

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

**Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností
z pozice správce daně**

Marek Zajíček

© 2023 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Marek Zajíček

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Litoměřice

Název práce

Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností z pozice správce daně

Název anglicky

Tax control and procedure to remove doubts from the position of tax administrator

Cíle práce

Cílem práce bude zjistit, zda současný stav legislativy, upravující postupy při daňové kontrole, je dostatečný, a pokud ne, budou navržena konkrétní opatření, která by měla veškeré nedostatky a negativa minimalizovat, v nejlepším případě odstranit.

Dílním, pomocným cílem práce bude analýza jednotlivých fází daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností včetně rozboru jednotlivých průtahů v těchto kontrolních postupech.

Metodika

V teoretické části bakalářské práce budou specifikovány osoby zúčastněné na daňových řízeních, bude interpretována právní úprava, týkající se kontrolních postupů, tzn. výkladovou metodou budou rozebrány jednotlivé kroky v daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností. Dále budou vysvětleny základní pojmy a popsány jednotlivé průtahy.

Praktická část bakalářské práce bude zaměřena na sběr dat, jejich analýzu, popisu a srovnání. Bude použita metoda rozhovoru se správcem daně, resp. s pracovníky finanční správy. Dále bude použita metoda ankety s daňovými subjekty, resp. s jejich zástupci (např. daňový poradci, účetní). Bude vypracován modelový příklad daňové kontroly, když dochází k průtahům ze strany správce daně nebo daňového subjektu a pokud by k těmto průtahům nedocházelo. Dále zde bude uveden i modelový postup k odstranění pochybností včetně zálohy na daňový odpočet.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Daňový řád, správce daně, daňový subjekt, daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, průtahy v daňovém řízení, obstrukce, důkazní prostředky, lhůta pro stanovení daně, záloha na daňový odpočet.

Doporučené zdroje informací

Alexa, K. Lhůty při správě daní. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2014. ISBN 978-80-7380-522-7

Kobík, J. Daňový proces judikatura k problémovým situacím (1. vydání). Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4

Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád změny do 1.6.2018 (1. vydání). Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-146-8

Kobík, J., Kohoutková, A. Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí. Praha: Nakladatelství Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-126-4

Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., leden 2022. ISBN 978-80-7488-491-7

Kuneš, Z., Polanská, P., Paikert, O., Galočík, S. DPH 2021 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2021. ISBN 978-80-271-31440-0

Předběžný termín obhajoby

2022/23 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 13. 6. 2022

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 16. 11. 2022

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 28. 02. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností z pozice správce daně" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 5. března 2023

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval JUDr. Daniele Světlíkové za její trpělivost a odborné rady, které mi poskytla při přípravě této práce.

Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností z pozice správce daně

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá jednotlivými kontrolními postupy správce daně, konkrétně daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností včetně rozboru jednotlivých průtahů. Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou část a praktickou část. V teoretické části je uvedena právní úprava a jednotlivé kroky v kontrolních postupech, jsou zde vysvětleny základní pojmy a popsány jednotlivé průtahy.

V praktické části je uveden modelový příklad daňové kontroly na dani z přidané hodnoty včetně zachycených jednotlivých průtahů, a to jak ze strany správce daně, tak i ze strany daňového subjektu. Dále je zde uveden i modelový příklad postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty s nárokem daňového subjektu na zálohu na daňový odpočet včetně srovnání před zavedením ustanovení, týkající se právě zálohy na daňový odpočet a dále srovnání, pokud jsou pochybnosti odstraněny a pokud ne. Součástí praktické části byl i rozhovor se správcem daně, resp. pracovníky finanční správy a anketa se zástupci daňových subjektů, resp. s daňovými poradci. Je zde také uvedeno vyhodnocení modelových příkladů, rozhovorů s pracovníky finanční správy a ankety s daňovými poradci.

V závěru po prostudování právní úpravy byly shrnuty získané informace a navržena konkrétní opatření, která by měla průtahy a další nedostatky v daňovém řízení (resp. v kontrolních postupech) minimalizovat, v nejlepším případě odstranit.

Klíčová slova: Daňový řád, správce daně, daňový subjekt, daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, průtahy v daňovém řízení, obstrukce, důkazní prostředky, lhůta pro stanovení daně, záloha na daňový odpočet.

Tax control and procedure to remove doubts from the position of tax administrator

Abstract

This Bachelor thesis deals with individual inspection procedures of the tax administrator, namely tax control and the process to eliminate doubts including the analysis of individual delays. The Bachelor thesis is divided into a theoretical part and a practical part. In the theoretical part, the legislation and the individual steps in the control procedures are presented, the basic concepts are explained and individual delays are described.

The practical section provides a model example of a tax control on value added tax including the individual delays captured, both by the tax administrator and by the tax subject. There is also a model example of a procedure to remove doubts about value added tax with a tax payer's right to an advance tax deduction, including a comparison before the introduction of provisions relating precisely to the advance tax deduction and a comparison if the doubts are removed and if not. Part of the practical part included an interview with the tax administrator or financial management staff and a survey with representatives of tax entities or tax advisors. It also provides an evaluation of model examples, interviews with financial management staff and surveys with tax advisors.

In conclusion, after studying the legislation, the information obtained was summarised and specific measures proposed to minimise delays and other shortcomings in tax management (control procedures) at best.

Keywords: Tax Code, tax administrator, tax subject, tax control, process to eliminate doubts, delays in tax proceedings, obstruction, means of proof, deadline for determining the tax.

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	14
3.1 Finanční správa	14
3.1.1 Organizační struktura finanční správy	14
3.1.2 Organizační struktura finančních úřadů a jejich územních pracovišť	15
3.2 Daně	16
3.2.1 Rozdělení daní	14
3.2.2 Sazby daní.....	14
3.3 Správa daně	16
3.3.1 Základní zásady	14
3.3.2 Osoby zúčastněné	14
3.3.3 Lhůty.....	18
3.4 Průtahy v daňovém řízení.....	20
3.4.1 Průtahy ze strany správce daně.....	20
3.4.2 Průtahy ze strany daňového subjektu.....	22
3.5 Daňová kontrola	24
3.5.1 Zahájení daňové kontroly	24
3.5.2 Průběh daňové kontroly	25
3.5.3 Ukončení daňové kontroly.....	26
3.6 Postup k odstranění pochybností.....	27
3.6.1 Zahájení postupu k odstranění pochybností.....	27
3.6.2 Záloha na daňový odpočet	27
3.6.3 Průběh postupu k odstranění pochybností	29
3.6.4 Ukončení postupu k odstranění pochybností	29
4 Vlastní práce	30
4.1 Modelový příklad daňové kontroly na dani z přidané hodnoty	30
4.2 Modelový příklad postupu k odstranění pochybností za využití zálohy na daňový odpočet.....	42
4.3 Rozhovor se správcem daně.....	46
4.4 Anketa s daňovými poradci a rozhovor s účetní	47
5 Výsledky a návrhy opatření	50
5.1 Vyhodnocení modelových příkladů	50
5.2 Vyhodnocení rozhovoru se správcem daně.....	53

5.3	Vyhodnocení ankety a rozhovoru s účetní	56
5.4	Návrhy opatření.....	58
6	Závěr.....	60
7	Seznam použitých zdrojů.....	61
8	Seznam schémat a tabulek.....	64
8.1	Seznam schémat	64
8.2	Seznam tabulek.....	64
Přílohy	65

1 Úvod

Bakalářská práce se zabývá tématem daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností z pozice správce daně. Toto téma jsem si vybral z několika důvodů, a to, že studuji obor Veřejná správa a regionální rozvoj a daňová problematika s tímto oborem souvisí. Dále je oblast daní velmi zajímavá, pro každý stát důležitá a tyto kontrolní postupy, kterými je právě daňová kontrola a postup k odstranění pochybností, přispívají ke správnému zjištění a stanovení daní. Je možné, že v budoucnu ve finanční správě najdu své uplatnění, a to právě na kontrole.

Daně byly, jsou a budou. Zlom v České republice nastal v 90. letech 20. století, kdy došlo z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní. Od 1.1.1993 vešla v platnost daňová reforma. Jedná se u nás, vzhledem k daňovým systémům západních vyspělých zemích Evropy, poměrně o mladý daňový systém a při jeho vzniku vycházeli jeho tvůrci ze zkušeností právě těchto vyspělých zemí. Zavedení tohoto daňového systému nebylo bezchybné a od jeho zavedení až po současnost se neustále zdokonaluje, tak aby i odpovídal aktuálním požadavkům české společnosti.

Daňové problematice se neustále věnuje pozornost. Důvodem je zejména získání dostatečných finančních prostředků pro veřejný sektor. Nejvíce pozornosti je jí věnováno zejména před parlamentními volbami, a to od politiků, voličů a médií. Pozornost je zaměřena především na výši sazeb, nebo zda se zavede zdanění některého sektoru (vnik nové daně).

Právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost je zakotveno přímo v Listině základních práv a svobod v čl. 26.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem je analyzovat jednotlivé fáze daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností včetně rozboru jednotlivých průtahů v těchto kontrolních postupech. Pokud bude zjištěno, že současný stav a zejména legislativa je nedostatečná, tak budou navržena konkrétní opatření, která by měla veškeré nedostatky a negativa minimalizovat, v nejlepším případě odstranit.

2.2 Metodika

Bakalářská práce bude rozdělena na teoretickou část a praktickou část. Pro obě části bude stěžejní daňový řád, kterým se musí řídit nejen správce daně, ale i daňový subjekt, a to v průběhu celého procesu daňového řízení. Bude nejprve nastudován nejen tento zákon, ale i další související platná legislativa včetně odborné literatury. V zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) jsou Kontrolní postupy uvedeny v Díle 3, daňovou kontrolou se zabývá ustanovení § 85 až § 88a daňového řádu a postupem k odstranění pochybností se zabývá ustanovení § 89 až 90 daňového řádu.

Velmi důležité v průběhu celého daňového řízení je kvalitní komunikace a spolupráce daňového subjektu se svým správcem daně, a proto v teoretické části budou specifikovány nejprve osoby zúčastněné na daňových řízeních. Dále bude interpretována právní úprava, týkající se kontrolních postupů, tzn. výkladovou metodou budou rozebrány jednotlivé kroky v daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností. Zejména jejich zahájení, průběh a ukončení. Dále budou vysvětleny základní pojmy a popsány jednotlivé průtahy. Průtahy tvoří specifickou oblast v daňovém řízení a tyto průtahy významně ovlivňují daná řízení v těchto kontrolních postupech.

Praktická část bude zaměřena na sběr dat, jejich analýzu, popis a srovnání. Bude použita metoda dotazování, a to pomocí poznávacího rozhovoru (nestrukturovaný) se správcem daně, resp. s pracovníky finanční správy. Z těchto rozhovorů by mělo vyplývat, jak správce daně vnímá současnou legislativu v procesu v kontrolních postupech, zejména po významné novele daňového řádku (stav platný od 1.1.2021) a jejich zkušenosti s průtahy

v těchto kontrolních postupech. Dále bude použita metoda dotazování ve formě ankety (vlastní odpověď) s daňovými poradci a poznávacího rozhovoru (nestrukturovaný) s účetní daňového subjektu. Tato anketa s daňovými poradci a rozhovor s účetní bude zaměřen(a) na jejich spokojenost s finanční správou a jejich názoru na průtahy v daňovém řízení (konkrétně v daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností) a co je dle nich možná způsobuje (ze strany správce daně a ze strany daňového subjektu). Poté bude rozhovor a anketa vyhodnoceny metodou indukce a výtěžené poznatky budou aplikovány v modelovém příkladu. Jak je již výše uvedeno bude vypracován modelový příklad daňové kontroly, když dochází k průtahům ze strany správce daně nebo daňového subjektu a pokud by k těmto průtahům nedocházelo. Dále, zde bude uveden i modelový postup k odstranění pochybností, z kterého bude názorně vyplývat, jaký význam mělo zavedení od 1.1.2021 zálohy na daňový odpočet (ustanovení § 174a daňového řádu a na to navazující § 174b).

Vyhodnocené informace a získané poznatky z kvalitativního výzkumu budou sloužit k navržení legislativních změn nebo jiných opatření, která by měla nedostatky a negativa odstranit nebo minimalizovat a tím přispět ke zvýšení kvality a kvantity výsledného efektu finanční správy.

3 Teoretická východiska

Jedním z druhů příjmů veřejných rozpočtů jsou daně. „*Daň*“ lze definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejných rozpočtů, platbu neúčelovou a neekvivalentní.¹ Daň se platí při určitých okolnostech nebo pravidelně v určitých intervalech. Jedná se o transfer finančních prostředků do sektoru veřejného ze sektoru soukromého. Rozpočtové určení určuje, do jakého rozpočtu konkrétní daň a v jaké výši plyne (blíže viz příloha 1)². Vše vychází ze zákona č. 377/2007, kterým se mění zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

3.1 Finanční správa

Finanční správa v České republice je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), ve kterém jsou i vymezeny její kompetence a postavení. Jednou z nejdůležitějších kompetencí je správa daní. Správa daní se řídí daňovým řádem. Právě v daňovém řádu jsou zakotveny kontrolní postupy, kterými jsou daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Těmito kontrolními postupy se prověřují zejména údaje, které daňový subjekt uvedl do svého daňového tvrzení, tzn. mimo jiné, zda daň nebo nadměrný odpočet v těchto daňových tvrzení byl(a) uveden(a) ve správně výši. Daňová kontrola a postup k odstranění pochybností jsou velmi důležitými nástroji, jak eliminovat nežádoucí daňové úniky.

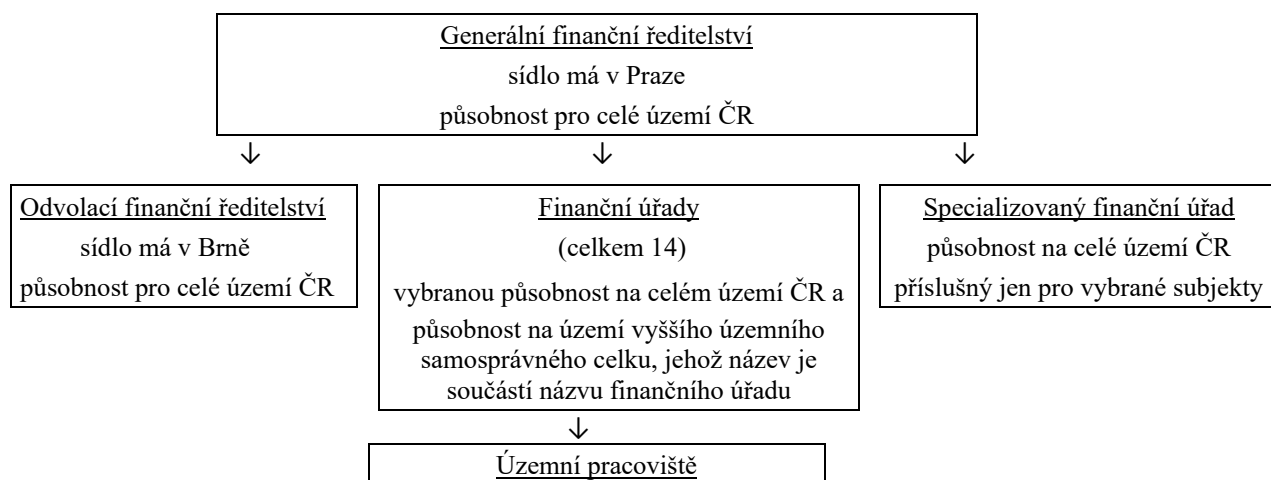
3.1.1 Organizační struktura Finanční správy

V níže uvedeném schéma je uvedena organizační struktura v České republice (dále jen v ČR“), která vyplývá ze zákona o finanční správě.

¹ Kubátová, K., Daňová teorie a politika (7. vydání), s. 15-16

² Schéma rozpočtového určení daní od 1.1.2021 dostupné na [14](https://www.google.com/search?q=schéma+rozpočtového+určení+daní+od+1.+1.+2022&tbm=isch&ved=2ahUKEwiU6qGN3tL3AhWvg_0HHdyDB5EQ2-cCegQIABAA&oq=schéma+rozpočtového+určení+daní+od+1.+1.+2022&gs_lcp=CgNpbWcQA1D2gQJYkYQCYOWHAmgCcAB4AIABRogBwAGSAQEzmAEAoAEBqgELZ3dzLXdpei1pbWfAAQE&scient=img&ei=eDN5YpTOOq-H9u8P3IeeiAk&client=opera#imgrc=O6c8reU96oQJsM, dne 23.05.2022</p></div><div data-bbox=)

Schéma 1: Organizační struktura



Zdroj: zákon o finanční správě, vlastní zpracování

V zákoně o finanční správě v § 10 odst. 4 je uvedeno, co se rozumí pro účely tohoto zákona provádění vybrané působnosti, a to: „a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postup k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.“³ V daňovém řádu platného od 1.1.2021 jsou uvedeny pouze jen 2 kontrolní postupy, a to daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Není tedy zcela zřejmé, jaké jiné kontrolní postupy při správě daní se dle zákona o finanční správě jedná.

3.1.2 Organizační struktura finančních úřadů a jejich územních pracovišť

Z organizačního řádu Finanční správy České republiky (stav k 1.4.2022), č.j.: 41392/15/7400-00180, mimo jiné vyplývá, jaká je organizační struktura Generálního finančního ředitelství v Praze, Odvolacího finančního ředitelství v Brně, Specializovaného finančního úřadu v Praze a dále zejména jaké jsou organizační útvary finančních úřadů a územních pracovišť finančních úřadů. Základním útvarem finančních úřadů a jejich územních pracovišť je odbor, který má dvě a více oddělení (blíže viz příloha 2⁴). Nejdůležitější odbory jsou zejména odbor vyměřovací a odbor kontrolní. Odbor kontrolní mimo jiné provádí daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností.

³ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, In: Sběrka zákonů ČR, částka 157/2011, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 2.), s. 11

⁴ Organizační řád Finanční správy České republiky (stav k 1.4.2022), dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/OR_FS_UZ_D15.pdf dne 23.05.2022, s. 71 až 82

3.2 Daně

Daně jsou povinné platby, které se stanovují zákony. Jsou velmi nutné pro veřejný sektor, který díky nim financuje funkce státu a veřejné správy. Zde se jedná o funkci fiskální.

Dále mají daně i další funkce, a to:

- redistribuční (dochází k přerozdělení příjmů ve společnosti, resp. přerozdělení příjmů mezi chudými a bohatými),
- alokační (dochází k přidělení zdrojů do určitého segmentu na trhu),
- stabilizační (k ustálení výkyvů v ekonomice),
- stimulační (pozitivní stimulace: dochází k povzbuzení v určité oblasti, např. pokud daňový subjekt zavede nová pracovní místa nebo investuje do vědy a výzkumu, tak mu budou sníženy daně; negativní stimulace: např. stát reguluje spotřebu výrobků, které negativně ovlivňují zdraví spotřebitelů, a to tak že je zatíží spotřební daní).

3.2.1 Rozdělení daní

Daně dělíme na daně nepřímé (nelze dopředu jednoznačně určit osobu, která v končené fázi daň bude platit) a přímé (lze jednoznačně určit osobu, která daň bude platit).

Mezi daně nepřímé spadá např.:

- daň spotřební,
- daň z přidané hodnoty.

Tyto dvě daně patří k nejdůležitějším a nejvýnosnějším daním.

Mezi daně přímé spadá např.:

- daň z příjmů právnických osob,
- daň z příjmů fyzických osob,
- daň silniční,
- daň z nemovitých věcí.

3.2.2 Sazby daní

Daň z přidané hodnoty je předmětem zákona č. 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) má 3 sazby, a to:

- základní sazbu DPH ve výši 21%,
- první sníženou sazbu DPH ve výši 15%,

- druhou sníženou sazbu DPH ve výši 10%⁵.

První dvě sazby platí v uvedené výši od roku 2013⁶ a druhá snížená sazba platí od roku 2015.⁷

Daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a daň srážková je předmětem zákona č. 586/1992., Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Srážková daň má dlouhodobě sazbu 15%. Od roku 2010 má daň z příjmů právnických osob sazbu ve výši 19%⁸. Za zdaňovací období roku 2021 platí pro daň z příjmů fyzických osob 2 sazby, a to:

- 15% pro část základu daně do 48násobku průměrné mzdy,
- 23% pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy⁹.

3.3 Správa daně

Správa daně je přesně definována v daňovém řádu v ustanovení § 1 odst. 2: „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“¹⁰

Od 1.1.2021 je nově ukotven v § 1 odst. 4 daňového řádu a vysvětlen pojem daňové tvrzení: „*Daňovým tvrzením je*

- řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování,*
- dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.*“¹¹

⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platný pro rok 2021, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 78/2004, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 103

⁶ dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2013/novela-zakona-o-dph-2013> dne 19.12.2022

⁷ dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/vykazovani-druhe-snizene-sazby-dph-ve-formulari-priznani-k-dph-s-ucinnosti-od-1-1-2015> dne 19.12.2022

⁸ Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., § 21 (za zdaňovací období 2010 až 2022), In: Sbíрка zákonů ČR, částka 117/1992, dostupný také na <https://www.kurzy.cz/zakony/586-1992-zakon-o-danich-z-prijmu/> dne 23.5.2022

⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 117/1992, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 23

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 146

¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 146

V příloze 3 je uveden daňový kalendář 2022, z kterého mimo jiné vyplývá kdy a k jaké konkrétní dani je termín pro podání daňového tvrzení a její úhrady¹².

3.3.1 Základní zásady

Základní zásady správy daní jsou uvedeny v daňovém řádu od § 5 do § 9 a pramení z Ústavy a listiny základních práv a svobod. Jedná se o zásadu zákonnosti, zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, zásada přiměřenosti (proporcionality) a zásada šetření práv zúčastněných osob, zásada procesní rovnosti osob zúčastněných na správě daní, zásada součinnosti (spolupráce), zásada poučovací, zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada rychlosti řízení, zásada hospodárnosti a procesní ekonomie, zásada volného hodnocení důkazů, zásada legitimního očekávání, zásada materiální pravdy, zásada neveřejnosti a mlčenlivosti, zásada oficiality a zásada vyhledávací.¹³

3.3.2 Osoby zúčastněné

Osoba zúčastněná na správě daní je daňový subjekt a třetí osoby. Daňovými subjekty jsou fyzické a právnické osoby. Tyto osoby se mohou nechat v daňovém řízení zastupovat. Dle § 22 daňového řádu „*Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.*“¹⁴ Třetími osobami jsou např.: svědek, znalec, osoba povinná k součinnosti, poskytovatel platebních služeb, poskytovatel poštovních služeb, tlumočnick, orgán veřejné moci, osoba podávající vysvětlení, průvodce nevidomé osoby, tlumočnick znakové řeči.¹⁵ Dále osoba zúčastněná na správě daní může mít zástupce a zmocněnce. Dále také k jednání si může osoba zúčastněná na správě daní vzít odborného konzultanta.

3.3.3 Lhůty

Lhůty dle daňového řádu musí dodržovat nejen správce daně, ale i daňový subjekt. Obecně lhůty jsou uvedeny v ustanovení § 32 až 38 daňového řádu. Dále pak mohou být lhůty uvedeny i u konkrétního ustanovení v daňovém řádu. Obecně lze lhůtu představit jako časový uzavřený interval, ve kterém má správce daně a daňový subjekt konat (např. vyzývat,

¹² Daňový kalendář, dostupný na <https://www.penize.cz/dane/danovy-kalendar>, dne 23.5.2022

¹³ Kopriva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 33-48

¹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 148

¹⁵ Kopriva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 79-80

dokládat). „Lhůtu“ lze definovat jako vymezený časový úsek a v rámci tohoto časového úseku musí být uskutečněn předmětný právní úkon.¹⁶ Daňový řád obsahuje mnoho lhůt, ale zde a k přihlídnutí tématu této práce je níže zaměřeno jen na některé. Lhůty lze rozdělit na:

- zákonné,
- správcovské.

Zákonné lhůty jsou uvedeny přímo v daňovém řádu, a pokud tato lhůta není dodržena, tak to má určité následky. Zejména se jedná o lhůty pro podání daňového tvrzení a pro lhůtu pro stanovení daně. Daň nelze stanovit po uplynutí 3 let od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání (viz § 148 odst. 1 daňového řádu).¹⁷

Správcovské lhůty nejsou uvedeny konkrétně v daňovém řádu a správce daně si je stanovuje sám, a to vystaveným rozhodnutím. Dle § 32 odst. 2 daňového řádu: „*Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.*“¹⁸ Dále v daňovém řádu jsou uvedeny i lhůty, které nesmí být kratší než 15 dnů, jedná se např. o lhůty ve výzvě k odstranění pochybností, která je uvedena v ustanovení § 89 odst. 3 daňového řádu.

Dále také daňový řád obsahuje lhůty:

- neprodleně (např. provozovatel poštovních služeb musí neprodleně informovat správce daně o marném uplynutí úložní lhůty jeho písemnosti, viz § 47 odst. 4 daňového řádu),¹⁹
- bezodkladně (např. bezodkladně správce daně činí opatření, která jsou nezbytná k nápravě, viz § 261 odst. 5 daňového řádu),²⁰
- bez zbytečného odkladu (např. se zahájením daňové kontroly správce daně bez zbytečného odkladu prověřuje předmětné daňové přiznání, viz § 87 odst. 2 daňového

¹⁶ Alexa, K. Lhůty při správě daní, s. 46

¹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci od: Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 693

¹⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci od: Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 114

¹⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 150

²⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 180

řádu²¹ a také i pokud jsou splněny zákonné podmínky bez zbytečného odkladu předepíše zálohu na daňový odpočet, viz § 174a odst. 3 daňového řádu).²²

3.4 Průtahy v daňovém řízení

Dle § 7 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.²³ Totéž lze očekávat i od daňového subjektu. Toto by byl ideální stav, který je zcela odlišný od reality. Nežijeme ve vakuu, ale život přináší věci, který lze očekávat (např. nemoci, nehody, chamtivost, kalkul, porušení zákonů).

3.4.1 Průtahy ze strany správce daně

Správce daně by měl konat tak, aby nevznikaly průtahy. Lze si představit jednotlivé úřední osoby, které při správě daně činí různé úkony, které jsou logické, předvídatelné, plynule na sebe navazující atd. Pokud tomu tak není, může daňový subjekt např. podat:

- podnět na nečinnost (§ 38 daňový řád). Daňový subjekt namítá nečinnost správce daně (při postupu k odstranění pochybností a při daňové kontrole - pokud uplynuly 3 měsíce od posledního úkonu a např.: správce daně neprovedl úkon, i když již uplynula zákonem stanovená lhůta; správce daně neprovedl úkon v obvyklé lhůtě; správce daně i když má potřebné podklady, tak nevydal rozhodnutí), protože správce daně dle § 7 odst. 1 daňového řádu má postupovat bez zbytečných průtahů. Podnět na nečinnost prošetřuje nejbližší nadřízený orgán.²⁴
- podnět na podjatost (§ 77 daňového řádu). Důvody podjatosti mohou být objektivní nebo subjektivní. O podjatosti rozhodne nejbližší nadřízený správce daně. Příklad, který řadíme mezi důvody podjatosti objektivní: Pracovník finanční správy nemůže zpracovávat, kontrolovat, rozhodovat o svých vlastních daňových povinnostech.²⁵ Příklad, který řadíme mezi důvody podjatosti subjektivní: Pokud by prováděl daňovou kontrolu pracovník finanční správy u svého souseda, se kterým vede

²¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 156

²² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 168

²³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 146

²⁴ Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 146-148

²⁵ Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 301

dlouholetý spor o plot.²⁶ Vztah (např. bývalí kolegové, bývalí spolužáci, bývalí nebo současní sousedé) nevypovídá o podjatosti, vždy je nutné v podnětu specifikovat důvod, proč a jaký je tento vztah, který vede k podjatosti.²⁷

- stížnost (§ 261 daňový řád). Daňový subjekt si může stěžovat na chování úřední osoby, a i na postup, který byl zvolen v jeho věci.

Pokud správce daně způsobí průtahy, jedná se o porušení zákona. Z logiky věci lze předpokládat, že správce daně se musí vypořádat především s nepřítomností úředních osob. Nepřítomnost může být způsobena účastí na různých školeních, nemocemi těchto úředních osob, nemocemi jejich dětí či dalších rodinných příslušníků, vybíráním dovolených či jiného volna, na které mají tyto úřední osoby právo, a to např. dle Nařízení vlády č. 135/2015 Sb., Nařízení vlády o dalších překážkách ve státní službě, za které přísluší státnímu zaměstnanci plat (jedná se např. o 1 den k účasti na svatbě sourozence nebo vnoučete, 1 den k doprovodu svého dítěte do první třídy, 1 den v roce k zařízení osobních záležitostí, 1 den ke své promoci, promoci manžela, dítěte sourozence, vnoučete)²⁸ a nebo Nařízení vlády č. 590/2006 Sb., kterým se stanoví okruh a rozsah jiných důležitých osobních překážek v práci (jednat se může např. zejména o vyšetření nebo ošetření u lékaře, doprovod rodinného příslušníka k lékaři, dále pak o 2 dny na vlastní svatbu, 2 dny k přestěhování, 2 dny při úmrtí manžela, druha nebo dítěte a na další den k účasti na pohřbu těchto osob)²⁹.

Obecně lze předpokládat, že některé nepřítomnosti může správce daně ovlivnit, např. neumožní, aby všichni úřední osoby najednou měly dovolenou nebo se účastnily školení. Některé nepřítomnosti, a zejména ty delší nebo často se opakující, nemůže správce daně nijak ovlivnit, a to zejména např. nemoc úřední osoby, nemoc jeho dítěte a vyšetření, ošetření u lékaře, doprovod dítěte k lékaři.

²⁶ Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 301

²⁷ Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 302-303

²⁸ Nařízení vlády č. 135/2015 Sb. (v příloze k §1), dostupný na <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-135> dne 13.8.2022

²⁹ Nařízení vlády č. 590/2006 Sb. (v příloze k §1), dostupný na https://ppropo.mpsv.cz/narizeni_vlady_590_2006 dne 13.8.2022

Pokud se jedná o průtahy ze strany správce daně, jedná se o průtahy, které ve větší míře nemůže ovlivnit a naráží na své kapacitní možnosti.

3.4.2 Průtahy ze strany daňového subjektu

Průtahy ze strany daňového subjektu lze z logiky věci rozdělit na neúmyslné (nesledují žádný cíl) a úmyslné (jsou konány s určitým cílem v daném řízení nebo postupu).

Mezi neúmyslné průtahy, např.:

- daňový subjekt onemocní a v případě delší nemoci si zvolí svého zástupce,
- daňový subjekt se nedostatečně orientuje v zákonech, což může způsobit různé průtahy.

Úmyslné průtahy jsou plánovány, mají nějaký cíl, v průběhu řízení mohou být opakovány, je zjevný vzorec chování atd. Pokud je takto činěno v daňové kontrole nebo v postupu k odstranění pochybností, lze v tom spatřovat logicky mimo jiné docílení prekluze. Nutno uvést, že **úmyslné průtahy zákon umožňuje**, resp. daňový subjekt nebo jeho zástupce konají jen to co jim je umožněno.

Úmyslné průtahy, např.:

- daňový subjekt nebo zástupce se „neustále“ omlouvá z různých důvodů z předem domluvených jednání,
- daňový subjekt „neustále“ mění své zástupce,
- daňový subjekt nebo zástupce důkazní prostředky nepředkládá najednou, ale postupně a po částech, včetně navržení svědeckých výpovědí,
- daňový subjekt nebo zástupce „neustále“ chodí nahlížet do spisu, „neustále“ podávají různé stížnosti a podněty (např. na podjatost, na nečinnost).

Správce daně musí jednat dle platných zákonných předpisů, což znamená např.:

- akceptovat omluvu (např. důvod se „jeví“ jako opodstatněný a pouštět se do „bitvy“, že se jedná o „výmysl“ nemá správce daně, jak prokázat),
- umožnit v úřední den kdykoliv nahlížení do spisu (v neúředních dnech po předchozí vzájemné domluvě),
- akceptovat nového zástupce,
- akceptovat nově předložené důkazní prostředky a vyhodnocovat je,

- provést navrženou svědeckou výpověď (pokud by ji správce daně neprovedl, musí totiž velmi precizně vyargumentovat, z jakého důvodu nebyla provedena). Dle § 96 odst. 1 daňového řádu je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou ji známy. Svědek musí vypovídat pravdivě a nesmí nic zamlčovat.³⁰ Jedná se o fyzickou osobu, tato osoba je nezastupitelná. Tato osoba při svědecké výpovědi vypovídá o dané skutečnosti, které svými smysly vnímala. Dané situace se účastnila, viděla a slyšela. Svědka nemůžeme zaměňovat za znalce, protože znalec je osoba, která je zapsána v seznamu znalců a má znalosti v daném oboru.³¹ Daňový subjekt, popřípadě jeho zástupce, musí svědka přesně identifikovat.³²

Za určitých okolností nemusí být svědek předveden. Např. toto vyplývá z Usnesení IV. Ústavního soudu 1702/21 ze dne 23.11.2021, kde za určitých okolností opodstatněně správce daně vyhodnotil předvedení svědka jako nevhodné a výsledek nebyl proveden.³³ Z tohoto uvedeného usnesení vyplývá, že správce daně provedl několik místních šetření, což znamenalo, že správce daně musel vyčlenit konkrétní úřední osoby, aby předmětná místní šetření mohla být provedena a řádně zdokumentována. Dále je nutno k tomuto dodat, že „zajistit účast minimálně dvou úředních osob u všech jednání s osobami zúčastněnými na správě daní a s účastníky řízení a na všech prováděných kontrolních akcích“³⁴ vyplývá z interního protikorupčního programu správce daně.

Tímto konáním daňový subjekt nebo zástupce prodlužují daňové řízení a vyčerpávají kapacitu správce daně. Např. pokud daňový subjekt nebo zástupce „neustále“ chodí nahlížet do spisu nebo podávají různé stížnosti, tak správce daně (resp. úřední osoby) se musí tímto zabývat, tzn. úřední osoby jsou účastni při nahlížení do spisu (může trvat několik hodin), pokud jsou ze strany daňového subjektu požadovány kopie, tak spisový materiál tyto úřední

³⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci od: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 158

³¹ Kobík, J., Kohoutková, A. Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí, s. 61

³² Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád změny do 1.6.2018 (1. vydání), s. 106-107

³³ Usnesení IV. Ústavního soudu 1702/21 ze dne 23.11.2021 dostupný na <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/uscr/iv-us-1702-21-1?text=1702%2F21&sit=1> dne 8.7.2022

³⁴ Interní protikorupční program Finanční správy České republiky č.j.: 19086/14/7000-01200, dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/IPP_FS_CR_UZ_D5.pdf dne 23.7.2022, s. 12

osoby musí pro daňový subjekt zkopírovat (může trvat několik hodin i dnů), v případě stížností připravují spisový materiál pro Odvolací finanční ředitelství v Brně (může trvat několik hodin i dnů). Tento pracovní čas, tak úřední osoby tráví při těchto činnostech, tzn. že jim je logicky krácen v rámci své pracovní doby čas, ve kterém by se mohli více zabývat tím, co je předmětem samotného daňového řízení nebo by mohli např. zahájit více daňových řízení (daňovou kontrolou zkontrolovat více daňových subjektů).

3.5 Daňová kontrola

Daňovou kontrolou se prověřuje tvrzení (např. daňové přiznání) daňového subjektu. K daňové kontrole je nutné také i uvést, že lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu. Daň nelze stanovit po uplynutí 3 let od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání.³⁵ Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu uvádí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud existuje důvodný předpoklad k doměření daně. Od vydání této výzvy může upustit, a to i když existuje důvodný předpoklad k doměření daně, pokud:

- vydání této výzvy vedlo ke zmaření cíle správy daní, což je správné zjištění a stanovení daní včetně její úhrady,
- správce daně má podezření o zapojení daňového subjektu do podvodu, jehož důsledkem může být, že nebude daňovému subjektu přiznáno právo na odpočet daně z přidané hodnoty.³⁶

3.5.1 Zahájení daňové kontroly

Jak vyplývá z ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu³⁷, daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět

³⁵ Kopriva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 693

³⁶ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 36381/22/7700-10124-506246, dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum-dne-13.8.2022>, s. 4

³⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 156

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. Z toho tedy vyplývá, že aby daňová kontrola byla skutečně zahájena, musí být splněny tři podmínky:

- správce daně musí učinit vůči daňovému subjektu určitý formální úkon,
- při tomto úkonu vymezení předmět a rozsah daňové kontroly,
- správce daně začne fakticky zjišťovat daňovou povinnost nebo prověřovat okolnosti správného zjištění a stanovení daně.

Za formální úkon, lze považovat doručení Oznámení o zahájení daňové kontroly, které lze předat daňovému subjektu (zástupci) při ústním jednání nebo ho lze zaslat. Předmět a rozsah daňové kontroly je uveden právě v tomto Oznámení o zahájení daňové kontroly.³⁸ Za faktické zahájení daňové kontroly lze považovat např. i to, když v Oznámení o zahájení daňové kontroly správce daně požaduje předložit doklady a evidence.³⁹

3.5.2 Průběh daňové kontroly

V průběhu daňové kontroly má daňový subjekt určité povinnosti, ale i různá práva. Mezi povinnosti daňového subjektu náleží např. doložit důkazní prostředky, které prokazují jeho tvrzení, poskytovat nezbytné informace a nezatajovat důkazní prostředky. Mezi práva daňového subjektu náleží např. pokud by správce daně chtěl jednat s jeho zaměstnanci, tak má právo být u tohoto jednání, dále má právo vyvracet pochybnosti správce daně, dokládat důkazní prostředky a navrhopvat důkazní prostředky, které nemá k dispozici. Dále má právo i vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Daňový subjekt může využít i práva, které se netýkají výhradně k daňové kontrole, ale týkající se správy daně obecně, jedná se např. o právo předložení služebního průkazu úřední osoby, právo podat stížnost na nevhodné chování úřední osoby, právo podat stížnost proti postupu správce daně, právo být účasten svědecké výpovědi, právo nahlížet do svého spisu.⁴⁰

³⁸ Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 330-337

³⁹ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 36381/22/7700-10124-506246, dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum-dne-13.8.2022>, s. 6-7

⁴⁰ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 36381/22/7700-10124-506246, dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum-dne-13.8.2022>, s. 13-16

Pokud z předložených dokladů, evidencí či jiných listin vyplývají pochybnosti, tak správce daně vystaví daňovému subjektu výzvu, ve které přesně specifikuje své pochybnosti a vyzve ho, aby se k nim vyjádřil, nesrovnalosti vysvětlil, prokázal pravdivost svých tvrzení a uváděných údajů a také předložil k tomuto relevantní důkazní prostředky. Správce daně vyzývá daňový subjekt podle § 92 odst. 4 daňového řádu⁴¹ a daňový subjekt je povinen předložit důkazní prostředky, které prokážou jeho tvrzení, a to dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu.⁴²

Poté správce daně sdělí daňovému subjektu dosavadní výsledek kontrolního zjištění a současně i vydá rozhodnutí, ve kterém stanoví lhůtu, v níž se může daňový subjekt vyjádřit na tento dosavadní výsledek. Pokud se daňový subjekt k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění nevyjádří správce daně bude činit kroky, kterými daňovou kontrolu ukončí. V případě, že se daňový subjekt vyjádří k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, tak správce daně toto vyjádření vyhodnotí. Závěr vyhodnocení může znamenat, že je nutno v daňové kontrole pokračovat (např. daňový subjekt navrhne provedení svědecké výpovědi nebo předloží nový důkazní prostředek, který je nutno dále prověřovat), nebo správce daně přistoupí k ukončení daňové kontroly (např. vyjádření daňového subjektu obsahuje již tvrzení, která uváděl v průběhu daňové kontroly a správce daně je již dříve hodnotil).⁴³

3.5.3 Ukončení daňové kontroly

Ukončení daňové kontroly nastává při doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Současně k tomuto oznámení je přiložena i zpráva o daňové kontrole, která musí obsahovat kdy byla daňová kontrola zahájena včetně konečného výsledku kontrolního zjištění. Toto vše obsahuje ustanovení § 88a daňového řádu⁴⁴.

⁴¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 157

⁴² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 156

⁴³ Kopriva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 340-346

⁴⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 157

3.6 Postup k odstranění pochybností

Dalším z kontrolních postupů dle daňového řádu je postup k odstranění pochybností. Tento postup se volí před vyměřením daňového přiznání a měl by být krátký a rychlý.

3.6.1 Zahájení postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností začíná dnem vydání výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Správce daně musí v této výzvě uvést konkrétní pochybnosti. Lhůta, která se stanoví daňovému subjektu k plnění na výzvu nesmí být kratší 15 dnů.⁴⁵

Z rozsudku Nejvyššího soudu 1 Afs 155/205-72 vyplývá, že pokud výzva k odstranění pochybností měla vadu, že byla v nedostatečné míře konkretizována, tak se jedná o výzvu nezákonnou, tzn. jedná se o vadný akt. Jen další průběh řízení ukáže, zda příjemce výzvy pochopil, co po něm správce daně žádá nebo ne. Pokud by daňový subjekt výzvě neporozuměl, což by mu znemožnilo prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, tak by soud následná vydaná rozhodnutí správce daně pro vady řízení zrušil a zavázal by provést nové řízení. Pokud by si daňový subjekt výzvu správně vyložil a pochopil, co po něm správce daně žádá, a to předložil, tak by byla tímto nezákonnost výzvy zhojena. Tato pochybení by nedosáhla tudíž takové intenzity, pro který by byl důvod pro vyslovení nezákonnosti této výzvy.⁴⁶

3.6.2 Záloha na daňový odpočet

Pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností na přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém daňový subjekt vykázal nadměrný odpočet, tak správce daně musí od 1.1.2021 postupovat dle nového ustanovení, a to § 174a daňového řádu. Toto nové ustanovení zavedlo zálohu na daňový odpočet, tzn. pokud jsou splněny podmínky (záloha musí dosahovat minimálně částku 50 000 Kč), tak záloha bude bez zbytečného odkladu vrácena daňovému subjektu ještě před vyměřením daňového přiznání, tzn. ještě před ukončením postupu k odstranění pochybností.⁴⁷

⁴⁵ Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností č.j.: 36378/22/7700-10124-011654, dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36378_22_MP_k_POP.pdf dne 14.8.2022, s. 1-6

⁴⁶ Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád změny do 1.6.2018 (1. vydání), s. 93

⁴⁷ Kopriva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 848-853

V návaznosti na to byl i novelizován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), kde byl nově zakotven § 105a, z kterého vyplývá, že část nárokovaného odpočtu, která není správcem daně prověřována a činní minimálně 50 000 Kč bude vrácena.⁴⁸ Zákon o dani z přidané hodnoty je velmi obsáhlý. Pro nárok na odpočet daně jsou základní principy uvedeny v § 72 tohoto zákona. Zjednodušeně lze uvést, že nárok na odpočet daně má daňový subjekt, pokud zdanitelné plnění použije pro svoji ekonomickou činnost (§72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) a musí nárok na odpočet daně prokázat daňovým dokladem (§ 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).⁴⁹

Před rokem 2021, kdy ustanovení § 174a daňového řádu neexistovalo, tak správce daně ukončil nejprve postup k odstranění pochybností, a pokud jeho výsledkem byl nadměrný odpočet, tak ten se vrátil daňovému subjektu až po vystavení platebního výměru. Správce daně jednal takto v souladu s daňovým řádem. Tato praxe byla předmětem mnoha žalob a po vynesení rozsudku Ústavním soudem, byl daňový řád v této oblasti novelizován. Z rozsudku II.ÚS 819/18 Ústavního soudu vyplývá, že: „*Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2017 č. j. 3 Afs 5/2017-56 a rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 2. listopadu 2016 č. j. 52 Af 24/2016-111 bylo porušeno ústavně zaručené právo stěžovatelky na ochranu vlastnického práva garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.*“⁵⁰ Dále z tohoto rozsudku vyplývá, že:

- správci daně nebrání, aby vyměřil nejprve nesporné částky nadměrného odpočtu a následně vyměřil daně u plnění, které prověřuje.
- i když v daňovém řádu není uvedena možnost částečného rozhodnutí o výši daňové povinnosti, tak s ohledem na ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu a s ohledem na ochranu vlastnického práva, která je zakotvena ústavě, tak právě tato možnost částečného rozhodnutí je jedinou ústavně konformní možností.

Výše uvedenému rozsudku předcházela rozsudek 3 Afs 5/2017-56, z kterého vyplývá, že až po vyměření daňového přiznání za předmětné zdaňovací období, lze teprve vracet případný nadměrný odpočet na DPH (tento odpočet nelze vracet po částech ještě před jeho vyměření).⁵¹

⁴⁸ Kuneš, Z., Polanská, P., Paikert, O., Galočík, S. DPH 2021 výklad s příklady, s. 357

⁴⁹ Kuneš, Z., Polanská, P., Paikert, O., Galočík, S. DPH 2021 výklad s příklady, s. 255-257

⁵⁰ Rozsudek Ústavního soudu 819/18 ze dne 22.2.2019, dostupný na <https://usoud.cz/> dne 27.8.2022

⁵¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 3 Afs 5/2017-56 ze dne 14.12.2017, dostupný na http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0005_3Afs_1700056_20180104102018_20180104130016_prevedeno.pdf dne 27.8.2022

3.6.3 Průběh postupu k odstranění pochybností

Daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností má možnost reagovat a vyjádřené pochybnosti, které jsou přesně ve výzvě specifikovány, odstranit. Vše, co má vypovídající hodnotu, lze označit za důkazní prostředek, tedy pokud to nebylo obstaráno v rozporu se zákonem. Důkazním prostředkem jsou např. daňové přiznání, odpovědi na výzvy, daňové doklady, evidence, veřejné listiny, svědecké výpovědi, údaje od jiných orgánů veřejné moci nebo údaje z jiných daňových řízení.⁵²

Celý průběh postupu k odstranění pochybností je zachycen v úředním záznamu nebo protokolu a daňový subjekt je s ním seznámen. Daňový subjekt má možnost do 15 dnů ode dne seznámení na toto reagovat, resp. má právo podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.⁵³

3.6.4 Ukončení postupu k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností není ukončen vydáním rozhodnutí o stanovení daně a konkrétní lhůta není uvedena ani v daňovém řádu ani vnitřním předpisem finanční správy. Ukončení postupu k odstranění pochybností je limitováno pouze lhůtou pro stanovení daně za dané období.⁵⁴

Nicméně pokud daňový subjekt na seznámení s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností nereaguje nebo nepodá návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, tak správce daně vydá rozhodnutí o stanovení daně. Rozhodnutí o stanovení daně vydá (do 15 dnů) i když daňový subjekt reagoval a podal návrh na pokračování v dokazování, ale správce daně neshledal důvody k pokračování. Rozhodnutí o stanovení daně obsahuje odůvodnění, ve kterém je mimo jiné i uvedeno vyhodnocení podaného návrhu daňovým subjektem.⁵⁵

⁵² Kobík, J. Daňový proces judikatura k problémovým situacím (1. vydání), s. 287

⁵³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 157

⁵⁴ Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností č.j.: 36378/22/7700-10124-011654, dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36378_22_MP_k_POP.pdf dne 14.8.2022, s. 16

⁵⁵ Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022), s. 368-372

4 Vlastní práce

V praktické části na modelovém příkladu daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností na DPH bude ukázán vliv průtahů v průběhu těchto kontrolních postupů. Zároveň zde bude i proveden rozhovor se správcem daně, resp. pracovníky finanční správy a anketa se zástupci daňových subjektů, resp. s daňovými poradci.

DPH byla pro praktickou část vybrána záměrně, protože tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu.⁵⁶ Přiznání k dani z přidané hodnoty se podává vždy do 25. dne od konce zdaňovacího období.⁵⁷ Jedná se o období měsíční nebo čtvrtletní.⁵⁸ Pokud je v přiznání vykázána daňová povinnost, tak by měla být uhrazena také do 25. dne od konce zdaňovacího období.⁵⁹ Pokud je v přiznání vykázán nadměrný odpočet, měl by ho správce daně vrátit do 30 dnů po termínu pro podání přiznání.⁶⁰

4.1 Modelový příklad daňové kontroly na dani z přidané hodnoty

Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2018 byla zahájena v plném rozsahu. Daňový subjekt neměl u správce daně uloženu žádnou plnou moc k zastupování. Daňová kontrola byla zahájen dne 13.4.2021, a to doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Zároveň v tomto oznámení byl vznesen požadavek správce daně na předložení daňových dokladů, bankovních výpisů, evidencí a případně dalších písemností, a to vše do 15 dnů od doručení oznámení.

Daňový subjekt ještě dne 13.4.2021 v průběhu protokolovaného jednání předložil evidenci pro účely DPH za březen 2018, kopii přiznání k DPH za březen 2018 a účetní deník od 1.3.2018 do 31.3.2018 a dále bylo domluveno, že požadované daňové doklady a s tím související písemnosti daňový subjekt předloží do 21.4.2021. Daňový subjekt do domluveného termínu nic nepředložil. Dne 28.4.2018 obdržel (zaslány byly z datové

⁵⁶ dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/pokladni-plneni-sr-44160> dne 18.9.2022

⁵⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 162

⁵⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platný pro rok 2021, In: Sbírka zákonů ČR, částka 78/2004, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 121

⁵⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 162

⁶⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), s. 165

schránky daňového subjektu) správce daně daňové doklady (faktury vydané) a další písemnosti (např. objednávky, dodací listy) týkající se uskutečněného zdanitelného plnění za kontrolované období.

Dne 5.5.2021 byla podána u správce daně plná moc k zastupování daňovým poradcem A. Daňový poradce A podal také dne 5.5.2021 stížnost, ve které si stěžoval proti postupu správce daně ve věci zahájení daňové kontroly, protože se jednalo dne 13.4.2021 pouze o formální úkon a správce daně se snažil pouze zachovat lhůtu (lhůta pro stanovení daně za březen 2018 byla do dne 26.4.2021), faktická kontrola začala dne 28.4.2021 (předložením daňových dokladů) a tím pádem je daňová kontrola nezákonná, protože již uplynula lhůta pro stanovení daně. Stížnost byla prošetřena a správce daně dne 30.6.2021 odeslal daňovému poradci A vyrozumění o stížnosti, ve kterém uvedl, že stížnost byla přípustná (podal zástupce daňového subjektu) a byla posouzena jako nedůvodná. Nedůvodná proto, že:

- daňová kontrola byla zahájena dne 13.4.2021 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. V rámci tohoto oznámení si úřední osoby vyžádaly předložení daňových dokladů, bankovních výpisů, evidencí a dalších písemností. Daňový subjekt ještě tentýž den 13.4.2021 předložil evidenci pro účely DPH za březen 2018, kopii přiznání k DPH za březen 2018 a účetní deník od 1.3.2018 do 31.3.2018. Úřední osoby toto zaznamenaly do protokolu a během jednání položily tři otázky, a to: jaký byl předmět ekonomické činnosti daňového subjektu v kontrolovaném období, kdo zpracovával daňovému subjektu v kontrolovaném zdaňovacím období přiznání a zda provozoval v kontrolovaném zdaňovacím období daňový subjekt svoji ekonomickou činnost pomocí zaměstnanců. Daňový subjekt na všechny otázky odpověděl. Dále bylo na závěr jednání domluveno, že požadované daňové doklady a s tím související písemnosti daňový subjekt předloží do 21.4.2021. Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Lhůta pro stanovení daně k přiznání DPH za zdaňovací období březen 2018 by uplynula dne 26.4.2021. Správce daně zahájil předmětnou daňovou kontrolu dne 13.4.2021 formálně, kdy vymezil předmět a rozsah daňové kontroly, a ještě tentýž den 13.4.2021 i fakticky (během protokolovaného jednání) začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat

tvrzení daňového subjektu a další okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (správce daně položil daňovému subjektu otázky a zároveň obdržel evidenci pro účely DPH za březen 2018 a účetní deník od 1.3.2018 do 31.3.2018).

Správce daně dne 12.7.2021 telefonicky kontaktoval daňového poradce A, aby mu sdělil, že dosud nepředložili ke kontrole daňové doklady (faktury přijaté) a s tím související další písemnosti (např. objednávky, dodací listy), týkající se přijatého zdanitelného plnění, které daňový subjekt uvedl do přiznání k DPH za kontrolované období. Daňový poradce A se omluvil s tím, že byl domluven s daňovým subjektem, že to správci daně dodá daňový subjekt. Dále uvedl, že vše napraví do 31.7.2021.

Dne 10.8.2021 obdržel (zaslány byly z datové schránky daňového subjektu) správce daně pouze daňové doklady (faktury přijaté) týkající se přijatého zdanitelného plnění.

Dne 21.10.2021 daňový poradce A telefonicky požádal o termín, kdy se může dostavit k správci daně a nahlížet do spisu týkajícího se daňové kontroly. Po vzájemné domluvě bylo sjednáno nahlížení na den 26.10.2021. Protokolované jednání trvalo 5 hodin a daňový poradce A požádal o pořízení kopie celého požadovaného spisu. Kopie mu byly na konci jednání předány.

Dne 11.11.2021 daňový poradce A podal podnět na nečinnost, ve které uvedl, že již tři měsíce od podání 10.8.2021, ve kterém správci daně byly odeslány poslední daňové doklady, nemá od správce daně žádnou reakci.

Z předložených daňových dokladů v daňové kontrole vyplynulo, že dodavatelem daňového subjektu byla společnost XXX s.r.o. a daňový subjekt si uplatnil v kontrolovaném období nárok na odpočet daně na základě:

- faktury – daňového dokladu číslo 11 (dále jen „faktura č. 11“), datum uskutečnění plnění (dále jen „DUP“): 31.3.2018, předmět plnění: „Fakturujeme Vám za materiál“, základ daně (dále jen „ZD“) ve výši 200 000 Kč a DPH ve výši 42 000 Kč.
- faktury – daňového dokladu číslo 121212 (dále jen „faktura č. 121212“), DUP: 31.3.2018, předmět plnění: „uklízecí službu“, počet měrné jednotky: 1, ZD ve výši 100 000 Kč a DPH ve výši 21 000 Kč.

- faktury – daňového dokladu číslo 1313 (dále jen „faktura č. 1313“), DUP: 31.3.2018, předmět plnění: „Fakturujeme Vám písek dle objednávky“, množství: 1 ks, ZD ve výši 150 000 Kč a DPH ve výši 31 500 Kč.

Daňový subjekt nedoložil jejich úhradu, žádnou objednávku atd.

K faktuře č. 11 nebyly doloženy žádné jiné důkazní prostředky (např. dodací list, přepravní list atd.), ze kterých by bylo zřejmé:

- o jaký konkrétní materiál se jednalo a v jakém rozsahu (množství),
- kdo konkrétně fakturovaný materiál předával za dodavatele a kdo konkrétně materiál za daňový subjekt přebíral,
- kdo konkrétně zajišťoval a hradil přepravu tohoto materiálu a na jakou adresu byl dodán,
- že fakturovaný materiál byl v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu použit pro účely uskutečňování plnění dle zákona o dani z přidané hodnoty.

Na faktuře č. 121212 není uveden rozsah plnění dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty (uvedení rozsahu je jedna z náležitostí daňového dokladu). Byla zde uvedena pouze měrná jednotka: 1. Měrnou jednotkou je např. pro váhu kg, g. Služba je z povahy nedělitelná, neskladovatelná, nehmotná, a proto ji nelze vyčíslit měrnou jednotkou. Dále na faktuře č. 121212 je služba uvedena velmi obecně.

K fakturované službě uvedené na faktuře č. 121212 nebyly doloženy žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé:

- o jaké konkrétní služby se jednalo, v jakém rozsahu a kde,
- jakým způsobem byla vypočtena cena,
- kdo konkrétně služby provedl, předával a přebíral,
- že fakturované služby daňový subjekt skutečně přijal a že plnění bylo v rámci jeho ekonomické činnosti použito pro účely uskutečňování plnění dle zákona o dani z přidané hodnoty.

Na faktuře č. 1313 je uvedeno, že bylo vyfakturováno množství 1 ks. Vzhledem k předmětu plnění (písek) a fakturované částce neodpovídalo množství 1 ks. 1 ks nelze označit za množné číslo. Např. písek by měl být vyjádřen v tunách nebo kilogramech. Dále

k fakturovanému materiálu na této faktuře nebyly doloženy žádné jiné důkazní prostředky (např. dodací list, přepravní list atd.), ze kterých by bylo zřejmé:

- o jaký rozsah (množství) se jednalo,
- kdo zajišťoval a hradil přepravu,
- kam konkrétně byl písek dodán,
- kdo konkrétně fakturovaný písek předával za dodavatele a kdo konkrétně písek přebíral za daňový subjekt,
- že byl fakturovaný písek skutečně přijat a že byl použit v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu pro účely uskutečňování plnění dle zákona o dani z přidané hodnoty.

Všechny tři faktury měly být vystaveny stejným dodavatelem, a proto je správce daně navzájem porovnal, a zjistil, že každá byla vystavena v jiném účetním programu, a i když měly být vystaveny v jeden den, tak se neshoduje (nenavazuje) číselná řada.

Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až f) tohoto ustanovení. Dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Daňový doklad musí obsahovat všechny náležitosti dle § 29 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také v jakém rozsahu a že daná plnění uskutečnil plátce. Z § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Na základě výše uvedeného, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda daňový subjekt skutečně přijal a v jakém rozsahu zdanitelné plnění uvedené na předmětných fakturách – daňových dokladech a pokud ho přijal, zda toto plnění použil pro svou ekonomickou činnost v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Správce daně pochyboval, zda nárok na odpočet daně uplatněný na základě faktury č. 11, faktury č. 121212 a faktury č. 1313 byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1

zákona o dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt byl vyzván, aby k uplatněnému odpočtu prokázal a doložil:

- úhrady faktury č. 11, faktury č. 121212, faktura č. 1313 (pokud byly úhrady provedeny v hotovosti, tak jaká konkrétní osoba úhradu předávala a jaká konkrétní osoba úhradu přebírala),
- např. objednávky, dodací listy nebo jiný důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé, o jaký konkrétní materiál se jednalo a v jakém rozsahu (množství), kam konkrétně byl dodán,
- důkazní prostředky týkající se přepravy materiálu a její fakturace,
- důkazní prostředky týkající se přepravy písku a její fakturace,
- důkazní prostředky, z kterých bude vyplývat: jak byla vypočtena cena fakturované služby, jakým způsobem docházelo k faktickému přijetí služby, přesné označení místa včetně přesné specifikace této služby a v jakém rozsahu byla služba přijata,
- důkazní prostředky, z kterých bude vyplývat, že daňový subjekt skutečně přijal zdanitelná plnění uvedená na faktuře č. 11, faktuře č. 121212, faktuře č. 1313 a v jakém rozsahu a dále že poté plnění bylo v rámci jeho ekonomické činnosti použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dle zákona o dani z přidané hodnoty.

Správce daně zaslal dne 15.11.2021 daňovému subjektu, resp. daňovému poradci A, výzvu k prokázání skutečností, která byla doručena dne 16.11.2021. Lhůta na plnění byla stanovena do 15 dnů ode dne doručení výzvy, tj. do 1.12.2021.

Dne 24.11.2021 správce daně odeslal Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně stanovisko na podnět na nečinnost. V tomto stanovisku bylo již uvedeno, že dne 15.11.2021 byla daňovému poradci A zaslána výzva k prokázání skutečností.

Dne 29.11.2021 bylo odesláno daňovému poradci A a i správci daně vyrozumění o odložení podnětu od Odvolacího finančního ředitelství v Brně, ve kterém bylo uvedeno, že správce daně svoji nečinnost již odstranil, a to dne 15.11.2021, kdy byla vydána výzva k prokázání skutečností.

Daňový subjekt (resp. daňový poradce A) na výzvu k prokázání skutečností reagoval dne 30.11.2021 (dále jen „odpověď na výzvu“). Z odpovědi na výzvu vyplynulo, že:

- materiál a písek daňový subjekt objednal dle potřeby stavby,
- daňový subjekt nevede žádnou skladovou evidenci, protože např. materiál a písek je hned spotřebován,
- přepravu materiálu a písku zajišťoval dodavatel a daňový subjekt neví jakými vozy,
- platby probíhaly v hotovosti a vždy platbu převzal řidič vozu, který materiál a písek přivezl,
- daňovému subjektu nebyly dodací listy předány, ale určitě všechno souhlasilo s objednávkou, která byla učiněna po telefonu,
- daňový subjekt neví, proč faktury vypadají, tak jak vypadají včetně číselné řady, takto je dostal a neměl potřebu jejich vzhled řešit.

Pokladní doklady o úhradách nebyly předloženy. Daňový subjekt se nevyjádřil např. k rozsahu plnění uvedených na fakturách, kdo konkrétně materiál a služby předával a přebíral, kam konkrétně byl materiál dodán, o jakou konkrétní stavbu se jednalo, kde konkrétně (přesnou adresu) služby byly poskytnuty.

Dne 8.12.2021 byla podána u správce daně výpověď plné moci na daňového poradce A, a podána plná moc k zastupování daňovým poradcem B. Dne 9.12.2021 daňový poradce B telefonicky požádal o termín, kdy se může dostavit k správci daně a nahlížet do spisu týkajícího se daňové kontroly. Po vzájemné domluvě bylo sjednáno nahlížení dne 16.12.2021. Protokolované jednání trvalo 3 hodiny a daňový poradce B požádal o zaslání kopií písemností, do kterých nahlédl, do jeho datové schránky. Požadované správce daně odeslal dne 22.12.2021.

Daňový subjekt (resp. daňový poradce B) na výzvu k prokázání skutečností také reagoval, a to dne 3.1.2022 (dále jen „odpověď na výzvu“). Z odpovědi na výzvu vyplynulo, že:

- cena služby byla vyfakturována na základě návrhu dodavatele a jednalo se o stavbu v Brně v ulici Masarykova.

Správce daně odpovědi vyhodnotil takto:

- stavba ani její potřeby nebyly konkretizovány ani doloženy,

- materiál a písek může zajišťovat dodavatel, ale tato skutečnost není zachycena na dokladech, kde není uvedena cena za dopravu, ale pouze za materiál a písek. Daňový subjekt nic k fakturaci dopravy nepředložil.
- daňový subjekt nepředložil úhrady faktury č. 11, faktury č. 121212 a faktury č. 1313 a ani nespecifikoval kdo peníze konkrétně (jméno osoby) předával a kdo konkrétně (jméno osoby) peníze přijímal,
- daňový subjekt nesdělil a ani nedoložil: k faktuře č. 11 o jaký konkrétní materiál a v jakém rozsahu (množství) se jednalo a k faktuře č. 1313 v jakém rozsahu (množství) písek byl. Dále k faktuře č. 121212 nesdělil a ani nedoložil přesné označení místa (na Masarykově ulici v Brně stojí mnoho nemovitostí) včetně přesné specifikace této služby (co konkrétně se uklízelo), v jakém rozsahu a jakým způsobem byla vypočtena cena této služby, nebyl předložen návrh dodavatele.
- daňový subjekt jako odběratel nemůže ovlivnit jaký doklad dostane od dodavatele, ale pokud nárok na odpočet daně z plnění uvedených na daňovém dokladu dokládá právě tímto dokladem měl by případné chyby, nepřesnosti nebo nedostatky na dokladu s odběratelem obratem vyřešit (např. pokud je na dokladu chybně nebo nepřesně uveden rozsah plnění či pokud na dokladu není uveden žádný rozsah plnění).
- k jaké ekonomické činnosti daňového subjektu měly být přijatá plnění použita daňový subjekt nic nepředložil.

Dále správce daně konstatoval, že nárok na odpočet daně má daňový subjekt při splnění několika podmínek, a to konkrétně, že musí nárok na odpočet daně prokázat daňovým dokladem (§ 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), který obsahuje veškeré náležitosti (§ 29 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) a zdanitelné plnění použije pro svoji ekonomickou činnost (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový subjekt má povinnost své tvrzení doložit, to znamená, že v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt musí prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Na základě výše uvedeného správce daně konstatoval, že daňový subjekt neodstranil pochybnosti uvedené ve výzvě k prokázání skutečností. Daňový subjekt nedoložil a neprokázal, že v příznání k DPH za období květen 2020 uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uvedených na faktuře č. 11, faktuře č. 121212 a faktuře č. 1313 v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a že plnění skutečně přijal a v jakém rozsahu, a proto nárok na odpočet daně nebude správcem daně uznán.

Dosavadní výsledek kontrolního zjištění byl daňovému subjektu (resp. daňovému poradci B) odeslán dne 7.3.2022 (doručen dne 14.3.2022). Zároveň daňový poradce B obdržel i rozhodnutí o stanovení lhůty do kdy se může k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Lhůta byla stanovena do 15 dnů od obdržení rozhodnutí, tj. do 29.3.2022.

Dne 21.3.2022 obdržel správce daně od daňového subjektu výpověď plné moci daňovému poradci B a zároveň byla podána plná moc pro daňového poradce C. Daňový poradce C i v pondělí (úřední den) dne 21.3.2022 (bez předchozí domluvy) přišel nahlížet do spisu, který se týkal daňové kontroly. Protokolované jednání vedly jiné úřední osoby než ty, které provádějí daňovou kontrolu, a to z důvodu jejich nepřítomnosti. Daňový poradce C si v průběhu protokolovaného jednání na svůj telefon fotil celý předložený spisový materiál. Vše úřední osoby zaznamenaly do protokolu.

Dne 28.3.2022 obdržel správce daně od daňového poradce C stížnost, ve které uvedl, že mu správce daně nepředložil celý požadovaný spis. Např. v seznamu chybí a nebyl mu předložen dosavadní výsledek kontrolní zjištění, který dle telefonické informace od minulého zástupce správce daně již vystavil.

Dne 6.4.2022 byl daňovému poradci C doručeno vyrozumění o prošetření stížnosti, ve které správce daně (nadřízená osoba úředních osob) uvedl, že stížnost byla shledána důvodnou, byly učiněny nezbytná opatření k nápravě a celý požadovaný spis je mu k dispozici v úředních dnech (pondělí, středa) u správce daně, anebo v úterý, čtvrtek a pátek po předchozí domluvě se správcem daně. Daňový poradce C se s požadovaným spisem seznámil dne 20.4.2022.

Reakce na dosavadní výsledek kontrolního zjištění byla správci daně doručena dne 21.4.2022, ve které bylo požadováno provedení svědecké výpovědi pana Ladislava Lelka nar. 11.11.1991 (prokáže přijetí plnění na faktuře č. 11 a jeho použití k ekonomické činnosti daňového subjektu), Ladislavu Lindovou, nar. 12.12.1992 (prokáže přijetí plnění na faktuře č. 121212 a jeho použití k ekonomické činnosti daňového subjektu), a Libora Lučního, nar. 1.1.1993 (prokáže přijetí plnění na faktuře č. 1313 a jeho použití k ekonomické činnosti daňového subjektu).

Správce daně v dostupných databázích nenalezl osobu Ladislava Lelka, nar. 11.11.1991 a o tomto dne 24.6.2022 informoval daňového poradce C a požádal ho, zda by on mohl zajistit a poskytnout správci daně kontaktní údaje na tuto osobu (především informaci o tom, kde se zdržuje), aby svědka mohl předvolat na jím požadovanou svědeckou výpověď. Daňový poradce C souhlasil a uvedl, že dá vše vědět písemně. Dne 16.8.2022 správce daně obdržel podání od daňového poradce C, z kterého vyplývá, že osobu Ladislava Lenka se jim také nepodařilo dohledat a žádá místo něj předvolat osobu Lumíra Lucemburského, nar. 2.2.1991, který prokáže přijetí plnění na faktuře č. 11 a jeho další použití).

Správce daně zaslal dne 24.6.2022 předvolání svědkovi paní Ladislavě Lindové na adresu evidovaného trvalého pobytu, ve kterém byl uveden den, čas a místo konání svědecké výpovědi (svědecká výpověď měla být provedena dne 18.7.2022). Zároveň o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový poradce C. Dne 18.7.2022 se paní Ladislava Lindová k podání svědecké výpovědi dostavila a ta byla zaznamenána do protokolu. K svědecké výpovědi se nedostavil daňový poradce C. Během svědecké výpovědi byla předložena paní Ladislavě Lindové faktura č. 121212. Z výsledku svědka vyplynuly níže uvedené skutečnosti:

- svědek daňový subjekt ani společnost XXX s.r.o. včetně jejich jednatelů nezná.
- fakturu č. 121212 vidí poprvé a neví nic o uklízací službě, nemovitosti nebo stavbě na Masarykově ulici v Brně.

Správce daně zaslal dne 24.6.2022 předvolání svědkovi panu Liboru Lučnímu na adresu evidovaného trvalého pobytu, ve kterém byl uveden den, čas a místo konání svědecké výpovědi (svědecká výpověď měla být provedena dne 18.7.2022). Zároveň

o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový poradce C. Dne 18.7.2022 se pan Libor Luční k podání svědecké výpovědi nedostavil. Zároveň se i nedostavil daňový poradce C. Z důvodu, že se svědek nedostavil, správce daně dne 15.8.2022 panu Liboru Lučnímu zaslal opakované předvolání (svědecká výpověď měla být provedena dne 7.9.2022). Zároveň o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový poradce C.

Dne 7.9.2022 se pan Libor Luční k podání svědecké výpovědi dostavil a ta byla zaznamenána do protokolu. K svědecké výpovědi se nedostavil daňový poradce C. Během svědecké výpovědi byla předložena panu Liboru Lučnímu faktura č. 1313. Z výsledku svědka vyplynuly níže uvedené skutečnosti:

- fakturu č. 1313 vidí poprvé a neví nic o písku o kterém se tam píše,
- svědek nezná daňový subjekt ani jeho jednatele,
- svědek zná společnost XXX s.r.o. včetně jeho jednatele, jednatel je jeho spolužák ze základní školy, občas zajdou na pivo, ví že podniká a jeho společnost provádí stavby např. v Praze a Brně.

Správce daně zaslal dne 1.9.2022 předvolání svědkovi panu Lumírovi Lucemburskému na adresu evidovaného trvalého pobytu, ve kterém byl uveden den, čas a místo konání svědecké výpovědi (svědecká výpověď měla být provedena dne 27.9.2022). Zároveň o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový poradce C. Dne 27.9.2022 se pan Lumír Lucemburský k podání svědecké výpovědi nedostavil. Z tohoto důvodu správce daně dne 4.10.2022 panu Lumírovi Lucemburskému zaslal opakované předvolání (svědecká výpověď měla být provedena dne 24.10.2022). Zároveň o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový poradce C. Dne 21.10.2022 se pan Lucemburský telefonicky správci daně omluvil, že nemůže přijít, protože je nemocen. Termín konání svědecké výpovědi byl tak po domluvě s panem Lucemburským domluven na den 15.11.2022. Na domluvený den mu tedy správce daně zaslal předvolání. K podání svědecké výpovědi se dne 15.11.2022 pan Lucemburský nedostavil. Poté správce daně nechal svědka pana Lucemburského předvést policií České republiky, a to dne 19.12.2022. Zároveň o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový poradce C. Svědek pan Lucemburský byl policií České republiky na konání svědecké výpovědi předveden. Dostavil se i daňový poradce C. Během svědecké výpovědi byla předložena panu Lucemburskému faktura č. 11. Z výsledku svědka po kladení otázek správcem daně vyplynuly níže uvedené skutečnosti:

- fakturu č. 11 vidí poprvé,

- svědek zná společnost XXX s.r.o., jednatele nezná. O společnosti ví jen to, že dělá stavy v Brně.
- svědek zná daňový subjekt, a i jeho jednatele. Jednatele zná tak cca 10 let, protože u něj dříve pracoval. Pracoval pro něj tak do cca roku 2018 a i dnes mu s něčím občas vypomůže. Vybavuje si, že někdy na jaře 2020 pro něj přebíral materiál v Brně, protože ho o to požádal. Materiál i zaplatil řidiči, který ho přivezl.

Potom daňový poradce C položil svědkovi otázky, týkající se: kde konkrétně v Brně materiál přebíral, kolik peněz řidiči předával, o jaký konkrétní materiál se jednalo, co s materiálem dále udělal. Svědek na tyto otázky už jen odpověděl, že to byla nějaká stavba v Brně, že je to už dlouho, neví přesně o jaký materiál šlo, vše bylo ve velkých krabicích, které si na stavbě někdo převzal a ten to měl zkontrolovat a na stavbě použít, ale už neví, kdo přesně to byl, peníze předával asi 200 000 Kč a pokladní doklad si nechal podepsat a ten pak předal jednateli daňového subjektu, když se cca za měsíc viděli.

Správce daně průběh svědeckých výpovědí a jejich vyhodnocení zaznamenal do zprávy o daňové kontrole. Svědecké výpovědi neprokázaly, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění uvedené na faktuře č. 11, faktuře č. 121212 a faktuře č. 1313. Daňový subjekt tedy nedoložil a neprokázal, že v přiznání k DPH za období květen 2020 uplatnil nárok na odpočet daně z těchto přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a že plnění skutečně přijal a v jakém rozsahu, a proto nárok na odpočet daně nebude správcem daně uznán, a to ve výši 42 000 Kč (faktura č. 11), 21 000 Kč (faktura č. 121212) a 31 500 Kč (faktura č. 1313).

Správce daně dne 31.1.2023 odeslal daňovému poradci C oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávu o daňové kontrole. Daňový poradce C vše převzal dne 1.2.2023. Daňová kontrola byla ukončena tedy dne 1.2.2023.

Dodatečný platební výměr byl daňovému poradci C zaslán správcem daně dne 6.2.2023 (doručen dne 7.2.2023).

4.2 Modelový příklad postupu k odstranění pochybností za využití zálohy na daňový odpočet

Postup k odstranění pochybností byl zahájen u daňového subjektu na DPH za období duben 2022 (dále jen „příznání“). Daňový subjekt příznání podal dne 25.5.2022 (poslední den lhůty na podání příznání k DPH). V příznání byla uvedena hlavní ekonomická činnost výkopové práce a dále zde byly vyplněny hodnoty, které se týkaly pouze nároku na odpočet daně, konkrétně řádek (dále jen „ř.“) 40 (základ daně (dále jen „ZD“) 900 000 Kč a DPH 189 000 Kč).

Daňový subjekt ve svém příznání na ř. 40 uplatnil odpočet daně ve výši 189 000 Kč:

- částku 84 000 Kč z pořízení majetku (ZD 400 000 Kč), a to za nákupu osobního vozidla, které bude používat k jeho ekonomické činnosti (k příznání byl přiložen i technický průkaz vozidla, které dříve patřilo jinému plátcí),
- částku 105 000 Kč z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele Y s.r.o., Pražská 1, Praha 1, 110 00, DIČ: CZ12345678, na základě: faktury č. 1, datum plnění: 1.4.2022, datum vystavení: 1.4.2022, na částku ZD = 500 000 Kč, DPH = 105 000 Kč, předmět plnění: Fakturujeme Vám 1 ks 3D tiskárny ULTIMAKER S3. Tento daňový doklad (faktura) byl správci daně zaslán dodatečně dne 8.6.2022, a to na základě neformální komunikace dne 6.6.2022 mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Správce daně k plnění na faktuře č. 1 poté zjistil (pochybnosti správce daně):

- že společnost Y s.r.o. v kontrolním hlášení (oddíl A.4.) za duben 2022 uvedla plnění pro daňový subjekt s jiným evidenčním číslem (daňový subjekt ve svém kontrolním hlášení uvádí číslo 1 a společnost Y s.r.o. číslo 12121). Tzn. údaj (evidenční číslo dokladu) v kontrolním hlášení daňového subjektu a jeho dodavatele, tj. společnosti Y s.r.o., se neshodoval. Ekonomickou činnost, kterou společnost Y s.r.o. uvedla ve svém příznání byly také výkopové práce. Dále tato společnost měla na DPH vysoké nedoplatky.
- po nahlédnutí do obchodního rejstříku, že společnost Y s.r.o. s názvem Y s.r.o., se sídlem Pražská 1, Praha 1, 110 00, ke dni 1.4.2022 neexistovala. Společnosti s identifikačním číslem 12345678 byl tento název a sídlo zapsáno až 24.5.2022 (před datem 24.5.2022 byl název společnosti Srdíčko s.r.o. a jednatelem společnosti byl pan Stanislav Srdíčko). Zároveň k tomuto datu byl i zapsán nový jednatel a společník

(Josef Y). Je zřejmé, že pokud společnost s tímto názvem a sídlem v dubnu 2022 (resp. dne 1.4.2022) neexistovala, tak nemohl být předmětný daňový doklad v tento den vystaven. Správce daně k bývalému, a i k současnému jednateři společnosti Y s.r.o. zjistil, že oba mají evidovaný trvalý pobyt na stejném obecním úřadě.

- na internetu, že tiskárna ULTIMAKER S3 je běžně k dostání (prodávala se v dubnu 2022) za cenu bez DPH cca kolem 110 000 Kč (cena bez DPH zjištěná nejnížší 95 000 Kč a nejvyšší 125 000 Kč). Tzn. lišila se výrazně cena uvedená na faktuře č. 1 od běžně dostupné ceny. Hodnota věci je např. upravena v občanském zákoníku, ve kterém je v § 492 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb. uvedeno, že: „*Hodnota věci, lze-li ji vyjádřit v penězích, je její cena. Cena věci se určí jako cena obvyklá, ledaže je něco jiného ujednáno nebo stanoveno zákonem.*“⁶¹ Co je cena obvyklá, je uvedeno v § 2 odst. 2 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, z kterého vyplývá, že je to cena při prodeji stejného nebo obdobného majetku ke dni ocenění v obvyklém obchodním styku v tuzemsku.⁶²

Dále správci daně nebylo zřejmé, k jaké ekonomické činnosti tiskárnu ULTIMAKER S3 bude daňový subjekt používat, když v přiznání uvedl hlavní ekonomickou činnost výkopové práce.

Dne 24.6.2022 byla daňovému subjektu vystavena výzva k odstranění pochybností, ve které správce daně vyjádřil své pochybnosti (doručena daňovému subjektu do datové schránky dne 4.7.2022, lhůta plnění do 19.7.2022) a vyzval daňový subjekt, aby pochybnosti odstranil a prokázal, že nárok na odpočet daně u přijatého plnění uvedeného v přiznání (konkrétně na faktuře č. 1) byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet daně má daňový subjekt při splnění několika podmínek, a to konkrétně, že musí nárok na odpočet daně prokázat daňovým dokladem (§ 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) a zdanitelné plnění použije pro svoji ekonomickou činnost (§72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

⁶¹ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 33/2012, dostupný také na stránce <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89#p492> dne 18.9.2022

⁶² Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů ČR, částka 54/1997, dostupný také na stránce <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-151> dne 18.9.2022

Zároveň správce daně musel dle daňového řádu aplikovat § 174a. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností vyjádřil pochybnosti pouze k plnění uvedenému na faktuře č. 1. Správce daně nepochyboval o pořízení majetku (vozidla), a proto také dne 24.6.2022 zaslal daňovému subjektu sdělení, ve kterém byla vypočtena záloha na daňový odpočet ve výši 84 000 Kč, která byla daňovému subjektu vrácena, a to do 15 dnů dle § 174a odst. 4 daňového řádu. Tzn. že daňový subjekt 8.7.2022 obdržel na svůj bankovní účet částku ve výši 84 000 Kč.

Daňový subjekt na výzvu k odstranění pochybností reagoval poslední den lhůty, a to 19.7.2022. V odpovědi bylo pouze uvedeno, že tiskárnu ULTIMAKER S3 v dubnu 2022 za danou částku skutečně pořídil a přeje si provedení svědecké výpovědi, která prokáže, že tomu tak skutečně bylo, svědkem má být bývalý jednatel pan Stanislav Srdíčko.

Dne 1.8.2022 (pondělí – úřední den) přišel daňový subjekt nahlížet do spisu, který se týkal daného postupu k odstranění pochybností. Správce daně nahlížení zapsal do protokolu a ke konci protokolovaného jednání se úřední osoby zeptaly daňového subjektu, zda má povědomí kde se jím navržený svědek zdržuje/bydlí, případně zda na něj nemá telefonní kontakt. Daňový subjekt uvedl, že neví, kde se zdržuje, ale že doma na něj určitě najde telefonické spojení. Bylo vzájemně domluveno, že tuto informaci do týdne sdělí správci daně. Daňový subjekt tuto informaci správci daně do týdne (ani poté) neposkytl.

Dne 1.9.2022 dále daňový subjekt podal stížnost na nevhodné chování úřední osoby. Dle daňového subjektu s ním úřední osoba, která provádí postup k odstranění pochybností při protokolovaném jednání mluvila nevhodně. Žádné další podrobnosti nebyly ve stížnosti uvedeny.

Stížnost byla shledána přípustnou (podal daňový subjekt) a dále byla shledána nedůvodnou. Daňový subjekt vyrozumění o stížnosti převzal dne 27.10.2022. Stížnost vyřizoval nadřízený pracovník. Shledána nedůvodnou byla stížnost z toho důvodu, že stížnost neobsahovala žádné konkrétní chování, které dle daňového subjektu mělo být nevhodné; protokolovaného jednání se účastnily 2 úřední osoby a daňový subjekt neuvedl jaká konkrétní úřední osoba mluvila nevhodně; daňový subjekt si v průběhu jednání, které bylo zaznamenáno do protokolu a které i podepsal na žádné nevhodné chování úřední osoby

v průběhu jednání nestěžoval / nepoukazoval a na závěr jednání neměl k obsahu protokolu žádné námitky.

Správce daně zaslal dne 3.10.2022 předvolání svědkovi na adresu evidovaného trvalého pobytu, ve kterém byl uveden den, čas a místo konání svědecké výpovědi (svědecká výpověď měla být provedena dne 18.10.2022). Zároveň o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový subjekt. Svědek ani daňový subjekt se nedostavili. Správce daně zaslal dne 1.11.2022 opakované předvolání svědkovi na adresu evidovaného trvalého pobytu, ve kterém byl uveden den, čas a místo konání svědecké výpovědi (svědecká výpověď měla být provedena dne 18.11.2022). Zároveň o konání svědecké výpovědi byl informován i daňový subjekt. Svědek ani daňový subjekt se nedostavili. Správce daně nechal předvést svědka policií České republiky na konání svědecké výpovědi dne 14.12.2022. Zároveň o konání svědecké výpovědi na tento den byl informován i daňový subjekt. Daňový subjekt se nedostavil. Svědek byl policií České republiky na konání svědecké výpovědi předveden. Svědek se v průběhu svědecké výpovědi vyjádřil, že fakturu č. 1 vidí poprvé, že danou tiskárnu jeho bývalá společnost neměla, že nic neprodal on ani jeho bývalá společnost a že daňový subjekt nezná. Svědecká výpověď neprokázala, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění uvedené na faktuře č. 1.

Správce daně dne 12.1.2023 v průběhu protokolovaného jednání sdělil daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností za duben 2022, ve kterém se mimo jiné vyjádřil ke všem důkazním prostředkům a konstatoval, že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny a že daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet daně ve výši 105 000 Kč z přijatého zdanitelného plnění uvedeného na faktuře č. 1.

Daňový subjekt se k tomuto výsledku vyjádřil 15 den, a to 27.1.2023. Ve vyjádření pouze uvedl, že s výsledkem nesouhlasí a dále uvedl, že nebyl přítomen svědecké výpovědi.

Správce daně dne 10.2.2023 zaslal daňovému subjektu platební výměr na DPH za duben 2022, ve kterém se mimo jiné i vypořádal s již vrácenou zálohou na daňový odpočet ve výši 84 000 Kč a také zde i uvedl, že daňový subjekt byl řádně o konání svědecké výpovědi informován a jeho přítomnost při svědecké výpovědi je právem nikoliv povinností, toto své právo nevyužil (ke svědecké výpovědi se nedostavil).

4.3 Rozhovor se správcem daně

V průběhu září a října 2022 byl proveden rozhovor se správcem daně, resp. s úředními osobami Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Konkrétně byl proveden v září 2022 rozhovor s vedoucí oddělení na odboru kontrolním Územního pracoviště v Teplicích a v říjnu 2022 byl proveden rozhovor s vedoucím oddělení řízených rizik Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Rozhovor se týkal v obecné rovině průtahů v daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností. Z rozhovoru na dané téma zejména vyplynulo, že:

- lze čerpat informace z „*Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021*“⁶³ dostupné na webových stránkách finanční správy,
- všichni kontroloři nejsou plně vybavení potřebnými odbornými znalostmi a nejsou tak flexibilní, jak by bylo někdy potřeba (jen část pracovníků je ochotna jezdit na školení do školících středisek – proč pracovník nemůže vyjet jsou zejména zdravotní a rodinné důvody),
- zvýšila se všeobecně u pracovníků finanční správy jejich nepřítomnost (nemoc, karanténa, ošetřovné – samozřejmě na nepřítomnosti měl a má stále vliv COVID-19), odbor kontrolní zpracovával agendu týkající se kompenzačních bonusů a také i někteří pracovníci vypomáhali krajským hygienickým stanicím,
- práce kontrolorů je mnohdy velmi časově a psychicky náročná,
- často je ze strany daňových subjektů (zástupců) využít důkazní prostředek ve formě svědecké výpovědi (někdy nejsou svědci „k nalezení“), svědek je často předvolán znovu (opakovaně), protože se na svědeckou výpověď nedostaví, nebo se svědecká výpověď odkládá z důvodu, že daňový subjekt (zástupce) požádá o změnu termínu např. z důvodu své zdravotní indispozice,
- správce daně je limitován určitou kapacitou pracovníků, dochází ke snižování počtu pracovníků ve finanční správě (tzn. i na odboru kontrolním),
- daňové subjekty a jejich zástupci jsou velmi kreativní při hledání způsobů, jak procesně protáhnout řízení (např. podněty na podjatost úředních osob, podávání stížností a námitek, návrhy na výslechy velkého počtu svědků, nejlépe svědků ze zahraničí), kdežto správce daně je limitován zákony, potažmo rozsudky (např.

⁶³ dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>, dne 12.10.2022, s. 53-54

rozsudky Krajských soudů a zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu, které jsou pro něj závazné),

- daňový subjekt (zástupce) může v průběhu daňového řízení neustále korigovat (měnit) svoje tvrzení,
- daňový subjekt (zástupce) v průběhu řízení může kdykoliv předkládat a navrhopvat důkazní prostředky, a to i po lhůtě a správce daně je povinen k nim přihlídnout a vyhodnotit je,
- zástupci daňových subjektů (zejména daňový poradci) mají někdy větší odborné znalosti než někteří kontroloři,
- daňový subjekt (zástupce) v některých případech reaguje až na samém konci lhůty,
- některé obstrukce (např. zahájení a ukončení daňové kontroly, vzniku zálohy na daňový odpočet) byly eliminovány novelou daňového řádu platnou od 1.1.2021. Např. před 1.1.2021 mohla být daňová kontrola zahájena jen fyzicky, tzn. za přítomnosti daňového subjektu (zástupce),
- mimo jiné správce daně (tzn. i kontroloři) musí svoji práci přizpůsobit aktuálním rozsudkům, zejména rozsudkům Nejvyššího správního soudu (zmíněn byl rozsudek 7 Afs 39/2020 – 29⁶⁴, z kterého vyplývá, že došlo k doměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně - den, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu není dnem od kdy běží lhůta pro stanovení daně znovu, ale je to den, kdy daňový subjekt zaslal správci daně listiny v rámci vyhledávací činnosti, která probíhala před zahájením daňové kontroly).

4.4 Anketa s daňovými poradci a rozhovor s účetní

Z internetových stránek Komory daňových poradců České republiky⁶⁵ vyplývá, že u Ústeckého kraje je evidováno k 12.9.2022 celkem 232 poradců (zaevidovaní poradci a společnosti). Jen u 149 z nich byla uvedena e-mailová adresa. Na tuto e-mailovou adresu byla dne 13.9.2022 odeslána e-mailem anketa. Cílem této ankety byl průzkum názorů u těchto daňových poradců, který se týkal jejich názoru na průtahy v daňovém řízení (konkrétně v daňové kontrole a postupu k odstranění pochybností) a co je dle nich možná způsobuje (ze strany správce daně a ze strany daňového subjektu). E-mail byl zvolen proto,

⁶⁴ Rozsudek 7 Afs 39/2020 – 29 dostupný na stránce <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/7-afs-39-2020-29>, dne 30.09.2022

⁶⁵ dostupný na <https://www.kdpcr.cz/seznam-danovych-poradcu>, dne 12.9.2022

že se jednalo o velmi rychlý způsob s minimálními náklady. Bylo na osloveným daňovým poradci, zda se ankety účastní nebo ne. Pokud se rozhodl se jí zúčastnit, tak byl požádán, aby i on svojí reakci odeslal zpět e-mailem. Anketa byla zaslána včetně informace: kdo je odesilatelem, že je anketa dobrovolná, je zaslána z důvodu vypracování bakalářské práce (obor-škola) a že e-mailové adresy byly čerpány na stránkách Komory daňových poradců České republiky.

Jak je již výše uvedeno, tak anketa byla odeslána dne 13.9.2022 na 149 e-mailových adres daňovým poradcům v Ústeckém kraji, a z toho:

- u 10 adres se obratem ukázalo, že zpráva je nedoručitelná,
- ze 3 adres byla zaslána obratem zpráva, že jsou „nepřítomní“,
- ze 3 adres byly odeslány reakce z kterých vyplynulo, že se s danou oblastí, s průtahy nebo finanční správou nemají zkušenosti,
- ze 2 adres byla odeslána zpráva v tom smyslu, že se omlouvají, ale ankety se nebudou účastnit,
- z 1 reakce vyplynuly jen připomínky k zaslanému e-mailu (anketě) např. dle příjemce bylo neprofesionální zasílat e-mail (anketu) hromadně.

Reakce na anketu, která byla odeslána 13.9.2022 byla pouze ten samý den a den následující. Tzn. že poslední reakce byla přijata 14.9.2022 a po tomto datu již nikdo nereagoval. Účast v anketě byla zcela dobrovolná. Z výše uvedeného je zřejmé, že se aktivně ankety nikdo nezúčastnil. Dále je vyhodnocení ankety uvedeno níže v bodu 5.3.

Dále byl i proveden v prosinci 2022 rozhovor s účetní, která zastupuje u správce daně daňový subjekt. Účetní pochází z Teplic. Jednalo se o poznávací (nestrukturovaný) rozhovor, při kterém účetní uvedla své zkušenosti s finančním úřadem, resp. s Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územním pracovištěm v Teplicích, a to:

- Účetní má ve větší míře zkušenosti s odborem vyměřovacím pozitivní. Pokud bylo třeba, tak jí pracovnice vyšly vždy vstříc (např. při zodpovězení různých otázek, domluvy termínu jednání a při řešení různých jiných věcí).
- Účetní měla zatím pouze jednu zkušenost s odborem kontrolním, když cca před 3 roky u jejího klienta (daňového subjektu) byl veden postup k odstranění pochybností na DPH. Za klienta jednala ona a tam už to tak „hladce“ neprobíhalo. Jejímu klientovi byl zadržán nadměrný odpočet, který získal až zhruba po ¾ roce. Snažila

se správci daně odpovídat a dokládat obratem, protože její klient peníze z nadměrného odpočtu chtěl použít co nejdříve. Účetní využila jednou při řízení nahlížení do spisu. Dle účetní to, že se to tak protáhlo bylo z důvodu provedení svědecké výpovědi, resp. proto, že se svědek nejprve na první termín výpovědi nedostavil a ten druhý termín musel být přesunut, protože svědek doložil, že je nemocný. Než vše proběhlo a uzavřelo se, byl skoro necelý rok. Kontrolorky (obě byly ve věku cca 50 let), které postup k odstranění pochybností prováděly se jí zdály asertivní. Osobní jednání bylo dle ní vždy náročné, vyčerpávající a musela být pořád „*ve střehu*“. Velmi uvítala, že došlo ke změně legislativy a že se již nezadržuje celý nadměrný odpočet, resp. je zadržena pouze ta část odpočtu, která je prověřována.

5 Výsledky a návrhy opatření

Z „*Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021*“ dostupné na webových stránkách finanční správy vyplývá, že na DPH:

- bylo ukončeno v roce 2021 celkem 3 584 daňových kontrol a doměřeno bylo 3 497 281 tis. Kč (oproti roku 2020 došlo ke snížení doměření o 279 245 tis. Kč),
- bylo ukončeno v roce 2021 celkem 7 852 postupů k odstranění pochybností a celková změna nadměrného odpočtu byla -1 923 027 tis. Kč (oproti roku 2020 došlo k navýšení doměření z -804 860 tis. Kč na -1 923 027 tis. Kč, tj. nárůst o 138,9 %),
- oproti roku 2020 došlo ke snížení postupů k odstranění pochybností, a to celkem o 1 792 (tj. o 18,6 %).

Dále vyplývá, že provádění kontrolních postupů bylo v roce 2021 ovlivněno pandemií COVID-19, a to: nepřítomností pracovníků finanční správy (např. nemoc, karanténa), zpracování agendy týkající se kompenzačních bonusů.⁶⁶

5.1 Vyhodnocení modelových příkladů

Modelový příklad daňové kontroly z bodu 4.1

Daňový subjekt v průběhu daňové kontroly neodstranil pochybnosti a správce daně mu doměřil na DPH za období březen 2018 částku 94 500 Kč. Daňová kontrola trvala od 13.4.2021 (doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly) do 1.2.2023 (doručeno oznámení o ukončení daňové kontroly), tzn. celkem 660 dnů.

Je zřejmé, že jednání (průtahy) správce daně a daňového subjektu mělo vliv na délku daňové kontroly a vystavení dodatečného platebního výměru. Daňový subjekt několikrát změnil své zástupce, kteří reagovali téměř vždy s velkým odstupem, využili svého práva nahlížet do spisu, podávat stížnosti, navrhopvat svědky. Lze jen spekulovat, zda šlo o pracovní vytížení nebo taktiku. Správce daně konal také vždy s velkým odstupem a na hraně termínů. V některých případech je zřejmé, že správce čekal na reakci daňového subjektu, resp. zástupce daňového subjektu. Ale i zde při některých úkonech, které byly konány na konci termínů/lhůt, lze spekulovat, zda šlo o pracovní vytížení úředních osob na jiných kauzách,

⁶⁶ dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>, dne 12.10.2022, s. 53-54

jejich případnou nepřítomnost (nemoc, dovolená atd.) nebo nesprávnou koordinací a rozvržení práce či něčím jiným. Např. pokud by daňový subjekt předložil správci daně požadované evidenci, daňové doklady a další listiny k daňové kontrole najednou a nedokládal je po částech a s velkým časovým odstupem, tak by daňová kontrole mohla být ukončena již na konci listopadu 2021: výzva k prokázání skutečností by byla vystavena do konce května 2021, reakce na ní v průběhu června 2021 (včetně požadovaných svědeckých výpovědí), v průběhu července a srpna 2021 by proběhly svědecké výpovědi včetně případného předvolání svědka, do konce září 2021 by byl vystaven dosavadní výsledek kontrolního zjištění, v průběhu října 2021 případná reakce na výsledek a v listopadu 2021 by byla vydána zpráva o daňové kontrole včetně oznámení ukončení daňové kontroly (např. doručena 30.11.2021). Pokud by vše plynule a bez zdržení navazovalo, tak by daňová kontrola trvala celkem 232 dní, což je o 428 dní méně.

Lhůta v daňovém řízení je velmi důležitá. Jak je výše uvedeno, tak daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně k přiznání DPH za zdaňovací období březen 2018 by uplynula dne 26.4.2021. Daňová kontrola byla zahájena dne 13.4.2021, tzn. prodloužení lhůty o 3 roky do 13.4.2024. Daňová kontrola v modelovém příkladu byla ukončena 1.2.2023, tzn. že ještě zbýval rok a dva a půl měsíce do lhůty pro stanovení daně. Nicméně pokud by trvaly průtahy ještě déle (např. další svědecké výpovědi nebo by byly doloženy nové listiny) anebo daňová kontrola by byla komplikovanější a správce daně by měl pochybnosti o více dokladech, tak bychom se zcela jistě přiblížily k datu 13.4.2024, tzn. lhůty pro stanovení daně.

Modelový příklad postupu k odstranění pochybností z bodu 4.2

Pokud by nebyl u daňového subjektu zahájen postup k odstranění pochybností na DPH za duben 2022, byl by mu nadměrný odpočet ve výši 189 000 Kč vrácen do 30 dnů, a to do 24.6.2022.

Postup k odstranění pochybností byl ale zahájen (výzva k odstranění pochybností byla vystavena dne 24.6.2022) a daňovému subjektu vznikla záloha na daňový odpočet, která mu byla vrácena 8.7.2022 ve výši 84 000 Kč. Daňový subjekt neodstraní pochybnosti správce daně, které byly uvedeny ve výzvě a nebyl mu nárok na odpočet daně z prověřovaného

plnění ve výši 105 000 Kč uznán. Platební výměr byl daňovému subjektu vystaven dne 10.2.2023. Od vystavení výzvy do vydání platebního výměru uplynulo 232 dní. Zde je důležité uvést, že část nadměrného odpočtu, která nebyla prověřovaná byla vrácená daňovému subjektu už dne 8.7.2022, tzn. do 15 dnů od 24.6.2022.

Daňový subjekt využil právo nahlížet do spisu a podal stížnost na chování správce daně. Správce daně, resp. úřední osoby, tak svůj pracovní čas věnovali těmto činnostem. Zároveň je zřejmé, že v průběhu letních měsíců, správce daně konal s dlouhým odstupem, a to např. daňový subjekt navrhl svědeckou výpověď dne 19.7.2022, ale správce daně až dne 3.10.2022 poprvé předvolal svědka na svědeckou výpověď. Těsně před ukončením 3 měsíců, protože po 3 měsících by totiž daňový subjekt mohl oprávněně argumentovat nečinností ze strany správce daně. Lze jen spekulovat, zda v tom sehrála případná nepřítomnost (např. dovolená, nemoc) úředních osob, vyčízenost úředních osob na jiných kauzách nebo byl jiný důvod pro takto dlouhou pauzu. Z modelového příkladu vyplývá, že správce daně, a i daňový subjekt konali vždy poslední den lhůty nebo těsně před ní. Dále, že daňový subjekt na vzájemnou sjednanou domluvu poté nereagoval (daňový subjekt slíbil, že dodá správci daně telefonní kontakt na svědka).

Jak již bylo v této bakalářské práci několikrát zmíněno, tak od 1.1.2021 byla zavedena záloha na daňový odpočet. Když by se výrazně snížily průtahy v daném postupu k odstranění pochybností, tak by toto mělo vliv jen za předpokladu, že by daňový subjekt odstranil pochybnosti správce daně, a ten by mu poté vrátil zbytek nárokovaného nadměrného odpočtu. Pokud by v našem modelovém příkladu svědecká výpověď prokázala přijetí zdánitelného plnění, tak by správce daně vrátil zbytek nadměrného odpočtu obratem po seznámení výsledku postupu k odstranění pochybností, které bylo daňovému subjektu sděleno v průběhu jednání dne 12.1.2023. Např. daňový subjekt by dne 20.1.2023 obdržel na svůj bankovní účet zbytek nadměrného odpočtu a to částku 105 000 Kč. Tzn. od vydání výzvy k odstranění pochybností dne 24.6.2022 by byl zbytek nadměrného odpočtu vrácen daňovému subjektu dne 20.1.2023, tzn. celkem za 211 dnů. Pokud by takové průtahy v daňovém řízení nebyly (např. daňový subjekt by poskytl slíbené telefonní číslo na svědka a tím pádem by mohla být po domluvě se svědkem provedena svědecká výpověď začátkem září 2022) a správce daně by konal obratem, samozřejmě za předpokladu, že by daňový subjekt odstranil pochybnosti správce daně (tzn. svědecká výpověď by prokázala přijetí

zdanitelného plnění), tak by teoreticky mohl být daňový subjekt seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností mnohem dříve (např. do 30.9.2022) a částka ve výši 105 000 Kč by byla vrácena začátkem října 2022 (např. 6.10.2022). Z výše uvedeného vyplývá, že by byla vrácena o 107 dnů dříve (6.10.2022-20.1.2023).

Je zřejmé, že pokud jsou pochybnosti správce daně odstraněny, tak průtahy v daňovém řízení mají významný vliv, za jakou dobu bude nadměrný odpočet daňovému subjektu vrácen.

Dále je z modelového příkladu také zřejmé, že zavedení od 1.1.2021 zálohy na daňový odpočet v daňovém řádu mělo velký význam, protože v našem případě neprověřovaná částka ve výši 84 000 Kč byla daňovému subjektu vrácena již 8.7.2022 a nemusel tak čekat (jak tomu bylo před 1.1.2021 než bylo zavedeno ustanovení § 174a v daňovém řádu) na konec postupu k odstranění pochybností a vystavení platebního výměru.

5.2 Vyhodnocení rozhovoru se správcem daně

Ze stránek finanční správy, konkrétně z „*Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021*“ vyplývá, mimo jiné, že:

- od roku 2019 dochází ke snižování počtu zaměstnanců,
- v roce 2021 klesl nejvíce počet nově uzavřených služebních a pracovních poměrů od roku 2017,
- od roku 2018 dochází ke snižování počtu nahlášených fyzických a verbálních napadení zaměstnanců,
- v roce 2021 se zvýšil počet případů nárokové právní pomoci,
- v roce 2021 bylo podáno celkem 925 podání dle daňového řádu a z toho 14 % těchto podání částečně důvodných a bylo přijato 49 opatření,

viz tabulka 1 až 3.⁶⁷

V roce 2021 z celkového počtu zaměstnanců tvořily:

- ženy 81 % a muži 19 %,

⁶⁷ Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021 dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>, dne 12.10.2022

- vysokoškolsky vzdělaní zaměstnanců bylo 48,9 %,
- největší podíl 37,8 % měli zaměstnanci, kteří byli ve věku od 45 do 54 let,
- nejnižší podíl 0,7 % měli zaměstnanci, kterým bylo méně než 25 let.⁶⁸

Tabulka 1: Počet nových a ukončených služebních a pracovních poměrů

		2017	2018	2019	2020	2021
Počet zaměstnanců ke konci sledovaného období = evidenční počet zaměstnanců		15 550	15 571	15 267	15 031	14 749
Nově uzavřené služební a pracovní poměry		1 634	1 339	1 036	1 197	1 006
Ukončené služební a pracovní poměry		1 399	1 233	1 260	1 352	1 221
z toho	Neplánované ukončení	1 046	983	1 043	1 083	1 006
	Ostatní	353	250	217	269	215
Míra fluktuace (%)		9,0	7,9	8,3	9,0	8,3

Zdroj: Finanční správa České republiky, zpracování převzato z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>, dne 12.10.2022, s. 84

Tabulka 2: Napadení zaměstnanců

Počet ohlášených případů napadení zaměstnance	2018	2019	2020	2021
fyzické napadení	4	4	1	1
verbální napadení	69	48	20	25
poškození majetku	2	2	1	0
trestní oznámení podané na zaměstnance	4	3	0	0
trestní oznámení podané zaměstnancem	1	1	1	4
ostatní případy	0	5	0	0
CELKEM	77	61	23	28
počet případů nárokové právní pomoci	16	7	1	4
počet případů nárokové psychologické pomoci	1	0	0	0

Zdroj: Finanční správa České republiky, zpracování převzato z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>, dne 12.10.2022, s. 86

⁶⁸ Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021 dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>, dne 12.10.2022, s. 81-82

Tabulka 3: Podání vyřizovaná podle daňového řádu k 31.12.2021

Věcné zaměření podání dle DŘ	Počet	Z toho důvodných a částečně důvodných		Počet přijatých opatření
		Počet	%	
§ 38 Ochrana před nečinností	183	44	24	7
§ 261 Stížnost	602	85	14	42
§ 77 Vyloučení úřední osoby	140	0	0	0
CELKEM	925	130	14	49

Zdroj: Finanční správa České republiky, zpracování převzato z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>, dne 12.10.2022, s. 101

Z rozhovoru s pracovníky finanční správy v návaznosti na „*Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021*“ je zřejmé, že pandemie COVID-19 (první případy se v České republice objevily 1.3.2020)⁶⁹ ovlivnila významně činnost finanční správy, a to kapacitou pracovníků (někteří onemocněli COVID-19, někteří byli v izolaci či karanténě, nebo také čerpali ošetření na nezletilé dítě, když byly školy/školky zavřené). Část pracovníků z odboru kontrolního byla přesměrována zajištění agendy související s vyplácením kompenzačních bonusů (byla omezena podnikatelská činnost) a část i na pomoc krajským hygienickým stanicím (trasovali osoby, které byly v kontaktu s nemocným na COVID-19). To samo o sobě způsobilo, že zbylí „volní“ a „zdraví“ pracovníci dokončovali již rozběhlá daňová řízení (daňové kontroly a postupy k odstranění pochybností) v omezeném počtu, kde tudíž díky nastalé situaci mohlo dojít k průtahům se strany správce daně (velké rozestupy mezi jednotlivými úkony) a dále v daném omezeném počtu museli pracovníci i zahajovat nové kontrolní postupy u závažných podezření na daňové úniky.

Pracovníci finanční správy (pracovníci odboru kontrolního) se musí řídit platnými zákony a měli by respektovat a řídit se rozsudky, zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu, které jsou závazné. K průtahům ze strany správce daně i v některých případech přispívá to, že např. pracovník se v dané daňové problematice neorientuje, není obeznámen s aktuální judikaturou nebo zastupuje svého kolegu a neví tudíž veškeré informace o daném daňovém řízení. Práce kontrolora je i v některých případech náročná na psychiku, zejména jsou náročná místní šetření a jednání s daňovými subjekty a jejich zástupci (např. daňovými poradci). Jak vyplývá z výše uvedeného, tak pracovníci finanční správy jsou zejména ženy.

⁶⁹ Článek o COVID-19 dostupný na <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/koronavirus-covid-19-jak-sel-cas-91186>, dne 13.10.2022

Vůči mužům to mají ženy hlavně z psychického hlediska těžší a jsou mnohem náchylnější k onemocněním jako jsou nespavost, poruchy příjmu potravy, deprese, úzkostná porucha nebo posttraumatická stresová porucha.⁷⁰

Z výše uvedeného je zřejmé, že průtahy v daňovém řízení (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností), které jsou způsobeny daňovým subjektem, jsou zejména:

- různá podání od daňového subjektu (zástupce) např. stížnost na chování úřední osoby, stížnost na postup správce daně, neoprávněný podnět na nečinnost, podnět na podjatost úředních osob,
- reakce ze strany daňového subjektu (zástupce) až na samém konci lhůty,
- neustálé předkládání postupně různých důkazních prostředků včetně navržení svědků a také odkládání svědeckých výpovědí z důvodu např. zdravotní indispozice daňového subjektu (zástupce).

Takto je mnohdy velice efektivně dosaženo protáhnutí daňového řízení např. s cílem dosáhnout prekluze práva vyměřit daň. Např. úřední osoby na které byla podána podjatost jsou vyloučeny z daňového řízení, než o jejich nepodjatosti bude rozhodnuto. Z tabulky 3 vyplývá, že v roce 2021 bylo podáno 140 podnětů na vyloučení úřední osoby a z toho nebyla ani jedna důvodná.

Z výše uvedeného je zřejmé, že průtahy v daňovém řízení (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností), které jsou způsobeny správcem daně, jsou zejména:

- kapacitní možnosti správce daně,
- odbornost a erudice konkrétního kontrolního pracovníka,
- psychická odolnost konkrétního kontrolního pracovníka.

5.3 Vyhodnocení ankety a rozhovoru s účetní

Reakce na anketu, která byla odeslána 13.9.2022 daňovým poradcům z Ústeckého kraje byla pouze ten samý den a den následující. Tzn. že poslední reakce byla přijata 14.9.2022 a po tomto datu již nikdo nereagoval. Účast v anketě byla zcela dobrovolná. Z bodu 4.4 je zřejmé, že „aktivně“ se ankety nikdo nezúčastnil.

⁷⁰ Článek dostupný na <https://www.flowee.cz/clovek/2677-proc-by-se-zeny-mely-mit-co-nejlepe>, dne 13.10.2022

Lze jen spekulovat, zda to, že se ankety nikdo nezúčastnil sehrála největší význam ta skutečnost, že byla zcela dobrovolná nebo to že daňový poradci mohou být velmi vytížení anebo, zda měli jiný důvod (např. nezastupují klienty v daňovém řízení vedeném u správce daně).

Dále je nutno uvést, že „úmyslné“ průtahy (obstrukce) zákon umožňuje, resp. daňový subjekt nebo jeho zástupce konají jen to co jim je umožněno. To znamená, že mohou v průběhu daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností podat neomezený počet stížností na postup správce daně, neomezený počet stížností na chování úřední osoby, neomezený počet podnětů na nečinnost, neomezený počet podnětů na podjatost, přijít nahlížet do spisu každý úřední den, předkládat v průběhu řízení neomezený počet důkazních prostředků atd. Obstrukce však mohou být i plánovány, mohou mít nějaký cíl, v průběhu řízení mohou být opakovány a pokud je takto činěno v daňové kontrole nebo v postupu k odstranění pochybností, lze v tom spatřovat logicky dosažení určitého cíle, např. mimo jiné i docílení prekluze (lhůty pro stanovení daně). Daňový subjekt (zástupce) se jen těžko přizná, že dělá něco „naschvál“. Dalo by se říci, že vždy jen efektivně využívá všech dostupných nástrojů a plně využívá svá práva, který mu zákon umožňuje.

Vyhodnocení rozhovoru s účetní:

- Účetní měla většinou s finanční správou pozitivní zkušenost.
- Co nejvíce účetní vadilo (vrácení neprověřovaného odpočtu až po ukončení postupu k odstranění pochybností a vyměření daného daňového přiznání) bylo již legislativou změněno. A to od 01.01.2021 byla zavedena záloha na daňový odpočet, viz § 174a daňového řádu.
- Dle účetní byly kontrolorky asertivní. Úředníci by měly být, ale asertivní, tj. přímý, otevřený, neuchylovat se k agresi, prosazovat práva a povinnosti atd. Skupina: ženy ve věku cca 50 let patří mezi nejčastější zastoupení pracovníků ve finanční správě.
- Využití důkazního prostředku „svědecké výpovědi“, může za určitých okolností protáhnout daňové řízení (svědek se např. na předvolání nedostaví nebo se z jednání rádně omluví).

5.4 Návrhy opatření

Je zřejmé, že všechny průtahy (obstrukce) v kontrolních postupech (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností) mají negativní vliv na jejich délku a snižuje se efektivita a hospodárnost správce daně. Jedním z cílů těchto obstrukcí může být např. případné docílení prekluze (tzn. zabránění, aby daň byla doměřena) nebo i získání dostatečného času na odklonění majetku a financí v případě vyměření (doměření) daně.

Bylo zjištěno, že současný stav a legislativa je nedostatečná, a proto níže jsou navržena opatření, která by měla nedostatky a negativa minimalizovat. Úplně odstranit průtahy (obstrukce) nelze, a to proto, že daňový subjekt (zástupci) ke svému jednání využívají pouze svých práv, které jim zákon potažmo aktuální judikatura umožňuje a správce daně je závislý na určité kapacitě svých pracovníků (kontrolorů). Nelze např. zákonem omezit počet stížností na postup správce daně, omezit počet podnětů na podjatost nebo na nečinnost atd. Toto by bylo v rozporu s možností uplatňování subjektivního práva a práva na spravedlivé řízení. Z tohoto důvodu se musí navrhnout taková opatření, která by nedostatky a negativa minimalizovala. Navržená opatření:

- **novelizovat § 148 odst. 4 daňového řádu**⁷¹ a rozšířit výčet případů, pro které lhůta pro stanovení daně neběží (pokud důvod vzešel od daňového subjektu, např. běh lhůty by mohl být zastaven v případě, kdy se nepotvrdí podání o podjatosti úředních osob nebo kdy stížnost na postup správce daně bude shledána nedůvodnou nebo také pokud svědecké výpovědi budou přeloženy z důvodu požadavku daňového subjektu (zástupce) – a to ode dne podání stížnosti / podnětu / žádosti o přeložení svědecké výpovědi do doby vydání rozhodnutí / vyrozumění o stížnosti / svědecké výpovědi),
- **povinné opakující se semináře pro pracovníky finanční správy**, které by se zaměřily na to, aby ze strany správce daně byla práce lépe plánovaná a koordinovaná (např. aby práce kontrolorů, kteří provádějí kontrolní postupy byla lepší a efektivnější, tzn. v případě nepřítomnosti kontrolora, aby obratem ho dokázal efektivně zastoupit jiný kontrolor, lepší koordinace za strany vedoucích pracovníků, nenechávat zahájení daňové kontroly až těsně před prekluzí),

⁷¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbírka zákonů ČR, částka 87/2009, dostupný také v publikaci: Daňové zákony 2022 ProFi XXL (Díl 1.), s. 161

- **povinné opakující se semináře pro pracovníky finanční správy, které zvýší psychickou odolnost úředních osob (kontrolorů).**

Jedním z dalších navržených opatření by mohlo být zvýšení počtu kontrolorů, a to buď nově příchozích do finanční správy nebo přeložení pracovníků z jiného odboru na odbor kontrolní. Jelikož momentálně, ale dochází k zeštíhlení aparátu úředníků a finanční správa má agendy, které musí být neustále spravovány (např. odbor vyměřovací zpracovává podaná daňová přiznání, na žádost vrací přeplatky na dani z příjmů, vrací nadměrné odpočty), tak navržení tohoto opatření (navýšení počtu kontrolorů) v současnosti se jeví předem jako nereálné.

6 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat jednotlivé fáze daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností včetně rozboru jednotlivých průtahů v těchto kontrolních postupech. Pokud by bylo zjištěno, že současný stav a zejména legislativa je nedostatečná, tak měla být navržena konkrétní opatření, která by měla veškeré nedostatky a negativa minimalizovat, v nejlepším případě odstranit.

K dosažení cíle byl nejprve nastudován daňový řád a dále byla i nastudována další související platná legislativa včetně odborné literatury. V modelovém příkladu daňové kontroly na DPH a modelovém příkladu postupu k odstranění pochybností za využití zálohy na daňový odpočet byly aplikovány předemtná ustanovení daňového řádu a vliv činnosti jednání správce daně a také i daňového subjektu nebo jeho zástupce.

Z modelových příkladů a z rozhovoru s pracovníky finanční správy vyplývá, že novela daňového řádu platná od 1.1.2021 odstranila některé obstrukce, které mohly vzniknout při zahájení a ukončení daňové kontroly nebo omezily stížnosti potažmo soudní spory mezi daňovým subjektem a správcem daně z důvodu nevyplacení té části nadměrného odpočtu v průběhu daňového řízení (zejména se jednalo o postup k odstranění pochybností), o které správce daně nepochyboval. Dále z těchto modelových příkladů a rozhovorů s pracovníky finanční správy zejména vyplývá, že daňový subjekt a jejich zástupci využívají pouze svých práv, které jim umožňuje zákon a že stále dochází k průtahům v kontrolních postupech, a tyto průtahy mají negativní vliv na jejich délku. Tato délka může mimo jiné způsobit, že uplyne lhůta pro stanovení daně a daň již tak nebude moci vyměřit / doměřit nebo v případě vyměření / doměření, že nebude tato daň uhrazena, protože daňový subjekt stačil odklonit majetek a finanční prostředky na její úhradu.

Lze konstatovat, že současný stav a legislativa je nedostatečná, a to vedlo k navržení opatření, která by měla nedostatky a negativa minimalizovat. Tato opatření jsou uvedena v bodu 5.4 této bakalářské práce, zejména se jedná o rozšíření výčtu případů, pro které neběží lhůta pro stanovení daně. Správce daně také musí optimálně a efektivně využívat svých pracovních kapacit a dále zabezpečit, aby pracovníci (kontroloři) byly flexibilní a v dostatečné míře psychicky odolní.

7 Seznam použitých zdrojů

- 1) Kopřiva, M., Breburda, J., Novotný, J. Manuál k daňovému řádu (3. rozšířené a aktualizované vydání podle stavu k 1.1.2022). Ostrava: Nakladatelství Sagit, a.s., leden 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.
- 2) Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád změny do 1.6.2018 (1. vydání). Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-146-8.
- 3) Kobík, J., Kohoutková, A. Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí. Praha: Nakladatelství Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-126-4.
- 4) Alexa, K. Lhůty při správě daní. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2014. ISBN 978-80-7380-522-7.
- 5) Kobík, J. Daňový proces judikatura k problémovým situacím (1. vydání). Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.
- 6) Kuneš, Z., Polanská, P., Paikert, O., Galočík, S. DPH 2021 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2021. ISBN 978-80-271-31440-0.
- 7) Kubátová, K., Daňová teorie a politika (7. vydání). Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
- 8) Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 1.), 1. vydání. Právní stav 31. ledna 2021, Newsletter. ISBN 978-80-8183-130-0.
- 9) Daňové zákony 2021 ProFi XXL (Díl 2.), 1. vydání. Právní stav 1. ledna 2021, Newsletter. ISBN 978-80-8183-132-4.
- 10) Daňové zákony 2022 ProFi XXL (Díl 1.), 1. vydání. Právní stav 13. ledna 2022, Newsletter. ISBN 978-80-8183-150-8.
- 11) Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly č.j.: 36381/22/7700-10124-506246, dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum>
- 12) Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností č.j.: 36378/22/7700-10124-011654, dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36378_22_MP_k_POP.pdf
- 13) Interní protikorupční program Finanční správy České republiky č.j.: 19086/14/7000-01200, dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/IPP_FS_CR_UZ_D5.pdf.

- 14) Usnesení IV. Ústavního soudu 1702/21 ze dne 23.11.2021, dostupný na <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/user/iv-us-1702-21-1?text=1702%2F21&sit=1>.
- 15) Rozsudek Ústavního soudu 819/18 ze dne 22.2.2019, dostupný na <https://usoud.cz/>.
- 16) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 3 Afs 5/2017-56 ze dne 14.12.2017, dostupný na http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0005_3Afs_1700056_20180104102018_20180104130016_prevedeno.pdf.
- 17) Shéma rozpočtového určení daní od 1.1.2021, dostupné na https://www.google.com/search?q=schéma+rozpočtového+určení+daní+od+1.+1.+2022&tbm=isch&ved=2ahUKEwiU6qGN3tL3AhWvg_0HHdyDB5EQ2-cCegQIABAA&oq=schéma+rozpočtového+určení+daní+od+1.+1.+2022&gs_lcp=CgNpbWcQA1D2gQJYkYQCYOWHAmgCcAB4AIABRogBwAGSAQEzmAEAoAEBqgELZ3dzLXdpei1pbWfAAQE&scient=img&ei=eDN5YpTOOq-H9u8P3IeeiAk&client=opera#imgsrc=O6c8reU96oQJsM
- 18) Organizační řád Finanční správy České republiky (stav k 1.4.2022), dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/OR_FS_UZ_D15.pdf
- 19) První dvě sazby DPH, dostupný na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2013/novela-zakona-o-dph-2013-dne-19.12.2022>
- 20) Druhá snížená sazba DPH, dostupná na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/vykazovani-druhe-snizene-sazby-dph-ve-formulari-priznani-k-dph-s-ucinnosti-od-1-1-2015-dne-19.12.2022>
- 21) Zákon o dani z příjmů, § 21 (za zdaňovací období 2010 až 2022), dostupný na <https://www.kurzy.cz/zakony/586-1992-zakon-o-danich-z-prijmu/>
- 22) Daňový kalendář, dostupný na <https://www.penize.cz/dane/danovy-kalendar>
- 23) Nařízení vlády č. 135/2015 Sb. (v příloze k §1), dostupný na <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-135>
- 24) Nařízení vlády č. 590/2006 Sb. (v příloze k §1), dostupný na https://ppropo.mpsv.cz/narizeni_vlady_590_2006
- 25) Tisková zpráva, dostupná na <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/pokladni-plneni-sr-44160>

- 26) Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dostupný na <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89#p492>
- 27) Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, dostupný na <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-151>
- 28) Seznam daňových poradců, dostupný na <https://www.kdpcr.cz/seznam-danovych-poradcu>
- 29) Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021, dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>
- 30) Článek o psychice, dostupný na <https://www.flowee.cz/clovek/2677-proc-by-se-zeny-mely-mit-co-nejlepe>
- 31) Rozsudek 7 Afs 39/2020 – 29 dostupný na stránce <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/7-afs-39-2020-29>

8 Seznam schémat a tabulek

8.1 Seznam schémat

Odkazovaný seznam schémat

Schéma 1: Organizační struktura 15

8.2 Seznam tabulek

Odkazovaný seznam tabulek

Tabulka 1: Počet nových a ukončených služebních a pracovních poměrů 54

Tabulka 2: Napadení zaměstnanců 54

Tabulka 3: Podání vyřizovaná podle daňového řádu k 31.12.2021 55

Přílohy

Odkazovaný seznam příloh

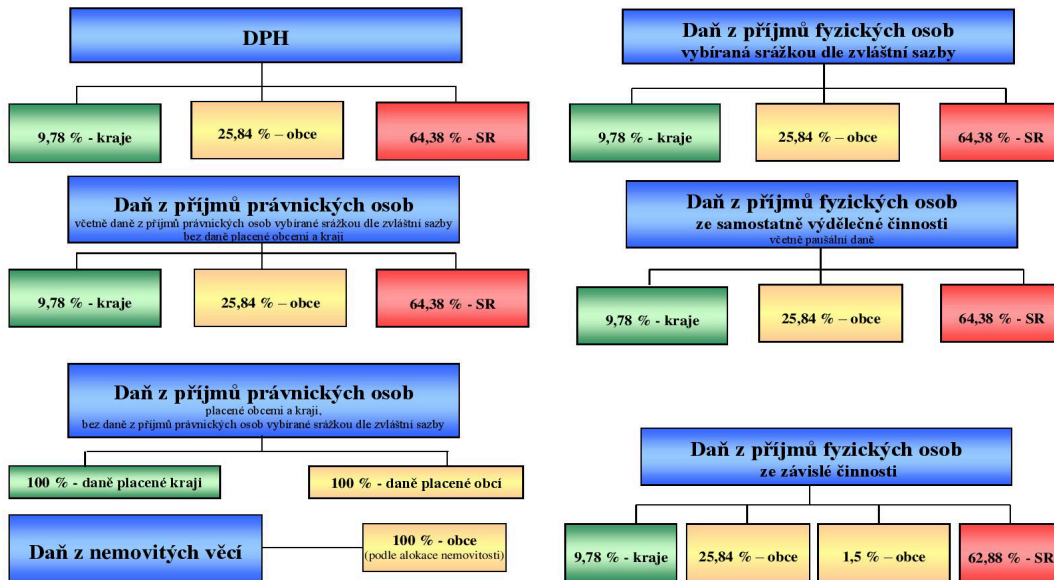
Příloha 1: Shéma rozpočtového určení daní od 1.1.2021

Příloha 2: Organizační řád Finanční správy České republiky (stav k 1.4.2022)

Příloha 3: Daňový kalendář 2022

Příloha 1: Shéma rozpočtového určení daní od 1.1.2021

Schéma rozpočtového určení daní od 1. 1. 2021



Příloha 2: Organizační řád Finanční správy České republiky (stav k 1.4.2022)

Organizační útvary finančního úřadu jsou:

- a) Oddělení sekretariátu ředitele, je-li zřízeno
- b) Odbor provozního zabezpečení, je-li zřízen
 - Oddělení provozního zabezpečení I,
 - Oddělení provozního zabezpečení II.
- c) Oddělení sekretariátu a provozního zabezpečení, je-li zřízeno
- d) Odbor metodiky a výkonu daní
 - Oddělení daně z příjmů fyzických osob, je-li zřízeno,
 - Oddělení daně z příjmů právnických osob, je-li zřízeno,
 - Oddělení daně z příjmů, je-li zřízeno,
 - Oddělení nepřímých daní,
 - Oddělení majetkových daní, je-li zřízeno,
 - Oddělení daňového procesu,
 - Oddělení kontrolní.
- e) Odbor kontroly zvláštních činností
 - Oddělení kontroly zvláštních činností I,
 - Oddělení kontroly zvláštních činností II,
 - Oddělení kontroly zvláštních činností III až VII, jsou-li zřízena.
- f) Odbor řízení rizik
- g) Oddělení evidence daní.

Organizační útvary územního pracoviště finančního úřadu jsou:

- a) Oddělení sekretariátu ředitele
- b) Oddělení provozního zabezpečení
- c) Oddělení sekretariátu a provozního zabezpečení (v případě pokud není zřízeno oddělení sekretariátu ředitele a oddělení provozního zabezpečení)
- d) Odbor registrační
 - Oddělení registrační I (pokud není zřízen odbor tak pouze jedno registrační oddělení),
 - Oddělení registrační II a III, jsou-li zřízena.
- e) Odbor vyměřovací

- Oddělení vyměřovací I,
 - Oddělení vyměřovací II,
 - Oddělení vyměřovací III až VI, jsou-li zřízena,
 - Oddělení zvláštního režimu JSM, je-li zřízeno.
- f) Odbor kontrolní
- Oddělení kontrolní I (pokud není zřízen odbor, tak pouze jedno kontrolní oddělení),
 - Oddělení kontrolní II až VI, jsou-li zřízena.
- g) Odbor majetkových daní
- Oddělení majetkových daní I (pokud není zřízen odbor, tak pouze jedno oddělení majetkových daní),
 - Oddělení majetkových daní II až IV, jsou-li zřízena.
- h) Odbor vymáhací
- Oddělení vymáhací I (pokud není zřízen odbor, tak pouze jedno oddělení vymáhací),
 - Oddělení vymáhací II až IX, jsou-li zřízena.

Příloha 3: Daňový kalendář 2022

LEDEN	
10. ledna	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za listopad 2021 (mimo spotřební daň z lihu)
20. ledna	
<u>daň z příjmů</u>	splatnost paušální zálohy měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za prosinec 2021
24. ledna	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za listopad 2021 (pouze spotřební daň z lihu)
25. ledna	
daň z hazardních her	daňové přiznání a splatnost daně za 4. čtvrtletí 2021
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání za prosinec 2021 daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za prosinec 2021 (pokud vznikl nárok)
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za prosinec 2021
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za 4. čtvrtletí a za prosinec 2021 souhrnné hlášení za 4. čtvrtletí a prosinec 2021 kontrolní hlášení za 4. čtvrtletí a prosinec 2021
31. ledna	
<u>daň silniční</u>	daňové přiznání a daň za rok 2021 (<u>formulář k přiznání k dani silniční</u>)
<u>daň z nemovitých věcí</u>	daňové přiznání (úplné) nebo dílčí daňové přiznání na rok 2022 (<u>formulář k přiznání daně z nemovitých věcí</u>)
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za prosinec 2021

<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k One Stop Shop (dále jen "OSS") – režim mimo EU, režim EU, dovozní režim
ÚNOR	
9. února	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za prosinec 2021 (mimo spotřební daň z lihu)
15. února	
<u>daň z příjmů</u>	učinit prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na zdaňovací období 2022 a podat žádost o provedení ročního zúčtování záloh na daň a daňové zvýhodnění za zdaňovací období 2021
21. února	
<u>daň z příjmů</u>	splatnost paušální zálohy měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za leden 2022
24. února	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za prosinec 2021 (pouze spotřební daň z lihu)
25. února	
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání za leden 2022 daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů, ostatních (technických) benzinů za leden 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za leden 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>) souhrnné hlášení za leden 2022 kontrolní hlášení za leden 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za leden 2022
28. února	
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim

<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za leden 2022
BŘEZEN	
1. března	
<u>daň z příjmů</u>	podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 2021(nikoliv elektronicky)
14. března	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za leden 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
15. března	
<u>daň z příjmů</u>	čtvrtletní záloha na daň
21. března	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za únor 2022
	elektronické podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 2021
	splatnost paušální zálohy
25. března	
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za únor 2022 (pokud vznikl nárok)
	daňové přiznání za únor 2022
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za únor 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za únor 2022
	kontrolní hlášení za únor 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za únor 2022
28. března	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za leden 2022 (pouze spotřební daň z lihu)

31. března	
biopaliva	hlášení dle § 19 odst. 8 zákona o ochraně ovzduší
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za únor 2022
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních (tzv. zelená nafta) za kalendářní rok 2021
	daňové přiznání za únor 2022
DUBEN	
1. dubna	
<u>daň z příjmů</u>	podání vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2021
	podání přiznání k dani z příjmů a úhrada daně za rok 2021, (daňové přiznání podáno v základní lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu)
11. dubna	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za únor 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
19. dubna	
<u>daň silniční</u>	záloha na daň za 1. čtvrtletí 2022
20. dubna	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za březen 2022
	splatnost paušální zálohy
25. dubna	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za únor 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
	daňové přiznání za březen 2022

	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za březen 2022 (pokud vznikl nárok)
daň z hazardních her	daňové přiznání a splatnost daně za 1. čtvrtletí 2022
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za 1. čtvrtletí a za březen 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za 1. čtvrtletí a za březen 2022
	kontrolní hlášení za 1. čtvrtletí a za březen 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za březen 2022
30. dubna	
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – režim mimo EU, režim EU, dovozní režim
KVĚTEN	
2. května	
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za březen 2022
	podání přiznání k dani a úhrada daně za rok 2021, pokud daňové přiznání nebylo podáno v základní lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu a podání daňového přiznání bude učiněno elektronicky
energetické daně	podání oznámení o splnění povinnosti zajistit minimální množství biopaliv a splatnost související jistoty
10. května	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za březen 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
20. května	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
	splatnost paušální zálohy
25. května	

<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za březen 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
	daňové přiznání za duben 2022
	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za duben 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za duben 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za duben 2022
	kontrolní hlášení za duben 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za duben 2022
31. květen	
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za duben 2022
<u>daň z nemovitých věcí</u>	splatnost 1. splátky daně (poplatníci s daní vyšší než 5 000 Kč s výjimkou poplatníků provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb)
	splatnost celé daně (poplatníci s výší daně do 5 000 Kč včetně)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim
ČERVEN	
9. června	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za duben 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
15. června	
<u>daň z příjmů</u>	čtvrtletní nebo pololetní záloha na daň
20. června	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za květen 2022
	splatnost paušální zálohy
24. června	

<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za duben 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
27. června	
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání za květen 2022 daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za květen 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za květen 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>) souhrnné hlášení za květen 2022 kontrolní hlášení za květen 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za květen 2022
30. června	
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za květen 2022
Oznámení CRS (GATCA)	podání oznámení dle § 13k zákona č. 164/2013 Sb. ve znění pozdějších předpisů
oznámení FATCA	podání oznámení dle § 13k zákona č. 164/2013 Sb. ve znění pozdějších předpisů
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 57 zákona o spotřebních daních (tzv. zelená nafta) za 1. kalendářní čtvrtletí roku 2022
ČERVENEC	
1. července	
<u>daň z příjmů</u>	podání přiznání k dani a úhrada daně za rok 2021, má-li poplatník povinný audit nebo daňové přiznání nebylo podáno v základní lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu a následně podal daňový poradce
11. července	

<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za květen 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
15. července	
<u>daň silniční</u>	záloha na daň za 2. čtvrtletí 2022
20. července	
<u>daň z příjmů</u>	splatnost paušální zálohy
	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za červen 2022
25. července	
daň z hazardních her	daňové přiznání a splatnost daně za 2. čtvrtletí 2022
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za květen 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
	daňové přiznání za červen 2022
	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za červen 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a daň za 2. čtvrtletí a za červen 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za 2. čtvrtletí a za červen 2022
	kontrolní hlášení za 2. čtvrtletí a za červen 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za červen 2022
31. července	
daň z přidané hodnoty	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – režim mimo EU, režim EU, dovozní režim
SRPEN	
1. srpna	
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za červen 2022
energetické daně	Podání oznámení o splnění povinnosti zajistit minimální množství biopaliv a splatnost související jistoty.

9. srpna	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za červen 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
22. srpna	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
	splatnost paušální zálohy
24. srpna	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za červen 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
25. srpna	
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání za červenec 2022
	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za červenec 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za červenec 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za červenec 2022
	kontrolní hlášení za červenec 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za červenec 2022
31. srpen	
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za červenec 2022
<u>daň z nemovitých věcí</u>	splatnost 1. splátky daně (poplatníci provozující zemědělskou výrobu a chov ryb s daní vyšší než 5 000 Kč)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim
ZÁŘÍ	
9. září	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za červenec 2022 (mimo spotřební daň z lihu)

15. září	
<u>daň z příjmů</u>	čtvrtletní záloha na daň
20. září	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
	splatnost paušální zálohy
26. září	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za červenec 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
	daňové přiznání za srpen 2022
	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za srpen 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za srpen 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za srpen 2022
	kontrolní hlášení za srpen 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za srpen 2022
30. září	
<u>daň z přidané hodnoty</u>	žádost o vrácení DPH z EU dle § 82 zákona o DPH
	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za srpen 2022
ŘÍJEN	
10. října	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za srpen 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
17. října	
<u>daň silniční</u>	záloha na daň za 3. čtvrtletí 2022

20. října	
<u>daň z příjmů</u>	splatnost paušální zálohy měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za září 2022
25. října	
daň z hazardních her	daňové přiznání a splatnost daně za 3. čtvrtletí 2022
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za srpen 2022 (pouze spotřební daň z lihu) daňové přiznání za září 2022 daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za září 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za 3. čtvrtletí a za září 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>) souhrnné hlášení za 3. čtvrtletí a za září 2022 kontrolní hlášení za 3. čtvrtletí a za září 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za září 2022
31. října	
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – režim mimo EU, režim EU, dovozní režim poslední den lhůty pro podání přihlášky k registraci skupiny podle § 95a zákona o DPH, která chce být registrována od 1. ledna 2023, nebo žádosti o zrušení skupinové registrace k 31 prosinci 2022 nebo změnu skupinové registrace (pro přistoupení člena do skupiny nebo pro zrušení členství člena skupiny)
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za září 2022
energetické daně	Podání oznámení o splnění povinnosti zajistit minimální množství biopaliv a splatnost související jistoty.
LISTOPAD	
9. listopadu	

<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za září 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
21. listopadu	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za říjen 2022
	splatnost paušální zálohy
24. listopadu	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za září 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
25. listopadu	
<u>spotřební daň</u>	daňové přiznání za říjen 2022
	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za říjen 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za říjen 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za říjen 2022
	kontrolní hlášení za říjen 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za říjen 2022
30. listopadu	
<u>daň z příjmů</u>	odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za říjen 2022
<u>daň z nemovitých věcí</u>	splatnost 2. splátky daně (všichni poplatníci s daní vyšší než 5 000 Kč)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim
PROSINEC	
12. prosince	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za říjen 2022 (mimo spotřební daň z lihu)
15. prosince	

<u>daň z příjmů</u>	čtvrtletní nebo pololetní záloha na daň
	splatnost paušální zálohy
<u>daň silniční</u>	záloha na daň za říjen a listopad 2022, popř. záloha ve výši nejméně 70 % roční daňové povinnosti, pokud je poplatníkem daně provozovatel vozidla se sníženou sazbou daně podle § 6 odst. 10 zákona o dani silniční
20. prosince	
<u>daň z příjmů</u>	měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za listopad 2022
27. prosince	
<u>spotřební daň</u>	splatnost daně za říjen 2022 (pouze spotřební daň z lihu)
	daňové přiznání za listopad 2022
	daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů a ostatních (technických) benzinů za listopad 2022 (pokud vznikl nárok)
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně za listopad 2022 (<u>formulář přiznání k dani z přidané hodnoty</u>)
	souhrnné hlášení za listopad 2022
	kontrolní hlášení za listopad 2022
energetické daně	daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za listopad 2022
31. prosince	
<u>daň z přidané hodnoty</u>	daňové přiznání a splatnost daně k OSS – dovozní režim