

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI

Pedagogická fakulta

Ústav pedagogiky a sociálních studií

JAN KOSUB

III. ročník – kombinované studium

Program: Pedagogika – veřejná správa

Proces daňové kontroly z pohledu správce daně

Bakalářská práce

Vedoucí závěrečné práce: Ing. Alena Opletalová, Ph.D.

OLOMOUC 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem závěrečnou písemnou práci zpracoval samostatně a použil jen uvedené prameny, literatury a elektronických zdrojů.

V Olomouci dne 21. března 2011

.....
Jan Kosub

Poděkování

Děkuji vedoucí práce Ing. Aleně Opletalové, Ph.D. za ochotu, vstřícný přístup, odborné připomínky a cenné rady, kterými mi byla nápomocna při vypracovávání této závěrečné písemné práce.

Obsah

ÚVOD.....	5
1 Základní pojmy související s procesem daňové kontroly.....	7
1.1 Daňový systém ČR a předmět jednotlivých daní.....	7
1.1.1 Přímé daně.....	8
1.1.1.1 Daň z příjmů fyzických osob.....	8
1.1.1.2 Daň z příjmu právnických osob.....	8
1.1.1.3 Daň z nemovitostí.....	9
1.1.1.4 Daň z převodu nemovitostí.....	9
1.1.1.5 Daň dědická a daň darovací.....	10
1.1.1.6 Daň silniční.....	11
1.1.2 Nepřímé daně.....	11
1.1.2.1 Daň z přidané hodnoty.....	11
1.1.2.2 Spotřební daň.....	12
1.1.2.3 Ekologické daně.....	13
1.2 Daňová správa.....	14
1.3 Správce daně a jeho územní působnost.....	15
1.4 Daňový subjekt.....	15
1.5 Osoby zúčastněné na řízení.....	15
1.6 Daňové řízení a jeho zásady.....	16
2 Daňová kontrola a její průběh.....	20
2.1 Charakteristika daňové kontroly.....	20
2.2 Předmět daňové kontroly.....	21
2.3 Průběh daňové kontroly.....	22
2.3.1 Výběr daňových subjektů ke kontrole.....	22
2.3.2 Příprava na daňovou kontrolu.....	24
2.3.3 Zahájení daňové kontroly.....	25
2.3.3.1 Zahájení daňové kontroly sepsáním protokolu o ústním jednání.....	25
2.3.3.2 Zahájení daňové kontroly na základě výzvy správce daně.....	26
2.3.4 Práva a povinnosti kontrolovaného daňového subjektu.....	26
2.3.5 Dokazování.....	27
2.3.5.1 Důkazní prostředky.....	28
2.3.5.2 Stanovení daně pomocí pomůcek a sjednání daně.....	29
2.3.6 Ukončení daňové kontroly.....	30
3 Řízení navazující na provedenou daňovou kontrolu.....	32
3.1 Doměřovací řízení.....	32
3.2 Odvolání.....	33
4 Problematické oblasti v procesu provádění daňových kontrol.....	36
4.1 Proces zahájení daňové kontroly.....	36
4.2 Prekluze práva k dodatečnému stanovení daně.....	37
4.3 Získávání důkazních prostředků.....	37
4.4 Ukončení daňové kontroly.....	38
ZÁVĚR.....	39
Seznam použité literatury.....	42
Seznam schémat.....	44
Anotace	

ÚVOD

Slovní spojení „daňová kontrola“ je pojem, který v mnohých firmách a lidech, kteří jsou nazýváni daňovými subjekty, vyvolává pocit úzkosti či beznaděje a nejráději by se tomuto institutu vyhnuli. Pro druhé, kteří jsou tzv. „na druhé straně“ a jsou zaměstnanci finančních úřadů, kteří jsou pověřeni k vykonávání daňové kontroly, je to mnohdy pojem rutiny vykonávané práce. Daňová kontrola je v každém případě velmi náročnou disciplínou jak pro daňové subjekty, kteří jsou daňové kontrole podrobeni, tak i pro pracovníky finančních úřadů provádějící daňové kontroly. Tato náročná disciplína je v každém případě náročná pro obě strany a klade vysoké nároky na znalost zákonů, procesních postupů při provádění kontroly a zároveň taky klade nároky na umění jednat mezi účastníky tohoto procesního úkonu, kterým daňová kontrola je.

Proces daňové kontroly je sám o sobě složitým procesem, který staví proti sobě dvě strany. Na jedné straně je to daňový subjekt, jehož zájmem je projít procesem daňové kontroly bez případného dodatečného doměření daně či postihu ve formě uložení pořádkové pokuty. Na druhé straně to je finanční úřad, resp. stát, jehož zájmem je řádně a korektně zkontrolovat daňovou povinnost kontrolovaného subjektu. V neposlední řadě by měl mít stát zájem o to, aby si daňové subjekty řádně vychoval k poctivému vedení daňové evidence či účetnictví a následně ke správnému stanovení jejich daňové povinnosti.

Téma mé bakalářské práce jsem si vybral ze dvou důvodů. Tím prvním důvodem je skutečnost, že problematika daňové kontroly je v současné době velmi aktuálním problémem, jelikož vláda ČR prosazuje reformy veřejných rozpočtů a s tím je spojen zájem na vyšším výběru daní, potažmo na vyšším počtu provedených daňových kontrol u daňových subjektů, kterými se eliminují potencionální daňové úniky.

Druhým důvodem výběru tématu je, že se s touto problematikou setkávám den co den ve svém zaměstnání daňového úředníka provádějícího daňové kontroly a mohu touto závěrečnou prací přispět k objasnění složitého procesu daňové kontroly, tak jak je prováděná v praxi.

Cílem této bakalářské práce je charakterizovat proces daňové kontroly v návaznosti na aktuální legislativní změny v souvislosti s přijetím nového zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), který s platností od 1. 1. 2011 nahradil po dlouhých 18 letech doposud používaný zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní a poplatků), popsat nové procesní postupy v oblasti prováděných daňových kontrol a

identifikovat přínos nové daňové úpravy v některých problémových oblastech procesního provádění daňových kontrol.

V mé bakalářské práci jsem se zaměřil na oblasti daňového řízení, které se od dříve používaného postupu výrazněji liší a jejich popisem seznámit daňové subjekty, kteří nejsou zcela orientovaní v oblasti daňového práva s procesními postupy v daňovém řízení, s jejich procesním postavením, s jejich právy a povinnostmi, které pro ně vyplývají z právních předpisů.

Věřím, že tato bakalářská práce bude na jedné straně přínosem pro daňové subjekty, jenž netuší, co mohou od daňové kontroly a od pracovníků správce daně očekávat a na druhou stranu bude přínosem pro samotné pracovníky správce daně při seznamování se s novým daňovým řádem a jeho implementací do své každodenní práce. Tato bakalářská práce je zároveň tvořena jako pomocný materiál pro školení nově přijímaných pracovníků správce daně, kteří procházejí úvodním vstupním školením v rámci jednotlivých finančních úřadů.

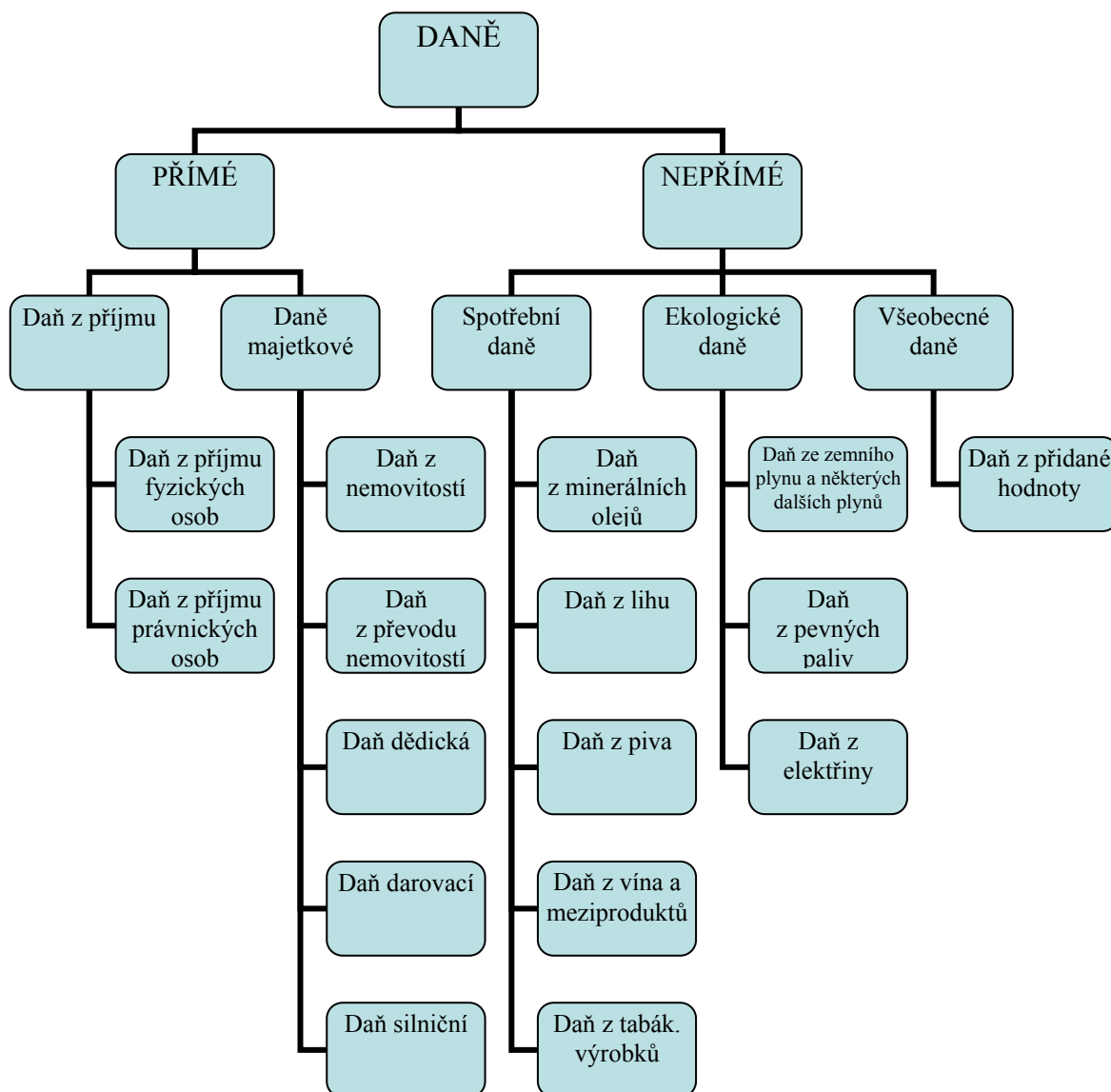
1 Základní pojmy související s procesem daňové kontroly

Proces daňové kontroly je ve svém kontextu spojen s množstvím definic, pojmů a institutů. Tato část bakalářské práce je věnována seznámení se s daňovým systémem České republiky, náplní jednotlivých daní a objasnění některých základních pojmů, definic a institutů, jejichž znalost je pro orientaci v daňovém systému České republiky a pro pochopení zákonitosti procesu daňové kontroly nutná.

1.1 Daňový systém ČR a předmět jednotlivých daní

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní.

Schéma č. 1: Schéma daní a plateb, z nichž je sestaven daňový systém v České republice



1.1.1 Přímé daně

Mezi přímé daně jsou v soustavě dani České republiky zařazeny takové daně, které platí poplatník sám za sebe ze svých příjmů, nebo ze svého majetku.

1.1.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

(zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o daních z příjmů“)

Výše uvedený zákon o daních z příjmů vymezuje v § 3 co je předmětem daně z příjmů fyzických osob takto:¹

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (upraveno v § 6 zákona o daních z příjmů),
- b) příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (upraveno v § 7 zákona o daních z příjmů),
- c) příjmy z kapitálového majetku (upraveno v § 8 zákona o daních z příjmů),
- d) příjmy z pronájmu (upraveno v § 9 zákona o daních z příjmů),
- e) ostatní příjmy (upraveno v § 10 zákona o daních z příjmů).

Od zdaňovacího období 2008 byla v České republice zavedena jednotná sazba pro daň z příjmů fyzických osob, která je stanovena ve výši 15 %. Dále došlo ke sjednocení sazeb pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob plynoucích ze zdrojů na území České republiky a stanovení horní (nejvyšší) sazby u této daně ve výši 15 %.

1.1.1.2 Daň z příjmu právnických osob

(zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o daních z příjmů“)

V ustanovení § 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů je uvedeno, že poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 219/2000 Sb.,

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění zákona č. 492/2000 Sb.²

Daňová sazba daně z příjmu právnických osob je počínaje rokem 2009 stanovena ve výši 20 % a od roku 2010 ve výši 19 %. Od roku 1992, kdy byla sazba daně z příjmu právnických osob ve výši 42 %, do roku 2010 došlo ke snížení daňové sazby o 23 procentních bodů. Investiční fondy, investiční společnosti, podílové fondy a instituce penzijního pojištění podléhají nižší sazbě daně, která od roku 2004 činí 5 %. Právnické osoby platí zálohy na daň a následující rok podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmu.

1.1.1.3 Daň z nemovitostí

(zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o dani z nemovitostí“)

Daní z nemovitostí jsou zatíženy pozemky a stavby na území České republiky. V případě pozemků je základem daně buď výměra pozemku, nebo cena pozemku. Sazba daně závisí na kvalitě pozemku, jeho umístění a na způsobu využití tohoto pozemku. V případě staveb je základem daně jejich zastavěná plocha a sazba daně závisí na druhu a způsobu využití stavby. Zdaňovacím obdobím v případě daně z nemovitostí je kalendářní rok.

1.1.1.4 Daň z převodu nemovitostí

(zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí“)

Daň z převodu nemovitostí je jednorázovou daní, jejíž předmětem je dle ustanovení § 9 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná na základě znaleckého posudku nebo skutečná prodejní cena nemovitosti. Rozhodujícím pro výpočet daně z převodu nemovitostí je, která z takto zjištěných cen nemovitosti je vyšší.

² § 17 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající) a nabyvatel (kupující) je v tomto případě ručitelem. V případě, že převodce (prodávající) svůj daňový závazek neuhradí, přechází povinnost zaplatit daň z převodu na nabyvatele (kupujícího). Sazba daně činí 3 % ze základu daně a není rozhodující, zda převodce (prodávající) a nabyvatel (kupující) jsou či nejsou v příbuzenském poměru tak jako u daně dědické a daně darovací.³

1.1.1.5 Daň dědická a daň darovací

(zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí“)

Daň dědická i daň darovací jsou stejně jako např. daň z převodu nemovitostí, jednorázovými daněmi. Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním. U daně darovací je zdaňováno bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem se pro účely daně darovací rozumí nemovitosti, movitý majetek či jiný majtkový prospěch.

Základem daně v případě daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem snižena o:

- prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí,
- cenu majetku osvobozeného od daně dědické,
- přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele,
- odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům v řízení o dědictví,
- dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu z nabytí majetku děděním v cizině, je-li tento majetek též předmětem daně dědické v tuzemsku.⁴

U daně darovací je základem daně cena majetku snižena o:

- prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně,
- cenu majetku osvobozeného podle tohoto zákona od daně darovací,
- clo a daň placené při dovozu v případě, že se jedná o movité věci darované nebo dovezené z ciziny.

³ § 8 - §10 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

⁴ § 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Sazba daně jak u daně dědické, tak u daně darovací je progresivní a diferenciovaná v závislosti vztahu poplatníka k zůstaviteli, dárci (obdarovanému) nebo nabyvateli (převodci).

1.1.1.6 Daň silniční

(zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o dani silniční“)

Dani silniční jsou zatížena pouze silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti.⁵

Sazby daně jsou stanoveny jako pevně dané roční částky. V případě osobních vozidel závisí výše daně na zdvihovém objemu motoru vozidla, zatímco v případě nákladních vozidel závisí výše daně na součtu největších povolených hmotností na nápravy a počtu náprav.⁶

1.1.2 Nepřímé daně

Mezi nepřímé daně jsou zahrnovány takové daně, kterou do státního rozpočtu platí jiná osoba (plátce daně) než ta, která je dani podrobena a na kterou účinky této dani dopadají (poplatník daně). Tyto nepřímé daně je možné označit také jako daně ze spotřeby, jelikož daň je zahrnuta přímo v ceně zboží nebo služeb nakupovaných poplatníkem a tuto daň poté odvádí do státního rozpočtu obchodník, který je v postavení plátce daně.

1.1.2.1 Daň z přidané hodnoty

(zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)

Principem daně z přidané hodnoty je zdanit hodnotu, která je vytvořena mezi vstupy a výstupy pláce, tedy z toho, o kolik se cena zboží u něho zvýší, neboli kolik se k hodnotě přidá.

⁵ § 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

⁶ Česká daňová správa [online]. 2011 [cit. 2011-02-01]. Daňový systém České republiky. Dostupné z WWW: <www.cds.mfcr.cz>.

Tato daň je harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie. Podléhá jí naprostá většina zdanitelného plnění v České republice i zboží z dovozu. Základní sazba daně je od 1. 1. 2010 stanovena ve výši 20 % a snížená sazba daně je uplatněna ve výši 10 %. Většina zboží a služeb podléhá základní sazbě daně. Do snížené sazby daně jsou dle Přílohy č. 1 k zákonu o dani z přidané hodnoty zařazeny např. potraviny, léky, tiskoviny, hromadná

pravidelná osobní doprava, pohřební služby, vodné a stočné, kulturní činnosti, ubytovací služby, stavební práce pro účely bydlení a pro sociální výstavbu a zdravotnické pomůcky.⁷

Předmětem daně je:⁸

- a) dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

1.1.2.2 Spotřební daně

(zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o spotřebních daních“)

Zákon o spotřebních daních se dle ustanovení § 1 odst. 2 vztahuje na tyto daně:

- a) daň z minerálních olejů,
- b) daň z lihu,
- c) daň z piva,
- d) daň z vína a meziproductů,
- e) daň z tabákových výrobků.

Daně jsou harmonizovány se směrnicemi EU a jsou stanoveny pevnými sazbami (s výjimkou cigaret, kde jsou tvořeny kombinací pevné sazby a procentuální částky z konečné maloobchodní ceny). Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Daň se stává splatnou, když je zboží uvedeno do volného daňového oběhu, tj. když opustí registrovaný daňový (celní) sklad.

⁷ Česká daňová správa [online]. 2011 [cit. 2011-02-01]. Daňový systém České republiky. Dostupné z WWW: <www.cds.mfcr.cz>.

⁸ § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Správu těchto daní nevykonávají finanční úřady, nýbrž celní úřady a celní ředitelství příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně.

1.1.2.3 Ekologické daně

(zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá daň ze zemního plynu a některých dalších plynů; část čtyřicátá šestá daň z pevných paliv a část čtyřicátá sedmá daň z elektřiny, dále jen „zákon o ekologických daních“)

Zákon č. 261/2007, o stabilizaci veřejných rozpočtů, zavedl s účinností od 1. ledna 2008 v části čtyřicáté páté až čtyřicáté sedmé tzv. ekologické daně. Správu těchto ekologických daní stejně jako u spotřebních daní vykonávají celní orgány.

V případě daně ze zemního plynu a některých dalších plynů je předmětem daně, dle ustanovení § 4 zákona o ekologických daních, plyn:

- a) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů,
- b) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla,
- c) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro stacionární motory a v souvislosti s provozem stavebních strojů.

Plátcem daně je buď dodavatel plynu, nebo provozovatel distribuční soustavy. Sazba daně je v tomto případě pevně stanovená a základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla.

Předmětem daně z pevných paliv jsou dle ustanovení § 4 zákona o ekologických daních tato pevná paliva:

- a) černé uhlí, brikety, bulety a podobná pevná paliva vyrobená z černého uhlí,
- b) hnědé uhlí, hnědouhelné brikety,
- c) koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny,
- d) ostatní uhlovodíky, pokud jsou používány pro výrobu tepla.

Plátcem daně je dodavatel pevných paliv konečnému spotřebiteli nebo osoba, která použila pevná paliva osvobozená od daně, popř. spotřebovala nezdaněná paliva v rozporu s osvobozením resp. osvobozením od daně. Sazba daně je pevně stanovená a základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla.

Daní z elektřiny je zatížená elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716 Nařízení rady č. 2658/87. Plátcem daně je dodavatel elektřiny konečnému spotřebiteli nebo

provozovatel distribuční soustavy. Sazba daně je pevně stanovená a základem daně je množství elektřiny v MWh.

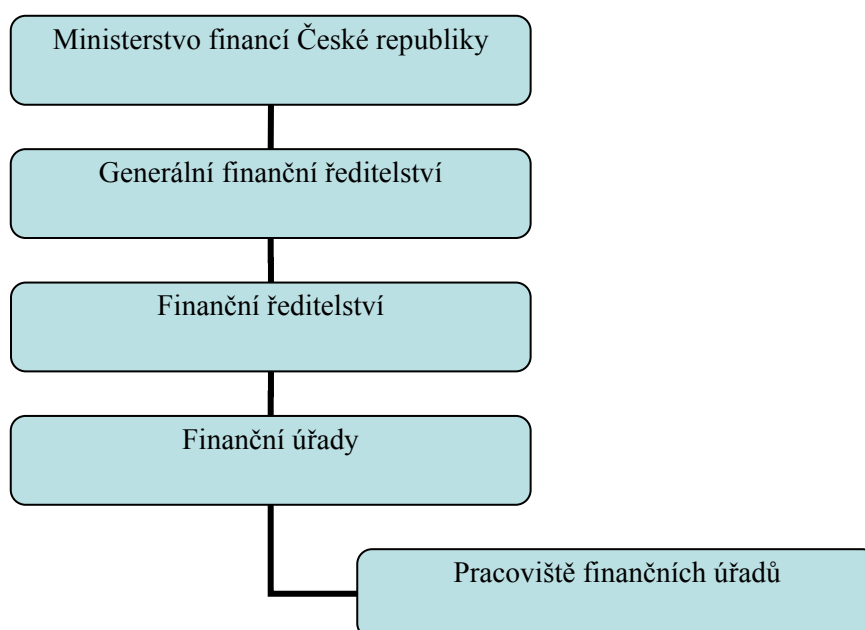
1.2 Daňová správa

Správa daní je v České republice od 1. 1. 2010 vykonávána podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a ten definuje správu daní takto: „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“⁹

V souladu s výše uvedenou definicí je zároveň pro správné pochopení pojmu „správa daně“ zapotřebí zmínit ještě § 5 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správci daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu se zákonem a používají při vyžadování plnění zákonem stanovených povinností daňových subjektů jen takové prostředky, které daňové subjekty a třetí osoby nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní tzn., že správce daně volí takové prostředky, které jsou pro daný účel nejefektivnější.¹⁰

Daňová správa je v České republice čtyřstupňová a je složena dle následujícího schématu takto:

Schéma č. 2: Systém daňové správy v ČR



⁹ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁰ § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

1.3 Správce daně a jeho územní působnost

Pojem správce daně je tzv. legislativní zkratkou obsaženou v daňovém řádu, ve kterém je specifikováno, že se jedná o správní orgán nebo jiný správní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.¹¹

Výše uvedené územní finanční orgány se řídí zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Dle tohoto zákona je nejvyšším orgánem daňové správy Ministerstvo financí České republiky, které mj. řídí Generální finanční ředitelství. Generální finanční ředitelství přímo řídí finanční ředitelství, která jsou řídicím orgánem finančních úřadů. Soustavu územních finančních orgánů tvoří finanční úřady, finanční ředitelství a Generální finanční ředitelství.

Místní příslušnost územních finančních orgánů je určena u právnických osob jejím sídlem na území České republiky a u fyzické osoby místem jejího trvalého pobytu, popřípadě místem pobytu cizince na území České republiky.

1.4 Daňový subjekt

Daňový řád platný od 1. 1. 2010 již na rozdíl od předchozího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přesně nedefinuje, kdo je daňovým subjektem. Daňový řád definuje daňový subjekt jako osobu, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osobu, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně. Z tohoto ustanovení zákona lze dovodit, že samotné definování osob označovaných jako daňový subjekt jsou obsaženy v jednotlivých hmotně-právních daňových předpisech, kterými jsou např. § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 2 a § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 4 zákona č. 353/2003, o spotřebních daních, atd.

1.5 Osoby zúčastněné na řízení

Daňového řízení se kromě správce daně a daňového subjektu mohou v určitých případech zúčastnit ještě další osoby a ty jsou v zákoně o správě daní označeny jako třetí osoby. 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.¹²

¹¹ § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹² § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Těmito třetími osobami mohou být např.:

- a) svědci a osoby přezvědné,
- b) osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení,
- c) znalci, auditoři a tlumočníci,
- d) ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení,
- e) státní orgány a orgány obcí,
- f) případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem.

S účastí třetích osob na daňovém řízení se nejčastěji můžeme setkat právě při provádění daňové kontroly. Nejčastěji se setkáváme v daňovém řízení s institutem znalce, tlumočnicka a auditora. Dále pak je častým účastníkem daňového řízení svědek, který je využívám v dokazovacím řízení na návrh správce daně, popř. přímo na návrh daňového subjektu.

1.6 Daňové řízení a jeho zásady

„Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Předmět daňového řízení je vymezen kromě druhu daně též buď zdaňovacím obdobím, nebo jednotlivou skutečností, když se jedná o daň, pro kterou není stanoveno zdaňovací období (např. daň z převodu z nemovitostí).“¹³

Ze znění ustanovení § 91 daňového řádu vyplývá, že řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámí zahájení řízení.

Daňové řízení se skládá z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Tato řízení lze z hlediska, zda je třeba daň doměřit či nedoplatek vymáhat, rozdělit do nalézací roviny a platební roviny.

Dílčím řízením v **rovině nalézací** se rozumí:

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

¹³ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: I.VOX a.s., 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

Dílčím řízením **při placení daní** se rozumí:

1. řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
2. řízení o zajištění daně,
3. řízení exekuční,
4. řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle předchozích bodů 1, 2 a 3.

Dále se dílčím řízením rozumí **řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích** proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.¹⁴

1.6.1 Zásady daňového řízení

V souvislosti s vedením a průběhem daňového řízení je správci daně dána povinnost respektovat zákonem stanovené zásady daňového řízení. Tyto zásady zasahují do všech fází daňového řízení a ovlivňují průběh prováděné daňové kontroly. Ze soudní judikatury¹⁵, kde byly předmětem rozhodnutí chyby ve vedení daňového řízení, vyplývá, že oblasti dodržování zásad daňového řízení je nutno věnovat zvýšenou pozornost a předcházet tím případným soudním sporům. S ohledem na výše uvedené v této kapitole je uveden výčet zásad vyplývajících ze znění §5 až §9 daňového řádu.

- Zásada zákonnosti

Tato zásada je obsažena v ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, kde se uvádí, správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy, tzn. i v souladu s mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu. Zásada zákonnosti má absolutní platnost pro celou správu daní a nemůže být omezena ve prospěch jiných psaných i nepsaných zásad, jako je např. zásada hospodárnosti při správě daní.¹⁶

- Zásada legální licence

Tato zásada vyjádřená v ustanovení § 5 odst. 2 daňového řádu znamená, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

¹⁴ § 134 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁵ Rozsudek Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, čj. IV. ÚS 591/08 - 1

¹⁶ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: I.VOX a.s., 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

- **Zásada přiměřenosti**

Zásada přiměřenosti obsažená v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu se použije při ukládání a vyžadování povinností ukládaných daňovým subjektům správcem daně.

- **Zásada rovnosti subjektů**

Tato zásada vyplývající z ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu se vztahuje pouze na daňové subjekty a třetí osoby, nikoli na samotného správce daně, který má jiná práva a povinnosti než daňový subjekt. Z ustanovení tohoto odstavce vyplývá, že všechny osoby zúčastněné na správě daní mají v daňovém řízení stejná procesní práva a povinnosti.

- **Zásada součinnosti**

Tato zásada vyjádřená v § 6 odst. 2 daňového řádu uvádí, že osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

- **Zásada poučovací**

Zásada poučovací uvedená v § 6 odst. 3 daňového řádu ukládá správci daně povinnost řádně poučit osoby zúčastněné na správě daní o jejich právech a povinnostech

- **Zásada vstřícnosti správce daně**

Zásada uvedená v § 6 odst. 4 daňového řádu ukládá správci daně povinnost vystupovat podle možností vstříc vůči osobám zúčastněným na správě daní a dále ukládá úředním osobám povinnost vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí.

- **Zásada rychlosti**

Tato zásada obsažená v § 7 odst. 1 daňového řádu ukládá správci daně postupovat bez zbytečných průtahů.

- **Zásada ekonomie řízení**

Tato zásada uvedená v § 7 odst. 2 daňového řádu předpokládá, že správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně.

- **Zásada volného hodnocení důkazů**

Ze znění ustan. § 8 odst. 1 daňového řádu, kde je zásada volného hodnocení důkazů uvedená, vyplývá, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy a posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

- Zásada materiální pravdy

Tato zásada obsažená v § 8 odst. 3 daňového řádu přikazuje správci daně, aby vycházel ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

- Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

V ustanovení § 9 odst. 1 daňového řádu, kde je tato zásada obsažena, je uvedeno, že správa daní je neveřejná a všechny osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených daňovým řádem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.

- Zásada vyhledávací

Tato zásada obsažená v § 9 odst. 2 daňového řádu ukládá správci daně povinnost soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.

- Zásada ochrany osobních údajů

tato zásada uvedená v § 9 odst. 3 daňového řádu je nastavená tak, že správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.

2 Daňová kontrola a její průběh

„Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“¹⁷

Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, daňová kontrola je samostatným daňovým řízením, jehož cílem je zjištění nebo prověření správnosti stanovení daňového základu a ověření správnosti a pravdivosti údajů, které daňový subjekt uvádí ve svém daňovém tvrzení. Tato kapitola je zaměřena na samotný proces provedení daňové kontroly u daňového subjektu a řazena chronologicky tak, jak je v praxi prováděna a to od výběru daňových subjektů, u kterých má být daňová kontrola provedena až po ukončení daňové kontroly projednáním závěrečné zprávy o daňové kontrole.

2.1 Charakteristika daňové kontroly

V nejširším slova smyslu se dá kontrolní činností nazvat vše, co tvoří zpětnovazební úkony vůči daňovým subjektům, kteří se přiznávají ke svým daňovým povinnostem, resp. měli by se přiznávat. Systémová kontrolní činnost zahrnuje kroky od vyhledávací činnosti až po úplně provedené dokazování. Kontrolní činnosti jsou podrobeni ve své podstatě všichni daňoví poplatníci už jenom tím, že jsou nuceni plnit své povinnosti při registraci, oznamování a zejména při podávání daňových přiznání. Důsledné vyžadování plnění těchto povinností je atributem skryté kontroly, která u naprosté většiny daňových subjektů působí jako prevence předcházení daňovým podvodům a daňovým únikům.

Skrytá kontrola velmi úzce souvisí s celkovou komunikací mezi odděleními na finančním úřadě. I když jsou oddělení zaměřena podle jednotlivých fází daňového řízení a každé oddělení má svůj systém písemností, vyřizování žádostí, podání, komunikace s daňovými subjekty, apod., je třeba si uvědomit, že všechny fáze daňového řízení jsou podřízeny společnému účelu, a sice výběru daní do veřejných rozpočtů.

Fázové překrývání kontrolní činnosti klade zejména požadavky na úzkou součinnost mezi oddělením vyměřovacím a oddělením kontrolním a dále na co nejobjektivnější zjištění potřebných skutečností právě již ve fázi vyměřovací.

¹⁷ §85 odst. 1 zákona 280/2009 Sb., daňový řád

Dalším možným úhlem pohledu je charakteristika daňové kontroly jako specifické podoby daňového řízení vedle vyměřovacího řízení, daňové exekuce, atd. Daňová kontrola má všechny znaky řízení. Od jejího zahájení správcem daně se jedná o sled jeho procesních úkonů, ale i úkonů kontrolovaného daňového subjektu, resp. i třetích osob. Výsledkem tohoto řízení je úkon správce daně, který se nazývá zpráva o daňové kontrole. Ta sice nemá charakter rozhodnutí, nicméně se jedná o podklad pro další druhy řízení, jež končí rozhodnutím správce daně o právech a povinnostech daňového subjektu.

Charakteristika daňové kontroly z hlediska jejího cíle a účelu spočívá v jejím vymezení jako procesu dokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Z toho vyplývá, že daňovou kontrolu nelze omezovat na pouhé prověřování účetních dokladů, a to i přesto, že účetnictví je základním důkazním prostředkem, kterým daňový subjekt prokazuje svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Dokazování je daleko širším procesem než předložení účetnictví kontrolovaným daňovým subjektem a jeho následné prověřování pracovníkem správce daně.

2.2 Předmět daňové kontroly

Daňová kontrola ze strany správce daně je zpravidla prováděna za ukončené zdaňovací období, za které daňový subjekt podal nebo měl podat daňové přiznání a daňové přiznání je pravomocně vyměřeno. V případě pochybností správce daně týkajících se zdaňovacího období, za které ještě nebylo podáno daňové přiznání a daň není pravomocně vyměřená, může správce daně zahájit daňovou kontrolu jen v případě, že má k dispozici dostatek informací, na základě kterých je možné zahájit prověřování skutečností majících vliv na základ daně a daňovou povinnost za toto ještě pravoplatně nevyměřené zdaňovací období.

V případě, že daňový subjekt neplní své povinnosti tím, že nepodá v řádném termínu, ani na výzvu správce daně, daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení, popř. na výzvu správce daně neodstraní vady podání, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.¹⁸

Správce daně musí při zahájení daňové kontroly přesně vymežit její rozsah a to tak, aby bylo zřejmé, na jaké dani a za jaké zdaňovací období je daňová kontrola prováděna. Správce daně může v průběhu daňové kontroly upřesnit její rozsah. Ze znění § 85 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přesně vymežit předmět prováděné

¹⁸ § 98 zákona 280/2009 Sb., daňový řád

daňové kontroly, ale zároveň je jeho výhradním právem určit v jakém rozsahu a za která zdaňovací období bude daňová kontrola provedena.

2.3 Průběh daňové kontroly

2.3.1 Výběr daňových subjektů ke kontrole

Z povahy vyhledávací činnosti a místních šetření je zřejmé, že je účelné provádět jak kontroly izolované (jednotlivých samostatně podnikajících subjektů), tak kontroly v rámci propojených subjektů (např. sdružení fyzických osob, majetkově propojené společnosti, atd.), a také kontroly plošné, které jsou zaměřené na určité okruhy ekonomických činností (např. stavební firmy, taxikáři, stravovací služby, stánkový prodej). Plošné kontroly by měly být prováděny po důkladné analýze oboru podnikání, kdy vyjde najevo, že určitými technikami dochází v daném oboru podnikání ke krácení daně ve větší míře.

Pro účel výběru daňových subjektů ke kontrole je krom výše uvedeného důležitá analýza významných skutečností z daňových přiznání a výkazů k nim (např. výkaz zisků a ztrát, rozvaha, atd.). Při této analýze je nutné vycházet ze všeho, co významně vybočuje z průměru nebo vžité praxe. Ukazateli pro výběr daňového subjektu ke kontrole může být např.:¹⁹

- trvale vykazována ztráta z ekonomické činnosti,
- trvalé utápění provozního zisku ve ztrátách z finančních operací,
- převládající nadměrné odpočty u DPH,
- nesoulad mezi příjmy nebo výnosy a obraty za zdanitelná plnění u DPH,
- výrazná změna v obracech,
- neúměrně nízká marže,
- vstup do likvidace nebo konkurzu,
- výrazně nebo časté změny základního jmění,
- výrazná výše půjček nebo vkladů do podnikání, atd.

Dalším faktorem ovlivňujícím výběr daňových subjektů ke kontrole je fakt, že častěji jsou kontrolovány daňové subjekty, které jsou místně příslušné malým, či středním finančním úřadům. Tuto skutečnost je možné vysvětlit tím, že v dané územní působnosti malého, či středního finančního úřadu je registrováno méně daňových subjektů, čímž

¹⁹ Finanční ředitelství v Ostravě, *Metodika kontrolní činnosti – obecné principy*, s.7

na jednotlivé pracovníky kontrolních oddělení připadá také menší počet daňových subjektů. V souvislosti s výše uvedeným lze také konstatovat, že na menších a středních finančních úřadech jsou zaregistrovány menší daňové subjekty s obratem do 3 mil. Kč, u kterých je provedení daňové kontroly méně časově náročné, než u velkých společností. Výše uvedené skutečnosti lze potvrdit i z provedené Analýzy činnosti finančních úřadů v ČR²⁰, kterou provádí každoročně společnost TERRINVEST, s.r.o., IČ 254 28 390, se sídlem v Příšovicích. Tato společnost každoročně zpracovává údaje, které ji poskytuje Ministerstvo financí České republiky. Z níže uvedené tabulky č. 1 je zřejmé, že statistická frekvence provedení daňové kontroly u stejného daňového subjektu je např. u Finančního úřadu pro Prahu 6 jednou za 139 let, u Finančního úřadu pro Prahu 10 jednou za 134 let oproti malému Finančnímu úřadu v Konici, či Blansku, kde je frekvence provedení daňové kontroly u stejného daňového subjektu jednou za 4 roky. Z této statistiky je zřejmé, že kritérium místní příslušnosti ke konkrétnímu finančnímu úřadu je důležitým kritériem pravděpodobnosti, že daňový subjekt bude podroben daňové kontrole.

Tabulka č. 1: Statistická frekvence prováděných daňových kontrol v ČR

Název FÚ	Počet pracovníků kontrolního oddělení	Počet registrovaných FO	Počet registrovaných PO	Počet kontrol za rok 2009	Statistická frekvence provedení daňové kontroly u stejného daňového subjektu (v letech)
FÚ pro Prahu 6	42	30912	8580	297	139
FÚ pro Prahu 10	58	17419	12381	301	134
FÚ pro Prahu 2	35	12618	9152	238	125
FÚ pro Prahu 3	37	16309	7794	268	115
FÚ pro Prahu 1	51	10059	13665	425	105
FÚ v Nymburku	17	9349	1145	1050	7
FÚ v Dobříši	7	3621	427	390	7
FÚ v Pacově	5	1634	195	277	5
FÚ v Bruntále	15	7278	916	1313	4
FÚ v Blansku	18	8669	115	1660	4
FÚ v Konici	5	1421	206	347	3

²⁰ PELIKÁN, T.. *Terrinvest* [online]. 2010 [cit. 2010-03-26]. Analýza činnosti finančních úřadů. Dostupné z WWW: <www.terrinvest.cz>

2.3.2 Příprava na daňovou kontrolu

Smyslem přípravy správce daně na daňovou kontrolu je získat a zanalyzovat relevantní informace pro účel efektivního postupu při daňové kontrole. Příprava na vlastní provádění daňové kontroly souvisí se schopností pracovníka správce daně odhalovat potenciální daňové úniky a vést proces dokazování. Velmi důležitou částí přípravy je poznání charakteru podnikání daňového subjektu, a to zejména u větších firem, u nichž je nezbytné přípravu protáhnout i do vlastního průběhu kontroly. Pracovník správce daně v rámci přípravy provádí následující činnosti:

- analyzuje výkaz zisků a ztrát a rozvahy ve vazbě na zjištění při vyhledávací činnosti a místním šetření,
- analyzuje přílohu k účetní závěrce, popř. analyzuje zprávu auditora,
- analyzuje vazby v systému vedení účetnictví a evidencí,
- analyzuje potencionální rizika z hlediska možného daňového úniku (např. jak jsou přijímány zakázky, jaký je oběh účetních dokladů uvnitř firmy, zda pokladnu a účetnictví vede jedna osoba, jaký je ve společnosti tok peněz, zda je ve společnosti řádně vedená skladová evidence, atd.).

Dále si pracovník správce daně připravující se na daňovou kontrolu musí uvědomit, zda a jak funguje systém vnitřní kontroly v dané společnosti. Vlastníci, kteří nemají přímou kontrolu nad podnikáním firmy, mají vypracovaný systém vnitřní kontroly, aby zaměstnanci firmy nemohli podnikat kroky poškozující tuto firmu. Systém vnitřní kontroly pokrývá většinou oblast nákupů, prodejů, plateb, mezd a to z hlediska možného zneužití ze strany zaměstnanců. Ve větších společnostech většinou funguje tato kontrola ve formě vnitřní směrnice, která určuje, jak v dané společnosti obíhají doklady. Například v případě přijatých faktur může tato vnitřní směrnice určovat, že faktura před proplacením bude podléhat schválení pracovníka, který zboží či služby uvedené na faktuře převzal a dále např. schválení právního oddělení společnosti, které odsouhlasí věcnou a formální správnost přijaté faktury. Tímto oběhem se výrazně eliminuje riziko daňového úniku z hlediska selhání některého ze zaměstnanců společnosti.

Jak vyplývá z výše uvedeného, pracovník správce daně by měl před zahájením daňové kontroly získat celkový obraz o ekonomických aktivitách kontrolovaného daňového subjektu ještě před tím, než provede první úkon směřující k zahájení daňové kontroly.

2.3.3 Zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola musí být zahájena v souladu s ustan. § 91 odst. 1 daňového řádu úkonem provedeným vůči daňovému subjektu a v součinnosti s ním a zároveň v souladu s ustan. § 87 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že daňová kontrola je zahájena okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem daňové kontroly a v jakém rozsahu bude daňová kontrola provedena. Daňový řád klade důraz na bezprostřední zahájení kontrolní činnosti (resp. faktického prověřování daňového základu).

Daňová kontrola musí být zahájena přímo s daňovým subjektem resp. se statutárním orgánem společnosti, která je oprávněná za společnost jednat. Daňový subjekt, popř. statutární orgán společnosti (dále jen zmocnitel), může udělit plnou moc k zastupování při zahájení daňové kontroly jiné osobě, která jej bude zastupovat. Daňový řád v ustan. § 25 taxativně vymezuje, kdo může osoby zúčastněné na správě daní zastupovat:

- a) zákonný zástupce (tento pojem není dále v daňovém řádu rozveden),
- b) ustanovený zástupce,
- c) zmocněnec (z titulu udělené plné moci),
- d) společný zmocněnec nebo společný zástupce,
- e) prokurista.

Zástupcem dle § 25 daňového řádu většinou bývá daňový poradce, ekonom společnosti, právní zástupce, účetní, popř. jiná osoba. Zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje a není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci. Plná moc je vůči správci daně účinná až po odstranění vad.²¹

2.3.3.1 Zahájení daňové kontroly sepsáním protokolu o ústním jednání

V případě, že je komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně bezproblémová, je nejčastější formou zahájení daňové kontroly sepsání protokolu o ústním jednání s daňovým subjektem (resp. statutárním orgánem, zmocněncem), kde je v předmětu jednání uvedeno, že správce daně zahajuje tímto protokolem daňovou kontrolu přesně vymezených daní a zdaňovacích období. Zároveň však správce daně musí v souladu

²¹ § 28 zákona 280/2009 Sb., daňový řád

s ustan. § 87 daňového řádu zahájit faktické prověřování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro stanovení daně.

Z hlediska praxe je tento způsob zahájení daňové kontroly nejefektivnější, jelikož v rámci ústního jednání lze dohodnout další kroky a lze požadovat vysvětlení k nejasnostem.

2.3.3.2 Zahájení daňové kontroly na základě výzvy správce daně

V případě, že daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu, může jej správce daně vyzvat výzvou. Daňový řád v § 87 odst. 3 přesně vymezuje, co musí správce daně uvést.

„(3) Ve výzvě správce daně stanoví

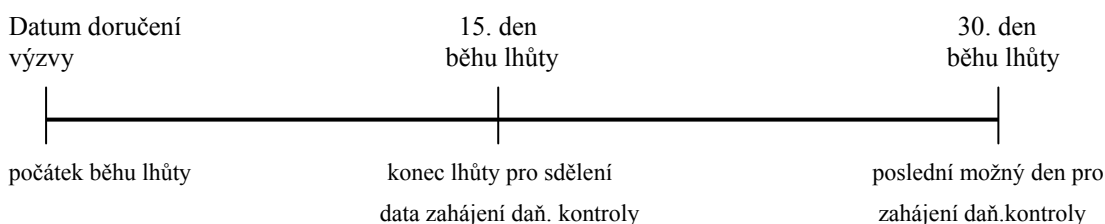
a) místo zahájení daňové kontroly,

b) předmět daňové kontroly,

c) lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.“

Dále daňový řád stanoví lhůtu pro sdělení výše uvedených informací potřebných k zahájení daňové kontroly a to tak, že den zahájení daňové kontroly musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

Schéma č. 3: Lhůta pro zahájení daňové kontroly



2.3.4 Práva a povinnosti kontrolovaného daňového subjektu

Daňový subjekt má ve vztahu ke správci daně povinnosti, které jsou taxativně vymezené v ustan. § 86 odst. 1 a 3 daňového řádu:

(1) Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.
a dále pak

(3) Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen

- a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,*
- b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,*
- c) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,*
- d) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.*

Na druhou stranu dává ustan. § 86 odst. 2 daňového řádu zákonu kontrolovanému daňovému subjektu tyto práva:

- (2) Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo*
- a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,*
 - b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,*
 - c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.*

2.3.5 Dokazování

Dokazování při daňové kontrole je její stěžejní a nejdůležitější částí a zároveň je jednou z nejnáročnějších disciplín celého procesu daňové kontroly. Daňový řád vymezuje dokazování v § 92 a v následných ustanoveních.

Dokazování provádí příslušný správce daně, nebo správce daně, který je o dokazování dožádán místně příslušným správcem daně. Správce daně při dokazování dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Zákonost procesu dokazování spočívá v objektivním posouzení skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, zjištěných v rámci zákonem stanovených postupů. Zda v souvislosti s tím bude nebo nebude stanovena vyšší daňová povinnost, než jakou daňový subjekt přiznal, a jaký bude rozdíl, závisí na schopnosti zaměřovat kontrolní činnost na nejrizikovější daňové subjekty, resp. nejnebezpečnější způsoby krácení daní,

v souladu se systémovou vyhledávací činností, s analýzou informací a se zodpovědnou přípravou na kontrolu.

Daňové subjekty nesou dvě na sebe navazující břemena:

- 1) břemeno tvrzení,
- 2) břemeno důkazní.

V daňovém řízení nestačí, když daňový subjekt pouze něco tvrdí (v daňovém přiznání, v účetnictví, atd.), ale pokud správce daně kvalifikovaným způsobem specifikuje neprůkaznost tohoto tvrzení a vysloví pochybnost k těmto tvrzením (požaduje doložit důkazní prostředky, požaduje vysvětlení nebo odstranění nesrovnalostí), uloží tím daňovému subjektu důkazní břemeno.

Jak je uvedeno výše, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů, které v nich daňový subjekt uvádí, vyzve správce daně daňový subjekt k odstranění těchto pochybností výzvou dle ustan. § 89 daňového řádu. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti takovým způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil a popřípadě doplnil neúplné údaje či prokázal a předložil důkazními prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Nedošlo-li k odstranění pochybností správce daně a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. V případě, že daňový subjekt s tímto výsledkem dokazování nesouhlasí, má možnost podat návrh na pokračování v dokazování a musí navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.²²

2.3.5.1 Důkazní prostředky

Daňový řád v ustan. § 93 odst. 1 uvádí že: *„Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“*

²² § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon umožňuje správcům daně, aby za určitých okolností jako důkazní prostředky použili i podklady předané jim jinými orgány veřejné moci, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.²³

V daňovém řádu jsou zákonem upraveny tyto důkazní prostředky:

1) Listina - § 94 daňového řádu

- ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že veřejné listiny potvrzují, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal a to v mezích jeho pravomocí. Tato listina potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno.

2) Znalecký posudek - § 95 daňového řádu

- v případech, kdy je pro prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně třeba specifických odborných znalostí, provede se obvykle důkaz znaleckým posudkem.

3) Svědci - § 96 daňového řádu

- zákon sice nestanoví obecné vymezení osoby svědka, ale ze znění ustan. § 96 odst. 1 lze odvodit, že svědek je každá osoba, kterou správce daně vyzve k výpovědi. Pokud správce daně takovouto osobu vyzve k výpovědi, má tato osoba povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčet.

4) Záznamní povinnost - § 97 daňového řádu

- daňový subjekt má podle daňového řádu povinnost vést evidenci plateb uskutečňovaných v hotovosti, pokud nevede účetnictví. Mimo tuto povinnost mu může být ze strany správce daně uložena povinnost vést i zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně.

2.3.5.2 Stanovení daně pomocí pomůcek a sjednání daně

Daňové břemeno ve většině případů více doléhá na samotný daňový subjekt. Pokud toto důkazní břemeno daňový subjekt z jakéhokoliv důvodu neunes, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. V případě, že správce daně stanoví daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny v podaném daňovém přiznání.

²³ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: 1.VOX a.s., 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

Daňový řád stanoví, že pomůckami pro stanovení daně jsou zejména:

- důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- podaná vysvětlení,
- porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.²⁴

Neprokáže-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti a zároveň nelze spolehlivě stanovit daň podle pomůcek, lze daň s daňovým subjektem sjednat. V případě, že je s daňovým subjektem daň sjednávána, o tomto jednání musí být sepsán protokol a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí. V praxi se tento postup sjednání daně využívá málokdy.

2.3.6 Ukončení daňové kontroly

Daňový řád, oproti předchozí zákonné úpravě, nově stanoví okamžik, kdy je daňová kontrola ukončena. Ukončení daňové kontroly dle ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu nastává okamžikem podpisu zprávy o daňové kontrole úřední osobou a kontrolovaným daňovým subjektem. Zákon však uvádí, že ukončení daňové kontroly předchází podrobné seznámení kontrolovaného daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a správce daně umožní kontrolovanému daňovému subjektu vyjádřit se k těmto zjištěním v přiměřené lhůtě a popřípadě ještě může navrhnout doplnění kontrolních zjištění.

Daňový řád tímto stanovením okamžiku, kdy se daňová kontrola považuje za ukončenou, předchází možným sporům mezi kontrolovaným daňovým subjektem a správcem daně, které byly do přijetí tohoto nového daňového řádu velmi časté. Existovalo několik možných výkladů toho, kdy je daňová kontrola ukončena a docházelo k situacím, kdy daňový subjekt dokládal důkazní prostředky až po podpisu zprávy o daňové kontrole a správce daně nechtěl tyto důkazní prostředky akceptovat z důvodu, že považoval daňovou kontrolu za ukončenou podpisem zprávy. Daňový subjekt v tomto případě toto stanovisko správce daně napadal s odůvodněním, že jelikož není zákonem upraveno ukončení daňové kontroly, považuje on za okamžik ukončení daňové kontroly den, kdy mu bude doručen dodatečný platební výměr na správcem daně doměřenou daň, jelikož až tímto okamžikem je proces daňové kontroly dle jeho názoru ukončen.

V případě, že se kontrolovaný daňový subjekt odmítne se se zprávou o daňové kontrole seznámit nebo ji odmítne projednat, či se jejím projednáním vyhýbá, doručí mu správce daně zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou a den doručení této zprávy o daňové

²⁴ § 98 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Je zajímavostí, že v tomto případě daňový řád jednoznačně nepřipouští doručení zprávy o daňové kontrole do datové schránky, i když ji má daňový subjekt zřízenou.²⁵

Další možnou obstrukcí ze strany daňového subjektu je bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Daňový řád v ustan. § 88 odst. 6 k tomuto uvádí následující: *„(6) Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku..... O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“*

Dále je nutné upozornit na to, že podpis zprávy o daňové kontrole neznámá, že kontrolovaný daňový subjekt s obsahem zprávy nutně musí souhlasit. Jeho podpis osvědčuje pouze tu skutečnost, že s ním byla zpráva o daňové kontrole projednána.

²⁵ § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

3 Řízení navazující na provedenou daňovou kontrolu

V předešlé kapitole byl charakterizován proces daňové kontroly od výběru daňových subjektů, kteří budou podrobena daňové kontrole až po projednání zprávy o daňové kontrole a tím jejího faktického ukončení. V souvislosti s ukončením daňové kontroly, jejímž výsledkem je dodatečné doměření daňové povinnosti, má kontrolovaný subjekt několik možností dalšího postupu. V případě, že s dodatečně doměřenou daňovou povinností souhlasí, zaplatí dodatečně doměřenou daň na základě dodatečného platebního výměru na účet správce daně. V opačném případě kdy s dodatečně doměřenou daňovou povinností nesouhlasí, má možnost podat proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání dle ustan. § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V souvislosti s touto skutečností v této kapitole charakterizují a popisují postup v řízeních navazujících na provedenou daňovou kontrolu, jejímž výsledkem je dodatečné doměření daňové povinnosti.

3.1 Doměřovací řízení

V případě, že daňová kontrola byla řádně ukončena projednání a podepsáním zprávy o daňové kontrole, popř. doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu do vlastních rukou, následuje doměřovací řízení. Doměřovací řízení je v daňovém řádu obsaženo v ustan. § 141 a následujících. Ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu uvádí, že k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku provedené daňové kontroly. V případě, že správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, výše uvedené ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu se nepoužije a správce daně postupuje podle § 143 odst. 2 daňového řádu a vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

V praxi může také nastat situace, kdy při provádění daňové kontroly správce daně zjistí, že daňová povinnost kontrolovaného daňového subjektu měla být nižší, než jakou přiznal ve svém daňovém přiznání a jaká mu byla správcem daně konkludentně vyměřena. Ze skutečnosti, že cílem správy daní je správné stanovení daně a z ustan. § 143 odst. 1 daňového řádu, které uvádí, že doměřovací řízení může být zahájeno také z moci úřední lze dovodit, že správce daně je povinen zahájit doměřovací řízení jak v případě, kdy stanovená daň měla být vyšší, tak i v případě, že stanovená daň měla být nižší.

Výsledkem doměřovacího řízení je vydání rozhodnutí, které se označuje jako dodatečný platební výměr. Platební výměr vydaný správcem daně po skončení daňové kontroly má tyto náležitosti:²⁶

- a) označení správce daně, který jej vydal,
- b) číslo jednacích, popřípadě číslo platebního výměru,
- c) označení příjemce rozhodnutí,
- d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno,
- e) dodatečně doměřenou částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,
- f) lhůtu k plnění – zaplacení dlužné částky,
- g) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,
- h) podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby,
- ch) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno,
- i) odůvodnění důvodu výroku rozhodnutí a informace o tom, jak se správce daně vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.

Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole.²⁷

3.2 Odvolání

Základním opravným prostředkem uvedeným v ustan. § 108 odst. 1 písm. a) jako řádný opravný prostředek je odvolání. Absolvovat proces odvolání je podle ustan. § 68 písm. a) soudního řádu²⁸ nezbytnou podmínkou pro případné přezkoumání rozhodnutí vydaného ve správě daní soudem. Obecně platí, že odvolat se lze proti rozhodnutím správce daně, pokud toto zákon přímo nevylučuje. V případě vydání rozhodnutí – platebního výměru po provedené daňové kontrole zákon nevylučuje odvolání a tudíž je odvolání přípustné.

Daňový subjekt se může odvolat do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru a na rozdíl od dřívější platné právní úpravy²⁹ tak může učinit i před převzetím tohoto rozhodnutí. Může tak učinit například ústně do protokolu v době, kdy se seznámil se

²⁶ § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁷ § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁸ § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

²⁹ zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, platný do 31. 12. 2010

stejnopisem platebního výměru uloženým ve spise, tedy dříve, než uplyne lhůta pro uložení písemnosti či než dojde k faktickému převzetí zásilky na poště.

Daňový řád dále uvádí, že odvolání nemá odkladný účinek, což znamená, že i v případě, kdy se daňový subjekt odvolal, jsou práva a povinnosti uložená takovým rozhodnutím, pokud uplynula lhůta k jejich splnění, vykonatelná a vymahatelná.³⁰ V případě dodatečně stanovené daňové povinnosti na základě provedené daňové kontroly je tedy tato daň splatná.

Po zahájení odvolacího řízení nejprve správce daně I. stupně, tedy ten, který odvolání napadené rozhodnutí vydal, posoudí, zda nejsou dány důvody pro zamítnutí odvolání, přičemž je povinován podle § 113 odst. 1 písm. c) současně i odvolání zastavit. Důvodem pro zamítnutí odvolání ve většině případů bývá, že bylo podáno po uplynutí odvolací lhůty. Platné odvolání proti platebnímu výměru musí mít tyto náležitosti:³¹

- a) označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,
- b) označení odvolatele,
- c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
- d) uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nesprávnosti napadeného rozhodnutí,
- e) označení důkazních prostředků k tvrzením skutkového stavu, která jsou uvedena v odvolání,
- f) návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.

Daňový řád dále uvádí následující: „*Obsahuje-li podané odvolání vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů.*“³²

Dojde-li ze strany odvolatele k odstranění vad, které brání řádnému projednání věci, platí dle ustan. § 112 odst. 3 daňového řádu, že odvolání bylo podáno řádně a včas. V opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví.

V případě, že správce daně nemůže odvolání zamítnout a odvolací řízení zastavit, začne prověřovat, zda nemůže odvolateli plně vyhovět v rámci tzv. autoremedury. Tento způsob je založen na opětovném hodnocení důkazů správcem daně na základě nově předložených důkazních prostředků. Při tomto postupu má správce daně možnost:

³⁰ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: 1.VOX a.s., 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

³¹ § 112 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³² § 112 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

- a) odvolateli plně vyhovět,
- b) odvolateli částečně vyhovět,
- c) odvolateli nevyhovět.

Nemůže-li správce daně ukončit odvolací řízení některým ze způsobů uvedených pod bodem a) nebo b), je povinen postoupit řízení s příslušnou částí spisu odvolacímu orgánu. Součástí postoupení je i tzv. předkládací zpráva, kde předkládající správce daně uvede své stanovisko k odvolání a shrne dosavadní průběh odvolacího řízení.

Odvolacím orgánem je nejbližší nadřízený správce daně. V praxi to znamená, že v soustavě územních finančních orgánů (blíže bod 1.2 *Daňová správa, schéma č.2*) je odvolacím orgánem proti platebnímu výměru, vydanému finančním úřadem, finanční ředitelství, v jehož obvodu územní působnosti se tento finanční úřad nachází. Příslušný odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Pokud však při přezkoumávání dosavadního řízení vyjdou najevo další skutečnosti, nesprávnosti či nezákonnosti, byť i odvolatelem neuplatněné, je odvolací orgán povinen je prověřit a mohou ovlivnit výrok v rozhodnutí o odvolání i v neprospěch odvolatele.³³ Odvolací orgán je rovněž oprávněn provádět dokazování k doplnění podkladů pro své rozhodnutí a může o úkony v dokazování požádat správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Odvolací orgán musí v tomto případě před vydáním rozhodnutí informovat odvolatele o zjištěných skutečnostech a důkazech, které byly v rámci doplnění odvolacího řízení provedeny a musí mu poskytnout přiměřenou lhůtu k vyjádření, popř. k navrnutí provedení dalších důkazních prostředků.

Výsledkem odvolacího řízení může být, že odvolací orgán:

- a) napadené rozhodnutí změnit,
- b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení,
- c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí a jak je uvedeno v ustan. § 116 odst. 4 daňového řádu, proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.

³³ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: 1.VOX a.s., 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

4 Problematické oblasti v procesu provádění daňových kontrol

Jak bylo uvedeno výše v kapitole 2 Daňová kontrola a její průběh, řada dodatečně doměřených daňových povinností po provedené daňové kontrole souvisí s chybným výkladem zákonných předpisů jak ze strany daňových subjektů, tak ze strany správce daně.

V této kapitole bych chtěl popsat a upozornit na některé problémové oblasti, ve kterých vznikají nejasné výklady jednotlivých ustanovení zákonných předpisů nejčastěji.

4.1 Proces zahájení daňové kontroly

V oblasti zahájení daňové kontroly pracovníky správce daně vznikají názorové rozdíly nejčastěji na skutečnost, kterým okamžikem je daňová kontrola skutečně zahájena. Z pohledu daňového subjektu i z pohledu správce daně je okamžik zahájení daňové kontroly procesně velmi důležitý už s ohledem na skutečnost, že daňový řád v ustan. § 141 odst. 6, neumožňuje podat dodatečné daňové přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly.

Z dříve používaného zákona o správě daní a poplatků, jednoznačně nevyplývalo, jakou formou je daňová kontrola právoplatně zahájena. Názory na tuto skutečnost byly rozdílné a v praxi se objevovaly názory, že pro zahájení daňové kontroly lze použít doručení výzvy správce daně s uvedením data, místa a hodiny zahájení daňové kontroly. Na tyto nejasnosti v procesních postupech a na množství soudní judikatury dotýkající se této oblasti reagoval nový daňový řád a v § 87 odst. 1 stanovil, že: *„Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“*

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že daňová kontrola je zahájena okamžikem provedení prvního úkonu správce daně vůči daňovému subjektu, ze kterého je patrný předmět a rozsah daňové kontroly a zároveň správce daně musí zahájit faktickou kontrolní činnost, čímž je například faktické prověřování daňových dokladů.

4.2 Prekluze práva k dodatečnému stanovení daně

Oblast počítání lhůty k dodatečnému stanovení daně byla v době před přijetím nového daňového řádu jednou z nejdiskutovanějších a zároveň jednou z nejkontroverznějších oblastí, jelikož pracovníci správce daně v praxi zahajovali daňové kontroly u daňových subjektů těsně před uplynutím lhůty pro dodatečné stanovení daně a prodlužovali tímto úkonem zákonem stanovenou lhůtu. Zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 47 stanovil, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, tzv. teorie 3+1. Při aplikaci této teorie bylo např. možné kontrolovat a dodatečně doměřovat daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 až do 31. 12. 2010.

Nový daňový řád reagoval na výše uvedené skutečnosti a na soudní judikaturu v ustanovení § 148 odst. 1, kde je stanoven okamžik pro počítání lhůty pro stanovení daně ode dne, 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, tzv. teorie 3+0. Z tohoto ustanovení tedy vyplývá, že daň lze v případě zdaňovacího období roku 2006 dodatečně kontrolovat a doměřovat do 31. 3. 2010.

4.3 Získávání důkazních prostředků

Správce daně má povinnost při provádění daňové kontroly hodnotit daňovým subjektem předložené důkazní prostředky a reagovat na ně. Dále má správce daně možnost získávat a provádět důkazní prostředky sám a v zákonem určených případech i bez součinnosti s daňovým subjektem. Jelikož je tato oblast značně rozsáhlá a dříve používaný zákon o správě daní a poplatků, tuto oblast upravoval nejednoznačně, docházelo při hodnocení a provádění důkazních prostředků ke sporným rozhodnutím správce daně, které bylo vydáno na základě nesprávně vyhodnoceného důkazního prostředku. V reakci na tuto skutečnost a na bohatou soudní judikaturu v této oblasti byl do nového daňového řádu vloženy §§ 93 až 97, které upravují důkazní prostředky jednotlivě.

4.4 Ukončení daňové kontroly

Tak jako v podkapitole 4.1 Proces zahájení daňové kontroly, tak i v oblasti ukončení daňové kontroly vznikaly v důsledku nejednoznačného výkladu zákonných ustanovení rozdílné názory na okamžik, kterým je daňová kontrola ukončena. V praxi se objevovaly názory, že daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Dalším názorem bylo, že daňová kontrola je ukončena až doručením platebního výměru na dodatečně doměřenou daň po provedené daňové kontrole, či dokonce až pravomocným rozhodnutím o odvolání daňového subjektu k provedené daňové kontrole.

Tak jako v předešlých problematických oblastech procesu daňové kontroly, tak i v oblasti určení okamžiku ukončení daňové kontroly existuje řada soudních rozhodnutí. Zákonodárce v reakci na tyto skutečnosti jasně definoval v novém daňovém řádu okamžik ukončení daňové kontroly v § 88 odst. 4 takto: *„Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednávání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“*

Jak vyplývá z výše uvedených problémových oblastí při procesu provádění daňové kontroly, je spousta oblastí, která mohou zásadně ovlivnit výši případně doměřené daňové povinnosti po provedené daňové kontrole. Nový daňový řád jistě neřeší všechny problémové oblasti a z praxe je víceméně jisté, že s platností tohoto daňového řádu vznikne spousta nových oblastí, které bude možno vykládat několika způsoby, a které budou předmětem nových soudních sporů a nové judikatury.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce měla vytýčený cíl, jímž bylo charakterizovat proces daňové kontroly v návaznosti na aktuální legislativní změny v souvislosti s přijetím nového zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), který s platností od 1. 1. 2011 nahradil doposud používaný zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a popsat nové procesní postupy v oblasti prováděných daňových kontrol. V souladu s charakteristikou procesu daňové kontroly bylo mou snahou v této bakalářské práci popsat a objasnit procesní postupy správce daně ve vztahu ke kontrolovanému daňovému subjektu v rámci daňového řízení a identifikovat přínos nového daňového řádu v nejproblémovější oblasti provádění daňových kontrol.

Záměrem této bakalářské práce je její přínos pro praktické využití jako metodického materiálu pro nově přijímané pracovníky správce daně, kteří procházejí vstupním školením v rámci jednotlivých finančních úřadů, jelikož tato bakalářská práce přináší komplexní pohled pracovníka správce daně na proces provádění daňové kontroly u daňových subjektů.

Práce v první části objasňuje základní pojmy používané v daňové správě ČR při zajišťování výběru, kontroly a vymáhání daňových povinností daňových subjektů. Dále je první část zaměřena na seznámení se s daňovým systémem ČR, předmětem jednotlivých daní daňového systému a vymezení správce daně a jeho územní působnosti. V rámci uceleného pohledu na proces daňové kontroly, jakožto daňového řízení, jsou v této části zahrnuty i základní zásady daňového řízení, které musí jak správce daně, tak i daňový subjekt respektovat.

Druhá a zároveň hlavní část této práce je zaměřena na samotný proces daňové kontroly a její průběh. Jednotlivé podkapitoly jsou zde řazeny chronologicky tak, jak v praxi celý proces daňové kontroly probíhá, tedy od výběru daňových subjektů ke kontrole, přes fyzickou kontrolu u daňového subjektu, až po dokazování a ukončení daňové kontroly. Práce byla zpracována tak, aby sloužila jako jakýsi metodický výklad jednotlivých etap procesu daňové kontroly a daňový subjekt, popř. i správce daně měl v této práci pomocníka k orientaci v nelehkém procesním řízení, kterým daňová kontrola je.

V rámci komplexního pohledu na celý proces daňové kontroly byl zařazen do třetí části bakalářské práce institut doměřovacího řízení a případně následného odvolání daňového subjektu proti platebnímu výměru vystavenému na základě provedené daňové kontroly, jelikož tento institut je v poslední době velice aktuální a hojně využívaný daňovými subjekty.

Při procesu daňové kontroly se objevuje teoreticky nekonečné množství otázek týkajících se postupů správce daně, pravomocí správce daně a daňových subjektů, výkladu zákonů dotýkajících se oblasti daňové kontroly a to jak procesních, tak i hmotně-právních a v neposlední řadě také interních předpisů Ministerstva financí ČR, nově vzniklého Generálního finančního ředitelství, krajských finančních ředitelství a v neposlední řadě interních předpisů samotných finančních úřadů. Zaměstnanci správce daně, kteří provádí daňové kontroly, jsou v nelehké situaci, kdy jsou podrobena tlaku státu, potažmo Ministerstva financí ČR a veřejnosti na co nejefektivnější výběr daní a na druhé straně tlaku daňových subjektů a jejich daňových poradců, kteří nacházejí ať už legální, či nelegální mezery v zákonech a zkoušejí pracovníky ze znalostí zákonů. Z praxe je zřejmé, že i když jsou pracovníci správce daně pravidelně proškolení novými právními předpisy, nemohou pochytit všechny změny všech zákonů, které při své práci využívají. Například zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., byl od svého vzniku do konce roku 2010 novelizován celkem 113 krát.

Dle mého názoru bude nezbytným prvkem v daňové správě častější využívání aplikačních programů, které budou kontrolorům ulehčovat práci a ti se budou moci více věnovat samotné fyzické kontrolní činnosti. K těmto programům kontroloři mají přístup již nyní, ale tyto programy jsou ve vývoji a nemají ani své pevné postavení a oporu v zákonech. Například program IDEA umožňuje načítat neomezený počet dat z účetnictví daňového subjektu a jejich následné zpracování (třídění, vyhledávání duplicit, kontrola plátců DPH, filtrování obchodních partnerů, atd.). Problém je ovšem v tom, že sice povinnost poskytnout správci daně elektronické sestavy účetnictví v zákoně ukotvená je, ale daňový subjekt si může vybrat elektronický formát předávané sestavy. V praxi se tedy velmi často stává, že daňový subjekt poskytne data ve formátu .pdf, či v jiné formě tiskové sestavy a správce daně pracně a zdlouhavě importuje tyto data do programu IDEA, přičemž kdyby daňový subjekt poskytl data ve formátu programu EXCEL, tak by tato operace importu dat byla nesrovnatelně rychlejší.

Dalším nezbytným prvkem zefektivnění daňové správy je kvalitní soustava zákonů týkajících se daňového procesu, která se nebude novelizovat tak často jako doposud. Zákony by měli být psány srozumitelně, jasně, přehledně a neměly by dávat prostor pro možnost několika výkladů jednotlivých ustanovení. Při zpracování této závěrečné práce jsem v této souvislosti narazil na závažný problém týkající se pracovníků správce daně – jejich sebevědomí v oblasti znalosti zákonů. Ač jsou pracovníci správce daně pravidelně proškolení a přezkušováni ze znalosti daňových zákonů, jejich sebevědomí v této oblasti je nízké. Existuje proto několik možných vysvětlení. Já jsem při své praxi zjistil,

že i v daňové správě není mnohdy jednotný výklad stejných ustanovení zákonů. Je potom na pracovníkovi správce daně, aby si sám vytvořil svůj výklad ustanovení zákona a odpovídal za jeho správnost.

Při zpracování této závěrečné práce jsem dospěl k závěru, že Česká daňová správa má vysoký potenciál v lidech, kteří pro tuto správu potažmo pro stát pracují. V praxi jsem poznal skutečné profesionály a odborníky, kteří se problematice daní věnují se zájmem a i když mají nabídky k zaměstnání v soukromé sféře s vyšším finančním ohodnocením, zůstávají „věrni“ státu. Je však otázkou, zda jim tuto „věrnost“ stát v budoucnu nějak oplátí.

Seznam použité literatury

Monografie:

1. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Praha: 1.VOX a.s., 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.
2. LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Daňový řád s komentářem*. Praha: C.H.Beck, 2010. 512 s. ISBN 978-80-7400-331-8.
3. KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
4. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vydání. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9(brož.).
5. STIBŮRKOVÁ, J. *Daňová soustava*. 1. vyd. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2010. 128 s. ISBN 978-80-7314-210-0(brož.).
6. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové Teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8(brož.).
7. BEŇOVÁ, K. *Daně a daňová soustava*. Vyd. 1. Ostrava: Vysoká škola podnikání v Ostravě, 2007. 89 s. ISBN 978-80-86764-75-7(brož.).

Právní předpisy:

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

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

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

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

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

zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

Finanční ředitelství v Ostravě, *Metodika kontrolní činnosti – obecné principy*

Judikatura:

Rozsudek Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, čj. IV. ÚS 591/08 - 1

Internetové zdroje:

PELIKÁN, Tomáš. *Terrinvest* [online]. 2010 [cit. 2010-03-26]. Analýza činnosti finančních úřadů. Dostupné z WWW: <www.terrinvest.cz>

Česká daňová správa [online]. 2011 [cit. 2011-02-01]. Daňový systém České republiky. Dostupné z WWW: <[ww.cds.mfcr.cz](http://www.cds.mfcr.cz)>.

Ministerstvo financí České republiky [online]. 2010 [cit. 2011-02-23]. MF ČR. Dostupné z WWW: <www.mfcr.cz>.

Seznam schémat

Schéma č. 1: Schéma daní a plateb, z nichž je sestaven daňový systém v České republice

Schéma č. 2: Systém daňové správy v ČR

Schéma č. 3: Lhůta pro zahájení daňové kontroly

ANOTACE

Jméno a příjmení:	Jan Kosub
Katedra:	Ústav pedagogiky a sociálních studií
Vedoucí práce:	Ing. Alena Opletalová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2011

Název práce:	Proces daňové kontroly z pohledu správce daně
Název v angličtině:	PROCEEDING OF TAX AUDIT AFTER TAX AUTHORITY
Anotace práce:	<p>Bakalářská práce je zaměřena na problematiku procesu daňové kontroly prováděné správcem daně u daňových subjektů a má za úkol být pomůckou pro pracovníky správce daně a daňové subjekty při provádění daňové kontroly. V první části jsou objasněny základní pojmy související s procesem daňové kontroly a shrnuty zásady daňového řízení. Druhá část se věnuje samotnému procesu daňové kontroly a je řazena chronologicky. Třetí část se věnuje řízení, které může následovat po daňové kontrole a to doměřovací řízení a odvolání.</p>
Klíčová slova:	Daňová kontrola, správce daně, daň, daňový řád
Anotace v angličtině:	<p>My bachelor thesis focuses on the problems of the process of tax control carried out by a tax administrator for a taxable subject. It aims to assist tax administrators and taxable subjects with carrying out tax controls. The first part of this thesis explains the essential terms relating to the process of tax control and it summarizes the rules of tax procedures. The second part is devoted to the tax control process itself and it is chronologically ordered. The third part is dedicated to a procedure which may follow tax control, that is retrospective assessment and tax appeal.</p>
Klíčová slova v angličtině:	Tax control, tax office, tax, tax regulations
Přílohy vázané v práci:	---
Rozsah práce:	41 stran
Jazyk práce:	Český