v daňovém přiznání, a to i za jiná než kontrolovaná zdaňovací období a daně. Ale mohou to být i čistě preventivní daňové kontroly, kdy např. u nově vzniklých daňových subjektů správce daně kontroluje, zda řádně vedou účetnictví a zda dobře vypočetly svoji daňovou povinnost, a zároveň zda si plní i své další povinnosti např. vůči obchodnímu rejstříku či živnostenskému rejstříku. Co se týká výběru daňového subjektu ke kontrole na základě velikosti společnosti (pozn. autorky diplomové práce: tj. právnické osoby jako daňového subjektu, nejčastěji obchodní korporace) dle obratu, či jeho zahraniční kapitálové účasti, u těchto společností se předpokládá, že by daňová kontrola měla probíhat častěji, jelikož speciálně u těchto daňových subjektů se vyskytují specializované oblasti, které by ze strany finanční správy měly být kontrolovány. A to jsou

např. již zmiňované transferové ceny, výzkum a vývoj anebo investiční pobídky. U většiny těchto daňových subjektů se jedná o subjekty se zapojením do zahraničí, kdy zahraniční subjekt je „matka či dcera“ (pozn. autorky diplomové práce: zde myšleno zahraniční spojená osoba dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). A samozřejmě vždy záleží i na tom, jaká je kapacita kontrolního oddělení, zda nejsou zadány nějaké úkoly, které mají přednost.

Předmět a rozsah zahajovaných daňových kontrol

Není obecně nastaveno jedno pravidlo, podle kterého by se postupovalo. Vždy záleží na tom, o jaký typ daňového subjektu se jedná, a podle toho se rozhoduje, v jakém rozsahu se bude daňová kontrola provádět. Pokud se jedná o méně obrátkový (pozn. autorky diplomové práce: zde myšleno daňový subjekt s malým ročním obratem) nebo začínající daňový subjekt, nově zapsaný v obchodním rejstříku, tak se většinou provádí daňová kontrola bez omezení rozsahu. U daňových subjektů s velkým ročním obratem je dle kapacitních možností kontrolního oddělení a podle zadaného úkolu zahajována daňová kontrola v omezeném rozsahu a je zaměřena již přímo na nějakou specifickou oblast, která byla vyhledávací činností vyhodnocena jako vhodná ke kontrole. Ve většině případů je kontrolováno jedno zdaňovací období, vždy záleží na rozsahu a velikosti daňového subjektu. V případě, že by bylo zjištěno nějaké závažné pochybení, které by zasahovalo do dalších zdaňovacích období, daňový řád umožňuje rozšíření daňové kontroly i na další zdaňovací období. Jsou totiž i oblasti v rámci daňových kontrol, které se prolínají do více zdaňovacích období (např. výzkum a vývoj, investiční pobídky, evidence dlouhodobého majetku a jeho odpisy). Na dani z příjmů právnických osob je dále standardně prověřováno i více daní současně, jelikož kontrolní pracovníci mají povinnost kontrolovat i daň silniční, takže součástí vyhledávací činnosti a přípravy ke kontrole je samozřejmě i náhled do registru vozidel a do daňového spisu, jestli tam jsou uložena daňová přiznání k dani silniční. Současně kontrolní pracovník provádí kontrolu srážkové daně, což je specifická varianta daně z příjmů právnických osob. V některých případech může dojít k tomu, že daňová kontrola probíhá ve spolupráci s oddělením kontroly DPH, někdy je to dokonce i žádoucí, a to hlavně u problémových nebo nekontaktních daňových subjektů.

Počty daňových kontrol a kontrolních úkonů prováděných v letech 2018-2022

Jelikož z druhotných dat poskytnutých v rámci diplomové práce vyplynulo, že v období let 2018-2022 docházelo v rámci Libereckého kraje ke snížení počtu daňových kontrol, a naopak ke zvýšení počtu kontrolních úkonů, byla autorkou diplomové práce v rámci rozhovoru položena otázka, zda lze uvést příčinu, proč tomu tak je. Z odpovědi vyplynulo, že se jedná o oblast takzvaných „spojených nádob“, kdy kontrolní pracovníci provádějí jednak daňové kontroly, ale dále i jiné kontrolní úkony, kterými může být buď postup k odstranění pochybností anebo doměření či vyměření daňové povinnosti z moci úřední. Mnohdy správce daně zahajuje postup k odstranění pochybností a z důvodu nevyjasnění šetřených pochybností přejde správce daně zákonným postupem dle daňového řádu do daňové kontroly, takže je doměrek zachycen v oblasti evidence daňových kontrol. V případě, že nepřechází do daňové kontroly, je doměrek zachycen v oblasti evidence postupů k odstranění pochybností. V současnosti ale dochází ještě k jinému trendu, a to že se finanční správa zaměřuje na daňové subjekty, které dlouhodobě nepodávají daňová přiznání, ačkoliv má správce daně indicie o tom, že jim daňová povinnost svědčí. V těchto případech dochází k vyměření daňové povinnosti i na základě provádění vlastní vyhledávací činnosti správcem daně. Potom se vyměření takové daňové povinnosti objeví v oblasti, která je evidována jako ostatní kontrolní úkony. Nicméně všechny tyto cesty, ať už to je daňová kontrola, postup k odstranění pochybností nebo ostatní kontrolní úkony, vstupují a ovlivňují výši inkasa daní, potažmo DPPO. A bohužel díky tomu, že daňové subjekty bývají v těchto případech vesměs nekontaktní a nespolupracují se správcem daně, začíná se navyšovat počet stanovení daně a doměření daňové povinnosti na základě těchto ostatních kontrolních úkonů, kdy dochází ke stanovení daně i z moci úřední, nikoliv na základě prováděné daňové kontroly. A stanovení daňové povinnosti z moci úřední už není dnes jednoduchá záležitost, je to také složitý postup, který trvá třeba několik měsíců a náročností je srovnatelný s daňovou kontrolou. Současně jsou tyto činnosti ovlivněny i kontrolními kapacitami, kdy je nutno operativně tyto úkoly rozdělovat, což není někdy jednoduché.

Příprava k daňové kontrole

Daňová kontrola bez přípravy již dnes není možná. Než kontrolní pracovník vůbec osloví daňový subjekt s tím, že bude zahajovat daňovou kontrolu, tak musí udělat důležitou

základní přípravu. Příprava spočívá ve vyhledávací činnosti, to znamená, jelikož správce daně nesmí zatěžovat daňový subjekt, tak první informace vyhledává z veřejných rejstříků. Dále udělá rozbor daňových přiznání a účetních závěrek a nahlédne do daňového spisu, kde nahlédne i např. do daňového přiznání daně z nemovitosti a daně silniční a dále nahlédne do kontrolních postupů z předchozích let. Jsou určité aspekty, na které si musí dát kontrolor pozor, než zahájí daňovou kontrolu, a to jsou hlavně, lhůta pro stanovení daně čili jestli již neuplynula „prekluzivní“ lhůta, pak je to opakovaná daňová kontrola a podjatost. Všechny jsou stejně důležité, jelikož, pokud uplynula prekluzivní lhůta, nemůže kontrolní pracovník daňovou kontrolu zahájit, opakovaná daňová kontrola je také až na výjimky nezákonná. A v neposlední řadě z důvodu možné podjatosti nesmí kontrolní pracovník kontrolovat přidělený daňový subjekt, a to z důvodu zachování základní zásady nestrannosti.

Způsob zahájení a místo provádění daňové kontroly

Novelou daňového řádu, s účinností od 01.01.2021, bylo umožněno zahajování a ukončování daňových kontrol korespondenční cestou. To znamená, že daňová kontrola je zahajována doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly, což je písemnost, která je typem rozhodnutí. Doručením tohoto oznámení je de facto daňová kontrola zahájena, ale současně musí správce daně zahájit i konkrétní kontrolní úkony, musí být učiněny kroky k získání kontrolovaných daňových dokladů a účetnictví, aby kontrola běžela bez prodlev a nečinnosti správce daně. Korespondenčního zahajování je dnes užíváno na sto procent, přestože daňový řád umožňuje i zahájení prostřednictvím protokolu o ústním jednání. Je to institut, který se osvědčil a daňové subjekty si na to již zvykly, není z jejich strany chápán negativně. Občas nastane situace, kdy na Oznámení o zahájení daňové kontroly daňový subjekt nereaguje ve stanovené lhůtě, a v tomto případě jsou nastavené postupy daňovým řádem, jak v kontrole postupovat dále a daňovou kontrolu ukončit v souladu se zákonem. Daňový řád umožňuje v případě, že nelze stanovit daňovou povinnost řádně tím, že daňový subjekt v rámci daňové kontroly nekomunikuje, nepředloží doklady a účetnictví ke kontrole a neplní svoje zákonné povinnosti, přejít na stanovení daně podle pomůcek.

Daňovou kontrolu je možné provádět na finančním úřadu nebo v prostorách daňového subjektu. Daňový subjekt má právo zvolit si místo, kde bude probíhat daňová kontrola. V případě, že je se jedná o větší daňový subjekt z hlediska obratu a zároveň se jedná o kontrolu více zdaňovacích období, kde se předpokládá velký objem daňových dokladů,

kteřé stěhovat k zapůjčení ke správci daně se jeví jako neefektivní, snaží se správce daně v tomto případě s daňovým subjektem domluvit, aby mohla daňová kontrola probíhat u něj. Mnohdy může nastat i kombinace těchto postupů. Ve většině případů dochází k tomu, že v rámci daňové kontroly nejprve správce daně prohlédne předložené daňové doklady u daňového subjektu. Následně pokračuje daňová kontrola již na finančním úřadu, kde správce daně připravuje vydání výzev ve věci, nebo už dokonce výsledku kontrolního zjištění. Anebo naopak může probíhat daňová kontrola celá u správce daně a v rámci ní je např. zjištěno, že je nutno udělat ještě místní šetření či ohledání např. nějakého dlouhodobého majetku nebo nemovitosti u daňového subjektu. Vždy je postupováno v duchu zásady vzájemné součinnosti a minimálního zatěžování daňového subjektu.

Změny zavedené v době Covidu ohledně provádění kontrolní činnosti

Co se týká „doby covidové“, kdy byla nastavena pandemická opatření, tato začala přísným vládním zákazem jakéhokoliv styku s veřejností a vlastně i mezi jednotlivými pracovníky finanční správy. Došlo k úplnému zakazu jakékoliv komunikace s daňovými subjekty, takže průběh daňových kontrol byl vlastně zastaven a byly prováděny pouze nezbytně nutné úkony, a to pouze korespondenčně. Následně byly nastaveny podmínky, za kterých byla jednání možná, ale pouze v omezeném počtu, a to v podobě jednacích místností, ve kterých byly dodržovány přísné hygienické zásady. Pandemie se odehrávala od března 2020 a vlastně končila na jaře 2022. Tuto situaci pomohla řešit i novela daňového řádu, která byla účinná od 01.01.2021, která, dalo by se říci, reagovala na tuto situaci a poměrně zjednodušila postup vedení daňové kontroly. Zahajování i ukončování daňových kontrol, bylo dříve prováděno v rámci protokolovaného ústního jednání, kde byla nezbytná součinnost daňového subjektu. V případech, kdy se daňový subjekt jednání vyhýbal nebo se choval nějakým způsobem obstrukčně, pak docházelo k nepřiměřenému prodlužování daňových kontrol. A někdy docházelo k takovým zásadním problémům, že se buď daňovou kontrolu nepodařilo zahájit, anebo se jí nepodařilo dokončit. Takže novelou daňového řádu se proces daňové kontroly vlastně podstatně zjednodušil a zrychlil tím, že bylo nastaveno pravidlo, že je umožněno daňovou kontrolu zahájit a ukončit doručením rozhodnutí o oznámení zahájení daňové kontroly nebo oznámením o ukončení daňové kontroly. V tomto trendu se pokračuje i v dnešní době, protože to bylo novelou daňového řádu nastaveno jako nový zákonný postup. Současně je nutno zdůraznit, že nastavením tohoto postupu nedochází

a nedošlo k omezení na právech daňových subjektů. Základní zásady daňového řízení stále platí ve stejném rozsahu. V průběhu daňové kontroly má možnost se daňový subjekt vyjadřovat k průběhu dokazování, předkládat důkazní prostředky, navrhnout důkazní prostředky a vyjadřovat se k hodnocení důkazních prostředků a navrhnout třeba ještě i doplnění tohoto dokazování. Dále má daňový subjekt možnost se odvolat proti platebnímu výměru, vydanému po daňové kontrole, a nechat si závěr z daňové kontroly přezkoumat nezávislým odvolacím orgánem.

Negativní faktory ovlivňující daňovou kontrolu

Jedná se o dvě oblasti. Jedna z oblastí negativních faktorů je na straně daňových subjektů, což je hlavně nespolupráce a nekontaktnost daňových subjektů s cílem co nejdéle prodloužit nebo znemožnit průběh a vedení daňové kontroly. Pak jsou to negativní faktory i na straně správce daně. V současné době je to především nedostatek lidí, kdy se do výběrového řízení hlásí uchazeči s nedostatečnou kvalifikací (na dani z příjmů právnických osob je to hlavně neznalost účetnictví). Druhá stránka věci je pak legislativní vývoj v daňové oblasti. Každoročně jsou zveřejněny novely daňových zákonů, které vyvolávají nové postupy, nové otázky a nové nejasnosti. Kontrolní pracovníci se proto musí neustále učit, doškolovat a leckdy u těchto „novinek“ je nový postup či výklad nejasný, je nutno čekat na metodické stanovisko. Někdy se i stane, že výsledek daňové kontroly, který se dostane formou žaloby k soudu, je soudně přezkoumán s výsledkem, který je zcela odlišný od toho, ke kterému došel správce daně. Kontrolní pracovníci tak musí sledovat i aktuální daňovou judikaturu.

Nálezy z daňových kontrol

Charakteristika doměrků je ovlivněna hlavně kontrolní oblastí, která je kontrolována. Jelikož v Libereckém kraji, konkrétně na Územním pracovišti v Liberci jsou registrovány větší právnické osoby, s větším obratem, tak jsou nedostatky zjišťovány hlavně v oblasti jako jsou investiční pobídky, výzkum a vývoj a transferové ceny. U transferových cen se jedná o dvě oblasti, kde jednou z oblastí je šetření cen obvyklých v rámci poskytovaných služeb anebo prodejů mezi spojenými osobami na úrovni České republiky, druhou oblastí, která je podstatně složitější a náročnější, je oblast transferových cen tak, jak jsou nastaveny mezi matkou a dcerou, kdy buď ta matka nebo ta dcera je umístěna v zahraničí a probíhají fakturační toky mezi těmito dvěma subjekty. A jinak se samozřejmě stále v rámci zjištěných

kontrolních nedostatků objevují obligátní pochybení, např. fiktivní faktury, faktury na náklady, které nejsou daňově uznatelné, nebo chyby v evidování a odepisování dlouhodobého majetku. V poslední době je bohužel zjišťováno stále častěji, že daňové subjekty nepřikládají k daňovému přiznání povinně účetní závěrku, a to ani na výzvu správce daně, takže nelze ověřit, jestli výsledek hospodaření koresponduje s řádkem č. 10 daňového přiznání. A dále pak následně, když se zahájí daňová kontrola, je zjištěno, že účetnictví nevedou nebo ho vedou v rozporu se zákonem o účetnictví. Je pak velmi těžké dokončit daňovou kontrolu s tím, aby byla stanovena daňová povinnost co nejspolehlivěji.

V jaké fázi daňového řízení končí práce kontrolora a nastupuje na řadu vyměřovací oddělení
Práce vyměřovacího a kontrolního oddělení jsou dost propojené. Ve vztahu k daňové kontrole začíná komunikace s pracovníky vyměřovacího oddělení již před zahájením daňové kontroly při převzetí spisového materiálu, a pokud je daňová kontrola ukončena, tak veškerý spisový materiál související s touto daňovou kontrolou se zase předává vyměřovacímu odboru. Na základě výsledku daňové kontroly je následně pracovníkem vyměřovacího oddělení vydán platební výměr, který je následně poslán daňovému subjektu s povinností placení a je stanovena lhůta pro proplacení nově stanovené daňové povinnosti. Teoreticky je možné, a zákon to připouští, poslat platební výměr současně s Oznámením o ukončení daňové kontroly a Zprávou o daňové kontrole. Je to ale dost obtížná záležitost, vyžadující přesnou součinnost s vyměřovacím oddělením, proto se používá jen ve výjimečných případech.

Předběžné zajištění daňové povinnosti

Předběžné zajištění daňové povinnosti je zákonem umožněný postup, ale používá se pouze ve výjimečných případech, když v době, kdy není daň ještě stanovena anebo není splatná, je důvodná obava, že v okamžiku, kdy by nastala splatnost této daně, bude její vybrání spojeno s nepřiměřeným úsilím správce daně. Tento postup se používá hlavně v případě, kdy by se jednalo o daňovou kontrolu u problematického daňového subjektu, který by přestal spolupracovat se správcem daně, popř. se zjistilo, že utlumuje svoji činnost, začal rozprodávat majetek, nebo je například jednatel vymazán z obchodního rejstříku. V těchto případech může dojít k tomu, že je rozhodnuto o zajištění daňové povinnosti a vydává

se zajišťovací příkaz. Jedná se opravdu o odůvodněné výjimečné případy a tento důvod musí být opravdu obhajitelný a zřetelný, protože je důkazní břemeno na správci daně.

Sankce udělené správcem daně v průběhu a po daňové kontrole

V průběhu daňové kontroly může správce daně ukládat pořádkové pokuty, hlavně za nesplnění zákonné povinnosti vůči správci daně (např. nereakce na jeho výzvu). Mohou být udělovány i opakovaně a mají výchovný charakter. Vždy záleží na posouzení situace, pokuta nesmí být nepřiměřeně vysoká a musí korespondovat s tím, co reálně probíhalo. Je snaha je neukládat a jsou brány až jako krajní nouze. Tyto pokuty může správce daně uložit a nemusí. Ale jsou i druhé sankce, které souvisejí s ukončením daňové kontroly, a to v případě, že dojde ke změně daňové povinnosti, ať už se jedná o zvýšení daně či snížení ztráty. V těchto případech pak vzniká zákonná povinnost daňovému subjektu zaplatit penále, které je stanovené procentuálně z této doměřené částky, jedná se o příslušenství daně, které sleduje osud daně. Jakmile nastává splatnost daně, nastává splatnost příslušenství. Novelou daňového řádu od 01.01.2021 je dána i možnost, kdy se penále za určitých podmínek nevyměruje. Dalším postihem je pak úrok z prodlení, který vzniká za časový úsek od termínu pro původní úhradu daňové povinnosti až do okamžiku úhrady nově stanovené daňové povinnosti, je to také příslušenství daně a daňový subjekt je povinen k jeho úhradě.

Oznamovací povinnost vůči jiným orgánům státní správy

V daňovém řádu je uvedena i zásada mlčenlivosti, kde správce daně o údajích jím spravovaných daňových subjektů nesmí podávat informace. Zákonem jsou ale dány situace, kdy toto porušení zákona, zásady mlčenlivosti, je prolomeno a tyto informace může správce daně poskytnout. Jsou to ale výjimečné případy, které se týkají hlavně orgánů veřejné správy, veřejné moci a některých vyjmenovaných ministerstev. A tím nejdůležitějším, se kterým správce daně komunikuje, jsou orgány činné v trestním řízení a soudy. Ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení má správce daně povinnost oznamovací v případě, že by došlo k vzniku podezření na spáchání trestného činu kráčení daně nebo neodvedení daně, anebo i v případě, že dochází buď k nevedení nebo zašantročení účetnictví, nebo k hrubě zkreslujícím údajům v účetnictví. Ve vztahu k policii má správce daně oznamovací povinnost i v souvislosti s nabídkou úplatku.

Přínosnost EET pro daňovou kontrolu

Z dat, která jsou zveřejněna na stránkách finanční správy a konkrétně z dat, která byla hodnocena v rámci výzkumu prováděného v této diplomové práci, bylo zjištěno, že po zavedení EET vzrostl výběr daně z příjmů právnických osob. Autorkou práce byla položena otázka, zda byla data z EET nějakým způsobem přínosná pro kontrolu daně z příjmů právnických osob. Z odpovědi vyplynulo, že podle zkušeností s EET byla pro finanční správu velkým přínosem. Zavedení EET bylo vnímáno, že to je institut, který obecně v rámci EU všude fungoval, takže nebyl důvod ho nezavést u nás. Druhou logiku tohoto postupu finanční správa viděla v tom, že mělo tímto způsobem dojít k narovnání podnikatelského prostředí, jelikož velké firmy, hlavně tedy výrobní, které jsou i auditované, procházejí různými kontrolami a revizemi z různých stran, musejí vést podrobně účetnictví a evidovat veškeré své tržby. Na rozdíl od daňových subjektů, které podnikají hlavně ve službách nebo v oblasti obchodu, kde vznikaly podmínky pro zatajování tržeb, kde docházelo a bohužel už dnes asi zase dochází k jejich zatajování. EET bylo vnímáno jako dobrý nástroj, který samozřejmě tím, že tato zákonná povinnost byla dána prvotně v těchto problematických oblastech podnikání, bylo možno i tyto výstupy již analyzovat a pracovat s nimi. Údaje EET se osvědčily jako řádný důkazní prostředek pro stanovení daňové povinnosti jak daně z příjmů, tak i daně z přidané hodnoty.

Opatření vedoucí k zjednodušení a zefektivnění daňové kontroly

Možnosti zefektivnění a zjednodušení daňové kontroly jsou omezené, protože jsou pracovníci finanční správy limitováni daňovým řádem, který stanovuje postup, jak má daňová kontrola probíhat. V tomto směru hodně pomohla novela daňového řádu, účinná od 01.01.2021, vlastně zavedla opatření, po kterých finanční správa volala. Znamenalo to hlavně zjednodušení daňové kontroly jako procesního postupu, aby byla maximálně eliminována možnost obstrukčního jednání ze strany daňových subjektů za současného zachování veškerých jejich práv dle daňového řádu. Tím došlo i k zefektivnění daňové kontroly a zkrácení průměrné délky daňových kontrol. Dalšímu zlepšení by zcela jistě pomohlo zlepšení i v oblasti lidských zdrojů, tedy fakticky nábor a přijetí kvalifikovaných sil a úředníků, schopných vykonávat tuto vysoce odbornou činnost. Dalším opatřením by mohlo být zjednodušení legislativního rámce, což je již dlouhodobě vyžadovaná změna, aby byla daňová přiznání jednodušší, aby byla stanovena jen základní pravidla a tím by byl

jednodušší a srozumitelnější samotný akt přiznání k dani. A veškerá tato zjednodušení by se tak mohla následně odrazit v kontrolních postupech, které jsou nyní komplikované. Jednoduššímu daňovému přiznání odpovídá také jednodušší možná kontrola. V tom je správce daně závislý na zákonodárcích. Co se týká programového a jiného vybavení, je zde naléhavá potřeba zavést nové kontrolní postupy a metodiku od GFŘ v oblasti zdaňování nových trendů v příjmech, které se týkají zejména internetového prostředí (internetové platformy, kryptoměny). Kromě software Idea, by byly vítány i další programové doplňky, které by bylo možné využít k přepočtu např. odpisů u dlouhodobého majetku, což se týká zejména velkých firem a objemu jejich majetku. Ve vazbě na konsolidační balíček a novou limitaci odpisů by zcela jistě pomohlo specifické programové vybavení, které by jejich kontrolu výpočtu usnadnilo a zefektivnilo. Při zvážení současného stavu lze kladně hodnotit, že bylo do daňového řádu včleněno, že správce daně má možnost od daňových subjektů získat účetnictví v elektronické podobě. Někdy je to ale velice problematické, bylo by pak vhodné rozšířit toto zákonné oprávnění o možnost napojit se na účetní software daňového subjektu a stáhnout si data, která jsou potřebná v rámci přípravy na daňovou kontrolu. Tak by se zcela jistě daňová kontrola zefektivnila, protože už v rámci přípravy na daňovou kontrolu by bylo možné si předem zajistit takové podklady a takové informace a údaje, že by pak mohla být daňová kontrola zahájena pouze v omezeném rozsahu, jenom na konkrétní vybrané doklady z tohoto účetnictví. Programové vybavení finančních správ není také postačující. Ale vzhledem k tomu, že finanční prostředky na nákup počítačových programů nemůže subjekt na úrovni nižších finančních správ ovlivnit, je řešení velmi problematické. Řešením by bylo zajistit programové vybavení centrálně dostupné pro všechny finanční úřady, které by ho mohly využívat.

5.2.2 Vyhodnocení rozhovoru s vedoucím pracovníkem vyměřovacího odd.

Rozhovor byl tematicky zaměřen na několik oblastí, z tohoto důvodu je vyhodnocení rozděleno do několika částí. Rozhovor byl realizován s vedoucím pracovníkem, ředitelkou odboru vyměřovacího, která pracuje ve finanční správě 24 let. Postupně na vyměřovacím oddělení, odborech vystřídalala pozici správce daně, vedoucího oddělení a ředitele odboru.

Z rozhovoru vyplynuly následující skutečnosti:

Co si lze představit pod pojmem samovyměření

Pod pojmem samovyměření si lze představit, že daň je vyměřena podle daňového přiznání, kde daňový subjekt tvrdí daň a dojde k tomu ze zákona, automaticky. Lze to aplikovat například na dani z hazardních her, kdy ze zákona je vyčíslena daň, poplatník podá daňové přiznání a dojde v systému k jejímu přímému automatickému vyměření. V případě, že daňové přiznání není podáno, tak je poplatníkovi v zákonném termínu daň vyměřena automaticky ve výši nula. Tento způsob ale na dani z příjmů právnických osob není takto úplně aplikovatelný. Obecně lze říci, že daň je vyměřena dle daňového přiznání daňového subjektu, případně ale i rozdílně, vzniknou-li pochybnosti o údajích tvrzených v daňovém přiznání, nebo není-li podáno daňové přiznání, pak je daň vyměřena z moci úřední.

Úkony činěné pracovníkem vyměřovacího oddělení po ukončené daňové kontrole

Nejprve proběhne kontrola předaného spisu z daňové kontroly včetně Zprávy o daňové kontrole a kontroly zadaných dat, která byla přenesena pracovníkem kontrolního oddělení do systému, zda korespondují s tím, co je uvedeno ve Zprávě o daňové kontrole. Jestliže je všechno v pořádku, vydá pracovník vyměřovacího oddělení dodatečný platební výměr. Po doručení platebního výměru předepisuje správce daně doměřenou daň na osobní daňový účet včetně penále, které je již vyčísleno současně s daní na dodatečném platebním výměru. Splatnost nastane do 15 dnů od nabytí právní moci platebního výměru. V případě podaného odvolání nedojde k tomu, že by dodatečný platební výměr nabyl právní moci a nedojde ke splatnosti doměrku, ale běží odvolací řízení, které pak pokračuje podle toho, jakým způsobem prvostupňový správce daně vyhodnotí odvolání a odvolací důvody. Může nastat i situace, kdy se nevystavuje platební výměr po daňové kontrole, a to v případě, že daňová kontrola skončí se zjištěním, že bylo všechno v pořádku, nebyl nalezen žádný rozpor, nesrovnalost.

Sankce udělované vyměřovacím oddělení po daňové kontrole

Pokud dojde k doměření daně, tak současně na dodatečném platebním výměru je vyměřeno penále, což je první sankcí. Počítá se z doměřené daně, případně snížené daňové ztráty podle § 251 daňového řádu a splatnost je také uvedena na dodatečném platebním výměru. Další

sankcí, která je k tomu vázaná, je úrok z prodlení. Pokud daňový subjekt zaplatí dodatečně doměřenou daňovou povinnost v náhradní lhůtě splatnosti, tak i přesto mu běží úrok z prodlení od původního data splatnosti daňové povinnosti, to je od zákonné lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. O úroku z prodlení je daňový subjekt informován vyrozuměním o úroku z prodlení.

Problematika neplnění zákonných povinností ve vazbě na placení daní a placení záloh na dani z příjmů právnických osob

Obecně, pokud si poplatník neplní své povinnosti ve vazbě na placení daní a pokud to je daňový subjekt, který se správcem daně spolupracuje a plní své povinnosti peněžitě i nepeněžitě, tak je neformálně správcem daně informován o tom, že je evidovaný nedoplatek. Daňový subjekt ho zpravidla zaplatí a pokud ne, pak je tento nedoplatek předáván k vymáhání na vymáhací oddělení, které činí v této věci další kroky. Pokud jde o zálohy na daň, tak povinnost platit zálohy vzniká ze zákona, buď čtvrtletně nebo pololetně, podle poslední známé daňové povinnosti. Daňový subjekt má ve výjimečných a odůvodněných případech možnost požádat správce daně o snížení nebo zrušení těchto záloh (např. v případě, že daňový subjekt nedosahuje takového hospodářského výsledku, jako v předchozích zdaňovacích obdobích, a jeví se výše vypočtené zálohy pro aktuální zdaňovací období jako nepřiměřená). V případě, že nedojde k úhradě záloh, tak je postupováno správcem daně obdobně jako při neuhrazení doměřené daňové povinnosti. Poplatník je upozorněn a v případě jejich neuhrazení je předáno na vymáhací oddělení.

Možnosti poplatníka požádat o prominutí nedoplatku na dani včetně příslušenství

Daňový subjekt má možnost požádat pouze o prominutí příslušenství daně. Daň jako taková se nepromítá, to je pouze v gesci ministra financí. V případě nedoplatku na dani má daňový subjekt možnost podle § 156 daňového řádu podat žádost o posečkání nebo splátkování daně. Samozřejmě musí být žádost řádně odůvodněna a doloženo to, že je aktuální situace žadatele opravdu nepříznivá. Současně správce daně přihlíží k tomu, aby byla zajištěna inkasovatelnost předmětného nedoplatku. Co se týká příslušenství, byl od 01.01.2015 zaveden znovu institut možností prominutí příslušenství daně. Jednalo se o prominutí úroků z prodlení, úroku z posečkání a penále. Samozřejmě musí žadatel o prominutí plnit daně

podmínky, správce daně zkoumá mimořádné okolnosti podání žádosti. V případě penále, pokud jsou splněny žadatelem podmínky, tj. daňový subjekt spolupracoval, doměrek uhradil, má daňový subjekt možnost do tří měsíců od nabytí právní moci dodatečného platebního výměru podat žádost o prominutí penále. Penále může být prominuto až do výše 75 %.

Opatření zavedená v průběhu COVIDU, mající vliv na inkaso daně z příjmů právnických osob

V době COVIDU bylo zavedeno několik vládních opatření (generálních pardonů). V daňové oblasti to byla Rozhodnutí ministryně financí, která měla dopad na to, že došlo k posunu lhůty pro podání daňového přiznání a daňovým subjektům byla prominuta pokuta za opožděné tvrzení daně za splnění v něm uvedených podmínek. Na to byl navázán i úrok z prodlení, za splnění podmínek daných v generálním pardonu, pokud daňový subjekt nebyl schopen uhradit daňovou povinnost, mohl požádat o posečkání a pak mu mohl být prominut i úrok z posečkání. Takže v rámci let COVIDU mohlo dojít k tomu, že došlo k časovému posunu inkasa této daně. A další výrazný, ovlivňující prvek byl, že došlo k novelizaci § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kde je možno uplatnit daňovou ztrátu jako položku odečitatelnou od základu daně zpětně na dvě zdaňovací období předcházející tomu zdaňovacímu období, za které byla vyměřena daňová ztráta. Což mělo velký vliv na to, že poplatníci podávali dodatečná daňová přiznání a uplatňovali si zpětně ztráty těchto covidových roků za rok 2018 a 2019.

5.3 Návrhy a doporučení

Na základě vyhodnocení poznatků v teoretické a praktické části práce se zaměřením na specifikaci nedostatků jsou v této části práce uvedeny návrhy a doporučení ke zjednodušení a zefektivnění provádění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob.

Znovuzavedení EET

EET u nás začala platit od 01.12.2016, ale pouze v omezeném rozsahu, a to pro ubytovací zařízení a zařízení poskytující občerstvení a stravování. Podnikatelé, kteří patřili do další vlny, měli povinnost evidovat až od 01.03.2017. Jednalo se o velkoobchody a maloobchody. Následně, vlivem koronaviru, měli možnost tito poplatníci EET přerušit, EET byla pouze

na bázi dobrovolnosti a zároveň bylo odloženo spuštění dalších fází, v rámci kterých měli začít evidovat i zbývající podnikatelé. Od 01.01.2023 byla EET zcela zrušena. Jak vyplynulo z výzkumu, a to na základě zpracovaných dat z GFR, tak i následně z rozhovoru s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení, měla EET určitě svá opodstatnění. Nejenom, že si řada podnikatelů na EET již zvykla, navíc dle statistik v průběhu roku 2022, kdy byla dána možnost podnikatelům vést EET na bázi dobrovolnosti, tak i přesto řada z nich dále dobrovolně vedla EET. Zde bylo určitě jedním z důvodů i to, že software, který jim umožňoval tato data na finanční správu odesílat (např. pokladní systémy) současně sloužil jako jednoduchý, přehledný a kompletní podklad pro vedení účetní i daňové evidence. EET byla zavedena s původním cílem narovnat podnikatelské prostředí. Velké auditované společnosti, které musí vést podrobně účetnictví a procházejí různými kontrolami a revizemi, si nemohou dovolit nějaké tržby neevidovat. Kdežto v oblasti podnikatelských subjektů, kteří podnikají ve službách či v oblasti obchodu, k zatajování tržeb docházelo a opět dochází. V mnoha zemích Evropské unie EET fungovala již léta a nadále funguje. V neposlední řadě EET pomáhala ke snazší kontrole ze strany finanční správy, mnohdy bylo zjištěno, že data zaslaná na finanční správu přes systém EET nekorespondují s evidencí tržeb v jejich daňových přiznáních DPPO i DPH. Znovuzavedení EET by tak opětovně vedlo k jednoduššímu a efektivnějšímu stanovení a výběru daní.

Povinnost zveřejňování účetních závěrek v plném rozsahu

Novela zákona o účetnictví, účinná od 01.01.2016, zavedla novinku, kdy byly účetní jednotky zatříděny do tzv. kategorií a následně v návaznosti na tuto kategorii byly povinné sestavovat účetní závěrky ve zkráceném či plném rozsahu. S tímto úzce souvisí i zveřejňování účetních závěrek ve veřejných rejstřících. Účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, zveřejňují pouze rozvahu a přílohu k účetní závěrce. Takto zveřejněné účetní závěrky jsou pro správce daně zcela nevyovídající. Nelze z nich vyčíst téměř žádné skutečnosti, ze kterých by bylo patrné, jak účetní jednotka hospodaří. Což je ve značném nepoměru oproti tomu, že střední a velké účetní jednotky, zvláště ty, které mají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, pak zveřejňují kromě účetní závěrky v plném rozsahu ještě další ekonomické údaje. Opět z důvodu narovnání podnikatelského prostředí by bylo správné, aby si byly

v tomto směru podnikatelské subjekty rovny, a to alespoň v rozsahu povinně zveřejňovaných účetních a ekonomických údajů. Zveřejňování těchto údajů by bylo určitě pro kontrolní pracovníky velmi přínosné, a to v rámci všech kontrolních postupů, které provádí.

Povinnost k daňovému přiznání přikládat účetní data

V souvislosti s tím, že finanční správa prochází elektronizací, jak vyplynulo i z rozhovoru s ředitelkou odboru kontrolního, bylo by určitě k užítku, kdyby i ze strany daňových subjektů došlo k určitému posunu kupředu. Určitě by bylo prospěšné, kdyby v rámci podání daňového přiznání, jehož součástí jsou již účetní závěrky, byla též povinnost poskytnout správci daně účetní elektronická data v širším rozsahu (účetní deník a položkovou hlavní knihu), tj. data, která jsou předávána daňovým subjektem kontrolním pracovníkům až po zahájení daňové kontroly po vyžádání správcem daně. V některých případech, jak bylo řečeno v rámci rozhovoru s ředitelkou odboru kontrolního, je problém tato data od daňových subjektů získat anebo jsou počítačově nezpracovatelné či zpracovatelné s obtížemi. V případě povinnosti data předávat v termínu podání daňového přiznání by bylo možné je přednostně zpracovat v již využívaném softwaru Idea a následně vytipovat oblast, která by byla finanční správou zkontrolována. Případně by touto analýzou dat mohla být přímo ověřena správnost přiznané daňové povinnosti, a to bez nutnosti zatěžování daňového subjektu v rámci vyhledávací nebo kontrolní činnosti. Toto předávání dat by ze strany daňového subjektu nemělo být považováno za úkon navíc, jelikož, pokud si daňový subjekt řádně vede své účetnictví, což je jeho povinnost dle zákona o účetnictví, neměl by mít s předáním dat žádný problém. Mnohdy by bylo možné touto cestou zkontrolovat i více zdaňovacích období po sobě jdoucích.

Nábor nových zaměstnanců, zatraktivnění pracovní pozice ve finanční správě

Z rozhovoru vedeného s ředitelkou oddělení kontrolního vyplynulo, že kontrolní oddělení má nedostatečnou kapacitu k plnění zadaných úkolů, především z důvodu, že je problém najít kvalifikované pracovníky, kteří by chtěli pracovat ve finanční správě, a to konkrétně na kontrolním oddělení. Z tohoto důvodu by měla být víc vyzdvihována důležitost finanční správy a snaha vzbudit zájem mladých lidí, podílet se na správě daní. Někdy je však problém v tom, že pracovníci finanční správy jsou zaměstnáni ve služebním poměru a platy

pro zaměstnance jsou stanoveny tabulkově přesně dle platových tarifů. I přesto, že tito mladí lidé mají příslušnou kvalifikaci, nemohou z důvodu malé praxe ve finanční správě dosáhnout takového platu, jaký je nabízen u soukromých podnikatelů. Z tohoto důvodu by měla finanční správa nabízet jiné atraktivnější benefity, které by přilákaly mladé kvalifikované lidi do finanční správy, aby posílili řady stávajících zaměstnanců.

Zjednodušení legislativního rámce v oblasti daně z příjmů právnických osob

Dále z rozhovoru s ředitelkou odboru kontrolního vyplynulo, že na kontrolní pracovníky z hlediska jejich vzdělávání a rozšiřování znalostí je kladen velmi vysoký požadavek. Nejenom, že kontrolní pracovník musí mít znalosti v podvojném účetnictví, musí se orientovat v zákoně o účetnictví, v zákoně o dani z příjmů, v daňovém řádu a dalších souvisejících zákonech. Dále musí neustále sledovat vyvíjející se judikaturu, která mnohdy doplňuje nejasný výklad zákona. Částečně, jak již bylo zmíněno v rozhovoru, daňovou kontrolu zjednodušila a zefektivnila novela daňového řádu, účinná od 01.01.2021, neboť urychlila daňový proces a částečně znemožnila obstrukční jednání ze strany daňového subjektu. Přesto však daňovému subjektu neubrala na žádných jeho právech. Nyní by bylo určitě na místě zjednodušení zákona o dani z příjmů právnických osob a daňového přiznání, což by bylo určitě přínosné nejenom pro následnou kontrolu této daně, ale i pro samotné poplatníky, již při sestavování daňového přiznání. Doba, kdy zákon měl jen pár stránek je v nedohlednu, neustálou novelizací mají zákony, konkrétně zákon o dani z příjmů, nespočet stran a je pro všechny strany obtížné se v něm orientovat.

6 Závěr

Diplomová práce byla věnována problematice daňové kontroly daně z příjmů právnických osob. Daňová kontrola byla a vždy pravděpodobně bude velmi diskutovaným tématem, jelikož zasahuje do práv daňového subjektu. Cílem správy daní, respektive prostřednictvím daňové kontroly, je stanovit správnou výši daně a následně tuto daň i vybrat. Daň z příjmů právnických osob je po DPH druhou nejvýznamnější daní, co se týče příjmů do státního rozpočtu. Cílem diplomové práce bylo na základě platné právní úpravy provést vyhodnocení problematiky daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a blíže specifikovat problémy související s výběrem této daně.

Daňová kontrola je prováděna dle daňového řádu, což je základní právní předpis, ve kterém jsou nastíněny jednotlivé postupy správce daně. Správce daně musí tyto postupy provádět v souladu s daňovým řádem a za dodržování základních zásad, které jsou v něm uvedeny.

Právě v teoretické části této práce se autorka práce zabývala procesem daňové kontroly a vším, co s tímto procesem úzce souvisí. Za použití odborné literatury, metodických pokynů dostupných na webových stránkách finanční správy a dále za použití právních předpisů zabývajících se danou problematikou se snažila prozkoumat tuto oblast. Jelikož problematika daňové kontroly je velmi obsáhlá, byla v teoretické části řešena některá témata pouze okrajově. V teoretické části práce byl vymezen pojem daň spolu se správou daní a soustavou finančních orgánů. Dále v ní byl uveden výčet postupů používaných správcem daně při správě daní a nejdůležitější a nejobsáhlejší kapitola byla věnována právě daňové kontrole. Byly v ní představeny základní zásady správy daní spolu s právy a povinnostmi daňového subjektu a pravomocemi a povinnostmi správce daně. Protože diplomová práce pojednávala o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob, byla v ní tato daň blíže specifikována. Následně v ní byly uvedeny jednotlivé fáze daňové kontroly spolu s oblastmi, které jsou nejčastěji kontrolními pracovníky prověřovány. Jelikož v období, které bylo v rámci diplomové práce zkoumáno, nabyla účinnosti novela daňového řádu, která zásadně změnila zahajování a ukončování daňových kontrol, považovala autorka diplomové práce za vhodné, aby se o těchto změnách zmínila. Zároveň ve sledovaném období došlo k propuknutí pandemie způsobené šířením nemoci COVID-19. Pandemie měla obrovský vliv na životy lidí, ale zároveň na ekonomickou sféru a činnost veřejné správy. Byla

zavedena opatření, která téměř znemožnila provádět kontrolní činnost. To ovlivnilo i následující vývoj kontrolní činnosti, a nejenom kontrolní činnosti, ale i výběr daně z příjmů právnických osob, a to na základě vládních generálních pardonů, jež byly průběžně zveřejňovány ve Finančních zpravodajích. Jelikož zaplacením doměřené daně nekončí pro poplatníka dopady daňové kontroly, zmínila se autorka práce v teoretické části o sankcích, které souvisejí s doměřením daně a též nastínila problematiku trestněprávních následků. Teoretická část byla ukončena přiblížením placení daní, a to včetně lhůty a následného zajištění a vymáhání daní v případě jejich včasného nezaplacení.

V praktické části práce byly ověřovány teoretické poznatky v praxi Libereckého kraje. Při zpracování praktické části bylo využito kombinace kvantitativního a kvalitativního výzkumu. Výzkum byl realizován za sledované období v délce 5 let. Konkrétně byl zaměřen na četnost daňových kontrol a výčet sankcí udělených správcem daně, spolu se specifikací zachycených problémů a nedostatků.

Ke zpracování kvantitativního výzkumu byla využita data zveřejněná na webových stránkách finanční správy a dále data získaná od GFŘ na základě zaslané žádosti o svobodném přístupu k informacím. Kvalitativní výzkum byl proveden v podobě rozhovorů, a to s ředitelkou odboru kontrolního a s ředitelkou odboru vyměřovacího.

Po vyhodnocení výzkumu bylo zjištěno, že i přes nepříznivý vývoj ekonomické situace ve sledovaném období, která byla zapříčiněna vlivem již zmiňované pandemie, neustále rostl počet registrovaných/aktivních daňových subjektů na DPPPO. Co se týká inkasa na DPPPO, bylo zjištěno, že v roce 2020 došlo k výraznému poklesu inkasa na DPPPO, a to díky celosvětové krizi vyvolané pandemií COVID-19. Na vývoj inkasa měly vliv i vládní restrikce souvisejí s pandemií. I když ze získaných dat vyplynulo, že v roce 2021 a 2022 došlo ke značnému nárůstu inkasa oproti roku 2020, mohly by se tedy tyto roky jevit jako úspěšné, jsou výsledky částečně zkresleny vlivem generálních pardonů, jak bylo potvrzeno i v rozhovoru s ředitelkou oddělení vyměřovacího. Ke zkreslení skutečně docházelo, jelikož byla zrušena povinnost platit zálohy na DPPPO, které byly splatné v roce 2020, a zároveň poplatníci podávali daňová přiznání opožděně. Ve výsledku pak v letech 2021 a 2022 došlo k vysokým doplatkům, a tudíž vysokému inkasu DPPPO. Pandemie měla vliv i na kontrolní

činnost, což ovlivnilo i počet daňových kontrol v tomto období. V rámci kontrolní činnosti lze provádět vícero kontrolních postupů (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností a ostatní kontrolní úkony). Problematika kontrolních postupů a jejich evidence byla nastíněna v rámci rozhovoru s ředitelkou odboru kontrolního. Dle prováděné analýzy poskytnutých dat bylo autorkou práce zjištěno, že počet daňových kontrol ve sledovaném období klesl, ale naopak se zvedl počet kontrolních úkonů s fiskálním efektem. V roce 2022 se jejich počet oproti roku 2018 ztrojnásobil. Nicméně všechny tyto kontrolní postupy vstupují a ovlivňují výši inkasa DPPO. A bohužel, díky tomu, že daňové subjekty bývají nekontaktní a nespolupracují se správcem daně, začínají se navyšovat počty kontrolních úkonů, kde dochází ke stanovení daně z moci úřední, nikoliv na základě prováděné daňové kontroly. Co se týká sankcí, které ze zákona vznikají daňovým subjektům v souvislosti s doměřením daně či na základě snížení ztráty po daňové kontrole, nebylo možné v rámci výzkumu zjistit výši těchto sankcí, neboť nejsou ze strany finanční správy tato data statisticky vedena odděleně. Proto autorka práce zjišťovala v rámci uskutečněných rozhovorů alespoň podmínky k vyměrování těchto sankcí. Bylo zjištěno, že pokud dojde k doměření daně, tak na dodatečném platebním výměru je současně vyměřeno penále, což je první sankcí. A další sankcí je úrok z prodlení, o kterém je daňový subjekt informován vyrozuměním o úroku z prodlení. Pro přiblížení jsou obě tyto písemnosti součástí této diplomové práce jako přílohy. Jedná se v těchto případech o příslušenství daně. Autorka práce uvedla v praktické části data týkající se příslušenství daně DPPO, které bylo vyměřeno celkem v rámci DPPO a nejenom v souvislosti s doměřením daně po daňové kontrole. Vývoj příslušenství DPPO byl opět ovlivněn probíhající pandemií. V tomto období došlo ke zvýšení předepsaného příslušenství, zejména z důvodu opožděného tvrzení daně a pozdní následné úhrady daně při nesplnění podmínek generálních pardonů. V rámci praktické části byly též hodnoceny uložené pokuty Finančním úřadem pro Liberecký kraj, a to v oblasti EET, a dále pokuty za porušení zákona o účetnictví a pokuty za platby v hotovosti nad zákonný limit, z čehož vyplynulo, že co týče celkového počtu uložených pokut, bylo nejvíce pokut uloženo dle zákona o elektronické evidenci tržeb.

Dále se autorka práce snažila zjistit a specifikovat problémy související s výběrem DPPO, a to na základě uskutečněných rozhovorů, z nichž vyplynulo jasné zjištění, že výběr daně je velmi složitý proces, který se neobejde bez dokonale sladěné souhry všech oddělení finančního úřadu. Práce kontrolního pracovníka je úzce navázána na práci pracovníka

vyměřovacího oddělení, který v případě, že daňový subjekt neplní svoji platební povinnost, úzce spolupracuje dále s vymáhacím oddělením. Dále bylo zjištěno, že jelikož pracovníci finanční správy jsou limitováni daňovým řádem, který určuje, jak má správce daně postupovat a jak má daňová kontrola probíhat, není možné z důvodu dodržení zásady zákonnosti v rámci daňové kontroly postupovat jinak, jsou dány určité „mantinely“ jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt. K jistému zjednodušení a zefektivnění daňové kontroly v mnohém napomohla finanční správě novela daňového řádu. Přesto zůstává daňová kontrola složitým procesem a v souvislosti s ostatními postupy a právními předpisy a dovednostmi, které musí pracovník finanční správy, konkrétně pracovník kontrolního oddělení, znát a ovládat, se dostávají financí úřady do situace, že mají nedostatek kvalifikovaných pracovníků a nelze je ani zajistit. Z toho vyplývá, že je potom komplikované zajistit plnění velmi obtížných úkolů souvisejících s výběrem daně. K této situaci nepřispívají ani neustálé novelizace zákonů, které vyvolávají nové postupy a nové otázky a nové nejasnosti. Z uvedených důvodů vyplývá nutnost neustálého proškolení pracovníků, a to nejen nově nastoupivších, ale i stávajících. Je však třeba podotknout, že některé zavedené zákony a postupy, které pracovníkům kontrolního oddělení usnadňovaly průběh daňové kontroly a s tím současně i výběr daně, byly v minulých letech zrušeny, konkrétně EET.

Závěrem lze dodat, že autorka navrhla v diplomové práci, a to na základě skutečností, které vyplynuly z prováděného výzkumu, doporučení ke zjednodušení a zefektivnění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob. Náměty na zefektivnění činnosti finančních úřadů byly postoupeny nadřízeným pracovníkům ke zvážení jejich realizace.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Knižní zdroje

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Daň z příjmů společnosti s ručením omezeným ve vazbě na účetnictví a judikaturu: judikatura, praktické příklady. Daně (ANAG)*. Olomouc: ANAG, [2018]. ISBN 978-80-7554-125-3.

FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Alena MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-497-0.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

JAROŠ, Tomáš. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-821-8.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-170-6.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-029-4.

KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Zákon o Finanční správě České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-444-6.

LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v praxi České republiky*. Brno: CERM, akademické nakladatelství, 2021. ISBN 978-80-7623-064-4.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

Metodické aktuality Svazu účetních. *Daňová kontrola*. Praha: Svaz účetních České republiky, 2022. ISBN 978-80-7626-029-0.

NAHODIL, František. *Veřejné finance v České republice*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-162-5.

OUTLÁ, Anna. *Veřejnoprávní aspekty podnikání*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. ISBN 978-80-7380-426-8.

PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2000]-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-277-9.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, [2021]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-312-7.

ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právní příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

ŠVIHLÍKOVÁ, Ilona. *Veřejná a participativní ekonomika: Ilona Švihlíková*. [Praha]: vydáno vlastním nákladem autorky, [2021]. ISBN 978-80-7615-070-6.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

7.2 Internetové zdroje

Kompenzační bonus. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-10-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/kompenzacni-bonus>

Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22_MP_k_aspektum_danove_kontroly.pdf

NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. [online]. [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/nezarazene/historie-kontroly-v-nasich-zemich-id6995>

O nás. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-12-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/pripominame-zruseni-nekterych-pracovist#seznam>

Organizační řád FS ČR. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organizacni-rad-fs-cr>

Státní rozpočet v kostce - 2023. *Webové stránky Ministerstva financí České republiky* [online]. [cit. 2023-12-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/rozpocetova-politika/statni-rozpocet/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2023-50699>

Tiskové zprávy z GFR. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-10-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2022/financni-sprava-v-letosnim-roce-kb>

Výroční zprávy a informace o činnosti. *Webové stránky Finanční správy* [online]. [cit. 2023-09-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti>

Webové stránky Finanční správy [online]. [cit. 2023-06-17]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

Webové stránky Finanční správy [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

Webové stránky Finanční správy [online]. [cit. 2023-06-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-řízení/danova-kontrola>

7.3 Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0087-2009.pdf>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb117-92.pdf>

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb66-61.pdf>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb107-91.pdf>

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb0043-2016.pdf>

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů. Sbírka zákonů Ministerstva vnitra České republiky [online]. [cit. 2023-12-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/sb083-04.pdf>

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1 Struktura příjmů státního rozpočtu v roce 2023 v MLD. Kč a v % z celkových příjmů státního rozpočtu	63
Obrázek 2 Podněty předané finančními úřady orgánům činným v trestním řízení v ČR ...	74

8.2 Seznam tabulek

Tabulka 1 Přehled registrovaných/aktivních DS na DPPO v letech 2018-2022 (Liberecký kraj).....	65
Tabulka 2 Přehled daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Liberecký kraj).....	66
Tabulka 3 Přehled daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)	66
Tabulka 4 Přehled předepsaného příslušenství k DPPO v letech 2018-2022.....	68
Tabulka 5 Přehled sankcí uložených v letech 2018-2022, souvisejících s DPPO.....	69
Tabulka 6 Přehled nedoplatků na DPPO v letech 2018-2022	69
Tabulka 7 Přehled vymáhaných a vymožených nedoplatků na všech daních a příslušenství daní v letech 2018-2022 v Libereckém kraji (údaje v mil. Kč).....	70
Tabulka 8 Přehled nedoplatků řešených zřízením zástavního práva správce daně v letech 2018-2022 v Libereckém kraji (údaje v mil. Kč)	70
Tabulka 9 Přehled o počtu a výsledcích POP na DPPO v letech 2018-2022 v Libereckém kraji	71
Tabulka 10 Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol na DPPO v letech 2019-2022 v Libereckém kraji	71
Tabulka 11 Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol na DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR).....	72
Tabulka 12 Přehled o počtu ostatních kontrolních úkonů na DPPO s fiskálním efektem v letech 2018-2022 v Libereckém kraji	73
Tabulka 13 Podíl doměrků z kontrol na celkovém inkasu DPPO v letech 2018-2022 v Libereckém kraji	74

Tabulka 14 Podíl doměrků z kontrol na celkovém inkasu DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)	74
--	----

8.3 Seznam grafů

Graf 1 Vývoj inkasa na DPPO v letech 2013-2022 (v mld. Kč).....	63
Graf 2 Vývoj registrovaných/aktivních DS v letech 2018-2022.....	65
Graf 3 Vývoj daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Liberecký kraj).....	66
Graf 4 Vývoj daňové povinnosti a inkasa na DPPO v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR).....	67
Graf 5 Vývoj příslušenství k DPPO v letech 2018-2022	68
Graf 6 Vývoj počtu daňových kontrol v letech 2018-2022 v Libereckém kraji	72
Graf 7 Vývoj počtu daňových kontrol v letech 2018-2022 (Finanční správa ČR)	72
Graf 8 Vývoj počtu kontrolních úkonů s fiskálním efektem v letech 2018-2022.....	73

8.4 Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DS	Daňový subjekt
DVKZ	Dosavadní výsledek kontrolního zjištění
EET	Elektronická evidence tržeb
FS	Finanční správa
GFŘ	Generální finanční ředitelství
NSS	Nejvyšší správní soud
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
POP	Postup k odstranění pochybností
SD	Správce daně
Trestní řád	Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů

Trestní zákoník	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o evidenci tržeb	Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o omezení plateb	Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZoFS	Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
ZoR	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Přílohy

Odkazovaný seznam příloh

Příloha A: Oznámení o zahájení daňové kontroly	111
Příloha B: Oznámení o ukončení daňové kontroly	114
Příloha C: Dodatečný platební výměr na DPPO	115
Příloha D: Vyrozumění o úroku z prodlení	118
Příloha E: Rozhovor s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení	120
Příloha F: Rozhovor s vedoucím pracovníkem vyměřovacího oddělení	142

Příloha A: Oznámení o zahájení daňové kontroly

Finanční úřad pro Liberecký kraj

1. máje 97
460 02 LIBEREC

Územní pracoviště v Liberci

1. máje 97
460 02 LIBEREC

Č. j.:

Vyřizuje:

Oddělení kontrolní II

Telefon:

E-mail: podatelna2601@fs.mtcr.cz

Elektronicky podepsáno



Daňový subjekt

O Z N Á M E N Í 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

z a h a j u j e d a ň o v o u k o n t r o l u .

Předmětem daňové kontroly je:

daň za zdaňovací období (od-do)
Daň z příjmu právnických osob 01.01.2020-31.12.2020
v neomezeném rozsahu

K provádění daňové kontroly předložte:

- účetní deník, položkovou hlavní knihu, účetní závěrku a obratovou převahu za zdaňovací období roku 2020 - v elektronické podobě (nejlépe s příponou pdf., xls. apod.);
- účtovou osnovu;
- soubor platných vnitropodnikových směrnic pro dané období;
- evidenci dlouhodobého majetku (inventurní karty), odpisový plán, sestavu účetních a daňových odpisů za jednotlivý majetek;
- doklady o pořízení nebo prodeji dlouhodobého majetku (kupní smlouvy, faktury, znalecké posudky k pořízení nemovitostí, výpis z katastru nemovitostí apod.);
- bankovní výpisy z běžných účtů;
- přijaté a vydané faktury;
- výdajové a příjmové pokladní doklady;
- interní doklady;
- inventurní seznamy a dokladovou inventarizaci účtů k 31.12.2020;
- uzavřené smlouvy související s činností daňového subjektu (např. leasingové smlouvy včetně splátkových kalendářů, všeobecných smluvních podmínek a předávacích protokolů s datem uvedení do provozu, nájemní smlouvy, zprostředkovatelské smlouvy, smlouvy o úvěru, smlouvy

- o půjčce, smlouvy se spojenými osobami aj.);
- rozpis zúčtování na přechodných účtech aktiv a pasiv (účty časového rozlišení);
- potvrzení od institucí OSSZ a zdravotních pojišťoven o průběhu úhrad pojistného za kontrolované období, měsíční vyúčtování mezd, potvrzení o úhradách pojistného za kontrolované období do 31.01.2021, položkový rozpis obrátů MD/D účtu 336;
- případně další důkazní prostředky prokazující správnost poslední známé daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období, které je předmětem daňové kontroly;

a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení tohoto oznámení.

Upřesnění termínu a místa k provedení daňové kontroly včetně postupného předkládání dokladů lze se správcem daně dle potřeby daňového subjektu domluvit v místě pro kontrolu neivhodnějším, tj. např. v sídle daňového subjektu či [REDAKCE] na adrese [REDAKCE], případně na Finančním úřadu pro Liberecký kraj, Uzemním pracovišti v Liberci.

Současně ve výše uvedené lhůtě sdělte správci daně následující informace:

1. Jakými konkrétními činnostmi se zabývala Vaše obchodní společnost ve zdaňovacím období roku 2020 a z jakých činností měla Vaše obchodní společnost v tomto období výnosy?
2. Kdo zpracovával Vaši obchodní společnosti účetnictví předmětného období (uveďte jméno a kontakt) a jaký software byl používán k vedení účetnictví?
3. Kde jsou uloženy a archivovány účetní doklady a účetnictví zdaňovacího období roku 2020 (např. v sídle obchodní společnosti, u externí účetní nebo u zplnomocněného zástupce daňového subjektu)?
4. Jaký je oběh účetních dokladů ve Vaší obchodní společnosti a jak je zajištěna pravost a neměnnost obsahu účetních dokladů?
5. Evidovala a využívala Vaše obchodní společnost ve zdaňovacím období roku 2020 nějaký dlouhodobý majetek? Pokud ano, o jaký majetek se jednalo a jakým způsobem byl majetek využíván?
6. Měla Vaše obchodní společnost ve zdaňovacím období roku 2020 evidované nějaké provozovny? Pokud ano, uveďte jejich adresu a specifikujte jaké prostory se zde nacházejí (např. kancelářské, výrobní, skladovací apod.), jakou činností se provozovny zabývají.
7. Obchodovala Vaše obchodní společnost ve zdaňovacím období roku 2020 s daňovými subjekty z jiných členských států Evropské unie, event. se společnostmi z třetích zemí?
8. Uveďte Vaše hlavní odběratele v roce 2020.
9. Jakým způsobem má Vaše obchodní společnost ošetřeny obchodní vztahy s odběrateli?
10. Jakým způsobem stanovujete ceny za Vámi poskytnuté služby? Máte stanovený pevný ceník?
11. Zda uskutečnila Vaše obchodní společnost transakce se spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pokud ano, uveďte s jakými osobami (název/jméno osoby, jejich adresu, identifikační údaje IČ/RČ).

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 oprávněních 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).



Příloha B: Oznámení o ukončení daňové kontroly

Finanční úřad pro Liberecký kraj

1. máje 97
460 02 LIBEREC

Územní pracoviště v Liberci

1. máje 97
460 02 LIBEREC

Čj.: 
Vyřizuje: 
Oddělení kontrolní II
Telefon:  č. dveří: 
E-mail: podatelna2601@fs.mfcr.cz

Elektronicky podepsáno



Daňový subjekt





O Z N Á M E N Í 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")

o z n a m u j e

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

daň	za zdaňovací období (od-do)
Daň z příjmu právnických osob v neomezeném rozsahu	01.01.2020-31.12.2020

zahájená dne 10.01.2023 doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly
č. j.:  

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

Poučení

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



Příloha C: Dodatečný platební výměr na DPPO

Finanční úřad pro Liberecký kraj
1. máje 97
460 02 LIBEREC

Územní pracoviště v Liberci
1. máje 97
460 02 LIBEREC
Č.j.: [REDACTED]
Vyřizuje: [REDACTED]
Oddělení vyměrovací II
Telefon: [REDACTED] č. dveří: [REDACTED]
E-mail: podatelna2601@fs.mfcr.cz

V Liberci
dne



[REDACTED] DIČ: [REDACTED]

[REDACTED]

D O D A T E Č N Ý P L A T E B N Í V Ý M Ě R **na daň z příjmů právnických osob** za zdaňovací období od 01.01.2020 do 31.12.2020

Shora uvedený správce daně doměřuje výše uvedenému daňovému subjektu podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o daních z příjmů"), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 49 970.00 Kč, slovy ČTYŘICETDEVĚTISÍCDEVĚTSETSEDMDESÁT Kč, stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole
č.j.: [REDACTED]

Zároveň shora uvedený správce daně stanovuje dle § 251 odst. 3 daňového řádu penále v částce 9 994.00 Kč, slovy DEVĚTISÍCDEVĚTSETDEVADESÁTČTYŘI Kč.

Daňovému subjektu vzniká zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 9 994.00 Kč, slovy DEVĚTISÍCDEVĚTSETDEVADESÁTČTYŘI Kč.

Výpočet doměřené daně z příjmů právnických osob v Kč

- | | |
|---|------------|
| 1. Poslední známá daň podle platebního výměru,
č.j.: [REDACTED] | 1 330.00 |
| 2. Nově stanovený základ daně před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů,
na základě zprávy o daňové kontrole,
č.j.: [REDACTED] | 270 890.00 |

3. Nově stanovený základ daně po snížení o položky podle § 34 a § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	270 000.00
4. Daň ze základu daně uvedeného na řádku 3, s použitím sazby podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů	51 300.00
5. Slevy na dani podle § 35a nebo § 35b a § 35 zákona o daních z příjmů	0.00
6. Snížení daně zaplacené v zahraničí podle § 38fa zákona o daních z příjmů	0.00
7. Zápočet daně zaplacené v zahraničí podle § 38f zákona o daních z příjmů	0.00
8. Nově stanovená daň po slevách, snížení a zápočtu na ř.5, 6 a 7: (ř.4 - ř.5 - ř.6 - ř.7)	51 300.00
9. Nově stanovený samostatný základ daně (§ 20b zákona o daních z příjmů), na základě zprávy o daňové kontrole, č.j.: [REDACTED] zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	0.00
10. Daň ze samostatného základu daně uvedeného na řádku 9, s použitím sazby podle § 21 odst. 4 zákona o daních z příjmů	0.00
11. Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně	0.00
12. Daň ze samostatného základu po zápočtu na ř.11 zaokrouhlená na celé koruny nahoru	0.00
13. Nově stanovená celková daňová povinnost: (ř.8 + ř.12)	51 300.00
14. Doměřená daň (§ 143 odst. 2 daňového řádu) (+ zvýšení; - snížení): (ř.13 - ř.1)	49 970.00

Poslední známou daní za shora uvedené zdaňovací období pro účely stanovení výše a periodicity záloh na daň z příjmů právnických osob podle § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů, je s účinností od měsíce následujícího po právní moci tohoto dodatečného platebního výměru (§ 174 odst. 4, ve spojení s § 103 odst. 1 daňového řádu) částka ve výši 51 300.00 Kč.

Doměřená daň je v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci tohoto dodatečného platebního výměru.

Penále je v souladu s § 251 odst. 3 daňového řádu splatné do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno.

Doměřenou daň i penále uhradte na účet shora uvedeného správce daně

číslo: 7704-77628461/0710,

IBAN: CZ47 0710 0077 0400 7762 8461, BIC: CNBACZPP,

konstantní symbol: 1148 - převodní příkaz,

variabilní symbol: [REDACTED]

pokud nebude uhrazena jiným způsobem podle § 163 odst. 3 daňového řádu. Daň nebo penále se nepředepíše a neplatí, nepřesáhne-li 200,- Kč (§ 38b zákona o daních z příjmů).

O d ů v o d n ě n í :

Jelikož ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se podle § 147 odst. 3 daňového řádu za odůvodnění tohoto rozhodnutí zpráva o daňové kontrole č.j.: [REDACTED] doručená dne [REDACTED] spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly č.j. [REDACTED] do datové schránky daňového subjektu.

P o u č e n í :

Stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení (§ 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě do 30 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání je nepřípustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 daňového řádu).

L.S.

[REDACTED]

Příloha D: Vyrozumění o úroku z prodlení

Finanční úřad pro Liberecký kraj

1. máje 97
460 02 LIBEREC

Územní pracoviště v Liberci

1. máje 97
460 02 LIBEREC

Čj.: 

Vyřizuje: 

Oddělení vyměrovací II

Telefon:  č. dveří: 

E-mail: podatelna2601@fs.mfcr.cz

V Liberci
dne

Elektronicky podepsáno



V Y R O Z U M Ě N Í o úroku z prodlení

Shora uvedený správce daně podle § 251a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád")

v y r o z u m í v á

o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností vznikajícího dle § 252 daňového řádu:


Daň z příjmu právnických osob
za zdaňovací období od 01.01.2020 do 31.12.2020,
který byl předepsán do evidence na osobní daňový účet do dne 02.01.2024
ve výši 16 032,00 Kč,
slovy ŠESTNÁCTISETŘICET DVA Kč.

Správce daně eviduje nedoplatek na výše uvedeném úroku z prodlení
ke dni 21.02.2024 ve výši: 15 086,00 Kč.

Nedoplatek uhradte na účet výše uvedeného správce daně:

číslo: 7704-77628461/0710,

IBAN: CZ47 0710 0077 0400 7762 8461, BIC: CNBACZPP,

variabilní symbol: 

Výpočet úroku z prodlení úhrady výše uvedených daňových povinností,
předepsaného celkem do dne 02.01.2024, je uveden v příloze k tomuto
vyrozumění.

P o u č e n í :

Příjemce tohoto vyrozumění je dle § 251a odst. 4 daňového řádu oprávněn uplatnit námitku dle § 159 daňového řádu proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku.

V případě neuhrazení výše uvedeného úroku z prodlení může být tento úrok vymáhán formou daňové exekuce, případně jinými způsoby vymáhání v souladu s § 175 a násl. daňového řádu, čímž příjemci tohoto vyrozumění vzniknou další náklady s tím spojené.

Příloha:

Výpočet úroku z prodlení

L.S. [redacted]

Výpočet úroku z prodlení úhrady
Daň z příjmu právnických osob

Daň splatná ke dni Úročena do dne Úročena do dne	v částce v částce [Kč]	sazbou sazbou [%]	úročení úročení [dny]	Vypočtený úrok Dílčí úrok Úrok dle sazby [Kč]
03.05.2021	1 330.00			8.00
01.06.2021	1 330.00	8.25/365	26	7.82
03.05.2021	49 970.00			16 024.00
16.11.2023	49 970.00		924	16 023.94
30.06.2021		8.25/365	55	621.20
31.12.2021		8.50/365	184	2 141.18
30.06.2022		11.75/365	181	2 911.61
31.12.2022		15.00/365	184	3 778.55
30.06.2023		15.00/365	181	3 716.95
16.11.2023		15.00/365	139	2 854.45
Sdělený úrok celkem v částce Kč				16 032.00

Příloha E: Rozhovor s vedoucím pracovníkem kontrolního oddělení

Kladené dotazy a odpovědi

1. Jak dlouho pracujete ve finanční správě a jaké pracovní pozice jste za své praxe zastávala?

„Dobrý den. Pracuji ve finanční správě již přes 30 let a pracuji celou dobu na kontrolním oddělení, kde jsem vystřídala všechny pozice, od základní pozice referenta nebo kontrolora, až do dnešní pozice ředitele odboru kontrolního.“

2. Co je náplní pracovníka na kontrolním oddělení daně z příjmů právnických osob?

„Tak ten záběr je hodně široký, je dán mantinely daňového řádu, což je základní právní předpis, kde jsou nastíněny jednotlivé postupy, které má kontrolní pracovník provádět v rámci svých kompetencí a vymezení svých pravomocí. A těmi základními činnostmi, které tady jednotliví kontrolní pracovníci provádí, tak je jednak vyhledávací činnost, která souvisí se všemi kontrolními postupy, který ten kontrolní pracovník provádí a ta vyhledávací činnost zahrnuje jednak rozbor a analýzu daňového subjektu, který je předmětem zájmu, provádění místního šetření ohledání na místě. Samozřejmě potom daňová kontrola a potom jsou to ještě kontrolní postupy, které probíhají v úzké součinnosti s vyměřovacím odborem, což je postup k odstranění pochybností, v případě, že vzniknou nějaké důvodné pochybnosti o tom, že daňové přiznání vykazuje nějaké nesrovnalosti, a nebo se jedná o vyměření nebo doměření daňové povinnosti z moci úřední, poté co nebylo podáno daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, a to ani po výzvě správce daně a současně správci daně vznikla nějaká indicie o tom, že ten daňový subjekt by daňové přiznání podat měl. V této souvislosti potom jsou předávány podklady na kontrolní odbor s tím, že v úzké součinnosti s vyměřovacím odborem dochází tady ke stanovení té daňové povinnosti na základě vyhledávací činnosti z moci úřední a dochází tady ke stanovení té daně. Takže s tím je spojena také vyhledávací činnost a samozřejmě je nutno provést poměrně široké šetření v této oblasti.“

3. Takže ten rozsah je poměrně široký, co musí kontrolní pracovníci ovládat. Jsou tedy pracovníci daňové kontroly pravidelně nějak proškolení?

„To proškolení vlastně začíná již od okamžiku, kdy je přijat ten pracovník na pozici kontrolora anebo i na pozici jinou v rámci finanční správy. Když se budu bavit o pozici

kontrolora, tak samozřejmě po nástupu, je to jednak takové kratší seznamovací školení, o přehledce jednotlivých daní, které se spravují v rámci finanční správy. Potom je to školení o postupech, práci s naším speciálním softwarem a pak je to hlavně základní třítydenní školení, které se vztahuje k daňové kontrole, a která zahrnuje veškeré oblasti i včetně účetnictví a včetně všech metodik a postupů, které souvisejí teda s tou budoucí vykonávanou činností toho kontrolního pracovníka. Samozřejmě prochází tady současně i nějakým adaptačním procesem, kdy je mu na pět měsíců přidělen garant, který s ním spolupracuje a předává mu základní informace, které bude potřebovat pro výkon své práce. A následně potom, když už ten kontrolní pracovník se zapojí plně do toho kontrolního procesu, tak samozřejmě průběžně, každý rok absolvuje x školení v různé oblasti, v různé problematice. Ať už je to otázka daňového procesu, to znamená těch jeho pravidel, povinností, co musí ten kontrolní pracovník, čeho se musí držet a jak má postupovat v rámci své činnosti anebo v rámci jednotlivých částí daně z příjmů právnických osob, která zahrnuje širokou škálu různých témat, různě složitých. A samozřejmě Ti pracovníci daně z příjmu právnických osob, kromě toho kontrolují, třeba i jiné související věci, jako je třeba kontrola účetnictví, takže samozřejmě probíhají školení v této oblasti. Anebo třeba pracovníci daně z příjmů právnických osob také mají specializaci na přestupková řízení, která se týkají vztahu k pokutám za účetnictví anebo za platby v hotovosti, kde samozřejmě probíhají taky průběžná školení. Takže, když bych to shrnula, ten kontrolní pracovník, neustále se musí školit, neustále se musí učit a je to vlastně v souvislosti s tím, že dalo by se říct každý rok, ty nejdůležitější, související daňové zákony probíhají novelizacemi, takže je potřeba si neustále udržovat prostě aktuální znění zákonů, a to nejen to aktuální, ale protože můžeme kontrolovat až 3 roky dozadu, tak samozřejmě i ta znění zákonů, která platí i pro ty předchozí tři roky. V tomto duchu bych řekla, že teda ten požadavek kladený na ty kontrolní pracovníky z hlediska jejich vzdělávání a rozšiřování vzdělávání je na úseku finanční správy velmi, velmi vysoký. “

4. Tím jste mi vlastně odpověděla částečně i na další otázku, kterou jsem měla připravenou, jelikož já jsem se chtěla zeptat, jestli je zapotřebí, že by měli mít vlastně kontroloři nějaký speciální znalosti ohledně speciálních počítačových programů?

„Není to teda, jak už jsem předtím řekla, jenom otázka znalosti právních předpisů, ale ten výkon kontrolní činnosti vyžaduje i dovednosti další. Jednou z nezbytných dovedností

je ovládání počítače, protože i v rámci finanční správy dochází k elektronizaci, maximum pracovních činností a výkonu pracovních činností, to za prvé. Za další, veškerá evidence údajů a dat k jednotlivým daňovým subjektům je součástí našeho interního softwaru, kde samozřejmě údaje jsou velmi citlivé, různě se zpracovávají, na různých úrovních ve finanční správě, ať už je to odbor kontrolní, vyměřovací, vymáhací, registrační. A takže i Ti kontrolní pracovníci musí ovládat přístup k této databázi, protože tam jsou základní údaje o těch daňových subjektech, u nichž teda potom třeba v budoucnu bude probíhat ta daňová kontrola a součástí toho samozřejmě je i předpokládané ovládání softwaru jako je Word, excel, pohyb v tabulkách. A samozřejmě na dani z příjmů právnických osob je to ještě i nově, i když už to běží samozřejmě nějaký čas, ale pro každého pracovníka se specializací na daň z příjmů právnických osob je to ovládání softwaru Idea, což je speciální analytický software zpracovávající údaje z účetnictví. “

5. Děkuji, tak to by, co se týče znalostí a dovedností, mi tak nějak stačilo, tak jestli mohu přejít spíš teďka ke kontrole. Jak dochází k výběru daňových subjektů ke kontrole? Dá se to nějak specifikovat?

„To není moc jednoduchá otázka, protože tady při výběru daňových subjektů ke kontrole musí být dodržena základní pravidla, kde jedním z pravidel je zajištění nestrannosti a nepodjatosti vybírajících osob, aby případně v budoucnu nemohlo být řečeno, že třeba si finanční správa na někoho zaklekla. Jak to někdy v novinových článcích vidáme. Takže tento základní princip je dodržován u nás tím, že teda jsou určovány daňové subjekty z různých úrovní a na základě různých hledisek. Těmi úrovněmi jsou zdroje analytické, ať už to pochází teda z vlastních zdrojů v rámci jednotlivého územního pracoviště, nebo tím zdrojem jsou přidělené kontroly v rámci nějakého výběru z úrovně finančního úřadu, jako krajské úrovně anebo i z úrovně Generálního finančního ředitelství v rámci zadaných celostátních kontrolních akcí. A důvody potom k výběru jsou různé, z hlediska daně z příjmů právnických osob to mohou být povětšinou anebo jsou i povětšinou tématické okruhy, zabývající se jednotlivými úseky z hlediska daně z příjmů právnických osob, jako třeba v současné době to je výzkum a vývoj nebo transferové ceny. Ale mohou to být i čistě preventivní kontroly, protože samozřejmě daňová kontrola jako institut má nejen účel jakoby dohlížecí v rámci toho, když správce daně získá nějaké pochybnosti o tom, že teda daňovému subjektu by měla svědčit jiná daňová povinnost, než kterou deklaroval v daňovém přiznání. Ale je to

samozřejmě i preventivní důvod těch daňových kontrol, který používáme hlavně třeba u nově vzniklých daňových subjektů, abychom si zkontrolovali, jestli třeba řádně vedou účetnictví, jestli řádně a dobře vypočetli daňovou povinnost. Jestli plní i všechny ostatní povinnosti, třeba i vůči, já nevím, zdravotní pojišťovně, sociálnímu, zdravotnímu. Jestli plní i svoje povinnosti třeba, já nevím i proti obchodnímu rejstříku, živnostenskému rejstříku a tak dále. Jestli teda formálně vyšlapují, tak jak mají. Samozřejmě jsme rádi, když se nám to potvrdí, že ano.“

6. Takže nelze jakoby říct, že by častěji byly kontrolovány větší společnosti, třeba s velkým obratem a se zahraniční kapitálovou účastí?

„Tak záleží samozřejmě na tom zadání, kdy teda jedním z těch oblastí, kdy teda je zahajována, nebo je do plánu kontrol nastaven třeba konkrétní daňový subjekt, může být samozřejmě i to, že se jedná o daňový subjekt s velkým obratem. Ze zákona o Finanční správě je dáno, že daňové subjekty, které dosáhly obratu dvou miliard korun, tak ty mají speciálně místně příslušný úřad, kterým je specializovaný finanční úřad se sídlem v Praze, takže samozřejmě na ostatní pracoviště, pracoviště finanční správy, potom spadají nebo dopadají ke kontrole subjekty, které mají ten obrat nižší. Protože jsme teda na Územním pracovišti v Liberci a sedíme vlastně tady na okresní úrovni, ale vlastně v sídle kraje, tak dalo by se říct, že oproti ostatním územním pracovištím kraje, máme zde největší záběr těch velkých, velkoobrátkových firem, které se pohybují mezi jednou miliardou a dvěma miliardami korun. Takže tam se předpokládá, že ta kontrola by měla probíhat častěji, protože jsou to velké subjekty s velkým obratem a s velkým záběrem, třeba i problematiky, protože speciálně u těhletých subjektů, se ve většině případů vyskytují ty specializované oblasti, jako jsou transferové ceny, nebo výzkum a vývoj anebo investiční pobídky. A samozřejmě ve většině těhletých případů se jedná o subjekty se zapojením do zahraničí. Do zahraničí, kde třeba buď ta matka nebo dcera je zahraniční subjekt a součástí těch daňových kontrol jsou i to, jak jsou nastavený vztahy na těchto úrovních, teda mezi dcerou a matkou. Ale samozřejmě to celé naráží na to, jaká je kapacita kontrolního oddělení. A samozřejmě, jestli nejsou zadány ještě nějaké přednostnější jiné úkoly.“

7. Chtěla jsem se ještě zeptat, jestli teda, když se zahajuje kontrola, tak spíš jsou ty kontroly v neomezeném rozsahu, či jsou konkrétně zaměřené, právě na nějakou tu oblast, jako investiční pobídky, výzkum a vývoj anebo jinou oblast?

„No nejde to zase říct obecně nebo že je nastaveno jedno pravidlo podle kterého se jede, protože v těchto případech právě záleží na tom, jaký typ toho daňového subjektu má být kontrolován, tou daňovou kontrolou a podle toho samozřejmě se i rozhoduje, v jakém rozsahu ta daňová kontrola se bude provádět. Samozřejmě, když je to nějaký méně obrátkový daňový subjekt, nebo když je to začínající daňový subjekt, který je nově zapsaný v obchodním rejstříku, tak tam většinou děláme daňovou kontrolu bez omezení rozsahu. To znamená, že si teda převezmeme veškeré účetnictví a projíždíme všechny doklady a ve vztahu k podanému daňovému přiznání a kontrolují se všechny položky daňového přiznání, jestli jsou zahrnuty ve správné výši. A pokud máme daňový subjekt, ale velkoobrátkový, kde je podle kapacitních možností kontrolního oddělení anebo podle zadaného úkolu třeba z vyšší úrovně finanční správy, tam je potom i varianta taková, že ten rozsah se dělá pouze omezeně a je zacílováno už přímo na nějakou specifickou oblast, která probíhající vyhledávací činností byla vyhodnocena, že by byla vhodná ke kontrole nebo ke zkontrolování, takže je to kus od kusu. Samozřejmě, a záleží také na tom, o jakou výrobní činnost nebo o jakou oblast ten daňový subjekt, v jaké je zaměřen, protože když máme nějaké výrobní daňové subjekty, se zaměřením na výrobu, tak tam většinou teda děláme ty specializace, kde máme službové subjekty anebo třeba neziskovou sféru, tak tam většinou to děláme v omezeném rozsahu.“

8. A může tedy nastat, že by třeba někdy bylo kontrolováno v rámci jedné kontroly více období současně, třeba dvě zdaňovací období?

„Tak to záleží také právě na rozsahu a velikosti toho daňového subjektu. A samozřejmě zase na zadaném úkolu, zadaném cíli a zadaných kapacitních možnostech. Ve většině případů kontrolujeme jedno zdaňovací období, ale samozřejmě zákon nám umožňuje rozšíření daňové kontroly v případě, že by se zjistilo nějaké závažné pochybení, které by pokračovalo a zasahovalo i do dalších zdaňovacích období. Tak nám zákon umožňuje rozšíření té daňové kontroly i na další zdaňovací období, jako jsou tady oblasti v rámci těch kontrol, které se nám prolínají do více zdaňovacích období, jako jsou třeba odpisy anebo evidence majetku dlouhodobého anebo samozřejmě to mohou být případy časového rozlišení. Nebo třeba

výzkum a vývoj, který přesahuje taky x let nebo investiční pobídky, taky zasahují několikrát za sebou, takže v těchto případech se rozhodujeme, jestli teda budeme kontrolovat preventivně, třeba jenom to jedno zdaňovací období anebo jestli už rovnou to rozšíříme do několika zdaňovacích období po sobě jdoucích.“

9. A může teda třeba i nastat situace, kdy bychom v rámci jedné kontroly kontrolovali i více daní současně?

„Tak na dani z příjmů právnických osob to probíhá bych řekla zcela standardně vždy, protože kontrolní pracovníci současně mají povinnost zkontrolovat i daň silniční, takže součástí vyhledávací činnosti a přípravy ke kontrole je samozřejmě i náhled do registru vozidel a samozřejmě náhled do daňového spisu, jestli tam jsou uložena daňová přiznání k dani silniční. A ten kontrolní pracovník se připravuje i na kontrolu této daně. Součástí toho je samozřejmě i kontrola srážkové daně, což je specifická varianta daně z příjmů právnických osob. Takže to je zase trošku jiná oblast a jinak jaksi filozoficky a metodicky nastavená kontrola daně. Ale ve vazbě, teda na většinu velké a více obrátkové, teda vysokoobrátkové daňové subjekty, tak tam může dojít i k tomu, že ta daňová kontrola probíhá ve spolupráci současně s oddělením kontroly DPH, kde někdy je dokonce i žádoucí, aby ty kontroly probíhaly současně, to ve většině případů, hlavně teda u problémových třeba nebo nekontaktních daňových subjektů, kde můžou probíhat i tyhle dvě kontroly vedle sebe současně.“

10. V rámci diplomové práce byla poskytnuta data od Generálního finančního ředitelství a z nich vyplynulo, že v období roku 2018 až 2022 dochází v rámci Libereckého kraje ke snížení počtu kontrol a naopak se zvyšují kontrolní úkony. Můžete uvést příčinu či to nějak specifikovat, proč tomu tak je?

„Tady je to oblast takzvaných bych řekla spojených nádob, kdy, jak už jsem v úvodu řekla, tak Ti kontrolní pracovníci jednak teda provádějí daňové kontroly a potom ještě provádějí jiné kontrolní postupy, kterými teda buď může být postup k odstranění pochybností anebo teda to může být doměření nebo vyměření daňové povinnosti z moci úřední. Takže tady potom může dojít k situacím, že když je podáno daňové přiznání, u kterého vzniknou pochybnosti, třeba o výši, o výši přiznané daně, tak správce daně může zahajovat takzvaný postup k odstranění pochybností a pokud v rámci toho postupu k odstranění pochybností

není ta pochybnost vyjasněna, tak může se současně přejít z toho postupu odstranění pochybností do daňové kontroly, takže v tom případě ten doměrek vlastně se nám zachytí v oblasti těch daňových kontrol. V případě, že se nepřechází do daňové kontroly, tak se ten doměrek potenciálně zachytí v oblasti evidovaných postupů k odstranění pochybností. A v současné době, ale nastává, dochází ještě k jinému trendu, kdy teda se finanční správa zaměřuje hlavně na daňové subjekty, které třeba dlouhodobě nepodávají daňová přiznání, ačkoli teda správce daně má indicie o tom, že mu daňová povinnost nějakým způsobem svědčí. A na základě toho vydává výzvy k podání daňového přiznání, potažmo dodatečného daňového přiznání. A pokud, v případě nereakce daňového subjektu, správce daně za těchto podmínek pak je oprávněn stanovit daň, daňovou povinnost z moci úřední. V těchto případech dochází k vyměření i na základě provádění vlastní vyhledávací činnosti a potom ta daňová povinnost je, vlastně se nám objeví v oblasti, která je evidována jako kontrolní úkony, kde samozřejmě dochází také k doměření nebo k vyměření daňové povinnosti. Ale je to jiným způsobem a jinou cestou než cestou daňové kontroly, která má svůj postup a svoji metodiku. A jako tam nelze směřovat tyhle ty dvě věci dohromady. Nicméně všechny tyhle ty tři cesty, ať už je to daňová kontrola nebo postup odstranění pochybností nebo ty kontrolní úkony jako takové vstupují a ovlivňují výši inkasa daní. A bohužel teda je nutno v současné době konstatovat, že začíná se zvyšovat ten trend, a hlavně bohužel díky tomu, že daňové subjekty bývají vesměs nekontaktní a nespolupracují se správcem daně. Takže začíná se navyšovat počet těch stanovení daně anebo doměření daňové povinnosti na základě těch kontrolních úkonů, kde teda dochází ke stanovení daně z moci úřední, nikoli na základě prováděné daňové kontroly. Současně, ale teda je potřeba říct, že to je ovlivněno i kontrolními kapacitami, že kdybychom samozřejmě měli dostatek lidí, tak zajistíme, jak vysoký počet daňových kontrol, tak vysoký počet kontrolních úkonů. Ale protože bohužel máme kontrolní kapacitu jenom jednu, tak je nutno to nějak rozdělovat mezi sebe. A je dlužno říct, že teda i stanovení té daňové povinnosti z moci úřední už dneska není jednoduchá záležitost, je to taky složitý postup, kdy teda tomu kontrolnímu pracovníkovi trvá taky třeba několik měsíců, než tu daňovou povinnost sestaví a připraví k vyměření. Takže to nejsou taky žádné nějaké, jednoduché úkony. A náročností jako srovnatelné i třeba s tou daňovou kontrolou.“

11. Teď jsme se tom asi už zmínili i předtím, v předchozích otázkách, já jsem se chtěla zeptat, jestli je důležitá důsledná příprava k té kontrole?

„Tak bez přípravy ta daňová kontrola dneska není ani možná. Kontrolní pracovník samozřejmě, když dostane v rámci plánu kontrol zadané subjekty ke kontrole, tak první, co musí udělat, než vůbec osloví ten daňový subjekt s tím, že tam bude zahajovat daňovou kontrolu, tak si musí udělat jako důležitou a základní přípravu. Přípravu k té daňové kontrole, která zasahuje hlavně vyhledávací činnost, to znamená, že my ze zákona nesmíme zatěžovat daňový subjekt jako získáváním informací, které jsou nám dostupné z veřejných rejstříků. To znamená, že tady se předpokládá určitě prvotní získávání informací z obchodního rejstříku, ze živnostenského rejstříku, o tom, jestli nemá nějakou plnou moc. Jestli víme, kdo je oprávněnou osobou k jednání za ten daňový subjekt. Samozřejmě musí se udělat rozbor daňových přiznání, rozbor účetních závěrek. Samozřejmě je to i o tom, že když má evidován v účetnictví nějaký majetek, tak předpokládají třeba náhled i do daňových přiznání daně z nemovitostí nebo daňové přiznání k dani silniční. Pokud tam probíhaly nějaké kontrolní postupy v předchozích obdobích, tak samozřejmě součástí toho je i náhled do těchto kontrolních postupů předchozích období. A dneska, a je to cíleně, hlavně důležité ze dvou důvodů, kdy prvním důvodem je lhůta pro stanovení daně, kdy samozřejmě ten správce daně si musí ověřit, jestli může, nebo nemůže ještě zahájit tu daňovou kontrolu, protože podle daňového řádu je lhůta pro stanovení daně v délce tří let. Takže pokud by se ten kontrolní pracovník dostal do situace, že tahle lhůta pro stanovení daně již uplynula, tak už tam daňovou kontrolu samozřejmě zahájit nemůže. A je potřeba vždycky tyto údaje ověřit jako první, jestli je to v pořádku. A druhá věc, která je důležitá pro tu přípravu ke kontrole, jestli náhodou by nemohlo dojít k takzvané opakované kontrole, kdyby se kontrolovalo stejné období nebo stejný předmět, který již prošel revizí někdy v minulých obdobích. A ze zákona podle daňového řádu opakovaná daňová kontrola je nezákonná, takže tady prostě nelze zahajovat věc, která je v rozporu se zákonem to za prvé. Za další je tam jedna jediná výjimka, kdy lze udělat opakovanou daňovou kontrolu, ale to je pouze v případě, že jsou zjištěny nové důkazní prostředky, které v té minulosti nebyly vlastně správci daně známy a mají vliv na stanovení nové daňové povinnosti. Což v těchto případech, jako se děje opravdu velmi výjimečně a je to velmi sledovaná oblast, aby k těmto nezákonnostem nedocházelo. Takže z tohoto důvodu prostě ta příprava na tu daňovou kontrolu je velmi důležitá. A zapoměla bych ještě na jednu věc, která je taky zásadní. A to je, že ten kontrolní

pracovník samozřejmě musí zajistit i to, aby nedocházelo k podjatosti v rámci zahajované daňové kontroly. To znamená, že je v úvodu, když se seznamuje s jednotlivými fyzickými osobami, které třeba ovládají, jsou ve vedení té společnosti, ať už na pozici jednatele nebo společníka, tak je potřeba samozřejmě i vyhodnotit, jestli to není nějaký můj známý, nedej bože příbuzný, protože v těchto případech jako nemůžeme si dovolit risknout to, aby ta daňová kontrola byla podjata. Takže v tomto případě ten kontrolní pracovník má povinnost tu daňovou kontrolu vrátit a vzít si místo ní nějakou jinou, protože tady musí být dodržena ta základní zásada nestrannosti a samozřejmě bylo by to, kdyby se na to dodatečně přišlo velmi nepříjemné pro všechny strany.“

12. Tím mi bylo vlastně zodpovězeno i na další otázku, kterou jsem měla připravenou, jestli si musí dát konkrétně kontrolor pozor na něco, jako víceméně konkrétního, než zahájí daňovou kontrolu, což tam je víc těch specifik, ale asi to nejdůležitější je prekluze, jestli mi to z toho vyplývá?

„Takže určitě bych řekla lhůta pro stanovení daně čili jestli uplynula prekluzivní lhůta nebo neuplynula, pak samozřejmě opakovaná daňová kontrola a samozřejmě ta podjatost, takže tyhle všechny tři aspekty jsou podle mě jako stejně důležité.“

13. Daňový řád byl novelizován a od 01.01.2021 došlo k nějakým změnám, který asi jako by usnadnily daňovým kontrolorům nějaký kroky. A je tam i novinka, že můžeme zahajovat korespondenčně. Je toho nějak využíváno v rámci zahajování?

„I když teď asi budu střílet do vlastních řad, protože to je jako já mám radši kontakt s daňovým subjektem a jsem radši, když se věci vyjasňují u stolu, takže moji preferenci vždycky spíš byla protokolová ústní jednání, kde bych řekla, že určitě byl snazší přístup jak pochopení, tak samozřejmě i k vysvětlení těch důvodů, proč si správce daně myslí, nebo ten kontrolní pracovník, že je něco špatně. A samozřejmě byl tam hned dán prostor daňovému subjektu pro vysvětlení anebo pro případnou změnu názoru anebo odstranění té pochybnosti. Tak tou novelou daňového řádu a tím nechci říct, že je to špatně, naopak nám to hodně usnadnilo práci, bylo umožněno to, že lze a vesměs to bylo využíváno hlavně teda v té covidové době. Komunikace a vlastně zahajování těch daňových kontrol i jejich ukončování korespondenční cestou. To znamená, že se teda daňová kontrola zahajovala doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, což je písemnost, která je typem

rozhodnutí, takže má svoji váhu. Ten daňový subjekt se proti tomu nemůže odvolat. A doručení tohoto oznámení je de facto ta daňová kontrola zahájena, i když teda současně je upozorňováno na to, že musí současně i ten správce daně zahájit i ty konkrétní kontrolní úkony. To znamená, že minimálně musí tam probíhat ta vyhledávací činnost a musí být učiněny kroky k získání těch kontrolovaných daňových dokladů a toho účetnictví, aby teda ta kontrola běžela bez nějakých prodlev a bez nějaké nečinnosti ze strany toho správce daně. Ale řekla bych, že to korespondenční zahajování těch daňových kontrol je veskrze dneska využíváno na sto procent. Přestože daňového řád jako umožňuje zahajovat daňovou kontrolu i nadále prostřednictvím teda protokolu o ústním jednání. Tak z hlediska rychlosti, z hlediska jakoby bezproblémovosti v zahájení té daňové kontroly, je to institut, který se osvědčil. Je teda bez pardomu stoprocentně využíván v našem případě a řekla bych, že i daňové subjekty už si na to i zvykly. Nemají s tím problém a nesečkala jsem se s tím, že by to bylo řešeno anebo nějak chápáno nějak negativně.“

14. A stává se třeba někdy, že by daňový subjekt na oznámení o zahájení daňové kontroly nereagoval ve stanovené lhůtě?

„Bohužel to se stává. Je nutno teda podotknout, že to nic nemění na tom faktu, že ta daňová kontrola je zahájena, protože tam dojde teda k tomu doručení té písemnosti, což je ten okamžik toho zahájení té daňové kontroly. Nicméně pokud ten daňový subjekt nereaguje na toto oznámení, máme nastavené postupy daňovým řádem, jak teda v té daňové kontrole pokračovat dál. Ačkoli se to ze začátku zdá, že to je nemožné, ale bohužel, stává se to, že některé ty daňové kontroly, hlavně ty problémovější, které třeba dlouhodobě nepodávají daňová přiznání anebo se komunikaci se správcem daně různým způsobem vyhýbají a jsou nekontaktní anebo nespolupracuje se správcem daně. Tak v těchto případech jako máme možnosti další, jak postupovat, kde teda ten daňový řád nám umožňuje v případě, že nelze stanovit daňovou povinnost řádně a s tím, že daňový subjekt nekomunikuje, nepředloží ty doklady ke kontrole, účetnictví nepředloží ke kontrole, nespolupracuje, tak máme ze zákona možnost přejít na stanovení daně pomůckou. Což je varianta, jak ukončit tu daňovou kontrolu v souladu se zákonem a s tím, že teda tam ty pomůcky, které sestaví správce daně, už i ze zákona mohou být bez součinnosti toho daňového subjektu. Což lze vnímat jako postup v případě, když ten daňový subjekt nespolupracuje tak, že je dána možnost tomu správci daně dokončit tu daňovou kontrolu.“

15. Daňová kontrola může probíhat buďto na finančním úřadě nebo v prostorách daňového subjektu. Je častější daňová kontrola na finančním úřadě nebo v prostorách daňového subjektu?

„Tak, tam jednak to vychází ze dvou podmínek, které se vyhodnocují. První je právo daňového subjektu zvolit si místo, kde bude probíhat ta daňová kontrola. Takže tam daňový subjekt může říct, že chce, aby daňová kontrola probíhala u správce daně anebo naopak, že chce, aby daňová kontrola probíhala u něj. Tak to je jedna podmínka, která je ze strany teda daňového subjektu. A potom je druhá podmínka, která je zase ze strany správce daně, kde samozřejmě se snažíme s tím daňovým subjektem domluvit o tom, aby ta daňová kontrola probíhala u něj, v jeho prostorách, a to hlavně v případě, kdy se jedná o nějaký větší daňový subjekt z hlediska třeba obratu, bude se jednat o kontrolu za několik zdaňovacích období, kde je předpoklad jako velkého objemu daňových dokladů, které stěhovat k zapůjčení ke správci daně se jeví už od samého počátku jako neefektivní. Takže v těch případech se snažíme s daňovým subjektem už dopředu domluvit, že bychom byli rádi, kdyby ta daňová kontrola mohla probíhat u něj. Samozřejmě to vyžaduje spolupráci toho daňového subjektu, protože má v tom případě povinnost zajistit nám vhodné místo k provádění té daňové kontroly, kde by ty daňové doklady, a to účetnictví a ty předpokládané písemnosti, které budeme potřebovat ke kontrole, kde budou shromážděny a kde teda nám budou pracovníci toho daňového subjektu třeba k dispozici pro nějaké vysvětlení. Ale nedá se to zase jednoznačně říct a nastavit pravidlo, kdy je to tak a kdy je tak.“

16. Takže záleží na situaci a může třeba nastat i kombinace?

„Záleží přesně na situaci. Může nastat i kombinace, ve většině případů to probíhá tak, že pokud probíhá třeba daňová kontrola u daňového subjektu, tak poté co správce daně, protože samozřejmě zase má omezovat, tam je zase zásada vzájemné součinnosti a minimálního zatěžování daňového subjektu, takže v duchu této zásady, vlastně ten kontrolní pracovník poté, co teda prohlédne si to požadované penzum dokladů, které potřebuje k udělení té správné úvahy o tom, zda teda to daňové přiznání bylo v pořádku, které kontroluje, zda ta daňová povinnost byla přiznána ve správné výši, nebo nikoliv. Tak to bude probíhat u daňového subjektu a pokud už potom nepotřebuje do těch dokladů dál nahlížet, vrátí je po ohledání zpátky tomu daňovému subjektu, tak většinou ta daňová

kontrola probíhá už potom u toho správce daně na finančním úřadu, protože většinou už se potom zpracovávají buď prokazující výzvy, nebo už dokonce ten výsledek kontrolního zjištění. Což jsou už práce na počítači jako s podkladama, které třeba získal jako fotokopie z toho účetnictví ten kontrolní pracovník. Anebo naopak jako může probíhat ta kontrola u správce daně a v rámci té daňové kontroly zjistí, že potřebuje udělat místní šetření a ohledat si třeba nějaký dlouhodobý majetek nebo nemovitost. Jestli tam probíhala a v jakém rozsahu třeba deklarovaná rekonstrukce, modernizace, nebo jestli existuje ten stroj, který je předmětem fakturace a tak dále, takže naopak zase následně může ten správce daně se domluvit s tím daňovým subjektem, že proběhne u něj místní šetření a ohledání na místě. Takže ta kombinace je i možná.“

17. Když se ještě vrátím k té době Covidu, jak jste se zmínila. Vlastně v době Covidu nastaly určité změny, co se týče vedení daňové kontroly. Z důvodu hygienických opatření bylo zapotřebí omezit jednání téměř na minimum a byl upřednostňován korespondenční styk. Přetrvaly tyto praktiky i nadále, třeba v nějakých případech, že něco, jak to bylo nastaveno v Covidu, takže třeba by se toho využívalo i teď?

„Tak, když se vrátím zpátky do doby covidové, kde byla nastavena pandemická opatření. Tak začalo to tvrdým zákazem, jakéhokoliv styku s veřejností a vlastně i mezi námi jednotlivými pracovníky finanční správy a došlo k úplnému zákazu jakékoliv komunikace s daňovými subjekty, takže průběh těch daňových kontrol byl vlastně zastaven. S tím, že se musely provádět pouze nezbytně nutné úkony, a to pouze korespondenčně. Pak následně byla najita řešení, že byly tady zavedeny jednací místnosti, kde byly za současného dodržování hygienických zásad, takže potom ta jednání už byla možná, ale stále to bylo omezeno v počtu těch kontrol. A vlastně tuto situaci umožnila řešit i ta novela toho daňového řádu v roce 2021, která začala, pandemie se vlastně nám odehrávala od března 2020 a vlastně končila jakoby na jaře v roce 22. A k 01.01.2021 byla přijata novela daňového řádu, která bych řekla, že i reagovala na tuto situaci a poměrně zjednodušila postup vedení té daňové kontroly. Takže zatímco do té doby vlastně, jak už jsem říkala, zahajování i ukončování daňových kontrol bylo vedeno v rámci protokolovaného ústního jednání, kde byla nezbytná součinnost toho daňového subjektu a v případě, že ten daňový subjekt se tomu jednání vyhýbal nebo prostě nějakým způsobem obstrukčně se choval, takže docházelo k nepřiměřenému prodlužování těch daňových kontrol a někdy prostě k takovým zásadním

problémům, že se nám buď nepodařilo tu daňovou kontrolu zahájit a nebo se nám ji naopak nepodařilo dokončovat. Tak ta novela toho daňového řádu, vlastně tím, že vlastně se nastavilo to pravidlo jinak, že ta daňová kontrola byla umožněna, je umožněno ji zahájit i ukončit vlastně doručením toho rozhodnutí oznámení o zahájení daňové kontroly nebo oznámení ukončení daňové kontroly, tak se ten proces vlastně v průběhu té daňové kontroly podstatně zjednodušil, podstatně zrychlil. Probíhá to samozřejmě, protože to byla novela daňového řádu, byl to nastavený zákonný postup, tak samozřejmě to platí i dnes, takže se v tom nastaveném trendu pokračuje i v dnešní době. Obě strany si na to zvykly. Myslím, že ale je dobré při té příležitosti ale ještě zdůraznit, že samozřejmě tím, že se nastavilo toto nové pravidlo, nedochází a nedošlo k nějakému omezení na právech daňových subjektů. Protože základní zásady daňového řízení, tak, jak jsou uvedeny v daňovém řádu, stále platí ve stále stejném rozsahu, není krácen ten daňový subjekt na svých právech, aby v průběhu celé té daňové kontroly se vyjadřoval k tomu průběhu toho dokazování, aby předkládal důkazní prostředky, aby navrhoval důkazní prostředky, aby se vyjadřoval k hodnocení těch důkazních prostředků a navrhoval třeba doplnění ještě toho dokazování. Takže samozřejmě po daňové kontrole má možnost se třeba i odvolat proti tomu platebnímu výměru a nechat si prověřit vlastně závěr té daňové kontroly nezávislým odvolacím orgánem. Takže tady v tomto ohledu prostě k nějakému krácení a omezení práv daňových subjektů nedošlo.“

18. Teď když se vrátím ještě jakoby k samotné daňové kontrole, jako takové, můžete uvést nějaké negativní faktory, který ovlivňují daňovou kontrolu?

„No tak, asi bych to rozdělila na dvě oblasti. Jednou oblastí je teda negativní faktory na straně daňových subjektů, což teda je hlavně ta nespolupráce a nekontaktnost daňových subjektů s tím, že vykazují různé znaky obstrukčního chování, ať už teda nekomunikují vůbec, nebo pouze sporadicky anebo s cílem co nejdéle prodloužit a znemožnit jakoby průběh a vedení té daňové kontroly. Takže to by bylo spíš na straně těch daňových subjektů. A pak samozřejmě těmi negativními faktory jsou i faktory, které jsou na straně správce daně, kde teda v současné době se potýkáme hlavně s nedostatkem lidí a s nedostatkem toho, že se nám do výběrových řízení hlásí lidi s nedostatečnou kvalifikací. Kde teda hlavně na dani z příjmů právnických osob, jako je výrazná potřeba znalosti účetnictví. A bohužel jako poslední dobou narážíme stále více na to, že máme velmi těžkej problém prostě sehnat kvalifikovaného pracovníka na to kontrolní oddělení. To je jedna stránka věci a druhá stránka věci, která

nám moc nepomáhá, je legislativní vývoj, který, jak už jsem řekla v předchozích otázkách, každoročně máme novely daňových zákonů, které vyvolávají nové a nové postupy, nové a nové otázky, nové a nové nejasnosti. Takže Ti kontrolní pracovníci se musí stále učit, stále se musí doškolovat a samozřejmě s těmi novinkami je spojeno i to, že leckdy narážíme i na legislativní výklad, který může být odlišný. Jak už můj kolega, který šéfoval kontrolnímu oddělení předem mnou říkal, když jeden paragraf vykládají tři právníci, tak dostanete tři výklady. Tak ono to platí i stále. A samozřejmě někdy se stane, že ten výsledek té daňové kontroly i po odvolání, kde s výsledkem toho odvolacího řízení ten daňový subjekt není spokojen, se může dostat formou žaloby k soudu, kde teda, ten postup správce daně je prověřován judikaturou a v rámci toho často a velmi překvapivě získáváme zcela jiný legislativní prostě závěr, než ke kterému došel správce daně, potažmo dokonce odvolací finanční ředitelství. Takže je to i o tom, že musíme sledovat i současné výstupy z judikatury, ale vlastně stále upravovat ten svůj náhled na věc, aby člověk byl nejen v souladu s daňovým řádem, s daní z příjmů, ale i samozřejmě s tou judikaturní verzí toho výkladu, takže ta oblast se nám stále více a více komplikuje.“

19. Když bych teďka se zaměřila na nálezy z daňových kontrol, můžete na základě místní znalosti nějak specifikovat, v jaké oblasti je ze strany daňových subjektů je nejvíce chybováno, nebo v jakých oblastech jsou nejčastěji nálezy v rámci kontroly daně z právnických osob?

„Tak ty doměrky jsou nebo charakteristika těch doměrků je ovlivněná, hlavně teda kontrolní oblastí, která je kontrolována. Takže teď vesměs, protože u nás jsou registrovány povětšinou teda větší právnické osoby s větším obrátem. Tak tady ty nedostatky, jsou zjišťovány hlavně v oblasti kontrolovaných, jako jsou investiční pobídky, výzkum a vývoj. A poslední dobou transferové ceny. Kdy teda hlavně u té problematiky těch transferových cen, což představuje dvě oblasti, kde jednou oblastí je šetření vlastně cen obvyklých v rámci poskytování služeb anebo prodeje mezi spojenými osobami, kde na úrovni teda České republiky. Kde, teda jsou zjišťovány rozdíly té sjednané ceny služby anebo toho výrobku oproti ceně obvyklé. A vlastně doměřuje se ten rozdíl. Tak potom druhá oblast, která je ale podstatně složitější a náročnější, je oblast transferových cen, tak jak jsou nastaveny mezi matkou a dcerou, kdy z většiny buď ta matka nebo ta dcera je v zahraničí umístěna a probíhají fakturační toky mezi těmito dvěma subjekty. Takže to byly transferové ceny a jinak samozřejmě stále se objevují obligátní

pochybení, která jsou zjištěná v rámci daňových kontrol. Takže vesměs to bývají fiktivní faktury i fiktivní faktury na náklady nebo na náklady, které obecně nejsou daňově uznatelné nebo problematika v evidování a odepisování dlouhodobého majetku. A v poslední době bohužel zjišťujeme, teda rozšiřující se nešvar, že teda daňové subjekty nepřikládají k daňovému přiznání účetní závěrky, a to ani na výzvu správce daně, takže nelze ověřit, jestli teda výsledek hospodaření koresponduje s řádkem 10 daňového přiznání a následně, když se potom tam zahajuje daňová kontrola, tak je zjištěno, že nejen že teda to účetnictví nemají anebo ho mají ještě v krabici, přestože musejí vést podvojně účetnictví. Anebo, že předložená účetní závěrka absolutně nekoresponduje s údaji, které jsou uvedeny v daňovém přiznání. Takže tady pak je velmi těžké tu daňovou kontrolu dokončit s tím, aby se udělal nějaký správný závěr a stanovila se ta daňová povinnost co nejspolehlivěji. Pokud teda předložené účetnictví a předložené doklady absolutně nekorespondují s podaným daňovým přiznáním. Tak bohužel, teda poslední dobou toto zjišťujeme, ač jsme si mysleli, že už to máme za sebou, protože tohle byl tak hit tak před 15 lety 20 lety, tak jako poslední dobou to zjišťujeme poměrně často.“

20. Můžete uvést v jaké fázi daňového řízení končí práce kontrolora a nastupuje na řadu vyměřovací oddělení, jestli to lze nějak tak oddělit?

„Tak no, ony ty práce vyměřovacího a kontrolního oddělení jsou dost propojené a propletené, ale pokud bychom se soustředili, protože předpokládám, že jako obsahem diplomové práce je daňová kontrola, tak pokud bych to jenom zjednodušila teda na vztah k daňové kontrole, tak komunikace s vyměřovacím odborem a jejich pracovníky začíná teda před zahájením daňové kontroly, kde si teda převezme kontrolní pracovník, příslušný spisový materiál a samozřejmě, pokud je ukončená daňová kontrola tím, že má doručeno to Oznámení o ukončení daňové kontroly, tak veškerý spisový materiál související s tou daňovou kontrolou, se zase předává vyměřovacímu odboru, aby byl na základě toho výsledku té daňové kontroly vydán dodatečný platební výměr. Takže tam potom na základě výsledku té daňové kontroly, ten vyměřovací pracovník samozřejmě musí zkontrolovat ten výsledek té daňové kontroly, nastupovat ho jakoby do systému, aby systém vytisknul platební výměr a samozřejmě pak ho posílá daňovému subjektu s povinnostmi placení a ke stanovení mu lhůty pro proplacení té nově stanovené daňové povinnosti.“

21. Může se někdy poslat ten platební výměr současně s Oznámením o ukončení daňové kontroly?

Teoreticky je to možné, zákon to připouští, ale prakticky je to dost obtížná záležitost, protože většinou je potřeba, aby ta daňová povinnost, která je stanovena tou daňovou kontrolou, aby teda byla dopředu řádně zkontrolována, což teda vyžaduje součinnost s tím vyměřovacím oddělením a samozřejmě, používá se to pouze ve výjimečných případech tam, kde třeba je ohroženo vybrání té daňové povinnosti nebo, že dochází k nějakému útlumu činnosti toho daňového subjektu anebo k jeho stěhování jako ke změně místní příslušnosti a teda chceme, aby ty daňové povinnosti byly vypořádány samozřejmě kompletně, aby jsme mohli předat ten spisový materiál jakoby kompletní na to nové pracoviště, takže v těchto výjimečných případech se vydává platební výměr současně s tím Oznámením o ukončení daňové kontroly. Nicméně jinak tam je vyžadována lhůta mezi tím ukončením té daňové kontroly a vydáním toho platebního výměru, právě pro zkontrolování toho spisového materiálu, pro jeho kompletaci, pro celý zkontrolování toho potenciálního doměrku a pak předání na vyměřovací oddělení, kde teda probíhají zase jejich kontrolní mechanismy. A oni taky mají nějakou lhůtu na vydání toho platebního výměru. “

21. A může se stát, že když třeba například ten průběh daňové kontroly nasvědčuje tomu, že bude doměřena vyšší daň jakoby ve vyšší částce, že dochází k nějakým krokům k jejímu předběžnému zajištění? V průběhu té kontroly, že bychom dělali nějaké kroky?

„Je to samozřejmě zákonem umožněný postup. Používá se pouze ve výjimečných, opravdu výjimečných případech, kdy je důvodná obava teď, abych to řekla správně, že v době, kdy není daň ještě stanovena anebo ještě není splatná, je již důvodná obava, že v okamžiku, kdy by nastala splatnost té daně, bude její vybrání spojeno s nepřiměřeným úsilím správce daně. Takže, abych to přeložila. V případě, že by se jednalo o kontrolu daňového subjektu, který by byl nějakým způsobem problematický, nebo by přestal spolupracovat se správcem daně. Zjistilo by se, že třeba utlumuje svoji ekonomickou činnost, začal rozprodávat majetek, takže evidentně se chystá k nějaké radikální utlumující změně, takže tady vzniknou správci daně indicie o tom, že teda se děje něco špatného, nebo třeba když je vymazán jednatel z obchodního rejstříku. To jsou takové, už ty závažné indicie o tom, že prostě ta daňová kontrola, buď bude ukončena s velkými problémy, anebo by mělo její ukončení být ukončeno co nejdříve. Takže v těchto případech může nastat ta situace, že správce daně, buď je ve fázi,

že už orientačně ví, jakou by daňovou povinnost asi v budoucnu doměřoval, anebo dokonce už má po daňové kontrole vydán platební výměr, kde už ta daňová povinnost je vyčíslena, ale ještě nedošlo ke splatnosti toho platebního výměru, tak v těchto dvou okamžicích jako může dojít k tomu, že je rozhodnuto o takzvaném zajištění té daňové povinnosti a vydává se takzvaný zajišťovací příkaz. Kde je to typ rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu, aby v něm v uvedené lhůtě prostě dopředu zaplatil tu daňovou povinnost, ačkoli ještě třeba je ten správce daně ve fázi, že ta daň není buď vyměřena, anebo je vyměřena, ale není splatná. Jedná se opravdu o odůvodněné minimální případy a ten důvod musí být jako opravdu obhajitelný a zřetelný, protože tady to důkazní břemeno je vyloženo na správci daně a samozřejmě proti vydání toho zajišťovacího příkazu se ten daňový subjekt může odvolat, takže tam je možnost samozřejmě obrany proti tomu zajištění té daně, ale dělá se to opravdu ve výjimečných případech.“

22. Když se ještě zeptám, existují nějaký sankce, které by byly třeba ze strany finanční správy udělovány daňovému subjektu, jak v rámci kontroly, nebo po daňové kontrole?

„Tak jednak v průběhu daňové kontroly jako můžeme daňovému subjektu ukládat pokuty, buď za hrubé porušení nějaké své komunikace vůči správci daně, nespolupráce, nereakce na výzvu. Anebo hrubé jednání v rámci třeba protokolovaného jednání nebo při místním šetření. Takže tam můžeme uložit, a i opakovaně pokuty tohoto typu, které jsou spíš takového výchovného charakteru, dalo by se říct. Takže tam záleží samozřejmě na posouzení té situace, nesmí být nepřiměřeně vysoká ta pokuta a musí to samozřejmě taky korespondovat s tím, jak to probíhalo, ten důvod pro vydání té pokuty. A jako musím říct, že teda my se snažíme je neukládat, protože to bereme jako až krajní, opravdu krajní nouzi, kdy se přistupuje k vydávání této pořádkové, v uvozovkách pokuty. A takže k tomu se může správce daně rozhodnout a ty může udělit anebo nemusí. A pak máme druhé sankce, které jsou, které souvisí s ukončením té daňové kontroly, v případě, že dojde ke změně daňové povinnosti, ať už je to ke zvýšení daně nebo ke snížení ztráty anebo třeba ke snížení nadměrného odpočtu. Tak tam je ze zákona povinná povinnost zaplatit tím daňovým subjektem i penále, které je v přesně stanovené výši a vychází procentuálně z toho doměrku, z té doměřené části. A z toho se ten daňový subjekt prostě vyvinut nemůže, protože to je příslušenství daně. Sleduje to osud té daně. Jak se říká, to znamená, že cokoli se děje s tou daní, děje se i s tím příslušenstvím, takže jakmile nastává splatnost daně, nastává

splatnost toho příslušenství. Nicméně tou novelou, toho daňového řádu od 1.1.2021, tam jsou i dané možnosti zákonem, kdy to penále se vyměřovat nebude. Takže to je jedna varianta a potom je to samozřejmě v případě, že dojde k doměření daňové povinnosti, tak potom další věc je úrok z prodlení, kde vlastně od toho termínu pro původní úhradu té daňové povinnosti až do okamžiku toho doměření té nové daňové povinnosti, z toho rozdílu vlastně vzniká po ten časový úsek úrok z prodlení, zaplacení té daňové povinnosti. A samozřejmě to je také příslušenství daně, také ze zákona vzniká po doměření té daňové povinnosti, takže k tomu je taky daňový subjekt povinen k té úhradě.“

23. Má finanční správa ještě nějakou oznamovací povinnost vůči jiným orgánům státní správy?

„V daňovém řádu máme uvedenu základní zásadu mlčenlivosti, kde správce daně o údajích jím spravovaných daňových subjektech nesmí poskytovat informace. Ale jsou tam samozřejmě zákonem uvedené situace, kdy toto porušení zákona, zásady mlčenlivosti, správce daně je k tomu porušení oprávněn a ze zákona ty informace poskytnout může. Jsou to, ale pouze vyjmenované případy. Týká se to hlavně orgánů veřejné správy, veřejné moci, takže tam se to týká některých vyjmenovaných ministerstev, třeba zdravotní pojišťovny a exekutorský nějaký úřad. A samozřejmě tím nejdůležitějším, s kterými komunikujeme, jsou orgány činné v trestním řízení a soudy. Kde samozřejmě tam je to v úzké spolupráci a tam samozřejmě ze zákona ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení máme povinnost oznamovací, případně, že by došlo k vzniku podezření na spáchání trestného činu buď kráčení daně nebo neodvedení daně. V případě teda neodvedení sražené daně ze závislé činnosti anebo i v případě, že dochází teda buď k nevedení nebo k zašantročení účetnictví, nebo k hrubě zkreslujícím údajům, které jsou uváděny v účetnictví s úmyslem provádět trestnou činnost. Ale ten poslední případ, vždycky musí být napojen i na kráčení daňové. Takže nelze to aplikovat jako samostatný trestný čin. A samozřejmě i ve vztahu k policii máme i oznamovací povinnost v souvislosti s nabídkou úplatků, takže jako samozřejmě to jsou trestné činy, které vznikají ve vztahu k naší kontrolní činnosti, a nejvíc teda to zasahuje tu oznamovací povinnost vůči policii české republiky.“

24. A je tam nějaká hranice, třeba nějaká částka určená?

„Je tam obecně stanovená hranice, která vychází z trestního zákoníku a tou hranicí je částka 100 000, takže pokud se v rámci té prováděné daňové kontroly zjistí, že došlo ke krácení daňové povinnosti, která přesáhla 100 000 korun, tak samozřejmě tady, už máme ze zákona tu oznamovací povinnost, kde ty orgány činné v trestním řízení posuzují, zda se jedná o úmyslný trestný čin, či nejedná.“

25. Teď se ještě vrátím k datům, které jsou zveřejněny na stránkách finanční správy a konkrétně data, které byly v rámci výzkumu nějak hodnoceny v rámci mé diplomové práce, tak jsem zjistila, nebo z dat je patrné, že po zavedení EET vzrostl výběr daně z příjmů právnických osob. Byly data z EET nějakým způsobem přínosné pro kontrolu daně z příjmů právnických osob?

„No já bych řekla, i když samozřejmě, jako zákonem to bylo nařízeno, zákonem to bylo zrušeno. Nicméně podle zkušeností, který my jsme měli, teda na finanční správě s evidencí tržeb. Tak můžu vyhodnotit, že za to období to pro nás bylo velkým přínosem. Jednak jsme to vnímali, že to je institut, který obecně v rámci evropské unie všude funguje, takže jako nebyl důvod ho nezavést u nás. Druhou logiku toho postupu jsme viděli v tom, že došlo anebo mělo dojít tímto způsobem k narovnání podnikatelského prostředí, protože u těch velkých firem, které jsou hlavně teda výrobního rázu, které jsou to firmy auditované, jako procházejí všelijakými možnými kontrolami a revizemi z různých stran a tak dále. Musejí vést podrobně podvojně účetnictví a nemůžou si dovolit jakýkoliv úhybný manévr. Tak v těchto firmách jako evidují jakékoliv a veškeré své tržby. Kdežto v oblasti, kde ty podnikatelské subjekty se pohybují hlavně teda ve službách nebo v obchodu, tak tam samozřejmě všichni víme, že k tomu zatajování těch tržeb docházelo a bohužel, už dnes asi zase dochází. Což vytvářelo i tu šedou zónu, protože třeba i těm jednotlivým zaměstnancům se část výplat vyplácela na ruku bokem mimo výplatní pásku. A právě využívali se k tomu tyhle ty zdroje, z těch zatajených tržeb. Takže my jsme to vnímali jako dobrý nástroj, kterým samozřejmě tím, že ta povinnost byla daná v těchto oblastech a pomalu přicházela do života. A už si na to daňové subjekty zvykly, tak bylo možno i ty výstupy analyzovat a nějakým způsobem s nimi pracovat, takže se nám osvědčily tyhle údaje i proto, když třeba ten daňový subjekt, se správcem daně nespolupracoval, nepodával ani po výzvě daňové příznání k dani z příjmů právnických osob. A následně náhledem do elektronické evidence jsme zjistili, že tam měl

evidované tržby, takže na základě toho potom stanovovat daň z úřední povinnosti bylo poměrně jednoduché, poměrně snadné. A samozřejmě musím říct, i když teda se bavíme v tomto případě o oblasti daně z příjmů právnických osob, takže to velký význam mělo i pro DPH, protože ta evidence tržeb probíhala v rozdělení základ daně a DPH. Takže samozřejmě i pro případy, že by nebyla podávána daňová přiznání na DPH, tak i v tomhle tom případě se doměřování té daňové povinnosti z úřední povinnosti podle evidence tržeb, ta byla velmi jednoduchá.“

26. Ještě bych se chtěla zeptat, jestli by pomohlo pracovníkům daňové kontroly v jejich práci nějaké lepší programové vybavení, vybavení k zjednodušení a zefektivnění vlastní daňové kontroly?

„No, když bych se měla vyjádřit k možnostem dalšího zefektivnění a zjednodušení daňové kontroly, tady bych řekla, že na jednu stranu ty možnosti máme my omezené, protože jsme limitováni jednak daňovým řádem, který nám přesně stanovuje postup, jak ta daňová kontrola má probíhat. Tady v tomto směru bych řekla, že ta novela daňového řádu, účinná od 1.1.2021, nám hodně v tomto směru pomohla a vlastně udělala tu práci, po které jsme volali. To znamená, to zjednodušení té daňové kontroly, toho procesu, abychom nenaráželi na obstrukční možnosti těch daňových subjektů, jak protahovat neúměrně tu daňovou kontrolu, jak se vyhýbat jejímu zahájení, jak se vyhýbat jejímu projednání, jak se vyhnout jejímu ukončení. Takže samozřejmě tuto velkou práci, už za nás udělala ta novela toho daňového řádu, kde ty postupy té daňové kontroly byly podstatně zjednodušené a v náš prospěch, že teda jsme schopni tu efektivitu těch daňových kontrol a je to vidět i na průměrné délce daňových kontrol probíhajících, že opravdu to svůj význam a výsledek velký mělo. Za to jsme hodně vděční. Nicméně stále jsou to mantinely, mantinely, které jsou nepřekročitelné, protože jinak se vystavujeme riziku nezákonnosti, takto vedené nebo odlišně vedené daňové kontroly. A tím zhacením vlastně veškerého cíle té správy daní. Tam, kde bychom viděli ještě možnosti nějakého zlepšení a nějaké pomoci, tak je to jednak, teda v oblasti lidského faktoru. To znamená, že teda tady by hodně, hodně pomohlo, prostě nábor a přijetí kvalifikovaných sil a kvalifikovaných pracovníků, kteří by pomohli vlastně s tou prací. A pak trošku by nám asi pomohlo, ale tomu asi taky nemůžeme nějak pomoci, protože tam jsou mantinely, taky nastavené. Což je zjednodušení toho legislativního rámce, kde teda víme, že už se dlouho volá po tom, aby ta daňová přiznání byla jednodušší, aby ten zákon

byl jednodušší, aby byl srozumitelnější. A samozřejmě veškerá tato zjednodušení se potom odráží i následně v komplikaci nebo v komplikovanosti těch našich postupů. Takže čím je jednodušší daňové přiznání, tím se samozřejmě i jednodušeji kontroluje. Takže v tomto ohledu bohužel asi taky jsme dost závislí na třetí straně, jestli nám v tom někdo pomůže nebo nepomůže. Co se týče programového a jiného vybavení, tak tady určitě bychom potřebovali a předpokládáme, že se na tom pracuje, určitě nějaké zavedení nových postupů, jak třeba kontrolovat nově nastoupivší trendy v příjmech, který se týkají hlavně teda internetového prostředí. Takže tady předpokládáme, že teda v nejbližší době, i když stále samozřejmě vždycky jsme krok za tou realitou, ale z ní se musíme poučit a samozřejmě ty postupy a ty metodiky k tomu připravit. Takže tady očekáváme, že pro nás Generální finanční ředitelství bude přístupné v tom, aby nám připravili teda kontrolní postupy a metodiky k tomu, jak teda zlepšit kontrolování v této oblasti. A jinak určitě bychom kromě toho softwaru Idea přivítali třeba nějaké programové doplňky, které by se týkaly třeba přepočtu odpisů u dlouhodobého majetku, hlavně tam, kde teda jsou to velké firmy, kde toho majetku mají velký objem a v současné době teda, i když toto není předmětem teda této práce, ale ve vazbě teda na konsolidační balíček zase přišla limitace odpisů, takže tam jako určitě bychom nějaké programové vybavení v tomto směru uvítali. Takže asi v tomto směru je to asi všechno. Jinak samozřejmě z hlediska toho stávajícího, z těch stávajících možností, které máme, tak zaplatpánbůh se nám do zákona dostala ta varianta, že máme možnost, získat účetnictví v elektronické podobě od daňových subjektů. Nicméně i tak si myslím, že by v tomto okamžiku jako už, mohla třeba ta zákonná úprava zase se trošku upravit v tom směru, protože zatím teda máme možnost získat kopie dokladů nebo elektronickou verzi těch účetních nebo těch účetních sestav a tak dále. Někdy je to velmi problematické vůbec z těch daňových subjektů to získat a samozřejmě potom i ty výstupy, které získáváme, tak jsou třeba v takové variantě, že jsou nezpracovatelné, nebo jenom s velkými obtížemi zpracovatelné anebo musíme opakovaně žádat ten daňový subjekt, aby nám ty výstupy upravil. Takže v tomto směru jako by možná byla i dobrá legislativní úprava z hlediska přístupu k tomu účetnictví, že kdyby byla možná, jak jsem slyšela, že v jiných zemích jako v rámci evropské unie to lze se napojit na účetní software a prostě stáhnout si data, která potřebuju v rámci přípravy na tu daňovou kontrolu. Tak určitě by se ta daňová kontrola zefektivnila, protože už vlastně ve fázi přípravy k té daňové kontrole by byly zajištěny takové podklady a takové informace a údaje, že by ta kontrola potom mohla být jenom v omezeném rozsahu, třeba

jenom na konkrétní vybrané doklady, které by se vytáhly z toho účetnictví. Bohužel v současné době daňové subjekty mají povinnost jako příkládat k daňovému přiznání účetní závěrku, která je dle zákona o účetnictví v různém rozsahu a tam, kde teda daňové subjekty si vyberou ten zkrácený rozsah, tak vlastně z té účetní závěrky nezjistíme skoro nic. Takže bez možnosti jako získání těch kompletních účetních dat vlastně ta daňová kontrola daně z příjmů právnických osob je v současné době velmi problematická. Jako v tomhle ohledu bychom určitě byli rádi, kdyby se ta situace zlepšila.“

Příloha F: Rozhovor s vedoucím pracovníkem vyměřovacího oddělení

Kladené dotazy a odpovědi

1. Jak dlouho pracujete ve finanční správě a jaké pozice jste za své praxe zastávala?

„Ve finanční správě pracuji 24 let a postupně na vyměřovacím oddělení, odborech jsem vystřídala pozici správce daně, vedoucího oddělení a ředitele odboru.“

2. Dle odborné literatury jsou daně v České republice vybírány na principu samovyměření.

Co konkrétně si můžeme pod tímto termínem představit?

„Tak samovyměření, pod tím pojmem si lze představit, že daň je vyměřena podle daňového přiznání, kde daňový subjekt tvrdí daň a dojde k tomu ze zákona, automaticky. Co se týče pojmu samovyměření, lze si představit, že to lze aplikovat například na dani z hazardních her, kdy ze zákona je vyčíslená daň, ten poplatník podá daňové přiznání, je vyměřeno. V případě že nepodá, tak ale v zákonném termínu je automaticky mu vyměřena daň ve výši mula. Což například na dani z příjmů právnických osob, není úplně takhle aplikovaný. Ale obecně lze říct, že daň je vyměřena dle tvrzení daňového subjektu, případně rozdílně, vzniknou-li pochybnosti o údajích tvrzených v daňovém přiznání, nebo není-li podáno daňové přiznání, tak už je daň vyměřována z moci úřední.“

3. Jaké konkrétní kroky musí učinit pracovník vyměřovacího oddělení po tom, co mu pracovník kontrolního oddělení předá kontrolní spis po ukončené daňové kontrole?

„Tak vyměřovací pracovník si zkontroluje předaný spis, vyhledá si aktuálně podle platných předpisů daňového řádu Zprávu o daňové kontrole a Oznámení o ukončení daňové kontroly. Prohlídne si Zprávu o daňové kontrole, zkontroluje si, zda data, která byla přenesena pracovníkem kontrolního oddělení přes náš systém korespondují s tím, co je uvedeno ve Zprávě o daňové kontrole. Jestliže je všechno v pořádku, vydá platební výměr dodatečný, ve kterém se musí odkázat právě na výsledky daňové kontroly a okamžik, kdy došlo k ukončení, to znamená doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Pak vlastně dojde ke schválení představeným toho dodatečného platebního výměru a je odeslán daňovému subjektu, případně zástupci, má-li daňový subjekt zplnomocněného zástupce k danému úkonu. A pak dojde k doručení a po doručení ten správce daně předepisuje tu doměřenou daň na osobní daňový účet včetně penále, které bylo vyčísleno na tom dodatečném platebním

výměru. A nastane splatnost té daně do 15 dnů od nabytí právní moci. V případě, že se daňový subjekt odvolá, nebo zástupce, tak nedojde k tomu, že by dodatečné platební výměr nabyl právní moci. A nedojde ke splatnosti doměrku, ale běží odvolací řízení, které pak pokračuje podle toho, jakým způsobem prvostupňový správce vyhodnotí odvolání a odvolací důvody.“

4. Může někdy nastat situace, že se třeba nevystavuje platební výměr?

„Ano v případě, že kontrola skončí se zjištěním, že bylo všechno v pořádku. Nebyl nalezen žádný rozpor, nesrovnalost a nebyla stanovena dodatečná daň, tak se platební výměr nevystavuje, dodatečný.“

5. Jsou nějaké konkrétní sankce ze strany vyměřovacího oddělení udělovány po kontrole? Pokud dojde třeba k doměření daně či ke snížení vykázané ztráty?

„Pokud dojde k doměření daně, tak současně na dodatečném platebním výměru je vyměřeno penále, což je první ze sankcí, které se počítá z té doměřené daně, případně snížené daňové ztráty podle zákonného ustanovení § 251 daňového řádu a splatnost je definovaná na dodatečném platebním výměru toho penále. Potom vlastně další sankcí, která je k tomu vázaná, je úrok z prodlení. Pokud daňový subjekt zaplatí tu dodatečnou daňovou povinnost doměřenou v náhradní lhůtě splatnosti, tak přesto mu běží úrok z prodlení od původního data splatnosti, to je od zákonné lhůty pro podání daňového přiznání. A o tom je vlastně daňový subjekt vyrozuměn pak vyrozuměním o úroku prodlení.“

6. Jak postupuje pracovník vyměřovacího oddělení, pokud daňový subjekt neplní svoji zákonnou povinnost, tj., třeba například placení záloh na dani z příjmů právnických osob? A lze placení záloh prominout?

„Tak obecně, když si neplní své povinnosti ve vazbě na placení daní poplatník, tak ten správce buď, je-li to firma, která je běžně komunikativní, zpravidla si plní své povinnosti, i peněžité, nepeněžité, tak je neformálně informuje o tom, že je evidovaný nedoplatek. Ten daňový subjekt zpravidla zaplatí, v případě, že nezaplatí, tak je nedoplatek předáván k vymáhání a tam jsou už činěny úkony ve vymáhání ze strany vymáhacího oddělení. Tak co se týče záloh, zálohy vznikají vlastně ze zákona buď čtvrtletně nebo pololetně, podle poslední známé daňové povinnosti. A v případě, že nedojde k úhradě těch záloh, tak

je postupováno obdobně. Poplatník je upozorněn na to, že zálohy nejsou uhrazeny a dochází případně k zajištění těch záloh, případně movitým, nemovitým majetkem, není-li uhrazeno v rámci vymáhacího oddělení. Tak a zálohy v případě, že daňový subjekt nedosahuje takových výsledků, takového hospodářského výsledku jako třeba v předchozích zdaňovacích obdobích a jeví se, že ty zálohy, které vyplynuly z poslední známé daňové povinnosti, jsou pro to aktuální zdaňovací období nepřiměřené, tak má možnost podat si žádost o zrušení těch záloh nebo o jejich snížení. S tím, že dokládá samozřejmě aktuální finanční situaci, hospodářský výsledek, rozvahu, výkaz zisku a ztrát.“

7. Já jsem vlastně ve své diplomové práci hodnotila data, který se týkaly doby COVIDU, nebo zasahovaly do doby COVIDU. A v době COVIDU byla zavedena určitá opatření. Měla z nich nějaká vliv na inkaso daně z příjmu právnických osob?

„Určitě tam bylo několik těch opatření, jednak to byly Rozhodnutí ministryně financí, který měly dopad na to, že došlo k posunu lhůty pro podání daňového přiznání v tom směru, že daňovým subjektům byla prominuta pokuta za opožděné tvrzení daně za splnění podmínek, který byly daný v tom generálním pardonu. A samozřejmě k tomu byl navázán i úrok z prodlení a případně i nebyl-li schopen ten daňový subjekt uhradit tu daňovou povinnost, měl možnost si podat žádost o posečkání, tak pak tam byla i za splnění těch podmínek daných generálním pardonem možnost ze zákona pak prominout i ten úrok z posečkání. Takže tam docházelo k posunu v rámci těch let toho COVIDU, mohlo dojít k tomu, že se posouvá vlastně to inkaso té daně. A další, co byl výrazný prvek, bylo, že vlastně došlo k novelizaci §34 odstavec 1, kde je možnost uplatnit vlastně daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně. A došlo k tomu, že byla možnost uplatnit daňovou ztrátu zpětně na dvě zdaňovací období předcházející tomu zdaňovacímu období, za které byla vyměřena ta daňová ztráta. Což mělo velký vliv na to, že ti poplatníci podávali dodatečná daňová přiznání a uplatňovali si zpětně ztráty těch covidových roků dopředu za rok 18, 19.“

8. Pokud daňový subjekt má nějaký nedoplatek, může požádat o jeho prominutí, a to včetně třeba i příslušenství daně?

„Daňový subjekt má možnost požádat o prominutí, ale pouze příslušenství daně. Daň, jako taková se nepromijí, to je v gesci ministra financí. A co se týče příslušenství daně, tak vlastně

od 1.1.2015 byl zaveden znovu institut možnosti prominutí příslušenství daně. Jednalo se o prominutí úroku z prodlení, úroku z posečkáni a penále. A nově pak byla ještě přidána možnost prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně následně. A poplatník si může podat tu žádost o prominutí daně. Je k tomu i vlastně veřejný pokyn. Aktuálně pokyn GFŘ D-58 a musí splňovat samozřejmě podmínky, jsou v tom pokynu vymezeny určité ospravedlnitelné důvody, které umožňují prominout ta příslušenství daně. A na druhou stranu je tam i možnost jít nad rámec pokynu, ale to jen ve velmi mimořádných případech, které musejí svědčit o tom, že to nebylo záměrný a musí to doložit ten subjekt. A co se týče penále, tak vlastně podle toho pokynu v případě, že všechno běží, jak má, daňový subjekt spolupracoval, doměrek je uhrazen, tak má možnost vlastně do tří měsíců od nabytí právní moci těch dodatečných platebních výměrů podat žádost o prominutí toho penále. V rámci toho řízení se i posuzuje spolupráce, součinnost v rámci daňové kontroly a další indicie. Je-li všechno v pořádku, tak tam přichází v úvahu až 75 % penále je možnost prominout. Ale jsou tam samozřejmě pak další ještě úkony, který pak můžou jakoby snižovat výši toho prominutí.“

10. Jelikož daň teda prominout nemůžeme, může daňový subjekt požádat o posečkáni třeba nebo splátkování?

„Určitě. Daňový subjekt, má možnost podle § 156 podat žádost o posečkáni nebo splátkování toho nedoplatku. Samozřejmě musí vymezit důvody, které jsou dané v zákoně a doložit, že jeho aktuální finanční situace opravdu je nepříznivá. Není schopen uhradit, nebo by to ohrozilo jeho výkon podnikání. A samozřejmě pak záleží, co doloží, jeho finanční situaci, kondici. A správce samozřejmě přihlíží i k tomu, že musí být zajištěna inkasovatelnost, to znamená nemůže to být subjekt, který nevyvíjí žádnou činnost a chce posečkat, splátkovat. Musí tam být zajištěno to, že je schopen z něčeho platit, ty splátky, posečkáni, je to reálné a současně je i vhodný, aby byl ten nedoplatek zajištěn případně majetkem toho poplatníka.“