

**Univerzita Hradec Králové**  
**Fakulta informatiky a managementu**  
**Katedra ekonomie**

**Daňová kontrola a její efektivnost**  
**v rozmezí let 2009 - 2015**  
**Bakalářská práce**

Autor: Šteinerová Lenka

Studijní obor: Finanční management

Vedoucí práce: Ing. Pavel Jedlička, CSc.

Hradec Králové

duben 2017

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.

V Hradci Králové dne 29. 4. 2017

Lenka Šteinerová

## **Poděkování**

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Pavlu Jedličkovi, CSc., za metodické vedení práce a odborné rady, kterými napomohl k vyhotovení této bakalářské práce.

Název bakalářské práce: **Daňová kontrola a její efektivnost v rozmezí let 2009 - 2015**

Název v angličtině: **Tax control and its effectiveness between the years 2009 - 2015**

Katedra: **Ekonomie**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Pavel Jedlička, CSc.**

Rok obhajoby: **2017**

## **Anotace**

Cílem této bakalářské práce je seznámit s jednotlivými fázemi daňové kontroly, s právy a povinnostmi osob zúčastněných na správě daní, s faktory ovlivňujícími efektivnost daňové kontroly v letech 2009 - 2015 a s jejími dopady. Rovněž se práce dotýká oblasti důsledků zjištěných daňovou kontrolou a sankcí hrozících daňovému subjektu, u kterého byl odhalen rozdíl mezi přiznanou daní a daní zjištěnou daňovou kontrolou. Důležitou částí práce je bezesporu i část týkající se srovnání a analýzy dat o počtech provedených daňových kontrol v letech 2009 – 2015 a jejich přínosu z pohledu vyměřených či doměřených daní. První dvě kapitoly bakalářské práce jsou věnovány daním, daňové soustavě v České republice a systému výběru daní. Třetí kapitola hovoří krátce o boji proti daňovým únikům. Čtvrtá kapitola pojednává o daňové kontrole a jejích jednotlivých fázích. Následuje kapitola pátá, poslední, ve které jsou popsány ukazatele efektivnosti daňové kontroly, porovnány počty provedených daňových kontrol s výší doměřených daní. Rovněž je v práci uvedeno, které faktory ovlivňují daňovou kontrolu.

## **Annotation**

The aim of this Bachelor thesis is to inform about particular phases of the tax inspection, law and duties of the persons involved in administration of taxes, factors which affect the effectiveness of the tax inspection during the years 2009 - 2015 and about its impacts. It also touches the field of the fallouts from the findings out of the tax control and sanctions threatening to the tax entity supposing there was found out the difference between the declared tax and the tax ascertained during the taxation checking. Important part of the work is undoubtedly a part concerning comparison and data analysis of the amount of taxation checking during the years 2009 – 2015 and its contribution from the

perspective of the assessed or additionally assessed taxes. First two chapters are dedicated to the taxes, taxation system of the Czech Republic and the tax collection system. The third chapter deals shortly with the fight against tax evasions. The fourth chapter is about tax inspection and its particular phases. In the fifth chapter, the last one, there are described indicators of the fiscal supervision effectiveness and compared the numbers of carried out tax audits with the amount of the additionally assessed taxes. There are also introduced factors which influence the tax control.

**Klíčová slova**

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

# Obsah

Úvod.....	1
<b>1. Daně a daňová soustava v České republice .....</b>	<b>1</b>
1.1. Daně a daňové právo.....	1
1.2. Druhy daní.....	2
1.3. Funkce daní .....	3
1.4. Daňová soustava v České republice.....	4
1.4.1. Přímé daně .....	6
1.4.1.1. Daň z příjmů fyzických osob.....	6
1.4.1.2. Daň z příjmů právnických osob.....	7
1.4.1.3. Daň z nemovitých věcí .....	7
1.4.1.4. Daň z nabytí nemovitých věcí .....	7
1.4.2. Nepřímé daně .....	7
1.4.2.1. Daň z přidané hodnoty .....	8
1.4.2.2. Spotřební daně.....	8
1.4.2.3. Cla.....	8
1.4.2.4. Energetické daně .....	8
1.4.2.5. Daň silniční.....	8
1.4.3. Ostatní daňové příjmy.....	9
<b>2. Výběr daní a kdo ho zajišťuje .....</b>	<b>9</b>
2.1. Finanční správa České republiky.....	10
2.2. Celní správa České republiky.....	11
<b>3. Boj proti daňovým únikům .....</b>	<b>12</b>
<b>4. Daňová kontrola .....</b>	<b>14</b>
4.1. Správce daně.....	16
4.2. Práva a povinnosti daňového subjektu .....	17
4.3. Pravomoci a povinnosti správce daně .....	19
4.4. Vlastní daňová kontrola.....	21
4.4.1. Zahájení daňové kontroly .....	21

4.4.2.	Průběh daňové kontroly.....	22
4.4.2.1.	Dokazování .....	23
4.4.2.2.	Neunesení důkazního břemene.....	25
4.4.2.3.	Délka daňové kontroly.....	25
4.4.2.4.	Ukončení daňové kontroly .....	26
4.4.2.5.	Zpráva o daňové kontrole .....	27
4.4.2.6.	Projednání zprávy o daňové kontrole.....	27
4.5.	<i>Následky daňové kontroly</i> .....	28
4.6.	<i>Vliv daňové kontroly na jiná zdaňovací období</i> .....	29
4.7.	<i>Trestněprávní dopady provedení daňové kontroly</i> .....	29
4.7.1.	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby .....	30
4.7.2.	Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. ....	31
4.7.3.	Zánik trestnosti.....	31
<b>5.</b>	<b>Co ovlivňuje daňovou kontrolu a její efektivnost</b> .....	<b>32</b>
5.1.	<i>Ukazatelé efektivnosti daňové kontroly</i> .....	32
5.1.1.	Počet provedených daňových kontrol.....	33
5.1.2.	Výše doměřených daní a výše snížených ztrát na základě daňových kontrol .....	34
5.1.3.	Průměrný doměrek na daňovou kontrolu.....	37
5.1.4.	Počet aktivních daňových subjektů.....	39
5.2.	<i>Co ovlivňuje účinnost daňové kontroly</i> .....	40
5.2.1.	Vnitřní faktory .....	41
5.2.1.1.	Odbornost a praxe správce daně .....	41
5.2.1.2.	Výběr daňových subjektů ke kontrole .....	42
5.2.1.3.	Příprava na daňovou kontrolu .....	43
5.2.1.4.	Vyhledávací činnost a analýzy .....	44
5.2.2.	Vnější faktory.....	44
5.2.2.1.	Jednání daňových subjektů .....	44
5.2.2.2.	Legislativa a judikatura .....	46
5.2.3.	Shrnutí kapitoly .....	49

<b>6. Závěr</b> .....	<b>51</b>
<b>7. Seznam zdrojů</b> .....	<b>56</b>
7.1. <i>Tištěné zdroje</i> .....	57
7.2. <i>Internetové zdroje</i> .....	57
7.3. <i>Ostatní zdroje</i> .....	59
<b>8. Přílohy</b> .....	<b>60</b>
8.1. <i>Příloha č. 1 - Seznam schémat</i> .....	60
8.2. <i>Příloha č. 2 - Seznam tabulek</i> .....	60
8.3. <i>Příloha č. 3 - Seznam grafů</i> .....	60



# Úvod

## Důvod výběru tématu bakalářské práce

Tato bakalářská práce je zaměřena na oblast daní a daňového systému v České republice v úzkém kontextu s bojem proti daňovým únikům včetně oblasti daňové kontroly. Daňová kontrola je jako jeden z postupů zakotvena v daňovém řádu (2011) a je nezbytná pro správné zjištění daňové povinnosti daňových subjektů. Jedná se o činnost, kterou ovlivňuje mnoho faktorů, vnějších i vnitřních. Téma daňové kontroly jsem si vybrala proto, že pracuji jako vedoucí kontrolního oddělení na Územním pracovišti v Rychnově nad Kněžnou, které patří pod Finanční úřad pro Královéhradecký kraj. Poznatky ze svého zaměstnání využiji i v této práci.

## 1. Daně a daňová soustava v České republice

### 1.1. Daně a daňové právo

Daně jsou příjmem veřejného rozpočtu. V právním řádu však pojem daň není definován. Jedná se o zákonem stanovenou platební povinnost. Daň je nenávratná, neekvivalentní a vesměs neúčelová.

Podle Bakeše (2012, s. 6-7) jsou daně, poplatky, cla apod. hlavním nástrojem k získání prostředků státem. Příjmovou stránku místních financí tvoří hlavně místní daně, pokud existují v dané daňové soustavě, místní poplatky, dotace z ústředních rozpočtů apod.

Dále se Bakeš (2012, s. 93-94) zabývá otázkou redistribuce hrubého domácího produktu, jejímž nástrojem jsou jak daně, tak i poplatky. Říká, že daně bývají neekvivalentní povahy, tj. za ně není poskytována přímá protihodnota, rovněž mívají periodický charakter. Poplatky se většinou vybírají jednorázově v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce aj., mívají tedy povahu ekvivalentu za poskytnutí služby, vydání povolení, rozhodnutí soudu apod. Dále stejný autor uvádí, že jednotlivé druhy státních příjmů jsou součástí společenského reprodukčního procesu, a to v celém jeho rozsahu. Tvrdí, že daně a ostatní platební povinnosti ukládané státem se pak projevují v oblasti sociální, obecně hospodářské, politické, mzdové, výchovné atd., nelze na ně pohlížet z hlediska shromažďování prostředků pro státní potřeby nebo jako na nástroje pro odčerpávání vytvářeného hrubého domácího produktu.

Dle Vančurové (2016, s. 10) jsou daně určeny ke hrazení potřeb, které jsou společné, např. obrana státu proti vnějšímu nepříteli, základní školství. Daně plynou do veřejného

rozpočtu - do rozpočtu státu, kraje, obce nebo státního fondu. Z veřejného rozpočtu se pak společné potřeby hradí. Část vybraných daní v České republice skončí v rozpočtu Evropské unie. Daně jsou nenávratné, což je odlišuje od zápůjčky, platí, že zaplacením daně nevzniká subjektu žádný konkrétní nárok. Neúčelovost daně plyne z toho, že nikdo, kdo daň platí, tak neví, co bude z těchto prostředků financováno. Lze tedy říci, že „*Daň je „cena“, kterou subjekt platí za to, že spotřebovává veřejně poskytované služby, resp. statky*“ (Vančurová, 2016, s. 10).

Součástí finančního práva je i daňové právo, tvoří jeho právní pododvětví. Bakeš (2012, s. 13 -14) uvádí, že se jedná o právní úpravu daní, poplatků, cla a dalších povinných dávek. Rovněž říká, že právní úprava veřejných rozpočtů a jejich příjmové stránky je nejrozsáhlejší oblastí finančního práva, že do daňového i poplatkového práva patří jak hmotněprávní, tak i procesněprávní normy upravující jednotlivé daně a poplatky, vznik, zánik a obsah daňové a poplatkové povinnosti a daňové řízení.

Je nutno uvést, že „*Právní normy se realizují především prostřednictvím právních vztahů*“ (Bakeš, 2012, s. 30), v nichž jejich účastníci vystupují jako nositelé oprávnění a právních povinností. Dále Bakeš (2012, s. 30) uvádí, že právní vztahy musí obsahovat tyto prvky – subjekty, objekt a obsah. „*Subjekty finančněprávních vztahů jsou stát, představovaný převážně svými orgány působícími na úseku řízení finanční činnosti státu, případně též jiné vesměs veřejnoprávní subjekty podílející se na organizaci finanční činnosti, a dále ostatní právnické osoby a osoby fyzické*“ (Bakeš, 2012, s. 30). Dle něho je stát většinou subjektem oprávněným, právnické a fyzické osoby pak subjekty povinnými. Objektem je to, čeho se práva a povinnosti subjektů týkají.

## **1.2. Druhy daní**

Daňovou a poplatkovou soustavu tvoří dle Bakeše (2012, s. 154) souhrn daní a poplatků. Daně lze členit podle různých hledisek a metod. Například „*Prof. Engliš uvádí, že daně lze třídit např. dle účelu úhrady (daně všeobecné a daně účelové), podle hledisek finančně technických (daně přímé a daně nepřímé), podle únosnosti (daně osobní a daně věcné)*“ (Bakeš, 2012, s. 155). Dále Bakeš (2012, s. 155-156) říká, že máme daň důchodovou zachycující národní důchod, daň výdělkovou postihující podnikatelský výnos, daň obratovou, která je dle Engliše současně daní z hospodářských aktů spotřebních i výdělečných, daň spotřební i výnosovou, že dále máme daň majetkovou, jež je doplňkem daně důchodové i daní výnosových, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu. Stejný

autor konstatuje, že i modernější literatura se zabývá různými druhy daní, kde se však pro klasifikaci daní používají odlišné metody a hlediska, že Mugrave a Mugraveová rozlišují daně na daně osobní a daně „na věci“ (in rem), dále rozlišují daně na přímé a nepřímé. Zmiňuje se i o osobních daních, jež jsou ty, které odrážejí schopnost daňového poplatníka je platit, dle něho se daně „na věci“ ukládají na činnosti nebo objekty. Podle Bakeše (2012, s. 156) má toto rozlišení mezi daněmi význam z hlediska spravedlnosti daňového systému. „*Spravedlnost je nutno hodnotit ve smyslu rozdělení výsledného daňového břemene mezi lidi*“ (Bakeš, 2012, s. 156). Dále Bakeš (2012, s. 157-158) uvádí, že přímé daně jsou takové, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, zatímco nepřímé daně lze spojit s příjmem při jeho upotřebení. Přímé i nepřímé daně se někdy značí jako spotřební. S obdobným členěním daní se podle stejného autora můžeme potkat i v jiných teoretických pracích, např. od Kubátové. V jeho práci je uvedeno i další členění daní. Daně lze rovněž členit dle předmětu na daně majetkového či důchodového typu, dle techniky ukládání daňových povinností se rozlišují tzv. daně katastrové, které jsou zachyceny v katastrech, podle sazebníků se vyměřují daně tarifní. Dále lze daně dělit dle vzájemné kombinace na analytické a syntetické, podle periodicity vzniku existují daně pravidelně se opakující, např. daně z příjmů, a daně případové, např. daň dědická. Pro dělení daní lze rovněž uplatnit kritérium kompetence daňového příjmu, kdy máme daně celostátní (republikové) a daně komunální (místní). Pokud je výnos z daní rozdělován mezi více článků rozpočtové soustavy, pak se jedná o daně sdílené, eventuálně svěřené daně.

### 1.3. Funkce daní

Dle Vančurové (2016, s. 11-12) jsou daně nástrojem ekonomické politiky státu, nepožaduje se od nich pouze naplnit veřejné rozpočty. Jejich nejdůležitější funkcí jsou funkce: fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační. Hlavní funkcí daně je fiskální funkce, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet. Nelze ignorovat další funkce daně, což by mohlo mít jak makroekonomické, tak i mikroekonomické důsledky. Vždy je nutno promyslet změnu výše daně. Vančurová (2016, s. 11-13) rovněž říká, že na některých trzích selhává efektivnost tržních mechanismů, pokud se tak stane, pak nastupuje funkce alokační, kdy stát umožní za splnění určitých podmínek odvést nižší daň. Poskytuje-li stát zvýhodnění prostřednictvím daňových úspor, jedná se o nepřímé financování, jinými slovy o nepřímou daňovou podporu. Daně jsou subjekty brány zpravidla jako újma, proto jsou ochotny udělat hodně pro to, aby svou daňovou povinnost omezily, čehož využívá funkce stimulační, kdy stát subjektům poskytuje různé formy daňových úspor nebo je vystavuje

vyššímu zdanění, pokud se např. chovají nezodpovědně. Ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu se využívají opatření, která jsou součástí využití stimulační funkce, často se hovoří o funkci stabilizační. V období růstu důchodů i spotřeby se do veřejného rozpočtu pomocí daní odčerpá větší díl financí, čímž se předchází přehřátí ekonomiky a zároveň se vytváří rezerva pro „horší časy“. Stejná autorka také uvádí, že přerozdělování důchodů od bohatších k chudým plní redistribuční funkce. Daně jsou tak vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech mezi jednotlivými skupinami lidí.

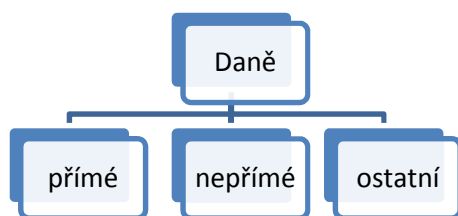
Ke zmírnění rozdílů slouží transferové platby, jako jsou různé dávky, např. státní sociální podpory, zdravotně postiženým, podpory v nezaměstnanosti, rovněž i výplaty starobních důchodů či platba státu na zdravotní pojištění apod.

#### 1.4. Daňová soustava v České republice

Jak již bylo uvedeno v kapitole 1.2, daně lze členit podle různých hledisek a metod. Tím nejzákladnějším členěním daní je dle vazby na důchod poplatníka jejich členění na daně přímé, které platí poplatník na úkor svého důchodu, na daně nepřímé, u kterých se předpokládá, že je subjekt neplatí z vlastního důchodu, a samozřejmě na daně ostatní. Mezi přímé daně řadíme daně z důchodů a daně majetkové, mezi nepřímé daně patří cla, daň z přidané hodnoty, daně ze spotřeby a obrátů (Kubátová, 2006, s. 20). K ostatním daním náleží platby na sociální pojištění a místní daně.

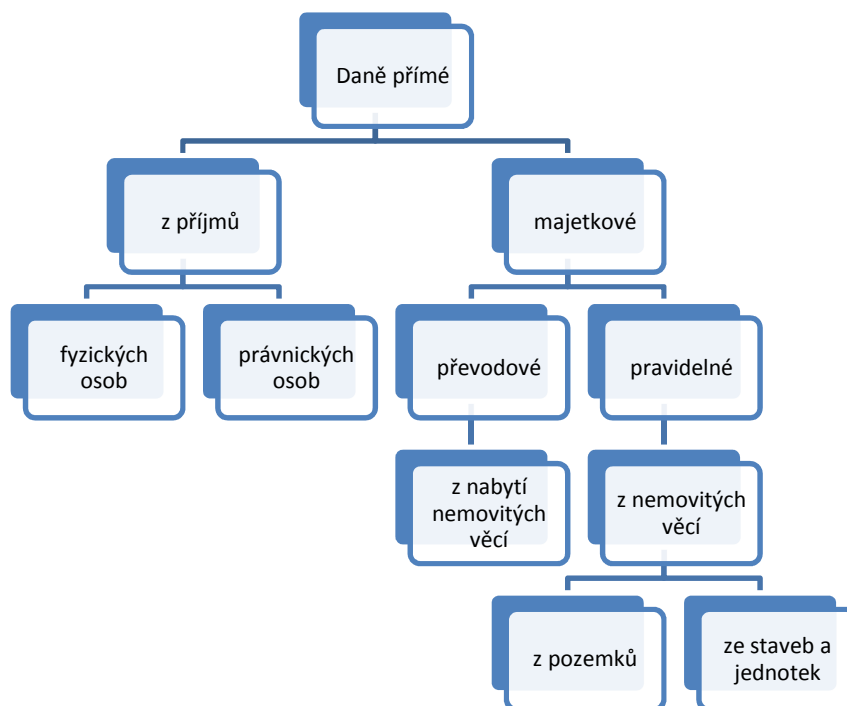
Na oficiálním portálu pro podnikání a export BusinessInfo.cz je doslovně uvedeno „*Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům většiny vyspělých zemí, zejména evropských. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní*“.

Schéma č. 1 – Přehled daní v České republice – základní rozdělení



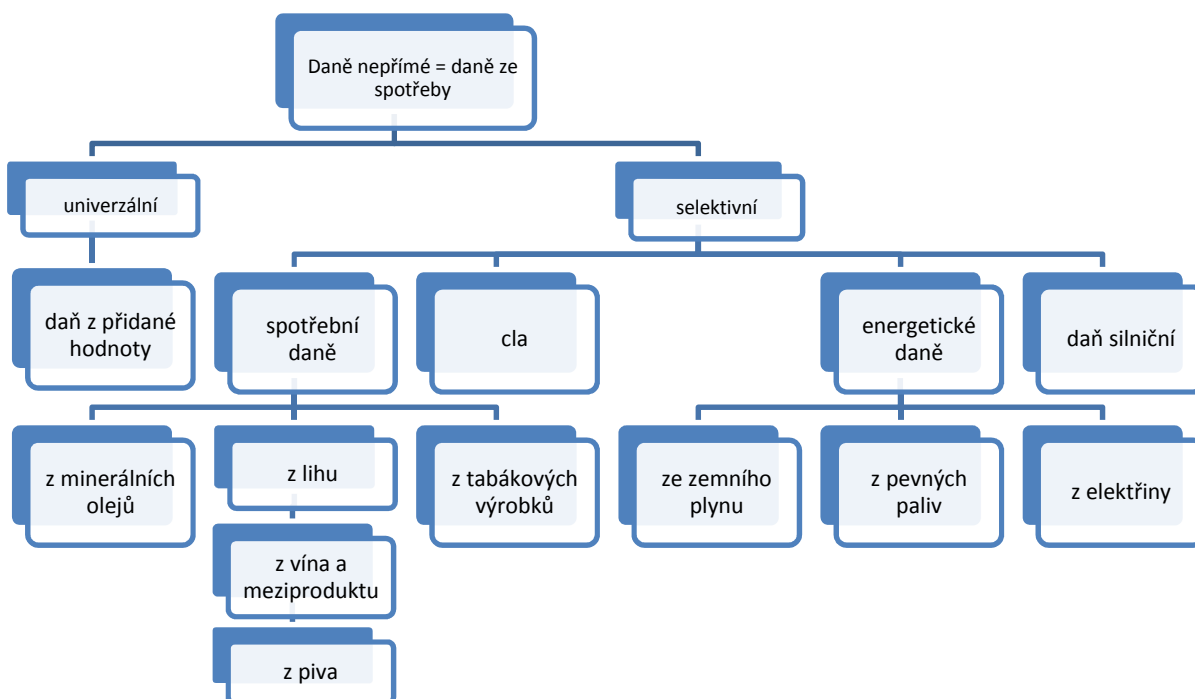
Zdroj: Kubátová (vlastní zpracování)

## Schéma č. 2 – Přehled daní v České republice – Daně přímé



Zdroj: Vančurová, zákon o daních z příjmů (vlastní zpracování)

## Schéma č. 3 – Přehled daní v České republice – Daně nepřímé



Zdroj: Vančurová, zákon o daních z příjmů (vlastní zpracování)

## Schéma č. 4 – Přehled daní v České republice – Daně ostatní



Zdroj: Vančurová (vlastní zpracování)

### 1.4.1. Přímé daně

Přímé daně jsou takové, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, tj. daňového poplatníka se přímo dotýkají. Mezi přímé daně patří daně z příjmů, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, dále pak majetkové daně, konkrétně daně z nemovitých věcí a z nabytí nemovitých věcí, viz schéma č. 2. Do 31. prosince 2013 byly součástí majetkových daní převodových i daň dědická a darovací, tyto však byly od 1. ledna 2014 zahrnuty pod daně z příjmů. Dědická daň zanikla, dle zákona o daních z příjmů (§ 4a) je příjem z nabytí dědictví nebo odkazu osvobozen. Daň z převodu nemovitostí se od stejného data jmenuje „daň z nabytí nemovitých věcí“.

Dle Vančurové (2016, s. 57) jsou přímé daně pro svoji adresnost a tím i optimálnější možnost využití sociálních prvků velmi sledované i využívané jako nástroj regulace. V posledních desetiletích jsou nejvýznamnějšími přímými daněmi daně důchodové, tj. daně z příjmů, tvořící významnou část rozpočtových příjmů, jejich podíl na daňových mixech se však snižuje (Vančurová, 2016, s. 57).

U přímých daní se subjekt nazývá poplatník (Kubátová, 2006, s. 20).

#### 1.4.1.1. Daň z příjmů fyzických osob

Dani z příjmů fyzických osob podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců, jde o daň univerzální. Základ této daně tvoří pět dílčích základů daně, z nich nejdůležitější jsou příjmy ze závislé činnosti (mzdy apod.). Základ daně lze snížit o nestandardní odpočty, tj. o určité druhy výdajů. Sazba daně je od roku 2008 lineární, od roku 2013 je tato doplněna přírážkou nazvanou solidární zvýšení daně (Vančurová, 2016, s. 59).

Dále do základu daně patří dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti, zahrnujících např. příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnostenského podnikání a z jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské nebo

jiné oprávnění, podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku, dále i příjem z výkonu nezávislého povolání aj., také dílčí základ daně z příjmů pocházejících z kapitálového majetku, dílčí základ daně z příjmů z nájmu a dílčí základ daně z ostatních příjmů (zákon o daních z příjmů).

#### **1.4.1.2. Daň z příjmů právnických osob**

Daň z příjmů právnických osob je určena pro právnické osoby, s omezenou platností pro veřejné obchodní společnosti, kde základem daně je vždy nula. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů pak převážně příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku. Pokud je právnická osoba účetní jednotkou, pak se základ daně odvozuje od účetního výsledku hospodaření před zdaněním (jinak rozdíl mezi příjmy a výdaji), který se dále snižuje o nestandardní odpočty. Sazba daně je lineární, odlišná od sazby daně z příjmů fyzických osob, v mnohem menší míře se používají odpočty od základu daně, a to zejména slevy na dani (Vančurová, 2016, s. 59).

#### **1.4.1.3. Daň z nemovitých věcí**

Daň z nemovitých věcí se vybírá podle polohy nemovité věci, výnos této daně je příjmem obcí. Zahrnuje daň ze staveb a jednotek, kdy základem daně je skutečně zastavěná plocha staveb v m<sup>2</sup>, a daň z pozemků, která se vybírá ze zemědělské půdy, ze stavebních a ostatních pozemků. Sazba daně je diferencovaná a pevná. Do konstrukce daně ze staveb a jednotek mohou významně zasáhnout obce, a to zvyšováním sazby nebo osvobozením od daně (Vančurová, 2016, s. 60).

#### **1.4.1.4. Daň z nabytí nemovitých věcí**

V případě daně z nabytí nemovitých věcí jde o jednorázovou daň, která se vyměřuje zejména při úplném převodu vlastnického práva k nemovitém věcem. Základem daně bývá kupní cena nebo se výše základu daně odvozuje od ocenění podle zákona o oceňování. Sazba daně je lineární a jednotná (Vančurová, 2016, s. 60).

### **1.4.2. Nepřímé daně**

Nepřímé daně jsou součástí ceny zboží a služeb, proto jsou tyto daně nejdéle v procesu harmonizace daňových systémů. Jejich objektem je spotřeba. V poslední době se podíl nepřímých daní zvyšuje a roste jejich obliba. Tyto daně se dělí na všeobecné a selektivní (Vančurová, 2016, s. 60-61).

U nepřímých daní jsou dva subjekty: plátce, který odevzdává daň finančnímu úřadu, a poplatník, který daň platí v podobě vyšší ceny (Kubátová, 2006, s. 20).

#### **1.4.2.1. Daň z přidané hodnoty**

Dani z přidané hodnoty zejména podléhá dodání zboží a poskytování služeb. Jde o všeobecnou daň ze spotřeby, jejíž výhodou je to, že může mít velmi široký předmět daně a nemusí se omezit pouze na zboží. Sazba daně je lineární a diferencovaná se třemi úrovněmi (Vančurová, 2016, s. 61).

#### **1.4.2.2. Spotřební daně**

Selektivními daněmi ze spotřeby jsou spotřební daně, jimž podléhá pět komodit zboží. Jedná se o daň z lihu, daň z minerálních olejů, daň z tabákových výrobků, daň z vína a meziproductů i daň z piva. Předmětem daně je výroba a dovoz zboží. Sazby daně jsou pevné a diferencované, základem daně je počet fyzických jednotek vyrobeného či dovezeného zboží (Vančurová, 2016, s. 61).

#### **1.4.2.3. Cla**

Zvláštním neúvěrovým rozpočtovým příjmem je clo, které je svou podstatou specifickou daní ze spotřeby. Jedná se o povinnou platbu ve spojení s přechodem zboží přes hranice Evropské unie, která funguje jako celní unie – clo podléhá pouze dovoz zboží ze států mimo Evropskou unii. Používají se dovozní cla sledující mimo fiskálního efektu i podporu domácí produkce. Význam cel pro volný pohyb zboží v mezinárodním měřítku postupně klesá, a to v souvislosti s odstraňováním překážek (Vančurová, 2016, s. 62).

#### **1.4.2.4. Energetické daně**

Mezi „daně z energií“, tj. daně k ochraně životního prostředí, patří daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny, kdy tyto daně zatěžují dodávky energií konečnému spotřebiteli. Jsou to daně nového typu s výrazně ekologickým aspektem (Vančurová, 2016, s. 62).

#### **1.4.2.5. Daň silniční**

Užívání motorových vozidel se podrobuje silniční dani, kdy její poplatníci jejím prostřednictvím přispívají na výstavbu a údržbu silnic a dálnic. Jde tedy o daň uloženou na statek, který při svém provozu zatěžuje životní prostředí. Daň se nevybírá v ceně zboží a neodvádí se prostřednictvím plátců, ale je uložena poplatníkům, zpravidla provozovatelům



motorových vozidel, kteří ji hradí v pravidelných intervalech. Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla. Osobní automobily jsou předmětem daně silniční pouze tehdy, pokud jsou používány k výdělečné činnosti (Vančurová, 2016, s. 62-63).

### **1.4.3. Ostatní daňové příjmy**

Většina ostatních daňových příjmů má spíš doplňkový charakter, nelze je jednoznačně přiřadit k přímým či nepřímým daním. Ale je mezi nimi i nejvydatnější typ daní v České republice, a to pojistné na sociální pojištění, plynoucí do veřejného rozpočtu nebo státních fondů. Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti obsahuje pojistné na nemocenské pojištění, pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Za zaměstnance toto pojistné odvádějí zaměstnavatelé, kdy zhruba jednu čtvrtinu pojistného srážejí z hrubého platu zaměstnance. Osoby samostatně výdělečně činné hradí povinně pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (Vančurová, 2016, s. 64).

## **2. Výběr daní a kdo ho zajišťuje**

Hlavní příjmovou položku státního rozpočtu tvoří daně, které lze rozdělit na přímé a nepřímé. Většinu příjmů do státního rozpočtu tvoří daně příjmové, dále pak daň z přidané hodnoty a daně spotřební. Portál PATRIA ONLINE (2016) uvádí „*Systém výběru daní v Česku patří k nejkomplikovanějším na světě, vyplývá ze studie SB a PwC. ČR obsadila až 117. příčku z 200 z hlediska času a nákladů, vynaložených firmami na správu daňové agendy*“.

EurAktiv (2015) uvádí, že hlavním problémem při výběru daní jsou daňové úniky, a to hlavně v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Stejný zdroj zveřejnil, že proti těmto únikům se Česká republika snaží bojovat. Byl například zřízen speciální tým zvaný Daňová Kobra se zaměřením na významné daňové úniky. Doslovně je zde uvedeno „*Kobra je pracovní skupina složená z úředníků daňové správy, příslušníků celní správy a policie. Vznikla v červnu 2014 a jejím úkolem je zlepšovat spolupráci těchto složek*“.

V boji proti daňovým únikům hraje významnou roli i status nespolehlivého plátce, ručení za neodvedenou daň, souhrnné hlášení, systém VIES, povinnost podávat kontrolní hlášení či stále se rozšiřující přenesená daňová povinnost. Od 1. prosince 2016 je spuštěna elektronická evidence tržeb. Od stejného data může správce daně při zjištění rozdílu větším než pět milionu korun českých mezi nárůstem majetku a příjmy uvedenými v daňovém

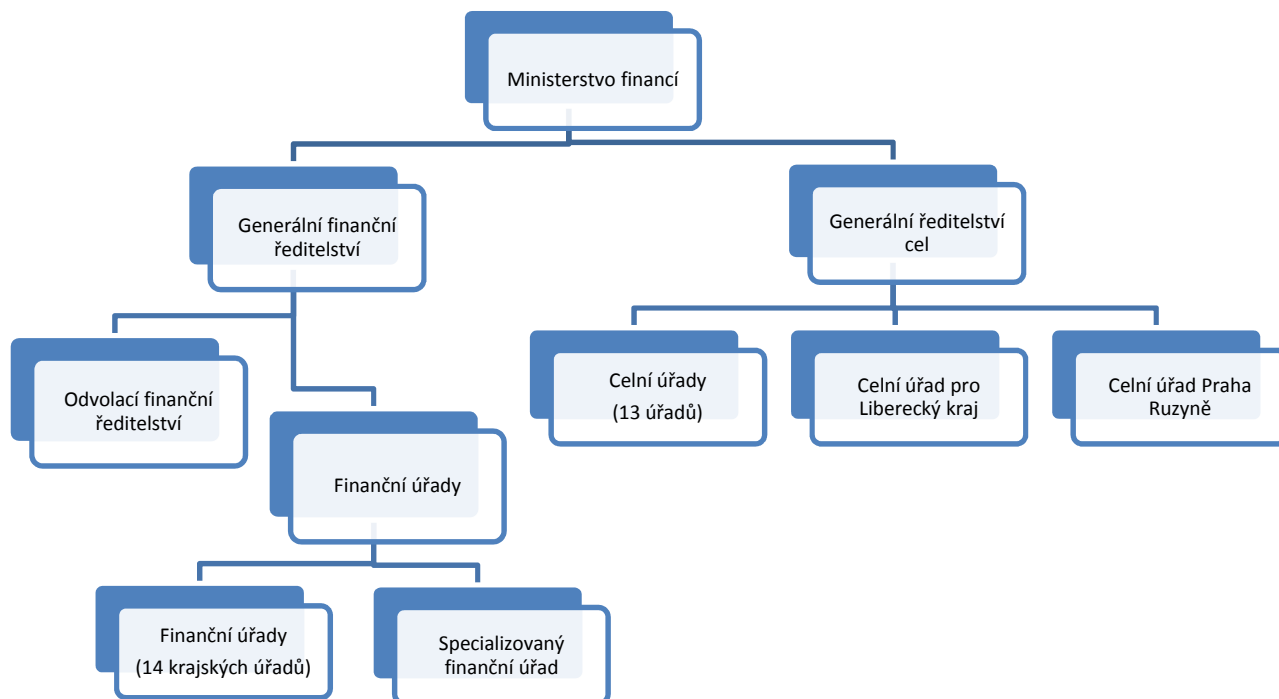
přiznání vyzvat osobu, aby vysvětlila, jak přišla k majetku (zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku). Prokazování původu majetku je řešeno i v zákoně o daních z příjmů, dle kterého správce daně také může vyzvat osobu k podání prohlášení o majetku (§ 38x až § 38ze).

Výběr daní v České republice provádí finanční správa České republiky a celní správa České republiky. Tyto orgány rovněž zajišťují i správu příslušných daní na rozdíl od obcí a měst, která spravují místní poplatky. Systém výběru daní je však v České republice velmi složitý, stejně tak i daňové zákony. Usnadnit by jej mělo zavedení povinnosti pro některé subjekty a některé daně podávat daňová přiznání a jiná podání elektronicky, dále pak možnost úhrady daní bezplatnou daňovou složenkou (od 1. března 2016). Od roku 2017 lze využít i možnosti nechat si na e-mail poslat údaje potřebné k platbě daně z nemovitostí. Jiná zjednodušení v oblasti systému daní v České republice se prozatím neplánují.

## 2.1. Finanční správa České republiky

Dle zákona o Finanční správě České republiky účinném od 1. ledna 2013 je finanční správa České republiky soustavou správních orgánů pro výkon správy daní. V následujícím schématu je uvedena struktura těchto správních orgánů.

Schéma č. 5 – Přehled a struktura orgánů Finanční správy České



Zdroj: Zákon o Finanční správě České republiky, Vančurová (vlastní zpracování)

Dle zákona o Finanční správě České republiky (2011) finanční úřady mimo jiné vykonávají správu daní, provádějí řízení o právních deliktech, převádí výnosy daní, které vybírají a vymáhají a které nejsou příjmem státního rozpočtu, vykonávají dozor nad loteriami a jinými podobnými hrami, dále vykonávají finanční kontrolu, kontrolu dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví a ukládají účetním jednotkám pokuty podle těchto právních předpisů. Finanční úřady také kontrolují výkon správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány. Finanční úřady dle téhož zákona z pověření ministerstva přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonávají dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy, vykonávají působnost dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek a vykonávají působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní. Rovněž je v tomto zákoně uvedeno, že finanční úřady jsou prvoinstančním orgánem a že specializovaný finanční úřad (ve zkratce SFÚ) je příslušným pro vybrané subjekty uvedené v zákoně o Finanční správě České republiky v ustanovení § 11 odst. 2, kdy tím není dotčena příslušnost u poplatků, jejichž předmětem je zpoplatnění úkonu.

Postup správců daní a jejich postavení či kompetence, dále pak práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, upravuje daňový řád (2011). Jedná se o procesní právní předpis nahrazující dřívější zákon o správě daní a poplatků. Dle daňového řádu je správa daní postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné daňové tvrzení, tj. daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, a dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Daňový řád rovněž říká, že daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu, jsou předmětem správy daní.

Daňovou hmotou se pak zabírají jednotlivé daňové zákony, které vymezují předmět, způsob a režim zdanění jednotlivých daní.

## **2.2. Celní správa České republiky**

Celní správa rovněž spadá pod Ministerstvo financí. Jejím úkolem je správa cel a některých daní. Na webových stránkách celní správy České republiky (2015) jsou uvedeny tyto informace: „*Celní správa České republiky je bezpečnostním sborem a její činnost je*

*součástí systému celního dohledu nad zbožím v rámci jednotného celního území Evropské unie. Při realizaci tohoto dohledu pak postupuje v souladu s jednotnými celními předpisy Evropské unie, dle kterých přiděluje zboží některé z celně schválených určení, včetně propuštění zboží do některého z celních režimů, a pro toto zboží stanovuje a vybírá vzniklý celní dluh. Mimo jiné vykonává kontrolu zahraničního obchodu s vojenským materiálem, kontroluje provádění společné zemědělské politiky Evropské unie, nakládání s odpady, obchodu s chráněnými druhy fauny a flóry, a nelegálního zaměstnávání cizinců. Celní správa je výhradním správcem spotřebních daní. Tím se rozumí správné zjištění a stanovení těchto daní a zabezpečení jejich úhrady bez ohledu na skutečnost, zda jsou předmětem dovozu nebo vývozu v rámci obchodu se zeměmi mimo EU nebo v rámci obchodu s členskými státy EU, nebo jsou předmětem tuzemské výroby či spotřeby. Součástí obecné správy spotřebních daní je také dozor nad dodržováním předpisů o nakládání s vybranými výrobky při jejich výrobě, skladování a dopravě“.* Stejný zdroj dále uvádí, že celní orgány se řídí celním zákonem, tj. předpisem č. 13/1993 Sb., a celním kodexem Společenství, jenž je závazný pro všechny státy Evropské unie, a který platí pro obchody mezi zeměmi Evropské unie a třetími zeměmi. Je zde rovněž uvedeno, že celní zákon a celní kodex jsou jak procesním právem, tak i právem hmotným. Dle stejného zdroje do kompetencí celních orgánů patří správa spotřebních daní, jsou jejich jediným správcem, a daní ekologických, dále rovněž správa pokut za neuvedení povinného podílu biopaliv na trh a správa daně z přidané hodnoty při dovozu zboží ve vybraných případech.

Dnem vyhlášení, tedy dne 29. července 2016, nabyl účinnosti zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, zároveň byla přijata souhrnná novela měnící přes 40 souvisejících zákonů. Tento celní zákon nahradil zákon č. 13/1993 Sb.

### **3. Boj proti daňovým únikům**

Daňovým únikem se rozumí nelegální krácení daně daňovým subjektem. Dle tiskové zprávy uvedené na webových stránkách Hospodářské komory České republiky (2016), jako zdroj je uvedeno CEBRE, musí být boj proti daňovým únikům veden komplexně. Stejný portál uvádí, že dne 28. ledna 2016 předložila Evropská komise balíček návrhů proti vyhýbání se daňovým povinnostem nadnárodních společností. Doslovně se na webových stránkách Hospodářské komory České republiky (2016) říká „*Cílem této iniciativy je harmonizovat daňové právní předpisy v jednotlivých zemích EU za účelem účinného a efektivního boje proti agresivním daňovým praktikám nadnárodních korporací, zvýšení*

*transparentnosti mezi členskými státy a zajištění pro všechny podniky na jednotném trhu spravedlivější hospodářskou soutěž*“. Jde i o to, aby opatření zamezující daňovým únikům byla nastavena tak, aby subjekty příliš nezatěžovala a nesnižovala schopnost Evropské unie konkurovat zemím mimo Společenství.

Internetový portál Hospodářské noviny IHNED.cz (2016) zveřejnil, že mezi způsoby boje proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty patří přenesení daňové povinnosti (reverse charge). Ze stejného zdroje, jelikož se však daň z přidané hodnoty řadí v rámci Evropské unie do tzv. harmonizovaných daní, pak jsou její pravidla určována na úrovni celé unie a je možno je provést pouze se souhlasem všech členských zemí. Doslovně stejný zdroj uvedl „*Česku se podařilo na jednání Rady EU pro hospodářské a finanční záležitosti (ECOFIN) prosadit agendu boje proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH)*“. Je zde i řečeno, že Českou republiku podpořilo deset členských států, mezi nimi Německo či Velká Británie.

Mezi opatření proti daňovým únikům lze zařadit i souhrnné hlášení, jehož prostřednictvím se správce daně dozví, že daňový subjekt, plátce daně, uskutečnil zdanitelné plnění do jiného členského státu. Na souhrnná hlášení navazuje informační systém VIES (Vat Information Exchange System) umožňující sdílet data o dodání zboží a služeb uváděných právě v souhrnných hlášeních, sloužící i k ověření platnosti daňového identifikačního čísla, tedy DIČ, obchodního partnera z jiného členského státu pro účely daně z přidané hodnoty. Ke sledování pohybu zboží mezi zeměmi Evropské unie slouží i systém Intrastat (za účelem statistik).

Dalším opatřením v boji proti daňovým únikům je institut nespolehlivého plátce a ručení odběratele za nezaplacenou daň (daň z přidané hodnoty), dále pak zveřejnění bankovních účtů, oznamovací povinnost distributora pohonných hmot zavedená novelou zákona o pohonných hmotách, rovněž povinnost pro plátce daně (plátce registrovaný k dani z přidané hodnoty) podávat kontrolní hlášení (od 1. ledna 2016), zavedení institutu e-tržby (ve čtyřech fázích, 1. fáze od 1. prosince 2016 - pro ubytovací a stravovací služby, 2. fáze od 1. března 2017 - pro maloobchod a velkoobchod, 3. fáze od 1. března 2018 - pro ostatní živnosti vyjma těch ve 4. fázi, 4. fáze od 1. června 2018 - pro vybraná řemesla a výrobní činnosti). Institut e-tržby by měl zamezit nevykazování hotovostních příjmů. Na ty, kteří neplatí daně, míří i zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku (účinný od 1. prosince 2016).

Česká republika se tak obdobně jako další státy Evropské unie snaží bojovat proti daňovým únikům, které nejsou malé a je otázkou, zda se alespoň částečně povede být v tomto boji úspěšní. Daňové úniky i různé způsoby krácení daní se daňová i celní správa snaží odhalit daňovými kontrolami.

#### 4. Daňová kontrola

Daň je možno vyměřit na základě podaného daňového tvrzení (přiznání, hlášení, vyúčtování), tedy konkludentně (§ 140 daňového řádu). Jde o případy, kdy správce daně nemá pochybnosti o údajích uvedených v tomto daňovém tvrzení, je vyměřeno ve shodě s podaným daňovým tvrzením. Výsledek vyměření se daňovému subjektu nesděluje, pokud o to výslovně nepožádá. Jestliže však správce daně má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, pak může daň vyměřit postupem dle ustanovení § 89 a § 90 daňového řádu, tj. postupem k odstranění pochybností. Následně *„Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu“* (§ 90 odst. 3 daňového řádu).

Součástí daňového řízení je i řízení doměřovací, jehož účelem je stanovení změny poslední známé daně. Doměřovací řízení vede k doměření daně ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné například daňovou kontrolou, z moci úřední. Daňová kontrola má pro správné stanovení a vyměření daně klíčový význam, jelikož v České republice funguje pro výběr daní až na výjimky systém samovyměření, kdy daňový subjekt sám přiznává základ daně a daň v daňovém tvrzení či v jiném podání. Odpovědnost za přiznání daně je tedy na daňovém subjektu. Je zcela logické, že pokud na jedné straně stát svěří daňovému subjektu odpovědnost za vlastní daňové tvrzení, pak na straně druhé se bude snažit daňová tvrzení kontrolovat a tím přimět daňové subjekty ke správnému vyčíslení daňové povinnosti. Daňová kontrola je jako jeden z postupů v rámci daňového řízení zakotvena v daňovém řádu, není tedy samostatným řízením. Kontrolovat lze i nevyměřenou daň.

Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Z tohoto principu je zřejmé, že při daňové kontrole je nutno brát v úvahu rovněž i skutečnosti, které jsou „ve prospěch“ daňového subjektu, nikoliv pouze k „jeho tíži“, ve prospěch státu. Správce daně musí vždy postupovat v souladu se zákonem, při daňové kontrole musí být dodržovány základní zásady správy daní stanovené daňovým řádem (§ 5 až § 9 daňového řádu). Mezi tyto zásady patří zásada zákonnosti (legality),

zásada legální licence, zásada zdrženlivosti a přiměřenosti, zásada procesní rovnosti, zásada spolupráce, zásada poučovací, zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada rychlosti a hospodárnosti, zásada volného hodnocení důkazů, zásada legitimního očekávání, zásada materiální pravdy, zásada neveřejnosti, zásada oficiality a zásada vyhledávací, rovněž i zásada shromažďování osobních údajů.

Správce daně může být jak finanční správa, tak i správa celní, obce či města. V této práci je jako správce daně myšlen finanční úřad. Dle daňového řádu vykonává správce daně svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. V zákoně je uvedeno, že „*Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona*“ (§ 12 odst. 2 daňového řádu).

Daňovou kontrolu je tedy možno zahájit jak v řízení vyměřovacím, tj. před vyměřením daně, tak i v řízení doměřovacím, tj. po vyměření daně. Vždy je však nutno dbát práv kontrolovaného daňového subjektu, daňová kontrola musí být vedena v souladu se zákonem a se zásadami výše uvedenými. Daňová kontrola je upravena daňovým řádem (jde o procesní právo) v ustanoveních § 85 až § 88. Dle těchto ustanovení daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, které se vztahují k jednomu daňovému řízení, kdy správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu (lze jej rozšířit nebo zúžit). Dále jsou v těchto ustanoveních daňového řádu zakotvena práva a povinnosti daňového subjektu, například jeho právo být přítomen při jednání správce daně s jeho zaměstnanci či povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly nebo předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Při daňové kontrole má správce daně rovněž pravomoci podle ustanovení § 80 až § 84 daňového řádu, například právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Dle daňového řádu je při daňové kontrole nezbytná součinnost daňového subjektu a správce daně pro naplnění cíle daňové kontroly, tedy pro správné stanovení daně. Práva a povinnosti daňového subjektu i správce daně budou rozvedena dále v této práci.

Daňová kontrola má funkci preventivní, jelikož tím, že existuje, tak daňové subjekty odrazuje od nepoctivosti, zatajování příjmů či uplatňování falešných nákladů, případně od fingování jejich navýšení a od podobných praktik. Dále má funkci eliminační, která

spočívá v tom, že daňovou kontrolou odhalené nesprávné postupy či chybná posouzení nebude již daňový subjekt v budoucnu používat. V podstatě jde o využití výsledků daňové kontroly místo daňového auditu. Daňová kontrola rovněž plní funkci inspekční. Jak již bylo výše uvedeno, daň má být stanovena a vyměřena ve správné výši, je tedy nutno tuto správnou výši zjistit, vyhodnotit všechny důkazní prostředky předložené daňovým subjektem nebo získané bez součinnosti daňového subjektu. Kromě výše uvedených funkcí plní daňová kontrola i funkci ochrannou. Prostřednictvím daňové kontroly se do veřejného rozpočtu získávají finanční prostředky, které by jinak zůstaly v rukou daňových subjektů nepřiznávajících skutečnou výši daně, ať již zatajené úmyslně či nepřiznané z důvodu neznalosti zákona případně chybného posouzení skutečnosti.

#### 4.1. Správce daně

Dle Zatloukala (2011, s. 51-52) daňovou kontrolu může provést jakýkoliv orgán veřejné správy, který splňuje obecné zákonné předpoklady ve věcné a místní příslušnosti, kdy příslušností se rozumí pravomoc orgánu veřejné moci projednat určitou věc. Příslušnost může být věcná nebo místní. Z hlediska věcné příslušnosti může správce daně pomocí úředních osob kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Správcem daně věcně a místně příslušným jsou územní finanční orgány, kterými byly od 1. ledna 2011 Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady. Zatloukalem popisované územní finanční orgány však zanikly v důsledku zrušení zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a to od 1. ledna 2013. Územní orgány byly nahrazeny orgány Finanční správy, kam patří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady.

Primárně byla a stále je daňová kontrola prováděna finančními úřady. V odůvodněných případech ji však mohou provést i orgány na vyšší úrovni. „*Možnost finančních ředitelství nebo Generálního finančního ředitelství provést daňovou kontrolu je ovšem posílena rovněž zakotvením institutu atrakce*“ (Zatloukal, 2011, s. 52). Zatloukal (2011, s. 53-57) dále uvádí, že místní příslušnost je upravena daňovým řádem a je určena vztahem věcně příslušného správce daně k rozhodované věci z hlediska jeho územní působnosti. Může však být za určitých podmínek modifikována. Správce daně má možnost provést úkon i mimo svou územní působnost, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný (§ 15 daňového řádu), rovněž má možnost provést místní šetření v obvodu své územní působnosti, přestože není ke správě daného druhu daně



místně příslušný (§ 78 odst. 4 daňového řádu). Lze ji prolomit i delegací (§ 18 daňového řádu), dožadáním (§ 17 daňového řádu) a pověřením. Pověření v hojné míře využívají finanční ředitelství, která zřídila v roce 2000 pracoviště specializovaná na provádění daňových kontrol, tzv. oddělení specializované kontroly (zkráceně OSK), která prováděla kontroly velkých daňových subjektů s obratem nad 1 mld. Kč (Zatloukal, 2011, s. 59-60). Od roku 2012 se vybranými subjekty zabývá Specializovaný finanční úřad (zkráceně SFÚ) se sídlem v Praze, mající celostátní působnost a kompetence běžného finančního úřadu. Tento úřad provádí časově a odborně náročné daňové kontroly.

Mezi vybrané subjekty patří dle § 11 zákona o Finanční správě České republiky např. právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 mld. Kč, banka, včetně zahraniční banky, spořitelní a úvěrní družstvo, pojišťovna, zajišťovna, pobočka pojišťovny (nebo zajišťovny) z jiného členského státu nebo z třetího státu, obhospodařovatel nebo administrátor investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu, investiční fond nebo zahraniční investiční fond, má-li právní osobnost, penzijní společnost, osoba provozující loterii nebo jinou podobnou hru, člen skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty, příslušník Policie České republiky, příslušník Hasičského záchranného sboru České republiky, voják z povolání a voják, který je po dobu činné služby hmotně zabezpečen jako voják z povolání. Dle výše uvedeného zákona SFÚ nevykonává správu daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí, a stanoví-li jiný zákon, že SFÚ vykonává určitou působnost jako jediný z finančních úřadů, je pro účely výkonu této působnosti příslušným i pro jiné než vybrané subjekty. Spolu s dalšími nástroji SFÚ pomáhá v boji proti daňovým únikům.

Finanční úřady a SFÚ od 29. července 2016 mohou provádět vybranou působnost na celém území České republiky, což je zakotveno v novele zákona o Finanční správě České republiky (§ 8). Novelou je zákon č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona. Vybranou působností se rozumí pro účely zákona o Finanční správě České republiky provádění vyhledávací činnosti při správě daní, postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní (§ 10).

#### **4.2. Práva a povinnosti daňového subjektu**

Dle Zatloukala (2011, s. 62) nelze daňovou kontrolu zahájit a následně provádět bez daňového subjektu, jelikož je to jeho daňová povinnost, která je předmětem kontroly.

Daňový subjekt je ten, kdo je primárně nositelem důkazního břemene v daňovém řízení, musí tedy mít k dispozici důkazní prostředky vztahující se k dani, u které neuplynula lhůta pro její stanovení.

Práva a povinnosti daňového subjektu týkající se daňové kontroly jsou uvedena v daňovém řádu. Dále v práci jsou vypsány nejpodstatnější z nich ve vazbě na příslušná ustanovení daňového řádu.

Mezi povinnosti daňového subjektu patří mimo jiné:

- poskytnout úřední osobě všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení daňové kontroly (§ 82),
- zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem dle § 83 daňového řádu (§ 82),
- umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86),
- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly (§ 86),
- poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, rovněž i o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost (§ 86),
- poskytnout nezbytné informace o uložení účetních záznamů a jiných informací (§ 86),
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86),
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86),
- umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem případně jinou osobou, která vykonává jeho činnosti (§ 86).

Mezi práva daňového subjektu patří mimo jiné:

- právo na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně (§ 12),
- seznámit se s obsahem protokolu (§ 62),
- namítat podjatost kontrolujícího nebo přizvané osoby (§ 77),
- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti (§ 86),

- předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici (§ 86),
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86), vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění (§ 88),
- být přítomen výsledku svědka a klást mu v rámci dokazování svých práv a povinností otázky (§ 96),
- podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany (§ 261),
- požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti, pokud má daňový subjekt za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena (§ 261).

### 4.3. Pravomoci a povinnosti správce daně

Práva a povinnosti pracovníků správce daně vůči daňovému subjektu při daňové kontrole jsou rovněž uvedena v daňovém řádu. Dále v práci jsou vypsány nejpodstatnější z nich ve vazbě na příslušná ustanovení daňového řádu.

Mezi povinnosti pracovníků správce daně patří mimo jiné:

- postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle správy daní (§ 5),
- hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 8),
- zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli o poměrech jiných osob (§ 52),
- umožnit daňovému subjektu nahlížení do části spisů týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací (§ 66 odst. 1), a pořádit o každém nahlížení protokol nebo úřední záznam (§ 67),

- potvrzovat převzetí dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků, dbát na dodržení třicetidenní lhůty k jejich vrácení osobě, od které je pracovníci správce daně převzali, ve složitých případech požádat orgán nadřízený správci daně o prodloužení lhůty (§ 82),
- seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu jej k vyjádření (§ 88),
- sepsat o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole (§ 88),
- zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdříve (§ 92),
- vyřizovat námitky (§ 159).

Mezi práva pracovníků správce daně patří mimo jiné:

- na prokázání totožnosti všech osob zúčastněných na správě daní (§ 23),
- ověřovat oprávněnost osob jednat za daňový subjekt (§ 24 až § 30),
- na poskytnutí nezbytných informací o organizační struktuře podnikajícího daňového subjektu, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých jeho zaměstnanců i o uložení účetních záznamů a jiných informací (§ 86),
- požadovat předložení důkazních prostředků prokazujících tvrzení daňového subjektu (§ 86),
- vyžádat bezúplatné poskytnutí údajů v případě, že je nelze získat od jiného orgánu veřejné moci (§ 57 a § 58), případně vyžádat listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem (§ 93),
- ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 95),
- provádět výslechy svědků o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob (§ 96),
- stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, v důsledku čehož nelze daň stanovit na základě dokazování (§ 98).

## 4.4. Vlastní daňová kontrola

### 4.4.1. Zahájení daňové kontroly

Nejdůležitějším okamžikem daňové kontroly je její správné zahájení, jelikož s chybným zahájením daňové kontroly se váže její nezákonnost a nemožnost doměřit jí zjištěné rozdíly na dani. Musí být zahájena s daňovým subjektem případně s osobou oprávněnou za daňový subjekt jednat. Dle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňovou kontrolu tedy nelze zahájit pouze formálně sepsáním protokolu, ale správce daně musí začít zjišťovat daňové povinnosti či prověřovat tvrzení. Pro daňový subjekt je důležitý okamžik zahájení daňové kontroly z toho důvodu, že po zahájení již nemůže podat dodatečná daňová tvrzení k příslušné dani za kontrolovaná období, a to až do ukončení daňové kontroly. V případě doměření daně daňovou kontrolou se daňovému subjektu předepíše i penále ve výši 20% z doměřené částky, které by se v případě podání dodatečného daňového tvrzení nevyměřilo.

Dle ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Pokud však správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud by výše uvedené správce daně nerespektoval a zahájil v tomto případě daňovou kontrolu, pak by došlo k porušení zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní a daňovou kontrolu by bylo možno považovat za nezákonně zahájenou. „*Zahájení daňové kontroly pro kontrolovaný daňový subjekt přináší významnou změnu v jeho právech a povinnostech*“ (Zatloukal, 2011, s. 62). Tento autor tvrdí, že každý má odpovědně hájit svá práva (soukromoprávní zásada *vigilantibus iura*), musí je nejen znát, ale musí o ně i náležitě dbát.

Okamžik zahájení daňové kontroly je rovněž důležitý pro přerušení lhůty pro stanovení daně. Dle ustanovení § 148 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.

#### 4.4.2. Průběh daňové kontroly

Co konkrétně je daňová kontrola, to daňový řád neříká. Každá daňová kontrola musí mít vymezen předmět a rozsah, rozsah lze v průběhu daňové kontroly rozšířit nebo zúžit. Provádí se u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (§ 85 daňového řádu). Vždy musí být jasné, jaká daň a za jaké období je kontrolována. V daňovém řádu je přesně stanoveno, jakým způsobem musí být daňová kontrola zahájena a jakým způsobem dojde k jejímu ukončení. „*O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy*“ (§ 88 odst. 1 daňového řádu). S výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů správce daně seznámí daňový subjekt a předloží mu jej k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt má právo si vzít lhůtu, ve které se může k předloženému výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Má tedy právo předkládat další důkazní prostředky, může navrhnout svědky, předkládat listiny.

V průběhu daňové kontroly správce daně provádí dokazování, dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 daňového řádu). Je na správci daně, zda pro zjištění skutečnosti si důkazní prostředky opatří v součinnosti s daňovým subjektem nebo bez ní. Správce daně může během daňové kontroly posílat výzvy k součinnosti, vyžádat si tak listiny či údaje, vyslyšet svědky nebo provádět místní šetření. *Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků*“ (§ 92 odst. 7 daňového řádu). Které skutečnosti správce daně vyhodnotil tak, že je daňový subjekt neprokázal, a které má za prokázané, to vše musí být uvedeno i ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně musí uvést, jak hodnotil důkazní prostředky, čím se řídil při jejich hodnocení, musí být zřejmé jejich posouzení. Dále dle daňového řádu správce daně o hodnocení důkazních prostředků sepisuje úřední záznam, pokud hodnocení již není uvedeno v jiné písemnosti založené ve spise. Dělá to z důvodu přezkoumatelnosti úvah správce daně. Na daňovém subjektu je, aby prokazoval všechny skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém tvrzení.

#### 4.4.2.1. Dokazování

Podstatou daňové kontroly je provádění důkazního řízení, tj. dokazování. Dle ustanovení § 92 odst. 1 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně může na základě výsledků dokazování daňovou povinnost kontrolovaného daňového subjektu upravit prostřednictvím platebního výměru. Další možností pro doměření daně či pro vyměření daně odlišně v případě, kdy se správce daně o dokazování pokusil, ale nebyl úspěšný, je stanovení daně dle pomůcek. Daňový subjekt má povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, tak může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Důkazní břemeno je tedy primárně na daňovém subjektu. Nelze však po daňovém subjektu požadovat prokázání neexistujících skutečností. Dráb (2006, s. 243) k problematice vyzvání daňového subjektu k prokázání skutečností uvádí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2005 čj. 4 Afs 2/2003, které nabylo právní moci za doby účinnosti předchozího právního předpisu - zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Toto rozhodnutí soudu lze použít i pro výzvy vydané v průběhu daňové kontroly vedené dle daňového řádu.

Důkazní břemeno se na správce daně přenáší v okamžiku, kdy daňový subjekt ke svému tvrzení předloží důkazní prostředky. Pokud o předložených důkazních prostředcích (předložených v průběhu daňové kontroly) má správce daně pochybnosti, pak tento vyzve daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Své pochybnosti musí správce daně ve výzvě uvést. Nemá-li daňový subjekt důkazní prostředky k dispozici, pak může navrhnout předložení těchto důkazních prostředků. Rovněž může navrhnout účast třetí osoby v řízení, musí však sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí třetí osoby v řízení prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti (§ 92 odst. 6 daňového řádu).

Správce daně má rovněž důkazní povinnost, která je však v porovnání s důkazní povinností daňového subjektu omezená. Dle ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost,

správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Správce daně musí „*prokazovat nevěrohodnost existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem na veškerá tvrzení*“ (Dráb, 2006, s. 247).

Dle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Správce daně vede řízení, provádí dokazování, hodnotí předložené, získané či navržené důkazní prostředky. V rámci hodnocení důkazů se důkazní prostředky, které správce daně označí, tj. vezme je v úvahu jako prokazující jím zjištěný skutkový stav, stávají důkazy (Dráb, 2006, s. 250). Dle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Dle Drába (2006, s. 255) je cílem hodnocení důkazů nalézt pravdivý obraz skutkového stavu, následně podrobený právní kvalifikaci a s ní zákonem spojených předvídaných důsledků. Správce daně musí v první řadě při hodnocení důkazů zvážit, které z důkazních prostředků mají či mohou mít vliv na zjištění správného skutkového stavu, a z nich pak vyloučit ty, které nebyly získány zákonným postupem, a ty, jejichž obsah je prokazatelně nevěrohodný. Stejný autor dále píše, že pokud správce daně z hodnocení důkazů vyloučil daňovým subjektem předložené či navržené důkazní prostředky k provedení, a to pro jejich irelevanci (či nevěrohodnost, nepřípadnost, nadbytečnost, nepotřebnost), pak musí vyložit proč, z jakých důvodů, takto učinil. Pokud tak neučiní, pak zatíží své rozhodnutí vadami a současně postupuje v rozporu se zásadami uvedenými v Listině základních práv a svobod a s Ústavou – právo na spravedlivý proces (Rozhodnutí NSS čj. Afs 100/2005 ze dne 19. ledna 2006). Správce daně se musí vypořádat se všemi důkazními prostředky, není oprávněn bez důvodu a řádného odůvodnění opomenout či ignorovat jakýkoliv důkazní prostředek. Dráb (2006, s. 258) dále uvádí, že V rámci procesu hodnocení důkazních prostředků správce daně musí přisoudit jednotlivým



důkazům váhu, tj. významnost pro prokázání určité skutečnosti, poskládat tzv. důkazní řetězec, důkazní prostředky sestavit do logického sledu tak, aby jimi byl nezvratně podpořen závěr správce daně o prokazované skutečnosti či prokazovaném stavu věci. Správce daně musí kontrolovaný daňový subjekt informovat o tom, které důkazní prostředky byly správcem daně provedeny, které byly osvědčeny jako důkaz a které nikoliv, aby daňový subjekt měl možnost dokazování doplnit návrhem nových důkazních prostředků.

Daňový subjekt je s hodnocením dosud zjištěných důkazů nejpozději seznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému se daňový subjekt může vyjádřit (ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu).

#### **4.4.2.2. Neunesení důkazního břemene**

Pokud nelze daň stanovit na základě dokazování, tj. nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, pak dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Dle ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Dle Drába (2006, s. 261-262) musí správce daně velmi pečlivě zvažovat, zda je důkazní situace natolik vážná, že je na místě použití pomůcek. Existenci podmínek pro stanovení daně dle pomůcek je správce daně povinen prokázat. Správce daně tedy musí při použití pomůcek vzít v úvahu i skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, jelikož daň musí být stanovena dostatečně spolehlivě.

Pokud daň nelze spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, pak správce daně dle ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu s daňovým subjektem daň sjedná.

#### **4.4.2.3. Délka daňové kontroly**

Délka daňové kontroly není upravena žádným právním předpisem. Správce daně však musí postupovat bez zbytečných průtahů, musí postupovat tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady (§ 7 daňového řádu), šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 daňového řádu), správce daně vychází osobám zúčastněným na správě daní

vstříc (§ 6 daňového řádu). Rovněž dle Drába (2006, s. 263) musí správce daně postupovat tak, aby daňový subjekt co nejméně zatěžoval a co nejméně narušoval jeho zákonem chráněná práva a oprávněné zájmy, kdy toto omezení prakticky umožňovalo provádět daňovou kontrolu po téměř neomezenou dobu. Nejvyšší správní soud na tuto situaci reagoval, kdy několika svými judikáty stanovil meze délky provádění daňové kontroly. Došel k závěru, že daňová kontrola nemůže trvat déle než do konce třetího roku následujícího po jejím zahájení z důvodu běhu lhůty (prekluze lhůty). Do této doby musí být daňová kontrola nejen ukončena, ale musí dojít k nabytí právní moci případného dodatečného platebního výměru, který bude na jejím základě vydán, tj. musí být ukončeno o případné odvolací řízení vedené proti vydanému platebnímu výměru. Například v rozhodnutí nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 37/2012 je uvedeno: *„Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve namítanou nepřiměřenou délkou daňové kontroly. Zde je třeba konstatovat, že zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu, apod.). Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímo, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola“.*

#### **4.4.2.4. Ukončení daňové kontroly**

Ve smyslu ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu je daňová kontrola ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Před podepsáním této zprávy musí být daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně dosud zjištěných důkazů a musí mu tento výsledek být předložen k vyjádření. Daňový subjekt si může požádat o lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navrnutí jeho doplnění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Daňový subjekt má možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, navrhnout další doplnění, předložit důkazní prostředky, správce daně se následně se všemi námitkami a navrnutými doplněními musí vypořádat.

#### **4.4.2.5. Zpráva o daňové kontrole**

Zpráva o daňové kontrole slouží k odůvodnění platebního výměru, na základě ní vystaveného. Proto je třeba obsahu zprávy o daňové kontrole věnovat náležitou pozornost. Zpráva o daňové kontrole není samotným rozhodnutím. Sepisuje ji příslušná úřední osoba, tj. pracovník, který daňovou kontrolu prováděl. Obsahuje výsledek kontrolního zjištění, který se skládá jednak ze shrnutí průběhu daňové kontroly včetně uvedení skutkového stavu a jeho právní kvalifikace s odkazem na příslušná zákonná ustanovení, dále obsahuje správní úvahu správce daně vedoucí k jeho závěrům. Měla by zahrnovat úplný výčet správcem daně obstaraných důkazních prostředků, sdělení o tom, které z nich byly a které nebyly osvědčeny jako důkaz, proč tak bylo učiněno, jaké skutečnosti se na základě nich považují za prokázané a jaké nikoliv. Pokud by zpráva o daňové kontrole postrádala nějakou s těchto obsahových náležitostí, pak je daňový subjekt vystaven tomu, že nebude moci účinně hájit svá práva. Pokud nebude uveden kompletní výčet kontrolovaných skutečností, tak se daňový subjekt vystavuje riziku opakované daňové kontroly, jelikož daňový subjekt nemusí být schopen prokázat, že příslušná oblast již kontrolována byla, stěžuje se i pozice daňového subjektu v rámci navazujícího řízení. Zpráva o daňové kontrole představuje pouze jeden z řad důkazů dokládající důvody vydání platebního výměru (Dráb, 2006, s. 266-267).

#### **4.4.2.6. Projednání zprávy o daňové kontrole**

Daňový subjekt má právo se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, a to ve lhůtě, kterou mu na jeho žádost stanoví správce daně. Lhůtu lze prodloužit. *„Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění“* (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt tedy má výsledek o daňové kontrole k dispozici, může konzumovat své právo se k němu vyjádřit, proti jeho obsahu se bránit, navrhopvat jeho doplnění. S vyjádřením daňového subjektu i se všemi námitkami a návrhy na doplnění se správce daně musí vypořádat. Pokud však nedojde na základě výše uvedeného ke změně výsledku kontrolního zjištění, tak správce daně seznámí daňový subjekt se zprávou o daňové kontrole, která mimo další náležitosti obsahuje i výsledek kontrolního zjištění, a tuto zprávu s ním projedná. Podpisem zprávy o daňové kontrole je daňová kontrola ukončena. Dle ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu pokud kontrolovaný daňový subjekt odmítne se se zprávou o daňové kontrole seznámit nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, pak mu ji správce daně doručí do vlastních rukou. Den doručení zprávy

se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. V ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu je uvedeno, že „*odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly*“.

Dráb (2006, s. 269) uvádí, že projednání samotné zprávy o daňové kontrole je pouze formalitou, jelikož s jejím obsahem (za účinnosti daňového řádu s výsledkem kontrolního zjištění) byl daňový subjekt již seznámen, rovněž tak byl seznámen se způsobem vyřízení jeho vyjádření a s tím, jak se správce daně vypořádal s návrhy jeho doplnění. Na projednání zprávy bezprostředně navazuje sepsání protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, podpis protokolu je spolu s podpisem zprávy samotné posledním dílčím úkonem v rámci dané daňové kontroly.

Daňový subjekt vždy obdrží jedno vyhotovení zprávy o daňové kontrole, případně mu je zpráva o daňové kontrole zaslána.

#### **4.5. Následky daňové kontroly**

Na základě provedené daňové kontroly může dojít k tomu, že původně vyměřená daň je nižší, než daň zjištěná daňovou kontrolou. V tomto případě bude v souladu s ustanovením § 143 odst. 1 daňového řádu daň doměřena z moci úřední, kdy podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní. Správce daně vystaví dle ustanovení § 147 daňového řádu dodatečný platební výměr na zjištěný rozdíl. K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly (§ 143 odst. 3 daňového řádu). Daň doměřená z moci úřední je splatná ve lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (§ 143 odst. 5 daňového řádu).

Pokud daňová kontrola skončí bez nálezu, pak k dodatečnému vyměření daně nedojde. Dle Drába (2006, s. 272) je otázkou, zda je daňová kontrola, která skončí bez nálezu, způsobilá přerušit běh lhůty pro vyměření či doměření daně.

Teoreticky může dojít i k tomu, že kontrolou zjištěná výše daně je menší, než daň daňovým subjektem přiznaná a vyměřená. I v tomto případě je správce daně povinen vystavit dodatečný platební výměr na zjištěný rozdíl.

#### 4.6. Vliv daňové kontroly na jiná zdaňovací období

Může nastat hned několik případů, kdy daňová kontrola ovlivní jiná zdaňovací období. Jedním z těchto případů je skutečnost, kdy správce daně na základě daňové kontroly vydá dodatečný platební výměr, ve kterém bude ponížena položka snižující základ daně, a to výše uplatněné dříve vyměřené daňové ztráty. Dráb (2006, s. 277-279) uvádí hned několik těchto případů:

- změny v odpisech majetku;
- překvalifikace technického zhodnocení;
- nesprávné uplatnění nákladů.

#### 4.7. Trestněprávní dopady provedení daňové kontroly

Jednou ze sankcí, která hrozí daňovému subjektu v případě, kdy přizná daň nižší, než by dle zákona měl, je možný trestně právní postih. V České republice neexistuje speciální zákon o daňovém (finančním) trestním právu, příslušná ustanovení je možno nalézt v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Mezi daňové trestné činy patří např.:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240),
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241).

U daňových trestních činů se sleduje výše způsobené škody, škodou větší se rozumí škoda dosahující částky nejméně 50000 Kč, škodou značnou pak škoda v částce nejméně 500000 Kč a škodou velkého rozsahu pak škoda dosahující nejméně částky 5000000 Kč (§ 137 trestního zákoníku).

Trestní zákoník uvádí, že „*k trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti*“ (§ 13 odst. 2). Dle trestního zákoníku jde v případě daňových trestních činů o trestné činy úmyslné, neboť nemohou být dle Drába (2006, s. 282) spáchány nedbalostně. Dle ustanovení § 15 odst. 1 trestního zákoníku je trestný čin spáchán úmyslně, jestliže pachatel chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, nebo věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn. Dle ustanovení § 16 odst. 1 trestního zákoníku je trestný čin spáchán z nedbalosti, jestliže pachatel věděl, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí, nebo nevěděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit,

ač o tom vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům vědět měl a mohl. Spáchání trestného činu z hrubé nedbalosti je dle odst. 2 téhož ustanovení zákona tehdy, jestliže přístup pachatele k požadavku náležité opatrnosti svědčí o zřejmé bezohlednosti pachatele k zájmům chráněným trestním zákonem.

#### **4.7.1. Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**

Ustanovení § 240 odst. 1 trestního zákoníku zní: *„Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti“.*

Pokud daňový subjekt jedná tak, že v důsledku svého jednání je mu vyměřena daň nižší, nebo pokud mu nebyla daň vyměřena vůbec, jelikož nepodal daňové tvrzení, pak toto jeho jednání může být považováno za trestní čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Dráb (2006, s. 285-286) uvádí, že takové jednání může být aktivní, kdy daňový subjekt např. úmyslně zfalšuje či zkreslí některé doklady, utají některé zdanitelné příjmy, může se jednat i o opomenutí takového konání, ke kterému byl daňový subjekt povinen. Trestný je nejen dokonáný trestní čin, ale i pokus či příprava trestného činu. Pachatelem trestného činu je dle ustanovení § 22 odst. 1 trestního zákoníku ten, kdo svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná. Co se týká následků daňové kontroly, tak může být pachatelem každá osoba, které byla v důsledku jejího chování doměřena daň nižší, než být měla, nebo daň žádná.

V trestním řízení je na rozdíl od řízení daňového důkazní břemeno na státním zástupci, nikoliv na obžalovaném. Může tak docházet k rozdílným závěrům, kdy správce daně daň dle práva doměří, ale v trestním řízení k žádnému postihu obžalovaného nedojde, jelikož mu nebyla vina prokázána. V trestním řízení platí zásada „*in dubio pro reo*“, tzn., že v pochybnostech musí být vždy rozhodnuto ve prospěch obžalovaného (Dráb, 2006, s. 288).

Pro názornost je v tabulce č. 1 uveden přehled počtu podaných oznámení o podezření ze spáchání trestních činů v letech 2009 až 2015, v Tabulce č. 2 je vyčíslena hodnota oznámených případů.

**Tabulka č. 1 – Přehled počtu podaných podnětů v letech 2009 – 2015**

Ohledně:	Počet případů předaných od počátku roku do konce téhož roku						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
trestného činu zkrácení daně	1 267	1 510	1 325	1 555	1 164	1 294	1 512
jiného trestného činu	31	108	107	156	130	182	187
<b>CELKEM</b>	<b>1 298</b>	<b>1 618</b>	<b>1 432</b>	<b>1 711</b>	<b>1 294</b>	<b>1 476</b>	<b>1 699</b>

*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

**Tabulka č. 2 – Přehled výše škody oznámených podnětů v letech 2009 – 2015**

Ohledně:	Částka (v mil. Kč)						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
trestného činu zkrácení daně	11 658	6 362	6 452	9 367	4 886	7 034	10 603
jiného trestného činu	12	27	351	80	94	100	103
<b>CELKEM</b>	<b>11 670</b>	<b>6 389</b>	<b>6 803</b>	<b>9 447</b>	<b>4 980</b>	<b>7 134</b>	<b>10 706</b>

*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

#### **4.7.2. Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby**

Trestným činem daňovým je i jednání, kdy pachatel, v tomto případě plátce nebo zaměstnavatel, neodvede daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění. Za toto jednání mu dle ustanovení § 241 odst. 1 trestního zákoníku hrozí, že bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti. Kdo svou zákonnou povinnost jako zaměstnavatel nebo plátce ve větším rozsahu nesplní a svým činem získá pro sebe nebo jiného značný prospěch, pak mu dle odst. 2 téhož ustanovení zákona hrozí odnětí svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitý trest. Pokud svým činem získá pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu, pak mu dle odst. 3 stejného ustanovení zákona hrozí odnětí svobody na dvě léta až osm let.

#### **4.7.3. Zánik trestnosti**

Trestnost zanikne dle trestního zákoníku uplynutím promlčecí doby (§ 34), kdy pro daňové trestné činy je tato doba v délce pěti let v případě, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně tři léta, nebo v délce patnáct let, činí-li horní hranice trestní sazby odnětí svobody nejméně pět let. Promlčecí doba počíná běžet od okamžiku, kdy došlo ke zkrácení či neodvedení daně.

Kromě promlčení trestní odpovědnost za daňový trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby trestní odpovědnost zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal

vyhlašovat rozsudek (§ 242 trestního zákoníku), tj. v případě tzv. účinné lítosti. U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby tento trestní čin zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu (§ 33 trestního zákoníku). K účinku účinné lítosti dojde pouze tehdy, kdy výše uvedené splní přímo pachatel, nikoliv kdokoliv jiný, kdy zásadní je dobrovolnost.

## **5. Co ovlivňuje daňovou kontrolu a její efektivnost**

Jak již bylo uvedeno výše, tak daňová kontrola je jedním z postupů v rámci daňového řízení. Daně přiznává a platí poplatník, na správci daně pak je, aby ověřil, že poplatník přiznal daně v souladu s právními předpisy. Jde o náročný proces, na jehož výsledek má vliv hodně faktorů. V práci jsou popsány některé z nich, a to jak vnitřní, tak i vnější vlivy, rovněž jsou představeny ukazatelé efektivnosti daňové kontroly.

### **5.1. Ukazatelé efektivnosti daňové kontroly**

Dle dostupných zdrojů nelze přesně stanovit kritéria, dle kterých by bylo možné zjistit míru efektivnosti daňové kontroly. Pro zjištění efektivnosti již provedených daňových kontrol bude vycházeno z dat prezentovaných na internetových stránkách české finanční správy, a to z informací o činnosti Finanční správy České republiky vydaných Generálním finančním ředitelstvím za jednotlivé roky. Konkrétně je v práci čerpáno z dat o počtech provedených daňových kontrol v letech 2009 až 2015 a z údajů o jejich přínosu z pohledu vyměřených či doměřených daní, je uvedena i výše snížené ztráty po provedených daňových kontrolách. Pro smysluplné porovnání výsledků daňových kontrol jsou v práci prezentovány průměrné doměrky jednotlivých daní na jednu kontrolu. Porovnány budou za roky 2009 až 2015 tyto ukazatelé:

- počet provedených daňových kontrol,
- výše doměřené (vyměřené) daně na základě daňových kontrol,
- výše snížení ztráty na základě daňových kontrol.

Pokud by se na daňovou kontrolu pohlíželo prostou logikou, pak by mělo platit, že pokud bylo zkontrolováno více daňových subjektů, prověřeno více přiznaných daní či daní za více zdaňovacích období, pak by výsledkem provedených daňových kontrol měla být i větší částka doměřených daní. A naopak, při menším počtu provedených daňových kontrol



by důsledkem měl být pokles výše doměřených daní. Dále v práci bude ukázáno, že tato logická úvaha zde neplatí.

### 5.1.1. Počet provedených daňových kontrol

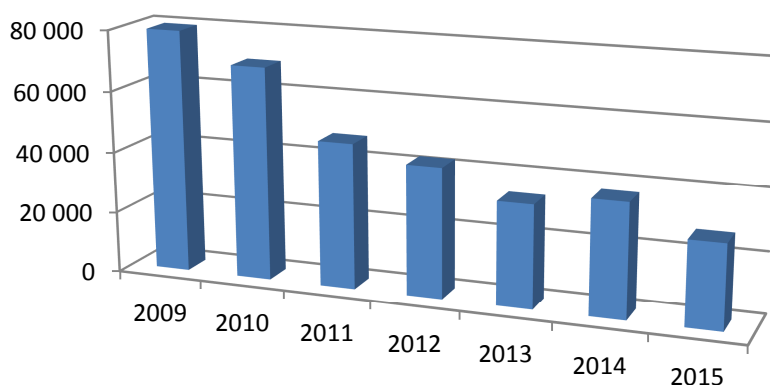
V tabulkách č. 3 až č. 6 jsou uvedeny jednotlivé daně prověřované daňovou kontrolou, kde „PO“ znamená právnická osoba, zkratkou „FO“ jsou označovány fyzické osoby.

**Tabulka č. 3 – Počet provedených daňových kontrol v letech 2009 – 2015**

Druh příjmu	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Daň z přidané hodnoty	18 281	17 144	13 710	13 466	10 228	11 565	10 130
Daň z příjmů PO	10 854	10 259	7 809	7 307	5 860	6 025	4 396
Daň z příjmů FO - podávajících přiznání	19 272	15 489	10 095	9 466	7 611	8 057	5 714
Daň z příjmů FO - závislá činnost	11 767	10 216	5 683	5 550	4 530	4 964	3 479
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36 ZDP)	5 013	3 905	1 966	2 031	1 649	1 952	1 223
Daň z nemovitých věcí (z nemovitostí)	6 370	5 928	4 022	669	513	1 207	370
Daň dědická, darovací a z přev. nemovitostí	84	58	66	15	4	0	0
Daň silniční	7 972	6 821	4 121	3 962	3 154	3 353	2 134
<b>CELKEM</b>	<b>79 613</b>	<b>69 820</b>	<b>47 472</b>	<b>42 466</b>	<b>33 549</b>	<b>37 123</b>	<b>27 446</b>

*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

**Graf č. 1 – Počet provedených daňových kontrol v letech 2009 – 2015**



*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

V letech 2009 až 2015 docházelo k postupnému snižování počtu daňových kontrol, což je vidět v tabulce č. 3 a v grafu č. 1. Co mohlo být příčinou? Na počet daňových kontrol působí mnoho vlivů. Jednak jde o úvahy správce daně, na jaké subjekty se kontrolou zaměřit, jaké daně kontrolovat, zda jít na kontrolu ihned nebo si daňový subjekt nejdříve prověřit (vyhledávací činnost, místní šetření), dále pak o platnou judikaturu, o zákony, musí se brát v úvahu i chování daňových subjektů, jejich ochota se správcem

daně spolupracovat a mnoho dalšího. Příčinou menšího počtu daňových kontrol je i to, že kontroly přestaly být auditní na všechny daně a všechna období, ale začaly být více cílené na konkrétní daně a konkrétní období, ve kterých existovala pochybnost o správnosti přiznané daně. Pro úplnost pod zkratkou „ZDP“ je v tabulkách č. 3 až č. 6 je myšlen zákon o daních z příjmů.

### 5.1.2. Výše doměřených daní a výše snížených ztrát na základě daňových kontrol

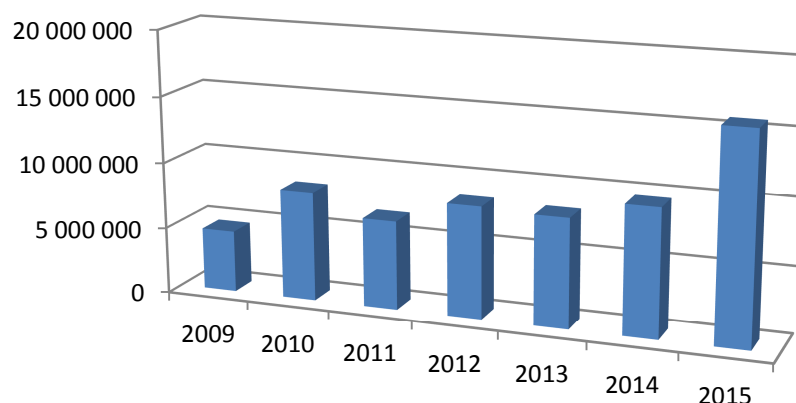
Aby bylo možno zjistit efektivitu daňové kontroly, pak je nutno se zaměřit na její důsledek – na výši doměřené daně případně na výši snížené ztráty. Tyto údaje jsou uvedeny níže v tabulkách č. 4 a č. 5, rovněž jsou zobrazeny graficky, graf č. 2 a č. 3.

**Tabulka č. 4 – Doměřené daně v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)**

Druh příjmu	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Daň z přidané hodnoty	2 169 316	5 949 126	3 879 254	6 830 573	7 033 203	8 259 054	13 660 791
Daň z příjmů PO	1 451 935	1 342 598	2 200 423	1 136 611	817 386	1 013 013	1 761 077
Daň z příjmů FO - podávajících přiznání	745 602	639 008	443 473	311 257	267 490	217 046	178 242
Daň z příjmů FO - závislá činnost	213 138	256 481	127 954	104 184	84 728	101 240	66 314
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36 ZDP)	23 073	45 697	9 748	34 965	8 562	8 193	43 021
Daň z nemovitých věcí (z nemovitostí)	10 947	10 830	7 522	2 096	851	1 677	576
Daň dědická, darovací a z přev. nemovitostí	751	-4	88	96	0	0	0
Daň silniční	12 483	27 112	17 516	10 979	16 322	14 238	11 294
<b>CELKEM</b>	<b>4 627 245</b>	<b>8 270 849</b>	<b>6 685 979</b>	<b>8 430 761</b>	<b>8 228 542</b>	<b>9 614 461</b>	<b>15 721 315</b>

*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

**Graf č. 2 – Doměřené daně v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)**



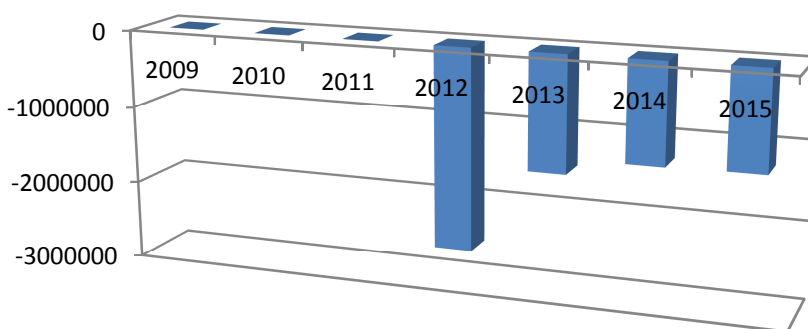
*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

**Tabulka č. 5 – Snížení ztráty v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)**

Druh příjmu	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Daň z příjmů PO	0	0	0	-2 137 454	-1 132 000	-982 047	-992 677
Daň z příjmů FO - podávající příznání	0	0	0	-427 632	-343 034	-295 172	-265 748
<b>CELKEM</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-2 565 086</b>	<b>-1 475 034</b>	<b>-1 277 219</b>	<b>-1 258 425</b>

*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

**Graf č. 3 – Snížení ztráty v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)**



*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

Z tabulek i grafů je zřejmé, že celkově doměřené daně rostou, největší nárůst byl zaznamenán v roce 2015, kdy došlo k doměření daní na základě provedených kontrol v celkové výši 15 721 315 tis. Kč. Změna výše doměřených daní v jednotlivých letech tedy nekorresponduje s počtem provedených daňových kontrol – doměrek na daních v čase rostl, počet provedených kontrol však klesal. V roce 2009 bylo provedeno celkem 79 613 kontrol, v roce 2015 počet provedených daňových kontrol poklesl na 27 446 (na 34,47 %).

**Tabulka č. 6 – Porovnání daňových kontrol roku 2015 oproti roku 2009**

Druh příjmu	Počet kontrol	Doměřená daň
Daň z přidané hodnoty	55,41%	629,73%
Daň z příjmů PO	40,50%	121,29%
Daň z příjmů FO - podávající příznání	29,65%	23,91%
Daň z příjmů FO - závislá činnost	29,57%	31,11%
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36 ZDP)	24,40%	186,45%
Daň z nemovitých věcí (nemovitostí)	5,81%	5,26%
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	0,00%	0,00%
Daň silniční	26,77%	90,47%
<b>CELKEM</b>	<b>34,47%</b>	<b>339,76%</b>

*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

Porovnání údajů roku 2015 k údajům roku 2009 o počtu provedených daňových kontrol a jejich výsledku ve formě doměřených daní je procentuálně uvedeno v Tabulce č. 6, ze které je patrný pokles počtu provedených daňových kontrol v roce 2015 oproti roku 2009 téměř o dvě třetiny (v roce 2015 bylo provedeno pouhých 34,47 % daňových kontrol

ve srovnání s porovnávanými údaji roku 2009). Největší pokles počtu provedených kontrol byl zaznamenán u:

- daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí (zde pokles na 0 %), kdy důvodem poklesu je legislativa – tyto daně přešly pod daně z příjmů,
- daně z nemovitých věcí - nemovitostí (pokles na 5,81 %),
- daně silniční (pokles na 26,77 %).

Nejméně poklesl počet provedených daňových kontrol u kontrolované daně z přidané hodnoty (pokles na 55,41 %), což lze vysvětlit mimo jiné tím, že zatímco ostatní daně uvedené v tabulce č. 6 jsou daně přímé, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, tak daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, která je mnohdy zasažena rozsáhlými daňovými podvody. Na tyto daňové podvody v poslední době cílí finanční správa, jak již bylo nastíněno ve třetí kapitole této práce.

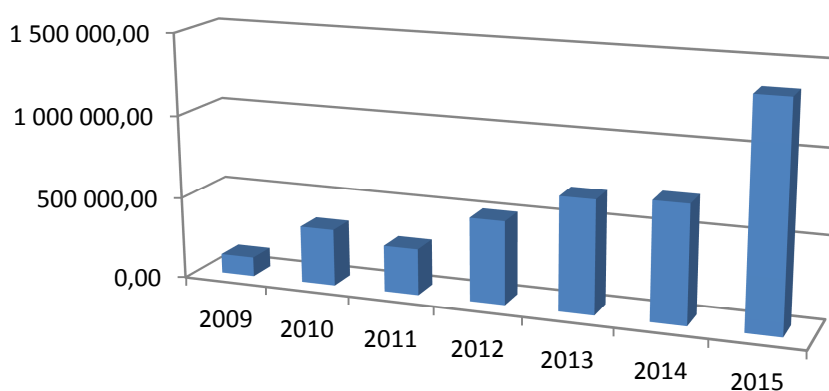
Cílení, respektive zaměření se na určité oblasti, ve kterých by daňové subjekty mohly jednat protiprávně a daň krádit, je jedním z možných důvodů, proč roste celkově doměřená daň, jejíž výše se v roce 2015 oproti roku 2009 více jak ztrojnásobila (oproti roku 2009 došlo k jejímu nárůstu na 339,76 %). Majoritní vliv na výši doměřené daně měly právě doměrky daně z přidané hodnoty (v roce 2015 doměřeno víc jak šestinásobně více na této dani oproti roku 2009, zaznamenán nárůst na 629,73 %). V roce 2015 došlo k odhalení rozsáhlých podvodných řetězců u obchodů s různými komoditami (např. drahé kovy, tabákové výrobky, hutní materiál, PHM, tiskařské stroje) a u poskytování služeb (např. telekomunikační služby, reklamní služby, atd.). Tato zjištění se následně promítají do změn zákona v oblasti přenesení daňové povinnosti. Ani tato opatření však nezamezí dalším daňovým podvodům, jelikož tyto se pružně přenášejí na komodity jiné (rizikové komodity např. minerální oleje, elektřina, plyn, maso, řepkový olej aj.).

Snížení ztráty daňovou kontrolou stagnuje, viz tabulka č. 5, což může být způsobeno mnoha faktory. Jedním z nich bude právě i snižující se počet provedených daňových kontrol u daní, kde lze ze zákona vyměřit či doměřit ztrátu (tj. u daní z příjmů). Doměření či vyměření nižší ztráty, než jakou původně deklaroval daňový subjekt, má význam vzhledem k možnosti uplatnění vyměřené ztráty v následujících pěti zdaňovacích obdobích jako odčitatelné položky snižující základ daně, ale vzhledem ke kapacitě pracovníků finanční správy se tato oblast daní dostává při výběru daňových subjektů ke kontrole do pozadí. Důvodem je již zmíněná orientace na daňové podvody páchané především na dani z přidané hodnoty.

### 5.1.3. Průměrný doměrek na daňovou kontrolu

Z hlediska porovnání vývoje doměřené daně ve vztahu k počtu provedených daňových kontrol je nezbytné zjistit průměrnou výši doměřené daně na jednu provedenou daňovou kontrolu. Mezi nejvýznamnější daně co do výše doměřené daně patří daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání. Vývoj průměrné výše doměrku těchto daní doměřených správcem daně v letech 2009 až 2015 ukazují následující grafy č. 4, č. 5 a č. 6.

**Graf č. 4 – Průměrné doměrky na dani z přidané hodnoty (v Kč)**



*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

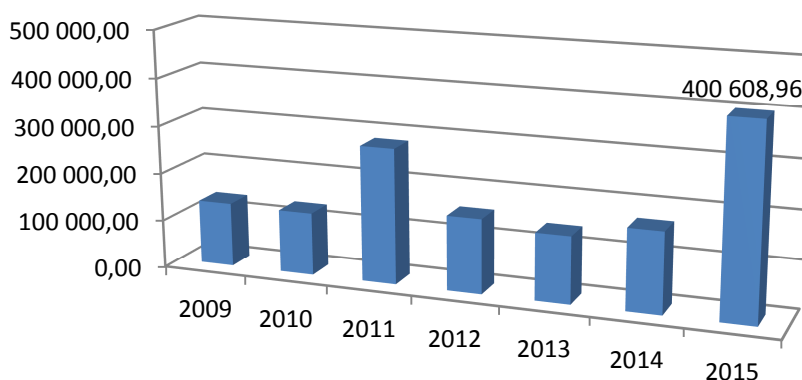
Z grafu č. 4 je zřejmé, že doměrky přepočítané na jednu provedenou daňovou kontrolu u daně z přidané hodnoty vzrostly nejvíce za zdaňovací období roku 2015, kdy průměrný doměrek činil 1 349 tis. Kč. Kromě daňových podvodů, kdy si plátcí daně uplatňují nárok na odpočet daně z fiktivních daňových dokladů, případně když na uskutečněná zdanitelná plnění nevystavují daňové doklady nebo doklady vystaví, ale daň z nich neodvedou, tak v České republice obdobně jako v dalších státech Evropské unie se rozmáhají podvody karuselové, někdy nazývané jako kolotočové, kruhové či chybějícího obchodníka, tzv. missing trader, kdy daň z přidané hodnoty není v České republice přiznána ani odvedena některým z článků řetězce, právě již zmíněným „missing traderem“. Jedním z možných daňových podvodů je využití legislativy ve vztahu k obchodům v rámci Evropské unie, kdy český plátcí pořídí zboží od jiného plátcí ze země Evropské unie, pak toto pořízení zboží je osvobozeno od daně z přidané hodnoty v zemi prodávajícího, kupující má však povinnost daň přiznat a odvést. Zatímco český plátcí, missing trader, daň neodvede, tak jiný plátcí kupující zboží od missing tradera nebo od jiného článku v řetězci si uplatní nárok na odpočet daně. Jedná se o nemalé finanční

částky, články řetězců se často mění, obvykle není možné zodpovědné osoby vypátrat a neodvedenou daň včas odhalit. K tomu, aby nedocházelo k vyplácení nadměrných odpočtů uplatněných právě v souvislosti s karuselovými podvody, tak byla od roku 2016 zavedena povinnost podávat kontrolní hlášení. To, jak se toto opatření na výši přiznané a zaplacené daně z přidané hodnoty projeví, se ukáže až v následujících letech. Dále v souvislosti s daňovými podvody byl na vybrané komodity zaveden institut reverse-charge, funguje „Daňová Kobra“ (policisté Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, příslušníci Celní správy České republiky a pracovníci Finanční správy České republiky). Velký význam pro výběr dosud nesplatných či nestanovených daní mají zajišťovací příkazy.

Jelikož nejvíce subjektů zapojených v různých daňových podvodech se soustředí v Praze, mnohé na virtuálních adresách, tak je snaha Praze pomoci, proběhly akce „pomoc Praze“. Místní příslušnost subjektů často znesnadňuje daňové kontroly i boj proti daňovým únikům, kdy správce daně nemůže účelně zasáhnout tam, kde by v dané chvíli potřeboval, bez nutnosti toho, aby využil institutu dožádání (§ 17 daňového řádu). Místní příslušnost ztěžuje také vyhledávací činnosti správce daně. Mezi možnosti, jak ulevit správcům daně v Praze, patří možnost daňové subjekty sídlící na virtuálních adresách delegovat (§ 18 daňového řádu) ke správci daně místně příslušného tam, kde mají tyto daňové subjekty provozovnu nebo skutečné sídlo.

Od 29. července 2016 finanční úřady a SFÚ mohou provádět vybranou působnost na celém území České republiky, což značně pomohlo právě finančním úřadům sídlícím v Praze, které z kapacitních důvodů nemohly provést šetření či daňovou kontrolu u všech subjektů, které vykazovaly známky zapojení do daňových podvodů.

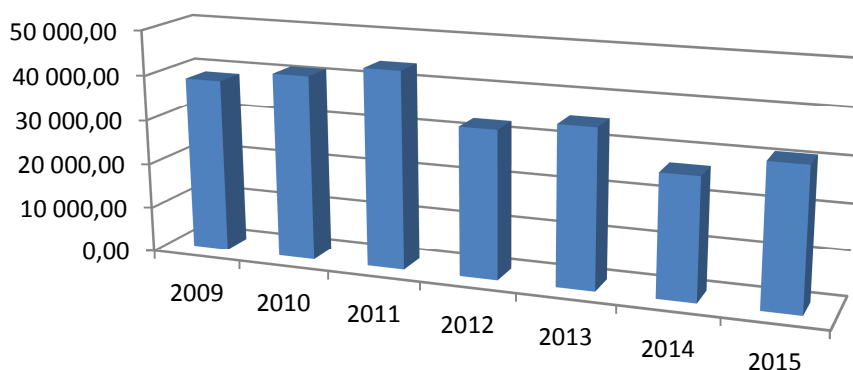
**Graf č. 5 – Průměrné doměrky na dani z příjmů PO (v Kč)**



*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

Z grafu č. 5 je zřejmé, že doměrky přepočítané na jednu provedenou daňovou kontrolu u daně z příjmů právnických osob rovněž nejvíce vzrostly v roce 2015, kdy průměrný doměrek činil bezmála 401 tis. Kč. U této daně bez podrobného rozboru skutečností, které k tomuto výsledku vedly, je těžké říci, co konkrétně tento nárůst způsobilo. Je nesporné, že částečně bude způsoben činností finanční správy v souvislosti s řešením daňových podvodů na dani z přidané hodnoty. Také je možné, že v daném roce došlo k ukončení kontrol s významnou výší doměřené daně. Nemalou roli bude hrát i zaměření daňových kontrol na prověřování nároku na odčitatelnou položku na podporu výzkumu a vývoje, dále na způsoby stanovení a výpočtu převodních cen. Převodní ceny, tedy ceny ve vzájemných vztazích, je nutno sledovat u spojených osob, aby nedocházelo z hlediska příjmů k jejich optimalizaci, porovnávají se například ceny sjednané mezi mateřskou a dceřinou společností.

**Graf č. 6 – Průměrné doměrky na dani z příjmů FO (v Kč)**



*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

Z grafu č. 6 je zřejmé, že doměrky přepočítané na jednu provedenou daňovou kontrolu u daně z příjmů fyzických osob podávajících daňové přiznání se v průběhu sledovaných let příliš nemění. Nejvyšší doměrky byly za zdaňovací období roku 2011, kdy průměrný doměrek činil 44 tis. Kč. Výše doměřené daně zde ovlivňuje výběr daňových subjektů ke kontrole, rovněž i skutečnost, že fyzické osoby mají nárok na různé slevy a bonusy, které doměřenou daň snižují.

#### **5.1.4. Počet aktivních daňových subjektů**

Mezi nejvýznamnější daně co do výše doměřené daně patří daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání. Pro dokreslení aktuální situace v oblasti daní je dobré zmínit i počet ekonomicky aktivních

daňových subjektů v jednotlivých letech v členění dle daní, tj. subjektů, které ekonomickou činnost skutečně vykonávaly. Jejich počet je nižší než počet daňových subjektů evidovaných k jednotlivým daním v agendách správců daně. Údaje o počtu ekonomicky aktivních daňových subjektů jsou uvedeny níže v tabulce č. 7.

**Tabulka č. 7 – Počet ekonomicky aktivních subjektů v letech 2009 – 2015**

Druh příjmu	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Daň z přidané hodnoty	531 750	532 055	534 904	534 880	534 643	541 361	542 101
Daň z příjmů PO	439 620	462 340	484 715	505 976	527 707	549 242	567 865
Daň z příjmů FO - podáv. příznání	2 580 681	2 043 116	1 072 971	1 306 587	1 307 757	1 317 271	1 305 647
Daň z příjmů FO - záv. činnost	487 974	493 247	500 397	523 030	524 976	533 321	540 273
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36)	398 504	404 511	412 895	420 956	433 321	446 835	462 326
Ostatní daně (z nemovitosti, dědická, darovací, silniční, apod.)	4 914 521	5 003 476	5 069 174	5 115 870	5 216 114	4 782 669	4 930 050
<b>CELKEM</b>	<b>9 353 050</b>	<b>8 938 745</b>	<b>8 075 056</b>	<b>8 407 299</b>	<b>8 544 518</b>	<b>8 170 699</b>	<b>8 348 262</b>

*Zdroj: Finanční správa České republiky (vlastní zpracování)*

Z tabulky č. 7 je zřejmé, že počet ekonomicky aktivních daňových subjektů mírně rostl jak u daně z přidané hodnoty, tak u daně z příjmů. Od mírně rostoucího trendu v rozmezí let 2009 až 2015 se odlišuje vývoj u daně z příjmů fyzických osob podávajících daňové příznání, kdy došlo k výraznému poklesu v roce 2011 (o 47 %).

Vzhledem k tomu, že počet ekonomicky aktivních subjektů nemá vliv na výsledky daňových kontrol, dotýká se jich pouze okrajově, kdy správce daně z těchto daňových subjektů vybírá ty, u kterých bude daňová kontrola zahájena, tak počty ekonomicky aktivních subjektů nebudou dále v práci hodnoceny jako jeden z atributů, který má vliv na účinnost daňové kontroly.

## 5.2. Co ovlivňuje účinnost daňové kontroly

Na účinnost daňové kontroly působí mnoho faktorů, některé z nich může správce daně ovlivnit, jiné nikoliv. Správce daně může ovlivnit výběr daňových subjektů ke kontrole, dále to, jak se na kontrolu připraví, hloubku a rozsah vyhledávací činnosti i analýzy prozatímních zjištění, může ovlivnit úroveň svého vzdělání, rozsah svých vědomostí i zkušeností, a to znalostí jak z oblasti práva daňového a práva procesního, tak i znalostí judikatury. Velký význam na efektivitu daňové kontroly má rovněž metodické vedení pracovníků provádějících daňovou kontrolu, kdy tito pracovníci mají k dispozici různé metodiky a postupy. Kromě písemných materiálů se pracovníci správce daně také mohou obrátit na garanty, což jsou osoby mající rozsáhlé zkušenosti v určitých oblastech



jak daní, tak i procesních postupů či znalostí v ovládnání různých systémů, které správci daně pro svou práci využívají. Přínosem je i možnost konzultovat konkrétní problémy jak s vedoucími pracovníky na daném kontrolním oddělení územního pracoviště (dle správního řádu „s představenými“), tak i s odborníky z finančního úřadu, pod který příslušné územní pracoviště patří.

Svůj podíl na účinnosti daňové kontroly má praxe správce daně, dále pak fakt, že správce daně musí vždy postupovat v souladu se zákony a dodržovat procesní postupy. Jako důkaz lze osvědčit pouze důkazní prostředek nabytý v souladu s daňovým řádem. Pokud by tomu tak nebylo, pak by získané důkazy byly pro řízení zcela nepoužitelné.

Faktorů ovlivňujících daňovou kontrolu by se jistě povedlo nalézt mnohem více. Jde o faktory jak vnitřní (lze je správcem daně ovlivnit), tak i vnější, některé z nich budou rozebrány dále v této práci.

### **5.2.1. Vnitřní faktory**

#### **5.2.1.1. Odbornost a praxe správce daně**

Daňová kontrola je velmi náročným procesem, a to jak po stránce vědomostní (znalost daňových zákonů, procesního práva, legislativy, judikátů), tak i po stránce praktické (orientace v různých oborech činností kontrolovaných daňových subjektů, dobrá komunikace, odhad povahy osoby přítomné na jednání, tj. nutné základy psychologie). Není zanedbatelná ani psychická odolnost pracovníka správce daně, kdy je na něho vyvíjen vysoký tlak jak ze strany „zaměstnavatele“, tak i ze strany kontrolovaných daňových subjektů, kteří se na jednání nechají zastupovat vysoce kvalifikovanými odborníky (právníky, daňovými poradci) případně osobami, které přesně vědí, jak jednání učinit velmi nepříjemným a náročným. Není výjimkou ani hrubé jednání ze strany daňových subjektů, slovní i fyzické napadání osob správce daně, nařčení osob správce daně např. z žádostí o úplatek či z podjatosti apod. Ne vždy kontrolovaný daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, dochází k obstrukcím (žádosti o prodloužení lhůt k předložení důkazních prostředků, navrhování provedení časově náročných důkazních prostředků apod.), čímž dochází k prodloužení trvání daňové kontroly. Přitom lhůta pro provedení daňové kontroly odvozená od lhůt pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu) je 3 roky ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Existují však skutečnosti, které lhůtu prodloužují nebo přerušují, případně způsobí nový běh lhůty. Po zahájení daňové kontroly běží tato tříletá lhůta znova, ale pokud má být daň na základě daňové kontroly

stanovena, tak správce daně musí ukončit daňovou kontrolu před uplynutím této nově běžící lhůty. To navíc tak, aby dodatečný platební výměr nabyl právní moci, tj. musí být i rozhodnuto o případném odvolání daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru.

Důležitost vzdělání státních zaměstnanců je nezpochybnitelná. Byl vydán Služební předpis č. 9 náměstka ministra vnitra pro státní službu ze dne 29. října 2015, kterým se stanoví Rámcová pravidla vzdělávání státních zaměstnanců ve služebních úřadech. Tato pravidla stanovují proces vzdělávání, jednotlivé druhy vzdělávání, zásady vedení spisové dokumentace vzdělávacích akcí a institucionální odpovědnost za vzdělávání.

V oblasti vzdělávání byly v roce 2015 nastaveny mechanismy pro organizaci a realizaci úřednických zkoušek. Došlo i k intenzivní spolupráci na poli vzájemného vzdělávání a koordinace jednotlivých činností mezi správcem daně a policií České republiky. Od roku 2015 vzdělávání zaměstnanců probíhá v souladu se zákonem o státní službě, řídí se metodickými pomůckami pro čerpání volna k individuálním studijním účelům, k organizaci a průběhu úřednických zkoušek. Rozhodující význam má interní vzdělávací systém, který od roku 2015 je zajišťován vlastními silami z vnitřních personálních zdrojů státní správy. Školení ve vzdělávacích zařízeních probíhají podle schválených plánů vzdělávacích akcí (Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015).

#### **5.2.1.2. Výběr daňových subjektů ke kontrole**

Aby mohla být daňová kontrola u subjektu zahájena, je potřeba vhodný daňový subjekt pro kontrolu vybrat. Nejvíce informací o každém daňovém subjektu má správce daně na oddělení vyměřovacím, který se jako první obeznámí s podaným tvrzením, tj. s přiznáním k dani či jinými podáními, má k dispozici spis daňového subjektu. Vychází se i z provedených místních šetření, z postupů k odstranění pochybností či ze znalostí pracovníků finanční správy o místních poměrech. Rovněž nelze opomenout informace o podezření na krácení daně, a to jak od Policie České republiky, tak i od osob, rovněž i informace anonymní. Výběr daňových subjektů navrhovaných k provedení daňové kontroly je možno provést i z automatizovaného daňového informačního systému ADIS, který správce daně používá ke své činnosti, kde lze využít různých kritérií. Systém sám hlídá tzv. důvěryhodnost podaných přiznání. Důležitá je v tomto směru i činnost analyticko-vyhledávacího oddělení.

Z výše uvedeného je zřejmé, že výběr daňových subjektů byl záležitostí vesměs namátkovou, neřídil se žádným závazným právním předpisem, přitom právě na tomto výběru velmi záleží. Jak finanční správa, tak i stát, si této skutečnosti jsou vědomi, proto i ve spojitosti právě s bojem proti daňovým podvodům byla zavedena od 1. ledna 2016 povinnost pro plátce daně (daně z přidané hodnoty) podávat kontrolní hlášení. V informacích o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015 je uvedeno, že se jedná o efektivní prostředek k odhalení daňových podvodů, že: *„Tento nástroj umožňuje správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat rizikové spojení osob (tzv. řetězce, karusely), odčerpávajících neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu“*.

Od roku 2016 se mezi daňové subjekty určené k provedení kontroly zařazují i ty, u nichž vznikly nesrovnalosti odhalené kontrolním hlášením a prioritně pak ty, u kterých je podezření na zapojení do řetězců a daňových (karuselových) podvodů.

### **5.2.1.3. Příprava na daňovou kontrolu**

Příprava na daňovou kontrolu je nezbytnou součástí činnosti příslušných pracovníků správce daně, kteří daňovou kontrolu budou provádět. Spočívá v získávání informací o příslušném daňovém subjektu, a to jak z jeho spisu, tak i z jiných zdrojů. Příprava na daňovou kontrolu se odvíjí od toho, o jaký daňový subjekt se jedná, jakou činností se zabývá, zda je pro danou činnost či obor typické krácení daňové povinnosti a v čem toto nejčastěji spočívá, zda s ohledem na obor činnosti musí daňový subjekt vést nějaké evidence, mít určitá potvrzení, revize či splňovat jiné právní předpisy (dotace, hygiena, životní prostředí, veterinární správa, odbor dopravy, správa sociálního zabezpečení, úřad práce, živnostenský úřad apod.). Zjišťuje se, jak velký je jeho obrat, která daň a za jaké období se má daňovou kontrolou prověřovat, zda správce daně má již k dispozici informace o tom, v čem by mohlo spočívat krácení daňové povinnosti apod. Samozřejmostí je zjištění platební morálky daňového subjektu, zda hradí své daňové povinnosti a kdy (do splatnosti či se zpožděním), rovněž jaký je jeho majetek, zda výše majetku koresponduje s podávanými výkazy, zda má nemovitosti a k jakým účelům je využívá, obdobně zda vlastní vozidla a za jakým účelem. Zjišťuje se koeficient poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Rovněž dochází k porovnání výše uskutečněných zdanitelných plnění s výší příjmů, tedy k porovnání údajů vykázaných z pohledu daně z příjmů a z pohledu daně z přidané hodnoty, také k porovnání jednotlivých

výkazů a přiznání k dani v čase, ke zmapování peněžního toku a k jeho porovnání s přírůstkem či úbytkem majetku apod.

Kromě znalostí a zkušeností je pro správce daně majícího za úkol provedení daňové kontroly nezbytné používat „selský rozum“, jelikož ten mu může pomoci se zaměřit na ty skutečnosti, které z logického pohledu nemohou odpovídat skutečnosti.

#### **5.2.1.4. Vyhledávací činnost a analýzy**

Vyhledávací činnost a následné analýzy jsou nezbytnou součástí práce správce daně. Nejvíce této činnosti je soustředěno na oddělení analyticko-vyhledávacím, které spolupracuje jak s jinými odděleními na regionální i celostátní úrovni, s Policií České republiky, s orgány Celní správy České republiky a s dalšími institucemi. Výsledkem činnosti tohoto oddělení jsou pak obsáhlé informace o daňových subjektech, u kterých je podezření na krácení daňové povinnosti, na neplacení daní či na jiná provinění se vůči daňovým zákonům České republiky.

Vyhledávací činnost a analýzy slouží i k sestavení majetkové analýzy daňového subjektu, která je pak důležitá pro fiskální efekt z daňové kontroly či jiného řízení. Slouží například jako podklad pro vystavení zajišťovacího příkazu, který lze za určitých podmínek vystavit na předpokládanou daňovou povinnost, tj. na daň, která není vyměřená či doměřená, není tedy zatím splatná, nemusí být známa ani její přesná výše. Správce daně musí však mít odůvodněnou obavu, že tato daň nebude zaplacená nebo že její vymožení bude obtížné.

#### **5.2.2. Vnější faktory**

##### **5.2.2.1. Jednání daňových subjektů**

Přetrvávajícím problémem už při snaze správce daně zahájit daňovou kontrolu je jednání daňových subjektů, případně jejich zástupců, kteří se zahájení kontroly brání. V mnoha případech k zahájení daňové kontroly nedojde právě z důvodu toho, že daňový subjekt, respektive jeho zástupce, se správcem daně nekomunikuje (daňový subjekt se stane nekontaktním). Není výjimkou, že se u daňového subjektu, právnické osoby, změní osoba jednatele, případně daňový subjekt ani žádného jednatele nemá, není tedy s kým jednat a daňovou kontrolu zahájit. Správce daně může subjektu stanovit zástupce, to však není snadné. Pokud je zřejmé, že tyto obstrukce souvisí s plánem zahájit u subjektu daňovou kontrolu, pak je i velmi pravděpodobné, že daňový subjekt učiní i kroky k tomu,

že pokud následně dojde k zahájení daňové kontroly, tak tato bude velmi obtížně proveditelná a doměřená daň se stane nevymahatelnou, jelikož již daňový subjekt nebude vlastnit žádná aktiva.

Po zahájení daňové kontroly mnohé daňové subjekty řízení protahují, přetrvávají obstrukce během řízení, řízení se stává velmi náročným jak na znalosti pracovníků správce daně, tak i na jejich psychiku. Daňový subjekt si na jednání bere právníky či daňové poradce, často se nechá zastupovat. Výjimkou nejsou žádosti o stanovení lhůty nebo o prodloužení lhůty pro předložení důkazních prostředků, rovněž tak námítky, stížnosti na jednání správce daně, na podjatost pracovníků správce daně apod. Pracovníci správce daně se tak kromě vlastní daňové kontroly musí vypořádat i s dalšími podáními daňového subjektu, což bývá náročné nejen časově. Vlastní důkazní řízení se stává stále více náročným a komplikovaným i z důvodu toho, aby správce daně neudělal jakoukoliv procesní chybu, kterou by pak daňový subjekt, respektive jeho daňoví poradci a právníci, využili a celé řízení na této chybě následně v odvolacím řízení zneplatnili. Časté je i navrhování svědecké výpovědi daňovým subjektem jako důkazního prostředku, kdy ovšem navrhovaný svědek není přesně identifikován, pokud následně po výzvě správce daně dojde k doplnění identifikace, pak tento svědek se na jednání nedostaví, a to i na opakovaná jednání, nepomůže ani institut předvedení svědka. Dochází tak k prodlužování doby trvání kontrol, k jejich administrativní i procesní náročnosti. Důvodem je znepríjemnit pracovníkům správce daně daňovou kontrolu a získat čas jak pro obstarání důkazních prostředků, vyvedení majetku či protahování trvání daňové kontroly, aby správce daně nestihl daň vyměřit či doměřit ve lhůtě – po uplynutí lhůty pro stanovení daně již nelze daň vyměřit ani doměřit.

V poslední době již nebývají výsledkem daňových kontrol pochybení z neznalosti účetních či daňových předpisů, tyto jsou řešeny výjimečně, daňovou kontrolou jsou stále více odhalovány různé daňové podvody, které pak dále řeší Policie České republiky. Nelze však všechny daňové subjekty, u kterých bylo provedena daňová kontrola, tzv. házet do jednoho pytle. Z vlastní zkušenosti mohu uvést, že jsou i daňové subjekty, které se během daňové kontroly chovaly velmi slušně a profesionálně, výsledek řízení akceptovaly a dokonce se našly i subjekty, které za provedení daňové kontroly poděkovaly, jelikož tato jim pomohla odhalit určité chyby, jež tak nebudou do budoucna již dělat. Většinou se jednalo o obchodní korporace podléhající auditu, které daňovou kontrolu braly jako možnost ověření správnosti jejich postupů a evidencí z daňového pohledu.

### 5.2.2.2. Legislativa a judikatura

Procesním předpisem upravujícím daňovou kontrolu je daňový řád (2011). Daňovou hmotou se pak zabírají jednotlivé daňové zákony, které vymezují předmět, způsob a režim zdanění jednotlivých daní, jak již bylo uvedeno v této práci. Daňovou kontrolou správce daně kontroluje správnost daňového tvrzení daňového subjektu, tedy kontroluje správnou výši jím uvedené daňové povinnosti či správnou výši nároku na odpočet daně v podaném daňovém přiznání. Správce daně je nucen se řídit platnými daňovými zákony v kontrolovaném období. Zákony jsou však často novelizovány, existuje i několik výkladů příslušného ustanovení zákona. Nejvíce používanými právními předpisy je zákon o daních z příjmů (1992), který byl již novelizován asi stokrát, zákon o dani z přidané hodnoty platný od 1. května 2004 byl novelizován již přibližně čtyřicetkrát. Zákon o daních z přidané hodnoty byl nejvíce změněn při vstupu České republiky do Evropské unie právě v roce 2004. Právě vstup České republiky do Evropské unie má za důsledek úpravy právních předpisů a tedy i již zmíněné novely, dále jsou novelami řešena upřesnění některých ustanovení zákona, kolikrát i v souvislosti s vyvíjející se judikaturou. Neustálé změny v zákonech však mají dopad na jejich nepřehlednost. Je čím dál složitější se v nich orientovat i pro daňové poradce a právníky, pro menší daňové subjekty, které nemají finanční prostředky na právní či daňovou pomoc, je kolikrát až nemožné se v právních předpisech vyznat a správně je v daný okamžik použít. Dobře nepůsobí ani nejednotnost jejich právních výkladů.

Co se týká daňových kontrol, respektive vyměřené či doměřené daně daňovou kontrolou, tak i na tuto oblast dopadá složitost právních předpisů a hlavně nejednotnost výkladů ustanovení daňového řádu i jiných zákonů. Daňové subjekty se odvolávají proti platebním výměrům a vzniklou situaci pak řeší Odvolací finanční ředitelství, následně pak soudy. Judikaturu pak daňové subjekty obdobně jako správce daně využívají při svých postupech a řízeních. Správce daně navíc rozhodnutí soudu musí brát v úvahu, pokud chce uspět v případném odvolacím řízení.

Hodně diskutovaným rozhodnutím byl v poslední době rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 32/2015, kde hlavní otázkou bylo, zda správce daně nezákonně zasáhl do práv daňového subjektu zahájením a prováděním daňové kontroly. V případě šlo o to, že správce daně nejprve vydal dne 12. 12. 2013 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení z důvodu zjištění vyšších příjmů, než jaké daňový subjekt vykázal v podaném řádném daňovém tvrzení. Daňový subjekt na výzvu reagoval dopisem a

požádal o prodloužení 15 denní lhůty ke splnění výzvy, aby mohl požadované důkazní prostředky opatřit. Jelikož žádné důkazní prostředky správci daně předloženy nebyly a daňový subjekt sdělil, že nevidí důvod pro podávání dodatečného daňového tvrzení, tak správce daně zahájil dne 20. 2. 2014 daňovou kontrolu. Daňový subjekt podal stížnost na nezákonné zahájení daňové kontroly, nezákonnost spatřoval v jejím zahájení po uplynutí lhůty k vyměření daně. V daňovém řádu je uvedeno, že „*lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně*“ (§ 148 odst. 2 písm. a)). Nejvyšší správní soud nesouhlasil se závěrem Krajského soudu v tom směru, že vydaná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení lhůtu prodloužila. Dle Nejvyššího správního soudu se lhůta pro stanovení daně dle výše uvedeného ustanovení daňového řádu prodlužuje pouze za splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně, což v tomto případě splněno nebylo.

V daňových kontrolách je řešeno přenášení důkazního břemene, kdy předložením např. daňového dokladu daňovým subjektem se přenáší důkazní břemeno na správce daně, a ten, pokud chce tento důkazní prostředek zpochybnit, musí přenést důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, a to výzvou k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků, ve které musí své pochybnosti důkladně popsat. Správce daně tedy musí mít konkrétní pochybnosti, například o nároku na odpočet daně. Tyto pochybnosti mohou vzniknout na základě dalších důkazních prostředků, které již správce daně má k dispozici, případně mohou vzniknout na základě zjištění při jiných řízeních, při vyhledávací činnosti, z informací od jiného daňového subjektu apod. Na problematiku přenášení důkazního břemene a následně na skutečnost, kdy správce daně doměřil daň z důvodu toho, že se plnění neuskutečnilo v souladu s dokladem, existuje hodně rozsudků, a to i Nejvyššího správního soudu. Oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále v rozsudcích pod zkratkou DPH, zákon o dani z přidané hodnoty pod zkratkou ZDPH) je kupříkladu řešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 82/2011, ve kterém je uvedeno, že: „*za oprávněný lze považovat nikoliv takový nárok, který je pouze doložen perfektním daňovým dokladem (je-li naplněna formální stránka nároku na odpočet daně), ale až nárok, je-li tento stvrzen také po stránce faktické. Oprávněným je nárok na odpočet DPH jen v takovém případě, kdy je v daňovém řízení doloženo a prokázáno (je-li průkaz těchto podmínek vyžadován), že plátce daně (zde stěžovatelka) skutečně přijal zdanitelná*

*plnění (§ 2 ZDPH), že tato plnění byla uskutečněna jiným plátcem (§ 5 ZDPH) a že plátce, který je přijal (zde stěžovatelka) je použije při svém podnikání“.*

Otázku uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli popsal Nejvyššího správní soud i v rozsudku č. j. 8 Afs 112/2014, kdy si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, k čemuž předložil daňové doklady, sporná byla zdanitelná plnění přijatá údajně od šesti konkrétních dodavatelů. Dodavatelé však shodně popřeli uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění pro daňový subjekt i vystavení daňových dokladů. V průběhu daňového řízení daňový subjekt připustil, že sporná zdanitelná plnění uskutečnily jiné osoby, než dodavatelé uvedení na fakturách. Jím uvedené jiné osoby však tvrzení daňového subjektu nepotvrdily. V rozsudku je uvedeno, že „*správce daně vyvrátil tvrzení stěžovatele, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnily společnosti uvedené v daňových dokladech, jimiž prokazoval svůj nárok na odpočet DPH. Ostatně sám stěžovatel připustil, že sporná zdanitelná plnění neuskutečnili deklarovaní dodavatelé“.* Nejvyšší správní soud v rozsudku shrnul základní stanoviska, pro která neshledal námitky stěžovatele, tedy daňového subjektu, důvodnými. Uvedl: „*Podle ustálené judikatury správních soudů nemusí být daňové doklady dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, byť by formálně obsahovaly všechny požadované náležitosti, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Pokud daňový doklad jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a správce daně je oprávněn požadovat, aby daňový subjekt prokázal uskutečnění zdanitelného plnění jiným způsobem. Důkazní břemeno týkající se prokázání nároku na odpočet DPH stíhá daňový subjekt, který jej uplatňuje“*, dále pak „*správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňových dokladech, jimiž stěžovatel zamýšlel prokázat svůj nárok na odpočet DPH. Bylo proto na stěžovateli, aby tyto pochybnosti rozptýlil. To se mu nepodařilo, ba dokonce sám připustil, že sporná zdanitelná plnění neposkytly společnosti deklarované v předmětných daňových dokladech“.*

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 193/2015 se zabývá otázkou, zda správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených faktur. Konkrétně je v něm uvedeno, že „*lze obecně konstatovat, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti,*



*na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví“.*

Za pozornost stojí rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2013, zabývající se problematikou uvedení nesprávného údaje o deklarovaném dodavateli na daňovém dokladu. Na základě řádně provedeného dokazování lze tento nesprávný údaj nahradit údajem správným.

### **5.2.3. Shrnutí kapitoly**

V letech 2009 až 2015 docházelo k postupnému snižování počtu daňových kontrol, k výraznému snížení došlo v roce 2011, k dalšímu poklesu pak v roce 2013. Nejméně kontrol za sledované období bylo provedeno v roce 2015 (27 446 kontrol). Důvodů je hned několik. Správce daně začal prověřovat tvrzení daňových subjektů nejdříve místním šetřením, zdokonalila se vyhledávací a analytická stránka před vlastním zahájením daňových kontrol, kdy jsou následně kontrolovány ty subjekty, kde je předpoklad krácení daní či daňového podvodu. Důraz je kladen i na fiskální efekt daňové kontroly. Důvodem pro pokles počtu provedených daňových kontrol je bezesporu i ta skutečnost, že jejich provedení je čím dál náročnější, a to jak po stránce znalostní, tak i procesní, rovněž tak obstrukční jednání ze strany daňových subjektů. Na daňové řízení mají vliv různé výklady ustanovení jednotlivých zákonů, dále časté novely právních předpisů, tedy platná legislativa i stále přibývající judikatura.

Co se týká výše doměřené daně daňovou kontrolou, tak tady je trend výrazně stoupající. Největší podíl na doměřené dani má daň z přidané hodnoty, kdy jen na této dani bylo v roce 2015 doměřeno 13 660 791 tis. Kč. Právě na dani z přidané hodnoty jsou nejčastěji páchány daňové podvody.

Průměrný doměrek na daňovou kontrolu má rovněž výrazně stoupající charakter, pro názornost v roce 2009 bylo průměrně daňovou kontrolou doměřeno na dani z přidané hodnoty 118 665 Kč, v roce 2015 vylo průměrně doměřeno již 1 348 548 Kč. Je pravdou, že u jiných daní tento průměrný nárůst není takový, s daní z přidané hodnoty částečně koresponduje doměření daně z příjmů právnických osob, kdy tato byla nejvyšší v roce 2015 (průměr 400 609 Kč), naopak doměření daně z příjmů fyzických osob má lehce klesající charakter (rok 2009 průměrně doměřeno 38 688 Kč, rok 2015 už jen 31 194 Kč).

Mezi počtem provedených daňových kontrol a doměřenou daní tedy existuje spíš nepřímá úměra, kdy počty provedených kontrol klesají, výše doměřené daně roste. Roste

tedy efektivnost daňových kontrol. Při výběru subjektů ke kontrole se správce daně soustředí na ty daňové subjekty, kde je předpoklad větší doměřené daně. Z kapacitních důvodů nelze prověřit všechny daňové subjekty, které by za jiné situace (při větším počtu pracovníků na kontrolních odděleních) bylo vhodné prověřit daňovou kontrolou. Pokud správce daně má konkrétní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, pak zahájí postup k odstranění pochybností v případě, kdy daň ještě nebyla vyměřena, nebo vydá výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení.

Účinnost daňové kontroly ovlivňuje mnoho faktorů, některé z nich správce daně může ovlivnit, jiné nikoliv. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola je čím dál tím víc náročnější jak po stránce znalostí daňových zákonů, procesního práva, legislativy, judikátů, tak i po stránce praktické a psychické, tak je nutno se na každou daňovou kontrolu připravit, řádně ji zahájit a v jejím průběhu se soustředit nejen na hmotněprávní předpisy, ale i na ustanovení procesního práva. Důležité je i seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a umožnění mu čerpat všechna jeho práva, v tomto případě právo se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a předkládat další důkazní prostředky. Teprve pak, pokud se výsledek kontrolního zjištění nezmění, je možno přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole. Daňovou kontrolu často stěžují obstrukce ze strany daňového subjektu nebo jeho zástupce.

## 6. Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo seznámit s jednotlivými fázemi daňové kontroly, s právy a povinnostmi osob zúčastněných na správě daní, s faktory ovlivňujícími efektivnost daňové kontroly v letech 2009 až 2015 a s jejími dopady.

Daně nejsou definovány v právním řádu, jedná se o zákonem stanovenou platební povinnost, kdy spolu s poplatky a clem slouží k získání prostředků státem. Daně jsou příjmem veřejného rozpočtu. Nelze na ně pohlížet pouze po stránce naplnění veřejného rozpočtu, ale projevují se v různých oblastech života a jsou i nástrojem ekonomické politiky státu. Mají své funkce, hlavní je funkce fiskální, nelze však opominout funkci alokační, redistribuční či stimulační a stabilizační.

Daňová soustava v České republice představuje souhrn všech daní, které se v České republice vybírají. Nejzákladnějším členěním daní je na přímé, nepřímé a ty ostatní. Příjmy státního rozpočtu tvoří z největší části daně, přibližně ve stejné výši přímé i nepřímé, dále pak pojistné na sociální zabezpečení a jiné příjmy, např. poplatky, dotace z Evropské unie a výnosy spojené s majetkem státu.

Systém výběru daní je v České republice velmi komplikovaný, hlavním problémem jsou daňové úniky hlavně v oblasti daně z přidané hodnoty a daní spotřebních. Proti těmto únikům se Česká republika snaží bojovat. V oblasti daně z přidané hodnoty hraje svou roli v boji proti daňovým únikům zavedení povinnosti přenesení daňové povinnosti do zákona o dani z přidané hodnoty, podávání souhrnného hlášení, dále systém VIES, institut nespolehlivého plátce, ručení odběratele za daň, povinnost podávat kontrolní hlášení, aj. Byl zřízen speciální tým Daňová Kobra složený z úředníků Finanční správy České republiky, příslušníků Celní správy České republiky a policistů Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, který je určen pro boj proti daňovým únikům. Tento tým již státnímu rozpočtu zachránil miliardy korun.

Výběr daní v České republice provádí finanční správa České republiky a celní správa České republiky. Tyto orgány příslušné daně i spravují, obce a města spravují místní poplatky. Výběr daní je velmi důležitý, jelikož daně tvoří významnou součást státního rozpočtu a mají tak vliv na stabilitu funkcí státu, následně také například na financování zdravotnictví, školství, sportu, kultury, státní správy, obrany státu, komunikací a infrastruktury a na poskytování transferových plateb. Státní rozpočet se podílí na přerozdělování financí přes rozpočtovou soustavu.

Pro správné stanovení a vyměření daně má klíčový význam daňová kontrola. Daňová kontrola je jedním z postupů daňového řízení, lze ji zahájit jak před vyměření, tak i po vyměření daně. Daňovou kontrolou se zjišťují veškeré okolnosti vedoucí ke správnému stanovení daně, správce daně musí vždy postupovat dle právních předpisů, dodržovat veškeré zásady správy daní stanovené daňovým řádem. Daňový řád je procesním úpravou postupů daňových řízení, a to už od roku 2009. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola rovněž plní funkci preventivní, svou existencí odrazuje daňové subjekty od zatajování příjmů či jiných nepoctivostí směřujících k nepřiznání skutečné daňové povinnosti, tedy od činností směřujících k daňovým únikům, což je z hlediska stanovení a výběru daní velmi důležité. Daňovou kontrolou mohou být odhaleny nesprávné postupy či chybná posouzení, daňový subjekt následně již bude postupovat správně v souladu s příslušnými zákony. Daňová kontrola má velký význam pro získávání finančních prostředků do veřejného rozpočtu, které by jinak zůstaly v rukou daňových subjektů krátících své daňové povinnosti. Je významným nástrojem v boji proti daňovým únikům. V letech 2009 až 2015 bylo na základě daňových kontrol doměřeno na dani z přidané hodnoty 47,8 mld. Kč, na dani z příjmů právnických osob 9,7 mld. Kč a na dani s příjmů fyzických osob podávajících přiznání 2,8 mld. Kč. Výše doměřené daně každým rokem stoupá, což svědčí o dobré práci pracovníků Finanční správy České republiky, dále i o kvalitě nástrojů, které tento orgán má k dispozici. Na výši doměřených daní má vliv i cílení na určité oblasti či daňové subjekty, kde byl předpoklad, že daň byla krácena. Právě k zaměření se na určité daňové subjekty krátící daň z přidané hodnoty či na daňové subjekty zapojené v řetězcích, na karuselové podvody, slouží údaje získané z kontrolních hlášení. Povinnost podávat kontrolní hlášení byla zavedena až od roku 2016, důsledky této povinnosti tak nejsou obsaženy ve výši v této práci porovnávaných doměřených daní. Je předpoklad, že od roku 2016 dojde k dalšímu navýšení doměření daně z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení má velký význam i z toho důvodu, že jde o nástroj, jehož prostřednictvím lze odhalit krácení daně již před jejím vyměření, kdy následně nedojde k vyplácení nadměrných odpočtů uplatněných právě v souvislosti s karuselovými či jinými podvody, fiskální efekt je tak okamžitý a jistý. Pokud docházelo k doměření daní za období minulá, někdy i dva až tři roky zpětně, pak velmi často po doměření daně nedošlo k její úhradě, daň byla v mnoha případech nevyhmatelná pro nedostatek majetku daňového dlužníka.

Nejdůležitějším okamžikem daňové kontroly je její správné zahájení. Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti či prověřovat tvrzení daňového subjektu. Pokud by k tomuto nedošlo, jednalo by se pouze o zahájení formální, daňová kontrola by zahájena nebyla. Podstatou daňové kontroly je dokazování. Na daňovém subjektu je, aby prokazoval všechny skutečnosti, které je povinen uvést v řádném i dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V průběhu daňové kontroly správce daně provádí dokazování, dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Důkazní prostředky si správce daně může opatřit jak v součinnosti s daňovým subjektem, tak bez ní. K prokázání skutečností pro správné stanovení daně může být daňový subjekt i vyzván. Důkazní břemeno primárně leží na daňovém subjektu, na správce daně se přenáší v okamžiku, kdy daňový subjekt ke svému tvrzení předloží důkazní prostředky. Přenášení důkazního břemene je tím nejpodstatnějším v daňovém řízení. Mnohdy právě na unesení či neunesení důkazního břemene je postaven výsledek daňové kontroly, stejně tak na správném procesním postupu správce daně. Důkazní prostředky správce daně hodnotí podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Následně ve výsledku kontrolního zjištění musí správce daně uvést, které skutečnosti vyhodnotil jako prokázané, a které nikoliv. Musí být zřejmé hodnocení důkazních prostředků, jejich posouzení, celá správní úvaha správce daně. S výsledkem kontrolního zjištění musí být daňový subjekt seznámen. Daňový subjekt se k němu může vyjádřit a předkládat či navrhnout další důkazní prostředky ve stanovené lhůtě. Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole, podepisuje ji kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba správce daně. Zprávě o daňové kontrole je nutno věnovat náležitou pozornost, obsahuje výsledek kontrolního zjištění včetně uvedení skutkového stavu a jeho právní kvalifikace, dále myšlenkové pochody správce daně vedoucí k jeho závěrům. Rovněž by měla obsahovat výčet důkazních prostředků a sdělení o tom, které z nich byly a které nebyly osvědčeny jako důkaz a z jakého důvodu. Zpráva o daňové kontrole slouží k odůvodnění platebního výměru.

Kromě finančního dopadu ve formě doměřené daně, úroku z prodlení a penále hrozí daňovému subjektu i trestní stíhání, jelikož mezi daňové trestné činy patří zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. K odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného

zavinění, pokud trestní zákon nestanoví výslovně zavinění z nedbalosti. V případě daňových trestních činů jde o činy úmyslné. V trestním řízení je důkazní břemeno na státním zástupci, nikoliv na obžalovaném, může tak docházet k rozdílným závěrům oproti řízení daňovému.

Na výsledek daňové kontroly má vliv hodně faktorů, jelikož jde o velmi náročný proces. Pokud by se na daňovou kontrolu pohlíželo prostou logikou, pak by mělo platit, že pokud bude zkontrolováno více daňových subjektů, prověřeno více přiznaných daní, pak by mělo být i více daní na základě provedených daňových kontrol doměřeno. V této práci je však ukázáno, že tato logická úvaha zde neplatí. Pro zjištění efektivity bylo vycházeno z informací o činnosti Finanční správy České republiky o počtu provedených daňových kontrol, výše doměřené daně a výše snížení ztráty na základě daňových kontrol provedených v letech 2009 až 2015. Přestože v porovnávaných letech docházelo k postupnému snižování počtu provedených daňových kontrol, tak výše doměřených daní rostla, největší nárůst výše doměřených daní byl v roce 2015. Nejvíce bylo doměřeno na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů právnických osob. Výše doměřených daní při porovnání v čase nekoresponduje s počtem provedených daňových kontrol. K nejmenšímu poklesu provedených daňových kontrol došlo u kontrol na dani z přidané hodnoty. Důvodem může být cílení správce daně na daňové podvody, kdy toto zaměření se na oblasti, ve kterých by daňové subjekty mohly daň krátit, je zároveň jedním z možných důvodů růstu výše doměřené daně. Z průměrných doměrků na jednu daňovou kontrolu je zřejmé, že v roce 2015 výrazně vzrostla i průměrná výše doměřené daně z příjmů právnických osob. Tato skutečnost bude z části způsobena řešením daňových podvodů na dani z přidané hodnoty, z části zaměřením na oblasti, kde daňové subjekty z důvodu „optimalizace“ své daňové povinnosti neplatí daň ve správné výši, např. se daňové kontroly soustředí na uplatněné odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje či na transakce mezi spřízněnými subjekty, tedy na oblast převodních cen.

Z práce je rovněž zřejmé, že správce daně provádí daňovou kontrolu se záměrem dosáhnout maximální efektivity, že efektivita daňových kontrol stále roste. Účinnost daňových kontrol však závisí na velkém množství faktorů, některé z nich správce daně může ovlivnit, jiné nikoliv. Mezi vnitřní faktory, které správce daně může ovlivnit, patří například odbornost a praxe správce daně, výběr daňových subjektů ke kontrole, příprava správce daně na daňovou kontrolu, dále i vyhledávací činnost a analýzy. Mezi vnější faktory, tedy ty, které správce daně ovlivnit nemůže, patří například jednání daňových

subjektů či jejich zástupců, legislativa a judikatura. Správce daně musí vždy postupovat v souladu se zákony a dodržovat procesní postupy.

V této práci uvedené skutečnosti lze shrnout do těchto závěrů:

- Počet provedených daňových kontrol v čase klesá.
- S počtem provedených daňových kontrol nesouvisí výše doměřených daní.
- Výše doměřených daní v čase roste.
- Zvyšuje se efektivita daňových kontrol.
- Daňové kontroly se více soustředují na kontrolu daně z přidané hodnoty, jelikož tato je nejčastěji stižena daňovými podvody.
- S daňovými podvody páchanými na dani z přidané hodnoty souvisí do jisté míry i daňové úniky na dani z příjmů právnických osob.
- Stát má eminentní zájem bojovat proti daňovým únikům, přibývají různé nástroje pro tento boj.

Pokud mohu posoudit účinnost daňové kontroly, pak na ni má velký vliv metodické vedení jednotlivých správců daní, kdy jsou těmto k dispozici metodické pomůcky jak pro provádění daňové kontroly, tak i jiných postupů. Rovněž tak má velký význam důraz na jednotnost postupů správců daně, možnost konzultací jednotlivých případů s metodiky či s osobami na řídicích úrovních finančních úřadů, absolvování školení či seminářů apod. Nedostatkem je však kapacita pracovníků kontrolních oddělení, kdy na tyto osoby jsou kladeny velmi vysoké nároky jak na znalosti právních předpisů, tak hlavně na procesní postupy. Práce je náročná i po psychické stránce. Se zavedením nástrojů proti daňovým únikům je třeba daleko více času na prověření rozdílů vzniklých z porovnání údajů v kontrolních hlášeních, na administraci jednotlivých postupů při řešení řetězců, karuselových podvodů. Takto náročnou práci může úspěšně zvládat jen zkušený pracovník s několikaletou praxí, problémem pak je fluktuace zaměstnanců v místech, kde je nízká nezaměstnanost a kvalitní vzdělaný pracovník má tak daleko větší šance získat zaměstnání u obchodní korporace, kde na něho nebudou kladeny takové nároky a kde dostane větší mzdu, než mu finanční správa může nabídnout. Kladně hodnotím aktivní přístup státu v boji proti daňovým únikům, nově zavedené nástroje, vznik Daňové Kobry (11. dubna 2014) aj. Negativně pak tu skutečnost, že správce daně, státní zaměstnanec, nemá dostatečné technické vybavení ani kompetence, které by v případě karuselových či jiných podvodů, kde se ztrácejí miliony korun, bylo dobré mít. V této oblasti pak kladně kvitují spolupráci s celní správou České republiky či s policií České republiky. Vzájemná

spolupráce těchto orgánů je dle mého názoru nezbytná v boji proti daňovým podvodům, které jsou často realizovány na území různých států Evropské unie či i na území třetích zemí.



## 7. Seznam zdrojů

### 7.1. Tištěné zdroje

- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kolektiv, *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. s. 6-158. ISBN 978-80-7400-440-7.
- DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.
- ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. Beckovy právnické učebnice. 355 s. ISBN 978-80-7400-057-7.

### 7.2. Internetové zdroje

- Creative Commons. O nás. *Celní správa ČR* [online]. c2015 [cit. 16.4.2016]. Dostupný z WWW: <<https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/celni-sprava.aspx>>.
- Česko. BusinessInfo.cz. *Daně, účetnictví: Daňový systém České republiky* [online]. 2014-08-05 [cit. 16.4.2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>>.
- Česko. Hospodářská komora ČR. *Tiskové zprávy 2016: Boj proti daňovým únikům musí být veden globálně* [online]. 2016-04-01 [cit. 16.4.2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.komora.cz/aktualni-zpravodajstvi/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2016/boj-proti-danovym-unikum-musi-byt-veden-globalne.aspx>>.
- EU-Media. Komise: Český systém pro výběr daní je složitý, zjednodušení nepřichází In: *EurActiv.cz* [online]. 2015-06-02 [cit. 16.4.2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.euractiv.cz/cr-v-evropske-unii/clanek/komise-cesky-system-pro-vyber-dani-je-slozity-zjednoduseni-neprichazi-012683>>. ISSN 1803-2486.
- Hospodářské noviny IHNEDE.cz. Česko v EU prosadilo boj proti daňovým únikům. Babiš navrhl, aby Češi vyzkoušeli reverse charge jako pilotní projekt. *Hospodářské noviny* [online]. 2016-01-18 [cit. 16.4.2016]. Dostupný z WWW: <<http://byznys.ihned.cz/c1-65104990-cesko-v-eu-prosadilo-boj-proti->

[danovym-unikum-babis-navrhl-aby-cesi-vyzkouseli-reverse-charge-jako-pilotni-projekt](#)>. ISSN 1213-7693.

- *Informace o činnosti české daňové správy za rok 2009*. [online]. [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2009>>.
- *Informace o činnosti české daňové správy za rok 2010*. [online]. [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2010>>.
- *Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2011*. [online]. [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2011>>.
- *Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2012*. [online]. [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2012>>.
- *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013*. [online]. [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2013>>.
- *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014*. [online]. [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2014>>.
- *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015*. [online]. [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2015>>.
- Ministerstvo vnitra České republiky. Služební předpisy : *Předpis č. 9 náměstka ministra vnitra pro státní službu ze dne 29. října 2015, kterým se stanoví Rámcová pravidla vzdělávání státních zaměstnanců ve služebních úřadech* [online]. 2017 [cit. 5.2.2017]. Dostupné z WWW: <<http://www.mvcr.cz/sluzba/clanek/sluzebni-predpisy.aspx>>.
- Patria Online. Detail - horké zprávy. *Patria online* [online]. c2016 [cit. 16.4.2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.patria.cz/zpravodajstvi/1973475/system-vyberu-dani-v-cesku-patri-k-nejkomplikovanejsim-na-svete-vyplyva-ze-studie-sb-a-pwc-cr-obsadila-az-117-pricku-z-200-z-hlediska-casu-a-nakladu.html>>.

- *Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 82/2011.* [online]. [cit. 5.2.2017].  
Dostupné z  
WWW: <[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2011/0082\\_7Afs\\_110\\_20120124082009\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0082_7Afs_110_20120124082009_prevedeno.pdf)>.
- *Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 37/2012.* [online]. [cit. 14.3.2017].  
Dostupné z  
WWW: <[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0037\\_2Afs\\_120\\_20130604134427\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0037_2Afs_120_20130604134427_prevedeno.pdf)>.
- *Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 65/2013.* [online]. [cit. 5.2.2017].  
Dostupné z  
WWW: <[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2013/0065\\_5Afs\\_130\\_20140716123641\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0065_5Afs_130_20140716123641_prevedeno.pdf)>.
- *Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 112/2014.* [online]. [cit. 5.2.2017].  
Dostupné z  
WWW: <[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0112\\_8Afs\\_1400043\\_20150331115926\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0112_8Afs_1400043_20150331115926_prevedeno.pdf)>
- *Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 32/2015.* [online]. [cit. 5.2.2017].  
Dostupné z  
WWW: <[http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz\\_id=11&rok=2015&senat=1&cislo=32&soud=13&pagesource=0](http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&rok=2015&senat=1&cislo=32&soud=13&pagesource=0)>.
- *Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 193/2015.* [online]. [cit. 5.2.2017].  
Dostupné z  
WWW: <[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2015/0193\\_2Afs\\_1500070\\_20151005075421\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0193_2Afs_1500070_20151005075421_prevedeno.pdf)>.

### 7.3. Ostatní zdroje

- Nařízení rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992 kterým se vydává celní kodex Společenství
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon
- Zákon č. 235/ 2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

- Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě
- Zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku

## 8. Přílohy

### 8.1. Příloha č. 1 - Seznam schémat

Schéma č. 1 – Přehled daní v České republice – základní rozdělení

Schéma č. 2 – Přehled daní v České republice – Daně přímé

Schéma č. 3 – Přehled daní v České republice – Daně nepřímé

Schéma č. 4 – Přehled daní v České republice – Daně ostatní

Schéma č. 5 – Přehled a struktura orgánů Finanční správy České republiky

### 8.2. Příloha č. 2 - Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Přehled počtu podaných podnětů v letech 2009 – 2015

Tabulka č. 2 – Přehled výše škody oznámených podnětů v letech 2009 – 2015

Tabulka č. 3 – Počet provedených daňových kontrol v letech 2009 – 2015

Tabulka č. 4 – Doměřené daně v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)

Tabulka č. 5 – Snížení ztráty v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)

Tabulka č. 6 – Porovnání daňových kontrol roku 2015 oproti roku 2009

Tabulka č. 7 – Počet ekonomicky aktivních subjektů v letech 2009 – 2015

### 8.3. Příloha č. 3 - Seznam grafů

Graf č. 1 – Počet provedených daňových kontrol v letech 2009 – 2015

Graf č. 2 – Doměřené daně v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)

Graf č. 3 – Snížení ztráty v letech 2009 – 2015 (v tis. Kč)

Graf č. 4 – Průměrné doměrky na dani z přidané hodnoty (v Kč)

Graf č. 5 – Průměrné doměrky na dani z příjmů PO (v Kč)

Graf č. 6 – Průměrné doměrky na dani z příjmů FO (v Kč)