

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2022

JANA VLČKOVÁ

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Daňová kontrola

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jana Vlčková**
Osobní číslo: **E19118**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Daňová kontrola**
Zadávací katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je analýza právní úpravy daňové kontroly po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Práce se zaměří především na změny v oblasti zahájení a ukončení daňové kontroly a zhodnocení toho, zda přinesly očekávaná zjednodušení kontrolního postupu. V praktické části bude analyzován postup vybraného správce daně.

Osnova:

- Charakteristika daňové kontroly.
- Zahájení daňové kontroly.
- Průběh daňové kontroly.
- Ukončení daňové kontroly.
- Analýza změn v daňové kontrole po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb.
- Postup vybraného správce daně při provádění konkrétních daňových kontrol.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. Praha: ASPI, 2006. 208 s. ISBN 80-735-7170-6.
LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK a kol. Daňový řád: komentář. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021. 1088 s. ISBN 978-80-7400-838-2.
LICHNOVSKÝ, Ondřej. Změny daňového řádu v roce 2021. Daně a právo v praxi. 2020, č. 9.
MOLÍN, Jan. Nejdůležitější změny vyplývající z tzv. velké novely daňového řádu. Auditor. 2021, č. 4, s. 25-30.
NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. Praha: C.H. Beck, 2019. 280 s. ISBN 978-80-7400-730-9.
ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. 352 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Vedoucí bakalářské práce: **JUDr. Jana Janderová, Ph.D.**
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

L.S.

Ing. Jan Fuka, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

Prohlašuji:

Práci s názvem Daňová kontrola jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 27.4. 2022

Jana Vlčková v. r.

Poděkování:

Tímto bych ráda poděkovala svojí vedoucí bakalářské práce, JUDr. Janě Janderové, Ph.D. za odborné konzultace a rady při zpracování bakalářské práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá průběhem daňové kontroly teoreticky i prakticky. Především však po novele daňového řádu. Také se zabývá změnami, které v provádění daňové kontroly po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. nastaly. Změnilo se především její zahájení a ukončení.

KLÍČIVÁ SLOVA

daňová kontrola, správce daně, daňový subjekt, novela daňového řádu, zahájení daňové kontroly, ukončení daňové kontroly

TITTLE

Tax audit

ANNOTATION

This bachelor work deals with the course of tax audit, both theoretically and practically. Especially after the amendment to the Tax Code. Also deals with changes in the implementation of tax audit after the amendment to the Tax Code made by Act No. 283/2020 Coll. Changed mainly its beginning and end.

KEYWORDS

tax audit, tax administrator, tax subject, amendment to the tax code, commencement of tax audit, termination of tax audit

OBSAH

| | |
|--|----|
| SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK | 10 |
| ÚVOD | 11 |
| 1 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉ KONTROLY | 12 |
| 1.1 Daňové řízení | 13 |
| 1.2 Účastníci daňové kontroly..... | 13 |
| 1.2.1 Správce daně | 14 |
| 1.2.2 Osoby zúčastněné správy daní | 15 |
| 1.3 Lhůty | 16 |
| 1.4 Doručování..... | 17 |
| 2 ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY..... | 19 |
| 2.1 Způsob zahájení | 19 |
| 2.2 Situace kdy daňovou kontrolu nelze zahájit..... | 20 |
| 2.2.1 Postup k odstranění pochybností..... | 20 |
| 2.3 Práva a povinnosti daňového subjektu | 21 |
| 2.4 Práva a povinnosti správce daně | 22 |
| 2.4.1 Zapůjčení dokladů..... | 22 |
| 2.5 Místo provedení daňové kontroly | 23 |
| 3 PRŮBĚH DAŇOVÉ KONTROLY | 24 |
| 3.1 Důkazní prostředky | 24 |
| 3.1.1 Listina..... | 25 |
| 3.1.2 Znalecký posudek..... | 25 |
| 3.1.3 Svědecká výpověď | 25 |
| 3.2 Důkazní břemeno | 26 |
| 3.3 Přenesení důkazního břemene..... | 27 |
| 3.3.1 Průběh přenášení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a i opačně ..28 | |
| 4 UKONČENÍ DAŇOVÉ KONTROLY | 30 |
| 4.1 Dosavadní výsledek kontrolního zjištění | 30 |
| 4.2 Zpráva o daňové kontrole..... | 31 |
| 4.3 Opakovaná daňová kontrola..... | 32 |
| 4.3.1 Důvody k jejímu znovu zahájení..... | 32 |

| | | |
|-------|--|----|
| 5 | ANALÝZA ZMĚN V DAŇOVÉ KONTROLE PO NOVELE DAŇOVÉHO ŘÁDU PROVEDENÉ ZÁKONEM Č. 283/2020 SB. | 33 |
| 5.1 | Zahájení a ukončení daňové kontroly před novelou daňového řádu..... | 33 |
| 5.2 | Změny v daňové kontrole..... | 34 |
| 5.2.1 | Změny v zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu..... | 35 |
| 6 | POSTUP VYBRANÉHO SPRÁVCE DANĚ PŘI PROVÁDĚNÍ KONKRÉTNÍCH DAŇOVÝCH KONTROL..... | 37 |
| 6.1 | Daňová kontrola v České republice | 37 |
| 6.2 | Daňové kontroly prováděné Finančním úřadem v Šumperku..... | 39 |
| 6.2.1 | Přechod z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu | 40 |
| 6.2.2 | Průběh daňové kontroly v praxi | 40 |
| 6.2.3 | Daň stanovená pomocí pomůcek..... | 44 |
| 6.2.4 | Opakovaná daňová kontrola..... | 45 |
| | ZÁVĚR | 46 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH INFORMAČNÍCH ZDROJŮ..... | 48 |
| | PŘÍLOHY | 51 |

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

| | |
|--|----|
| Obrázek 1 – Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností | 13 |
| Obrázek 2 – Zjednodušení kontrolních postupů..... | 35 |
| Tabulka 1 – Daňová kontrola před a po novele daňového řádu | 33 |
| Tabulka 2 – Počet provedených daňových kontrol v České republice za roky 2016-2020 | 37 |
| Tabulka 3 – Doměřeno z daňových kontrol za roky 2016-2020 v tis. Kč..... | 38 |

ÚVOD

Daňová kontrola je jedním ze dvou kontrolních postupů, který provádí především finanční úřady, a to preventivně či na základě existujících pochybností o správnosti odvedené daně. Daňovou kontrolou se zjišťuje, zda je stanovená daň správná. Správce daně pomocí daňové kontroly dohlíží na správně zjištěnou a stanovenou daň. Následně dohlíží i na splnění daňové povinnosti daňového subjektu.

Cílem této bakalářské práce je analýza právní úpravy daňové kontroly po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Blíže se zaměřím na konkrétní změny provedené v některých institutech daňové kontroly a na to, zda tyto změny přinesly avizované zjednodušení postupu daňové kontroly. Práce se zaměří na popsání postupu při provádění daňové kontroly, především po novele daňového řádu prováděné, jak teoreticky, tak i v praxi na vybraném finančním úřadě.

Bakalářská práce je rozdělena do šesti kapitol, z toho pět kapitol popisuje průběh daňové kontroly teoreticky a jedna kapitola praktická, která popisuje průběh kontroly tak, jak daňovou kontrolu provádí na finančních úřadech.

První z kapitol nese název Charakteristika daňové kontroly, ve které je popsáno, jak probíhá daňové řízení, kdo jsou účastní daňové kontroly, jakými způsoby jsou při daňové kontrole doručovány písemnosti a lhůty užívané při daňové kontrole. V druhé kapitole je popsán průběh zahajování daňové kontroly a také práva a povinnosti, které správce daně a daňový subjekt v daňové kontrole získají. Třetí kapitola se věnuje průběhu daňové kontroly, provádění důkazních prostředků, důkazní břemeno neseno daňovým subjektem a možnosti přenesení důkazního břemeno z daňového subjektu na správce daně. Ve čtvrté kapitole je popsán způsob ukončení daňové kontroly a také popsán průběh možnosti daňovou kontrolu opakovat. Pátá kapitola je poslední teoretickou kapitolou, která se věnuje konkrétním změnám v daňové kontrole provedené zákonem č. 283/2020 Sb., a zhodnocení, zda změny vedly k zjednodušení celého procesu daňové kontroly.

Poslední šestá kapitola je věnována praktické části této bakalářské práce a zaměřuje se zde na postup správce daně při provádění konkrétních daňových kontrol.

1 Charakteristika daňové kontroly

Daňová kontrola je jedním z kontrolních postupů a stejně jako správa daní je v České republice upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který prošel novelou a je v novém znění platný od 1.1. 2021.

Daňová kontrola je dílčím postupem daňového řízení. Pomocí daňové kontroly správce daně prověřuje, zda daňový subjekt řádně plní své daňové povinnosti, tedy jestli přiznal svou daň ve správné částce. Nezáleží na tom, zda daňový subjekt již podal daňové přiznání, ve kterém přiznává svoji daň nebo nikoli, jelikož správce daně může kontrolu provést i bez toho, aby vykazoval pochybnosti o tom, že daňový subjekt odvedl daň v nesprávné částce. V případě, kdy daňový subjekt přiznání podal, a vyskytují se v něm ze strany správce daně nějaké pochybnosti o správnosti, nebo úplnosti daňového přiznání, zahájí postup k odstranění pochybností. V tomto postupu nejprve správce daně vyzve daňový subjekt, aby tyto pochybnosti odstranil. V ideálním případě daňový subjekt poskytne dostatečnou písemnou nebo ústní odpověď, ve které pochybnosti vysvětlí. Je možné poskytnout částečnou odpověď a následně se v dialogu o pochybnostech pokračuje. Na odstranění pochybností stanoví správce daně lhůtu a pakliže subjekt neodstraní zjištěné nedostatky ve stanoveném čase, zahájí správce daně daňovou kontrolu. V případě, kdy přiznání nepodal se rovnou přistoupí k zahájení kontroly, která se provádí jen ve vymezeném předmětu a rozsahu jejímž výsledkem může být buď stanovení nové daně anebo se zjistí, že je vše v pořádku (viz. Obrázek 1). Nicméně daňovou kontrolu může zahájit správce daně jen po dobu tří let od termínu pro podání řádného daňového přiznání.

Je možné provádět daňovou kontrolu pro více daňových řízení najednou u jedné osoby. Například je možné kontrolovat zároveň daň z příjmu fyzických či právnických osob a daň z přidané hodnoty.

Ústavní soud v nálezu ze dne 22. února 2022, sp. zn. IV.ÚS 2404/21 k daňové kontrole uvádí: „Ústavní soud - podle vedlejší účastnice - neshledal nezákonný zásah do majetkových práv jednotlivce vedením daňové kontroly, ev. v délce jejího trvání, a potvrdil, že daňová kontrola je akceptovatelnou výjimkou ze základního práva na majetek a není zásahem do čl. 11 Listiny. K tomu dodává, že správce daně musí při daňové kontrole dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.“



Obrázek 1 – Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností

Zdroj: [11]

1.1 Daňové řízení

Daňové řízení je proces vedený správním orgánem – správcem daně jehož cílem je stanovení, vyměření a vybrání daně. Výsledkem tohoto řízení je vydání závazného rozhodnutí o výši daňové povinnosti. Řízení bývá zahájeno vznikem daňové povinnosti osoby zúčastněné na správě daní a je ukončena jejím uhrazením nebo uplynutím lhůty stanovené pro zaplacení daně. Nevztahuje se jen na daně, ale i například na cla a peněžní plnění o nichž to stanoví zákon. Je tedy chápáno jako správní řízení ve věcech daňových, správní řízení o dani, procedurální postupy podle daňového řádu. V daňovém řízení se také stanovují pravomoci a povinnosti správce daně, který se nachází na jedné straně a také práva a povinnosti daňových subjektů či i třetích osob na straně druhé v průběhu tohoto řízení.

V řízení před správcem daně je jednacím jazykem pouze český jazyk a osoby, které nerozumí jednajícímu jazyku mají právo na tlumočníka, kterého si obstarají na své náklady. Pokud jsou v řízení předkládány jakékoliv písemnosti v jiném, než českém jazyce musejí být tyto písemnosti předloženy v jejich originálním znění a zároveň také jejich překlad do českého jazyka a je-li tak vyžadováno, musí být překlad úředně ověřen.

1.2 Účastníci daňové kontroly

Mezi účastníky daňové kontroly stojí na jedné straně správce daně, který představuje veřejnou moc, a z tohoto důvodu je v nadřazeném postavení na rozdíl od druhé strany, na které stojí

účastníci daňové kontroly, kterými jsou osoby zúčastněné na správě daní, především tedy daňové subjekty. Mohou jimi být fyzické, ale i právnické osoby, které mohou vystupovat buď sami za sebe nebo se mohou nechat zastoupit.

1.2.1 Správce daně

Podle §10 odstavce 1 daňového řádu „správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán“ [4], který na základě své místní a věcné působnosti stanovené zákonem dohlíží na to, aby daň byla správně zjištěna, stanovena a následně aby tato stanovená daňová povinnost byla i splněna, tudíž zaplacená. Zákon správcem daně určuje jeho pravomoci, kterými jsou například kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání k splnění povinností nebo vedení daňového řízení.

Tyto pravomoci vykonává prostřednictvím úředních osob, kterými jsou zaměstnanci, či jiné osoby, které jsou oprávněny zákonem k napomáhání správcem daně k výkonu jeho pravomocí. Správce je povinen oznámit daňovému subjektu, jestliže o to požádá, kdo je ve věci úřední osobou a ta je poté povinna se prokázat služebním průkazem.

Správce daně provádí svou činnost, tedy dohled nad daněmi v rozsahu místní a věcné příslušnosti. Věcná příslušnost stanovuje správcem daně okruh úkolů, které může vykonávat a místní příslušnost označuje území v němž má správce daně pravomoc rozhodovat.

U fyzických osob je dána místní příslušnost v místě jejich pobytu. U občanů České republiky je to jejich adresa trvalého pobytu a u cizinců se jedná o adresu hlášeného místa jejich pobytu. Pokud není místo pobytu u fyzických osob známo, je jím místo kde se tato osoba převážně zdržuje. U právnických osob jde o adresu, kde sídlí. V případě daně týkající se nemovitých věcí je místně příslušný správce daně v místě, kde se nemovitost nachází.

Jestliže je k jedné dani více místně příslušných správců daně, tak řízení k této dani povede ten z nich, který řízení zahájil jako první a ostatní správcem daně řízení nezahájí. V případě, pokud tak učinili, je nutné řízení neprodleně zastavit. Takto se bude postupovat, pokud si sami správcem daně mezi sebou nedohodnou jinak.

Ve chvíli, kdy dojde ke změně místní příslušnosti je správce daně povinen postoupit novému místně příslušnému správcem daně části spisu, které se týkají daní a je povinen připojit i výpis z osobního daňového účtu daňového subjektu. Až dojde k postoupení části spisu novému správcem tak, začne správu daní vykonávat nově místně příslušný správce daně.

Ve vybraných případech může provést dílčí řízení či určitý úkon za místně příslušného správcem daně, správce daně nižšího stupně nebo nadřízený správce daně. Tyto případy jsou 3 a to dožádání, atrakce a delegace.

Pokud místně příslušný správce daně nemůže provést určitý úkon při správě daní z důvodu, že by on sám tento úkon mohl provést jen stěží nebo s vysokými náklady či by jej nemohl provést vůbec, tak v tomto případě může požádat jiného věcně příslušného správce daně, který je buď na stejném stupni jako místně příslušný správce daně nebo je na nižším stupni o provedení tohoto úkonu. Dožádaný správce daně takový úkon provede bezodkladně, anebo musí sdělit důvody proč takový úkon provést nemůže.

V případě, kdy nadřízený správce daně převezme určitý úkon za místně příslušného správce daně, tak se jedná o atrakci. Nadřízený správce daně může úkon převzít jen v případě kdy ke správě daní jsou potřebné mimořádně odborné znalosti. V případě ochrany před nečinností podřízeného správce daně nebo pokud má rozhodnutí ve věci dopad i na jiné řízení s jinými daňovými subjekty.

O delegaci se jedná, pokud nadřízený správce daně určí místní příslušnost ke správě daní jinému věcně příslušnému správci daně, pokud je to účelné a nejsou potřebné mimořádné odborné znalosti ke správě daně. Žádost o delegaci podává daňový subjekt anebo se o delegaci rozhodne z podmětu správce daně.

1.2.2 Osoby zúčastněné správy daní

Osobami zúčastněnými na správě daní jsou daňové subjekty a třetí osoby. Daňovým subjektem je osoba, o jejíž právech a povinnostech je rozhodováno při správě daní. Za daňový subjekt ji určí zákon nebo je jím osoba zákonem označená jako poplatník či plátce daně. Jeho povinností je správně zjistit a stanovit svoji daň v době lhůty pro její stanovení.

Jelikož daňový řád neuvádí, kdo konkrétně je třetí osobou tak se za třetí osobou bere každý, kdo je při správě daní nadán určitými právy a povinnostmi nebo ten, o jehož práva jsou správou daní někoho jiného dotčena.

Daňové subjekty a třetí osoby mají možnost jednat sami za sebe, respektive se mohou nechat zastoupit buď na základě svého dobrovolného rozhodnutí, anebo zastoupeny naopak být musí. Osoby povinně zastoupeny jsou osoby, které nemají dostatečnou procesní způsobilost. Osoby zúčastněné na správě daní zastupuje dle §25 odst. 1 daňového řádu:

- „a) zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník,
- b) ustanovený zástupce,
- c) zmocněnec,
- d) společný zmocněnec, nebo
- e) společný zástupce.“[4]

Osobám zúčastněným na dani může zástupce určit sám správce daně v případě, kdy nemá s kým jednat. Při volbě zástupce, který bude řádně hájit zájmy zastoupeného si správce daně může nechat poradit od Komory daňových poradců, která navrhne zástupce ze seznamu daňových poradců. Takto ustanovit zástupce lze však jen v případech, které stanovuje zákon. A ty jsou dle §26 odst. 1 daňového řádu:

- „a) osobě, která nemá plnou procesní způsobilost k jednání při správě daní, pokud nemá zákonného zástupce nebo opatrovníka nebo nemohou-li ji zastupovat,
- b) právnické osobě, která nemá osobu způsobilou jednat jejím jménem, popřípadě je-li sporné, kdo je k tomu oprávněn,
- c) osobě neznámého pobytu nebo sídla,
- d) osobě stížené přechodnou duševní poruchou, která jí brání při správě daní samostatně jednat; v těchto případech správce daně rozhoduje na základě odborného lékařského posudku, nebo
- e) osobě, které brání jiná překážka, aby při správě daní činila úkony, pokud si ne zvolila zmocněnce.“[4]

1.3 Lhůty

Daňová kontrola nemá přímo vyhrazené lhůty, které by se používaly jen v rámci daňové kontroly, takže se zde použije obecné stanovení lhůt v daňovém řízení. Lhůty stanovuje především zákon, anebo správce daně, avšak ten jen v případě, pokud lhůta není stanovena zákonem.

Pokud je k úkonu potřeba stanovit lhůtu osobě zúčastněné na dani a zákon ji nestanovuje, tak v tom případě je možné, aby ji stanovil sám správce daně. Ve většině případů je tato lhůta delší než 8 dnů, poněvadž kratší lhůty se stanovují jen zcela výjimečně u jednodušších úkonů. Pokud jde tedy o lhůty stanovené správcem daně, tak k ní vždy musí správce daně přiložit i poučení o právních následcích nedodržení lhůty, a jestliže se rozhodnul stanovit lhůtu kratší než 8 dnů, je nutné k ní připojit i odůvodnění, z jakého důvodu u tohoto určitého úkonu stanovil lhůtu na kratší dobu.

Smysl lhůt lépe upřesňuje Nejvyšší správní soud ve své judikatuře. Například v rozsudku ze dne 13. května 2020, čj. 8 Afs 58/2019–48: „Smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci

mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stihá povinnost prokazovat svá tvrzení.“

Dle §33 daňového řádu se lhůty stanovují na délku několika dnů, týdnů, měsíců či let a počínají běžet vždy dnem následujícím po dni, ve kterém došlo ke skutečnosti, která určuje počátek běhu lhůty. Konec takové lhůty poté připadá na den, který se pojmenováním či číslem shoduje s předem dohodnutým dnem konce lhůty. Když se jedná o lhůty, které jsou stanoveny v kratším časovém intervalu než je den, jde především o hodinové lhůty, tak v tomto případě počíná běžet v okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti, která určuje její počátek a skončí uplynutím předem dohodnutého času celé lhůty. Výjimkou je, když konec lhůty připadne na sobotu, neděli či svátek. V takovém případě se konec lhůty odsouvá na nejbližší následující pracovní den. Tato výjimka však neplatí u lhůt určených kratšími časovými jednotkami, než jsou dny. [4]

Ze závažných důvodů je možné lhůty prodloužovat až o tři měsíce, jestliže daňový subjekt podá žádost o její prodloužení před dnem uplynutí lhůty. Správce daně musí vyhovět už první podané žádosti a tuto lhůtu prodlouží minimálně o dobu, která ještě zbývá v den prodloužení ve lhůtě o jejích prodloužení, jenž bylo žádáno, pokud však daňový subjekt nežádá o kratší lhůtu. Když správce daně nevydá rozhodnutí v návaznosti na podanou žádost nejpozději do 30 dnů od obdržení žádosti nebo do doby, o kterou má být lhůta prodloužena, dojde k fikci souhlasu a bere se, že žádosti o prodloužení bylo vyhověno. Za stejných podmínek může správce daně prodloužit také zákonnou lhůtu.

1.4 Doručování

Písemnosti, se kterými se má daňový subjekt seznámit je možné doručit několika možnými způsoby. Jedním ze základních způsobů je elektronické doručení pomocí datové schránky. Tento způsob je možný využít pouze v případě, že adresát písemnosti má datovou schránku zřízenou. Další způsob doručení lze aplikovat jen v případě, kdy adresát písemnosti přijde ke správci daně osobně vykonat nějaký úkon, poté při této příležitosti může správce daně písemnost předat osobně.

Dle §39 daňového řádu, jestliže není možné doručit ani jedním ze dvou výše uvedených způsobů musí být písemnost doručena prostřednictvím zásilky, kterou doručuje buďto sám

správce daně, poskytovatel poštovní služby či jiným zákonem stanoveným orgánem, jako je například obecní úřad nebo policejní orgán, na adresu bydliště či sídla společnosti adresáta. U písemností, u kterých to stanoví zákon či správce daně nebo u nichž je den doručení podstatný pro začátek běhu lhůt je potřebné doručit je do vlastních rukou adresáta a je potřebné, aby bylo doloženo jejich předání. Ostatní typy písemností jsou doručovány do schránky na adresu doručení.[4]

Pokud je adresát zastupován zástupcem jsou písemnosti doručovány zástupci a adresátovi jen za podmínky, má-li něco vykonat on sám.

2 Zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola bývá zahájena před, anebo po podání daňového přiznání. Je možné ji rovněž zahájit z moci úřední. Je potřeba, aby byla kontrola zahájena fakticky, nejen formálně. Jelikož se jedná o zpravidla první úkone ve věci doměření daně, má tudíž daňová kontrola vliv zahájení doměřovacího řízení. Správce daně by tedy měl vždy kontrolu zahájit jen v případě, pokud mu to zákon dovoluje a je-li náhodou zahájeno v rozporu se zákonem měl by ji co nejrychleji zastavit a zrušit. Nicméně, jak poznamenává Nejvyšší správní soud ve své judikatuře například v rozsudku ze dne 26. února 2020, čj. 10 Afs 268/2019 – 53: „V některých případech lze skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly, byť byla zahájena či vedena v rozporu se zákonem, později použít za účelem vydání platebního výměru, tzn. rozhodnutí ve věci samé.“ Z tohoto vyplývá, že skutečnosti zjištěné daňovou kontrolou se dále mohou využít ačkoli byla zahájena neoprávněně.

2.1 Způsob zahájení

Před novelou daňového řádu se kontrola zahajovala ústním jednáním, z něhož správce daně vyhotovil protokol, tedy zahájení předcházela osobní setkání a komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Nyní po novele daňového řádu, daňovou kontrolu zahajuje správce daně doručením oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu. V tomto oznámení vymezí předmět daňové kontroly, který se váže ke konkrétnímu daňovému řízení a odpovídá na otázku, co bude správcem daně kontrolováno. Jako další vymezí správce daně také rozsah daňové kontroly, který může být omezený či neomezený a říká, jaké konkrétní skutečnosti budou správcem daně kontrolovány. Rozsah daňové kontroly je možné v průběhu kontroly zúžit či rozšířit.[7]

Po doručení oznámení o zahájení daňové kontroly správce daně začne zjišťovat všechny skutečnosti, které jsou důležité pro správné zjištění a stanovení daně, a to nejlépe rovnou spolu se zahájením kontroly či co nejdříve po doručení oznámení daňovému subjektu. Pokud správce daně tak neučiní daňová kontrola se považuje za nezahájenou do doby, než správce daně fakticky kontrolu nezahájí.[8]

Daňovou kontrolu je také možné zahájit za účelem odstranění pochybností. V tomto případě je rozsah i předmět kontroly neomezený. „Z aplikační praxe správců daně zároveň vyplývá, že často dochází (zejména v případě šetření řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty v rámci celostátní územní působnosti) k využívání institutu postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly i v případech, kde by byla daňová kontrola vhodnější, a to z toho

důvodu, že daňové subjekty se správcem daně odmítají komunikovat, vyhýbají se osobnímu jednání apod.“[19]

Ve chvíli, kdy je kontrola zahájena faktickým úkonem přináší to pro daňový subjekt jisté procesní důsledky. Po zahájení daňové kontroly se přeruší běh lhůty pro stanovení daně a již není možné podat dodatečné daňové přiznání, poněvadž úkolem daňové kontroly je zkontrolovat, zda daň za určité zdaňovací období tvrzená daňovým subjektem v daňovém přiznání podaném ještě před zahájením kontroly je jím tvrzena ve správné výši či nikoliv.[8]

2.2 Situace kdy daňovou kontrolu nelze zahájit

Pokud mimo daňovou kontrolu správce daně zjistí skutečnosti nebo důkazy, na jejichž základě se dá důvodně předpokládat, že daň bude doměřena nebo má konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti, či průkaznosti daňového přiznání či také v případě prekludované daně. V těchto situacích je správce daně povinen použít jiných řešení, než je zahájení daňové kontroly. Jsou jimi například výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebo postup k odstranění pochybností. Daňovou kontrolu také nelze zahájit, jestliže již uplynula lhůta pro stanovení daně, která trvá 3 roky. Tedy pokud správce daně nezahájí kontrolu nejpozději v poslední den této lhůty, již nebude možné ji zahájit později.

2.2.1 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností je jedním z dalších kontrolních postupů a je zahájen v případě, kdy si správce daně není jistý, zda předložené písemnosti či daňové přiznání netrpí vadami a zda jsou všechny údaje v nich uvedené správné.

V tomto případě správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění těchto vad a uvede pochybnosti, které k písemnosti má a požaduje ve výzvě, aby daňový subjekt objasnil, doplnil či opravil tyto nejasnosti. Na odstranění všech pochybností stanoví správce daně lhůtu, ve které má daňový subjekt učinit úkony k jejich nápravě a obeznámí jej s následky, které budou následovat v případě, že ve lhůtě vady neopraví.

Jestliže vady jsou včas daňovým subjektem opraveny, tak správce daně vyhotoví protokol či úřední záznam o tom, zda jsou dle něj vady odstraněny či odůvodněny, anebo zda má stále k některým údajům nějaké pochybnosti. Po uplynutí lhůty pro odstranění pochybností sdělí správce daně výsledek postupu k odstranění pochybností, za podmínky, že vady nebyly odstraněny.

Daňový subjekt má poté možnost podat návrh na pokračování v postupu k odstranění pochybností, a to do 15 dnů ode dne kdy byl s výsledkem obeznámen. Správce daně buďto

návrhu vyhoví, anebo jej neshledá důvodným a do 15 dnů od podání návrhu rozhodne o výši daně.

V případech, kdy daňový subjekt při odstranění pochybností nespolupracuje, a tedy vady neodstraní a ani se o to nesnaží, může být pro správné zjištění či stanovení daně zahájena daňová kontrola či se daň stanoví pomocí pomůcek. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. prosince 2019, čj. 10 Afs 253/2019 – 39 dospívá k závěru, že: „Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, který se týká pomůcek, platí: Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Dle odst. 4, věty první, pak platí: Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.“

Pomůckami jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností s aktuálně kontrolovaným subjektem, vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Jestliže byla k odstranění vad zahájena daňová kontrola tak v tuto chvíli se v postupu k odstranění pochybností pokračovat nebude, neboť se bere za ukončený.

2.3 Práva a povinnosti daňového subjektu

Se zahájením daňové kontroly vznikají zároveň daňovému subjektu i určitá práva a povinnosti dány zákonem. Jak Nejvyšší správní soud uvádí v rozsudku ze dne 31. května 2017, čj. 4 Afs 14/2017 – 36: „Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištěním správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (§ 85 odst. 5 daňového řádu), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu.“ Jak tedy rozsudek poznamenává práva a povinnosti chrání daňový subjekt před neúměrnými zásahy při provádění daňové kontroly.

Práva daňového subjektu jsou následující. Daňový subjekt má právo na to, aby byl seznámen s důvody zahájení opakované kontroly, předkládat a navrhopvat důkazní prostředky, požadovat od úřední osoby předložení jejího služebního průkazu, účastnit se jednání se svými zaměstnanci a ostatními osobami a také má právo podat stížnost na správce daně či úřední osobu za nevhodné chování či na postup při kontrole.

Mezi povinnosti daňového subjektu patří povinnost umožnit správci daně zahájení a následné provedení kontroly, jednání se svými zaměstnanci, pořízení různých záznamů a přístup k informacím o jeho účetnictví. Dalšími povinnostmi daňového subjektu jsou například zajistit pro správce daně vhodné místo pro výkon daňové kontroly, poskytnou správci daně nutnou součinnost, předkládat důkazní prostředky a žádné nezatajovat, zapůjčit správci daně potřebné doklady a také poskytnou informace o organizační struktuře kontrolované společnosti.⁰

2.4 Práva a povinnosti správce daně

Správce daně a jeho pracovníci, tedy úřední osoby jsou stejně jako daňový subjekt při zahájení daňové kontroly nabyti určitými právy a povinnostmi danými zákonem.

Mezi práva správce daně patří stanovení daně pomocí pomůcek v případě, kdy daňový subjekt při jejím stanovení nespolupracuje, je možné, aby si správce daně pořizoval různé záznamy, může odebrat či si vyžádat vzorky kontrolovaných věcí, vyžádat si či provést výpis nebo kopii z účetního záznamu a také má právo na vstup na pozemek, do budov a všech místností, ve kterých kontrolované společnosti provádí svoji podnikatelskou činnost.

Povinnostmi správce daně jsou například mlčenlivost, provádět daňovou kontrolu bez zbytečných průtahů, vyjít vstříc a chovat se slušně k daňovému subjektu a také s ním spolupracovat, vrátit zapůjčené vzorky a doklady nazpět subjektu a také používat vůči daňovému subjektu prostředky, které jej budou co nejméně zatěžovat.⁰

2.4.1 Zapůjčení dokladů

Správce daně může od daňového subjektu požadovat zapůjčení dokladů či jiných věcí a vzorků, které souvisejí se stanoveným předmětem daňové kontroly a je zapotřebí je zkontrolovat. Jejich zapůjčení se zaznamená buďto do protokolu či do datované listiny podepsané, jak daňovým subjektem, tak i správcem daně či úřední osobou. Není nutné potvrzovat převzetí jednotlivých dokladů, postačí potvrzení shrnuté do položek jako jsou například druh zapůjčených dokladů a jejich množství. Daňový subjekt může požadovat po správci daně, aby mu potvrdil převzetí dokladů na podrobnějším seznamu. Ten si však musí

sám daňový subjekt vytvořit a správce je poté povinen tento seznam zkontrolovat. Správce daně tyto doklady musí vrátit do 30 dnů ode dne jejich vypůjčení nazpět osobě od které si dokumenty zapůjčil. Pokud je však nutná podrobnější kontrola těchto dokumentů může nejbližší nadřazený správce daně lhůtu pro jejich vrácení prodloužit a je také možné lhůtu opakovaně prodloužit je-li to potřeba.

2.5 Místo provedení daňové kontroly

Poté co je daňová kontrola fakticky zahájena je zapotřebí připravit vhodné místo k jejímu provedení. Místo provedení daňové kontroly volí správce daně. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. března 2006, čj. 1 Afs 11/2004 vyplývá, že: „Z povinnosti daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky pro provedení daňové kontroly nelze dovodit, že správce daně je také povinen na takovém místě daňovou kontrolu provádět. Při své úvaze bere správce daně v potaz např. rozsah kontrolovaných písemností, časovou náročnost kontroly, dostupnost místa pro jeho pracovníky nebo jejich vytížení dalšími úkoly.“ Kontrola může tedy být prováděna buďto u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem u účelu kontroly nejvhodnější, jako je například na finančním úřadě a podobně.

Daňový subjekt má v rámci provádění daňové kontroly povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provedení kontroly.

3 Průběh daňové kontroly

Po zahájení daňové kontroly a po nalezení vhodného místa pro osobu, která bude kontrolu provádět, započne správce daně se zjišťováním, jaká je správná výše daně kontrolovaného daňového subjektu, a to pomocí hodnocení důkazních prostředků zjištěných a předvedených správcem daně, tak i navržených a předložených daňovým subjektem samotným. Poté co správce daně zhodnotí všechny dostupné důkazní prostředky pro to, aby se pomocí nich buďto potvrdila nebo vyvrátila částka daně, kterou uvedl daňový subjekt v daňovém přiznání. A to se provádí v několika fázích. První z fází je seznamovací, při níž se správce daně seznámí s informacemi o daňovém subjektu a jeho činnosti. Tyto informace je povinen daňový subjekt poskytnout správci daně. Jedná se především o informace o velikosti daňového subjektu, o vlastnické struktuře, o způsobu vedení účetnictví. Daňový subjekt také musí poskytnout ještě informaci o druhu ekonomické činnosti, kterou vykonává. Další následuje fáze shromažďovací, ve které si správce daně již zajišťuje konkrétní dokumenty, které jsou pro průběh kontroly zapotřebí a díky nimž si zvolí postup a techniku pomocí nichž kontrolu provede. Dokumenty, které v této fázi správce daně získává jsou například výroční zprávy kontrolovaného daňového subjektu. Ve vyhodnocovací fázi správce daně pečlivě zkontroluje všechny dokumenty získané v předchozí shromažďovací fázi, aby zjistil, zda to, co v nich daňový subjekt tvrdí je pravdivé. Tato fáze nemá stanovené podmínky, jak se má provádět, a proto závisí jen na správci daně a jeho zkušenostech, jak ji bude provádět. Zde je využíváno metody systematické kontroly, která je velmi důkladná, a proto se použije spíše při kontrole malých podniků, kde nebude trvat příliš dlouho je zkontrolovat. Naopak u větších podniků se spíše využívá metoda namátkové kontroly, která u velkých daňových subjektů nebude trvat nepřiměřeně dlouho ale postačuje k tomu, aby daň byla správně zjištěna či stanovena.[13]

Poslední je fáze dokazování, ve které se pracuje s předloženými a zajištěnými důkazními prostředky, které následně správce daně provede. V této fázi je jen na správci daně, které z dostupných důkazních prostředků bude považovat za prospěšné a nápomocné ke zjištění či stanovení správné výše daně a které naopak nikoli.

3.1 Důkazní prostředky

Důkazním prostředkem je jakýkoliv podklad, kterým lze potvrdit nebo vyvrátit tvrzení daňového subjektu. Důkazní prostředek slouží k tomu, aby byl zjištěn skutečný stav věci a správce daně správně zjistil nebo stanovil výši daně. Je možné důkazní prostředky získávat již i před zahájením daňové kontroly, ale nesmí být nikdy získány v rozporu se zákonem a ani

správce daně nemůže takový důkazní prostředek po kontrolovaném daňovém subjektu požadovat. Jako důkazní prostředek je možné použít i podklady, které byly předány příslušnému správci daně k provádění kontroly jinými správci daně z jiných orgánů veřejné moci, než je příslušný správce daně. Tyto důkazní prostředky však musí být získány pro jimi vedená řízení. Jako důkazní prostředek je dále možné využít i podklady, které vlastní správce daně sám a získal je tak, že tyto důkazy převzal z jiných daňových řízení, anebo je získal při správě daní u jiných daňových subjektů. Nejčastějšími důkazními prostředky jsou při daňové kontrole užívány listiny, znalecké posudky a svědecké výpovědi.

3.1.1 Listina

Listina je veřejným prohlášením potvrzujícím, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který ji vydal. Platí u ní presumpce správnosti, tedy není-li prokázán opak považuje se za správnou a bezvadnou. Je-li listina vydána orgánem cizího státu může správce daně požadovat ověření pravosti úředního razítka a podpisu na listině obsažené. Za veřejnou listinu bývá považována například datová zpráva a za soukromou listinu u níž neplatí presumpce správnosti například zápis z jednání představenstva či smlouva.

3.1.2 Znalecký posudek

Je-li potřebné k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně znalce, může jej správce daně požádat o znalecký posudek. Správce daně ustanoví znalce rozhodnutím, které doručí jak znalci, tak i daňovému subjektu. Je však možné, aby znalecký posudek předložil i daňový subjekt ale v tomto případě se musí například posoudit důvěryhodnost znalce, který znalecký posudek vyhotovil.

3.1.3 Svědecká výpověď

Daňový subjekt i správce daně mají možnost navrhnout svědky, tedy třetí osoby. Tyto osoby svými smysly vnímaly určité okolnosti týkající se správy daní jiné osoby. Svědci jsou povinni vypovídat o těchto jim známých okolnostech. Svědci jsou povinni vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat, a pokud tak neučiní bude to pro ně znamenat právní následky za nepravdivou výpověď. Je však možné podání svědecké výpovědi odmítnout, ale to jen v případě, že by si tím on sám či osobě sobě blízké způsobil nebezpečí trestního stíhání, anebo pokud by podáním výpovědi porušil povinnost mlčenlivosti. Nebo pokud se jedná o osobu jednající jménem právnické osoby, takovou osobu totiž není možné vyslechnout ani poté co ve funkci skončila. Jestliže se však nejedná ani o jeden z těchto důvodů a svědek se i tak rozhodl výpověď nepodat, tak bude k podání výpovědi předveden policií.

Daňový subjekt, o jehož správě daní se výpověď podává, má možnost zúčastnit se výsledku svědka a podávat mu otázky. Průběh výpovědi se zaznamenává do protokolu, který se průběžně při výsledku čte.

3.2 Důkazní břemeno

Daňový subjekt v rámci řízení nese důkazní břemeno ohledně všech informací, které uvádí v daňovém přiznání a podáních. Jak poznamenává Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 11. ledna 2022, sp. zn. II.ÚS 2336/21: „Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se považuje za ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo ji tvrdí.“

Aby tedy břemeno tvrzení a důkazní daňový subjekt unesl měl by být aktivní a přinášet a navrhopvat důkazní prostředky, kterými potvrdí informace uvedené v daňovém přiznání a podáních. Tedy důkazy, které budou svědčit v jeho prospěch, jelikož správce daně není povinen takové důkazní prostředky vyhledávat. Z usnesení Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2020, sp. zn. III.ÚS 3155/20 vyplývá, že: „... daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Tato zásada je vyjádřena v § 92 odst. 3 daňového řádu. Dle uvedeného ustanovení platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Současně je nutno mít na paměti, že se v daňovém řízení uplatňuje zásada projednací, spočívající v tom, že správní orgán není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch účastníka řízení. Povinností správce daně je především chránit zájmy státu, jimiž se v této souvislosti rozumí zájem státu stanovit a vybrat v zákonem stanovené výši a lhůtě příslušné daně, přičemž dbá i na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a dalších osob zúčastněných v daňovém řízení.“

Daňový subjekt tedy musí provést co nejvíce důkazů, které potvrzují jeho výši tvrzené daně. Důkazním prostředkem může být jakýkoliv podklad, jímž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti důležité pro správné zjištění a stanovení daně a který nebyl získán v rozporu se zákonem. Není však možné za důkaz požadovat negativní skutečnost, kterou je

jakýkoliv důkaz, který ale ve skutečnosti neexistuje, a tedy nemůže být nijak získán a jeho vyžadování se považuje za vadný postup a důkazní břemeno přechází na správce daně. Navržené důkazy by správce daně měl provést v zásadě všechny, ale je možné, aby se rozhodnul, že některý z důkazů neprovede a z tohoto důvodu je potřebné mít důkazů k dispozici dostatečné množství, aby bylo možné zjistit správnou výši daně. A proto v rámci daňové kontroly platí zásada hospodárnosti, což znamená, že řízení je třeba vést k jeho závěru, a ne ho zbytečně a neúměrně prodlužovat. Z tohoto důvodu nemusí správce daně provést všechny navržené důkazy, ale je zapotřebí, aby u důkazů, které neprovedl uvedl důvody, proč se tak rozhodnul. Správce daně tedy nemusí provést důkazy, jestliže tvrzená skutečnost, ke které je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, důkaz není způsobily tvrzenou skutečnost, ke které je navrhován, ani potvrdit ani vyvrátit nebo důkaz je nadbytečný. Správce daně se v rámci důkazních prostředků řídí zásadou volného hodnocení důkazů, což znamená, že hodnocení důkazů nemá žádná formální pravidla, tudíž je na správci daně, jak je zhodnotí a jakou sílu každému jednotlivému důkazu přiřadí. Avšak musí dbát na to, že hodnocení je racionální myšlenkový postup, který je přezkoumatelný. Každý důkaz bývá posuzován samostatně a současně jsou i posuzovány všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Musí být vyhodnoceny všechny důkazy a je povinností správce daně přihlédnout ke všem důkazům, co vyšly najevo v řízení, ať už jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. U dokazování je důležitá logická úvaha ohledně relevance důkazů, jejich zákonnosti, jestli nebyly získány v rozporu se zákonem a předpisy, vypovídací hodnota důkazů. Tedy, zda a do jaké míry jsou pro zjištění daně upotřebitelné a důležitá je rovněž jejich pravdivost. Správci daně však nestačí jen konstatovat, že některé důkazy nejsou přesvědčivé, je nutno tuto skutečnost uvést do odůvodnění, z jakého důvodu toto o určitém důkazu správce daně tvrdí.

3.3 Přenesení důkazního břemene

Daňový subjekt v daňové kontrole, a i daňovém řízení nese důkazní břemeno a aby jej unesl, musí předkládat důkazní prostředky. Hlavním a také nejspíše první předkládaný důkazní prostředek kontrolovaného daňového subjektu by mělo být účetnictví i s účetními doklady, jako jsou například uzavřené smlouvy nebo faktury.

Daňový subjekt a správce daně si mezi sebou přenášejí důkazní břemeno opakovaně až do doby, než je daňovým subjektem důkazní břemeno uneseno a správce daně již k předloženému důkaznímu prostředku nemá žádné připomínky, které by mohl namítat a následně i vyvrátit. Dojde tedy k situaci, kdy správce daně souhlasí s tvrzením daňového

subjektu a uznává, že má daňový subjekt pravdu. Důkazní břemeno však v jednu chvíli může nést jen jeden z nich.

Jestliže má správce daně pochybnosti o tom, že účetnictví předložené daňovým subjektem není v souladu se skutečným stavem, musí správce daně prokázat, že jím tvrzené pochybnosti jsou natolik závažné a důvodné, že díky těmto pochybnostem je předložené účetnictví nebo jakýkoliv jiný předložený důkazní prostředek neúplný, nesprávný, nevěrohodný nebo neprůkazný. Správce daně může namítat pochybnosti buďto o nedostatku spolehlivých informací u obchodních transakcí nebo může mít pochybnosti k celkové nevěrohodnosti předloženého účetnictví.

Ve chvíli, kdy správce daně pochybnosti u předložených důkazních prostředků prokáže, tak pro daňový subjekt to znamená, že důkazní břemeno neunesl a musí tedy doložit jiné a nové důkazní prostředky, které budou potvrzovat jeho tvrzení.

3.3.1 Průběh přenášení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a i opačně

Aby mohlo být důkazní břemeno na správce daně přeneseno musí nejprve sám daňový subjekt předložit alespoň základní důkazní prostředek, kterým je v daňové kontrole účetnictví a další povinně dokládané dokumenty. Tyto dokumenty slouží k tomu, aby daňový subjekt potvrdil jím tvrzenou výši daně v daňovém přiznání. Tím že daňový subjekt tyto dokumenty předloží se považuje, že svoje důkazní břemeno unesl. „Z pohledu daňového subjektu tak předložení těchto účetnictví a jiných povinných záznamů směřuje především k prokázání, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak daňový subjekt tvrdí ve svém daňovém tvrzení.“[16] Tedy již v této části tím, že daňový subjekt své důkazní břemeno unesl je možné jej přenést na správce daně. Pakliže důkazní břemeno daňový subjekt neunesl, a tedy nedodá účetnictví nebo další dokumenty, které by mohly potvrdit jeho tvrzení o dani uvedené v daňovém přiznání, anebo jestliže dodané dokumenty nepotvrzují jeho tvrzení a důkazní břemeno tedy neunesl, není ani možné, aby jej daňový subjekt přenesl na správce daně. Aby bylo možné přenést důkazní břemeno na druhou osobu, je nutné unést nejprve své vlastní důkazní břemeno.

Pokud správce daně poté co mu daňový subjekt dodá důkazní prostředky, jako je například účetnictví atd. a správce daně má k těmto předloženým důkazům nějaké pochybnosti, tak se následně přenáší důkazní břemeno z daňového subjektu, který jej doložením účetnictví unesl na správce daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. září 2019, sp. zn. 3 Afs 291/2017 dospívá k závěru, že správce daně je povinen: „důvodné pochybnosti ohledně

věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů“ a je dále i povinen tvrzené pochybnosti nejen tvrdit ale musí je i prokázat. Jak Nejvyšší správní soud uvádí v rozsudku ze dne 21. prosince 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016 povinností správce daně však již není: „prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“ Pokud se přeneso na správce daně důkazní břemeno od daňového subjektu tím, že má pochybnosti například o správnosti předložených důkazních prostředcích od daňového subjektu, nestačí k tomu, aby se důkazního břemene zbavili přenesením zpět na daňový subjekt jen pochybností, ale je nezbytné tyto pochybnosti prokázat. Pakliže není schopen správce daně pochybnosti prokázat a dostatečně neodůvodní z jakého důvodu jím tvrzené důkazní prostředky zpochybnil, tak díky tomu neuneso své důkazní břemeno a nemůže jej ani převést zpět na daňový subjekt. Ve chvíli, kdy se správci daně povede zdůvodnit, proč jsou důkazní prostředky z jeho pohledu zpochybněny a povedlo se pochybnosti i prokázat, teprve poté uneso své důkazní břemeno a následně již může důkazní břemeno převést zpět na daňový subjekt.

V případě, kdy důkazní břemeno uneso obě osoby, tedy jak daňový subjekt, tak následně i správce daně, bude už jen na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení pomocí doložení dalších nových důkazních prostředků, jelikož k tomu, aby toto tvrzení prokázal, již dříve předložené účetnictví stačit nebude. Poté co daňový subjekt znova uneso důkazní břemeno pomocí předložení nových důkazů, které jeho tvrzení potvrdí, tak důkazní břemeno již na správce daně nepřechází. K tomuto Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. prosince 2016, sp. zn. 6 Afs147/2016 dodává: „jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.“ V tuto chvíli již důkazní břemeno nemá na koho převést a tím tedy opakující se přenášení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně končí.

4 Ukončení daňové kontroly

Tato část daňové kontroly byla díky novele daňového řádu taktéž změněna. Nyní je kontrola ukončena po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly jejíž součástí je i zpráva o daňové kontrole. A ne jako před novelou diskusí mezi správcem daně a daňovým subjektem o zjištěných skutečnostech.

Daňová kontrola je po doměření či vyměření daně ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly daňovému subjektu. Jestliže z konečného výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že v dané věci dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, nejedná-li se o řízení, které bylo zahájeno podáním daňového přiznání.

V případě, kdy dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly.

Jestliže je daň doměřena na základě výsledku daňové kontroly je navýšena o penále ve výši 20 % z doměrku. Je-li kontrola zahájena bez předchozí výzvy k podání daňového přiznání, pro kterou byl důvod, nemá to vliv na zahájení daňové kontroly, avšak nevzniká povinnost uhradit penále.[12]

4.1 Dosavadní výsledek kontrolního zjištění

Dosavadní výsledek kontrolního zjištění je kompletní zjištění, které je nejprve s daňovým subjektem projednáváno, takže se nejedná o konečný výsledek daňové kontroly, neboť ten je obsažen až ve správě o daňové kontrole.

Dosavadní výsledek kontrolního zjištění sepíše správce daně na základě provedené daňové kontroly, ve které uvede také hodnocení zjištěných důkazů. Tento výsledek by měl obsahovat výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy, z nichž správce daně vycházel a úvahy, kterými se řídil při hodnocení důkazů, případné uvedení důvodů a proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem.

Správce daně má povinnost seznámit daňový subjekt s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, s hodnocením důkazů a předložit mu jej k vyjádření. Jelikož se může daňový subjekt k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřit, tak je díky tomuto také oprávněn vznést k němu výhrady či podat návrh na jeho doplnění. Správce daně by měl daňový subjekt poučit o existenci možnosti požádat o stanovení lhůty pro vyjádření se k dosavadnímu výsledku a možnosti navrhnout jeho doplnění.

Při seznámení se s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění není nutná osobní účast daňového subjektu u správce daně. Je však možné daňový subjekt neformálně pozvat na jednání, ze kterého se vyhotoví úřední záznam, a pokud se daňový subjekt nedostaví, bude mu dosavadní výsledek zaslán.

Jestliže se daňový subjekt rozhodne k výsledku vyjádřit může dojít ke dvěma situacím. Při první z nich dojde vyjádřením daňového subjektu k podstatné změně dosavadního výsledku kontrolního zjištění a je tedy nutné postup opakovat, a to tak, že se vyhotoví nový dosavadní výsledek kontrolního zjištění a je zapotřebí, aby se s ním daňový subjekt seznámil a měl možnost se k němu znova vyjádřit. V případě druhé ze situací nedojde vyjádřením daňového subjektu k dosavadnímu výsledku k jeho změně, a tedy správce daně na jeho základě může vyhotovit zprávu o daňové kontrole, ve které uvede, z jakého důvodu ke změně dosavadního výsledku nedošlo.

4.2 Zpráva o daňové kontrole

K oznámení o ukončení daňové kontroly správce daně přiloží zprávu o daňové kontrole podepsanou úřední osobou, která daňovou kontrolu provedla, aby kontrola mohla být řádně ukončena. Zpráva o daňové kontrole je výsledek kontrolního zjištění, není však rozhodnutím, je tedy jen podkladem pro vydání rozhodnutí. Proto sama o sobě nemůže být předmětem přezkoumání v rámci správního soudnictví. Dle § 147 odst. 3 daňového řádu, je považována za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledků daňové kontroly. Musí, proto být vyhotovena tak, aby byla u soudu přezkoumatelná.⁰

Zpráva o daňové kontrole musí obsahovat odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, popřípadě oznámení o změně rozsahu daňové kontroly, a zároveň také konečný výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů, stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění.

Daňový subjekt ji již nepodepisuje a seznámí se s ní až v době, kdy je mu doručení. Jestliže nebude při jejím doručení například přítomen a tím nedojde k materiálnímu seznámení, tak i přes tuto skutečnost nemá na ukončení daňové kontroly žádný vliv.

Zpráva o daňové kontrole nemůže být prohlášena za nezákonný úkon, jelikož daňový subjekt přímo nezkracuje na jeho právech. Jak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. dubna 2020, čj. 1 Afs 77/2020 – 29 uvádí: „... zpráva o daňové kontrole, resp. její vydání, představuje, procesní úkon, který sám o sobě nemohl stěžovatele na jeho právech zkrátit přímo, ale až prostřednictvím rozhodnutí o stanovení daně.“ Jak tedy tento rozsudek podotýká, zpráva o daňové kontrole není považována za rozhodnutí ve věci z důvodu, že je

považována za důkazní prostředek a až na jeho základě je poté vydáno rozhodnutí o stanovení výše daně.

4.3 Opakovaná daňová kontrola

Opakovaná daňová kontrola je kontrola daně ve shodném předmětu a rozsahu jako již v dříve provedené daňové kontrole. V případě, kdy jsou kontrolovány skutečnosti, které nebyly dosud kontrolovány se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu, ale o daňovou kontrolu v dosud nekontrolovaném rozsahu, tedy o novou daňovou kontrolu. Jak poznamenává Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. března 2016, čj. 6 Afs 79/2015 – 41: „Pro zákonné zahájení opakované daňové kontroly je třeba, aby takto nově zjištěná skutečnost nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole.“

„Ani Ústavní soud obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedly.“

Jestliže jsou splněny důvody pro znovuzahájení daňové kontroly, kterými jsou skutečnosti, které při provádění původní daňové kontroly nemohly být známy a ani předloženy, tak je možné opakovat daňovou kontrolu ve stejném předmětu a rozsahu jako se již jednou kontrolovalo. Bude se v ní pokračovat stejně jako by se jednalo o nově zahájenou daňovou kontrolu.

4.3.1 Důvody k jejímu znovu zahájení

Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny v původní daňové kontrole, a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Nebo tvrzení daňového subjektu, avšak pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazním prostředkům. V případě, kdy daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení však pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu. Příkladem této situace může být následující. V případě dodatečného daňového tvrzení musí navazovat na rozdíl oproti poslední známé dani, který daňový subjekt tvrdí. Důvody pro opakování daňové kontroly musí být uvedeny v oznámení o zahájení daňové kontroly nebo v oznámení o změně rozsahu daňové kontroly.

5 Analýza změn v daňové kontrole po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb.

Hlavním cílem celé novely daňového řádu bylo zjednodušení a zefektivnění nejen daňové kontroly. V rámci daňové kontroly byly novelou daňového řádu hlavní změny průběhu daňové kontroly provedeny v zahájení a ukončení daňové kontroly (viz Tabulka 1).

Tabulka 1 – Daňová kontrola před a po novele daňového řádu

| Institut | Před novelou daňového řádu | Po novele daňového řádu |
|-------------------------------------|--|--|
| Oznámení o zahájení daňové kontroly | Ústním jednáním správce daně s daňovým subjektem | Doručením oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu, dle §87 daňového řádu |
| Zpráva o daňové kontrole | Správce daně je povinný zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem projednat | Již není zapotřebí aby ji správce daně s daňovým subjektem osobně projednal |
| | Daňový subjekt se s ní seznámil při její projednání se správcem daně | Daňový subjekt se s ní seznámí po jejím doručení |
| Oznámení o ukončení daňové kontroly | Projednáním zprávy o ukončení daňové kontroly s daňovým subjektem | Doručením zprávy o ukončení daňové kontroly daňovému subjektu, dle §88a daňového řádu |

Zdroj: autorka

5.1 Zahájení a ukončení daňové kontroly před novelou daňového řádu

Před novelou daňového řádu byla kontrola zahajována následovně. Správce daně ve většině případů oznámil daňovému subjektu například pomocí úředního dopisu či telefonicky, že se u něj v nejbližší době bude zahajovat daňová kontrola. Avšak ve většině případů využili telefonický kontakt, při němž se spolu s daňovým subjektem dohodli na termínu, kdy se sejdou osobně a daňovou kontrolu spolu projednají, aby mohla být kontrola zahájena. Bylo možné použít i předvolání daňového subjektu, aby jemu správce daně mohl osobně oznámit

budoucí zahájení kontroly, a jestliže na toto předvolání nebude daňový subjekt reagovat, je zde možnost nechat si jej například předvést od policie. Je zde i možnost, že se správce daně rozhodne oznámit kontrolu daňovému subjektu dopředu, aby se obě strany na tuto kontrolu připravili a mohli spolu lépe spolupracovat. Oznamovat zahájení daňové kontroly však povinností správce daně není, tudíž je také možné, že daňovou kontrolu zahájí i bez předchozího oznámení, a to především v situacích, kdy má obavy, že by daňový subjekt mohl jejímu zahájení chtít bránit. Následně správce daně daňovou kontrolu pomocí faktického úkonu zahájí.

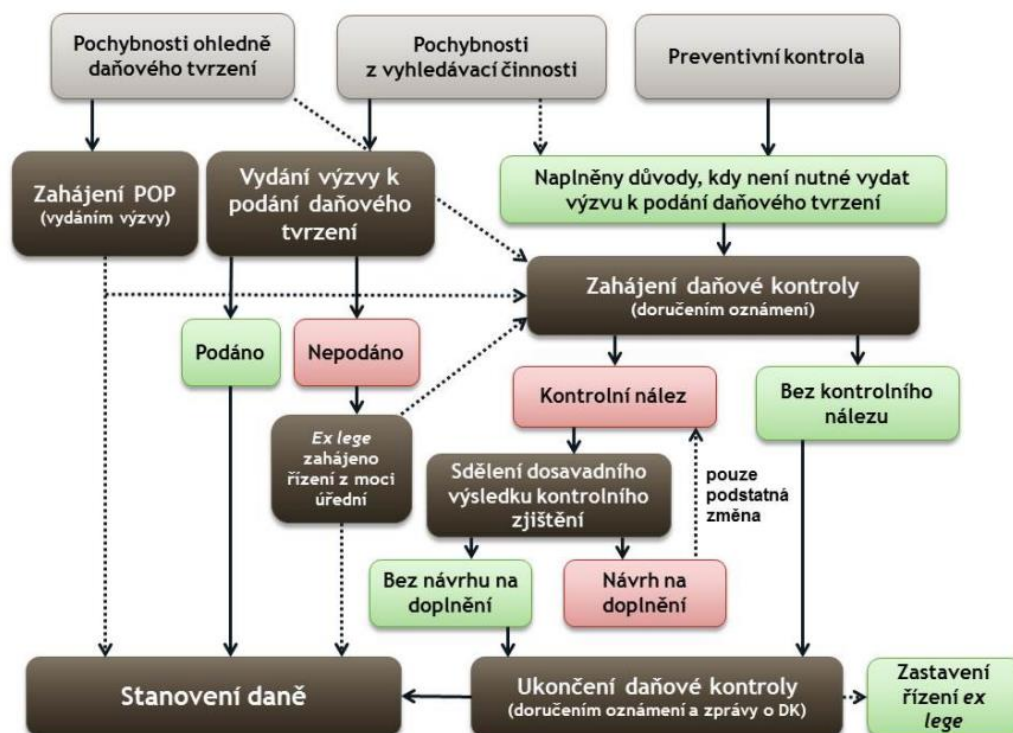
Další změny proběhly v ukončení daňové kontroly, která byla před novelou daňového řádu ukončována následovně. Před novelou ukončení daňové kontroly předcházelo vyhotovení zprávy o daňové kontrole správcem daně, kterou bylo nutné s daňovým subjektem následně projednat. Nemá-li k ní daňový subjekt žádné připomínky a souhlasí s ní, může být kontrola ukončena poté, co tuto zprávu správce daně i daňový subjekt podepíše. [13]

V případě jakýchkoliv připomínek by správce daně musel vyhotovit novou zprávu o daňové kontrole.

5.2 Změny v daňové kontrole

Novelou daňového řádu účinnou od 1.1. 2021 měl být proces daňové kontroly zrychlen, zefektivněn a zjednodušen (viz Obrázek 2). Nový zjednodušený proces má vést ke snížení nákladů jak na straně daňového subjektu, tak i správce daně, jednoznačnější stanovení zahájení a ukončení daňové kontroly a v neposlední řadě novela měla vést k zamezení obstrukcí ze strany daňového subjektu. Zjednodušení novelou se týká především zahájení daňové kontroly, seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a ukončení daňové kontroly.

Novela tedy v rámci daňové kontroly přinesla zjednodušení komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, což vede k tomu, že jednotlivé fáze kontroly budou probíhat efektivněji a zamezí se díky tomuto případným obstrukcím ze strany nespolupracujícího daňového subjektu.[17]



Obrázek 2 – Zjednodušení kontrolních postupů

Zdroj: [17]

5.2.1 Změny v zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu

Novela daňového řádu v §87 změnila způsob, jakým je daňový subjekt seznámen se zahájením daňové kontroly. Nyní se oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu doručí korespondenčně či v případě faktické kontroly ji lze doručit při jednání daňového subjektu se správcem daně.

Po novele daňového řádu se přidáním §88a změnilo i ukončení daňové kontroly, která je nyní ukončena taktéž až po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly daňovému subjektu. Díky novele již není potřeba, aby byla projednána zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem o tom, zda jsou závěry kontroly dle daňového subjektu v pořádku a souhlasí s nimi. Nyní se považuje daňový subjekt za seznámený se se správou o daňové kontrole ve chvíli doručení zprávy o daňové kontrole.

Novela tedy v rámci daňové kontroly přinesla zjednodušení komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, což vede k tomu, že jednotlivé fáze kontroly budou probíhat rychleji a zamezí se díky tomuto případným obstrukcím ze strany nespolupracujícího daňového subjektu.[17]

Díky novele se také měly sjednotit postupy správců daně při provádění konkrétních daňových kontrol u subjektů a zároveň zajistit větší míru rovnosti daňových subjektů mezi sebou. Dále se také měly vyřešit problémy vycházející z přechodu od jednoho kontrolního postupu k druhému, tedy od postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu.

Změny provedené v zahájení a ukončení daňové kontroly novelou daňového řádu vedly k zjednodušení na obou stranách. U správce daně toto vedlo k nižším finančním nákladům z veřejného rozpočtu na provedení daňové kontroly a zjednodušení v případě postupu při zahajování kontroly, jelikož ji zahájí pomocí doručení oznámení a již není potřeba, aby mezi správcem daně a daňovým subjektem proběhlo ústní jednání. Díky čemuž daňový subjekt nemá tu možnost její zahájení mařit, a tím prodlužovat čas pro její zahájení k nápravě situace.[8]

U daňového subjektu změny vedou taktéž k nižším nákladům vynaloženým v návaznosti na daňové kontrole, ale zejména nižší zátěži kladené na daňový subjekt správcem daně, například v oblasti ekonomické či administrativní zátěže.[19]

Novela napomohla k tomu, aby byla daňová kontrola zjednodušena, jelikož po novele již není zapotřebí k zahájení či ukončení daňové kontroly osobní setkání správce daně s daňovým subjektem, takže tímto se kontrola ulehčila a zjednodušila daňovému subjektu také tím, že již nemusí on sám či jeho zástupce se setkat se správcem daně, aby mohla být kontrola zahájena či ukončena. Tyto změny vedly především k tomu, aby subjekty kontroly nevěděly dostatečně dopředu, kdy bude kontrola zahájena a kdy ukončena, a tedy neměl daňový subjekt čas na to napravit situaci neboli chyby, které by se při provedení daňové kontroly mohly objevit, a pro které má být kontrola zahájena dříve, než započne. Například podáním dodatečného daňového přiznání, anebo neměl možnost těsně před jejím ukončením navrhnout další důkazní prostředky. Neboť dříve zahájení i ukončení daňové kontroly předcházelo ústní jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem.[12]

6 Postup vybraného správce daně při provádění konkrétních daňových kontrol

6.1 Daňová kontrola v České republice

V této kapitole bude nejprve popsán počet provedených kontrol v celé České republice, aby bylo viditelné, kolik daňových kontrol se za posledních několik let provedlo a kolik na daních doměřeno. Jelikož Šumpersko a okolí je malé a počet kontrol by byl nízký tak jsou v této kapitole zahrnuty údaje za celou Českou republiku.

V době vypracování této bakalářské práce ještě není k dispozici výroční zpráva finanční správy pro rok 2021, z tohoto důvodu jsou v této kapitole jako nejaktuálnější údaje o provedených daňových kontrolách použity údaje za rok 2020.

Tabulka 2 – Počet provedených daňových kontrol v České republice za roky 2016-2020

| Druh příjmu | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---|--------|--------|--------|--------|-------|
| Daň z přidané hodnoty | 8 351 | 6 712 | 5 256 | 4 679 | 3 432 |
| Daň z příjmů právnických osob | 2 895 | 2 001 | 2 147 | 2 007 | 1 292 |
| Daň z příjmů fyzických osob z příznání | 3 573 | 2 352 | 1 788 | 1 511 | 907 |
| Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti | 2 095 | 1 599 | 1 309 | 1 055 | 475 |
| Daň z příjmů vybíraná srážkou § 36 | 913 | 659 | 596 | 439 | 237 |
| Daň z nemovitých věcí | 89 | 50 | 21 | 5 | 0 |
| Daň z nabytí nemovitých věcí | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 |
| Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| Daň silniční | 1 023 | 596 | 596 | 701 | 384 |
| Daň z hazardu celkem | - | - | 2 | 10 | 25 |
| Celkem | 18 940 | 13 971 | 11 715 | 10 408 | 6 753 |

Zdroj:[19], přepracováno autorkou

„Dosažení cíle správy daní v oblasti správného zjištění a stanovení daní je realizováno prostřednictvím aplikace vyhledávacích a kontrolních postupů z DR. Provádění těchto postupů bylo v roce 2020 významně ovlivněno pandemií COVID-19. Protiepidemická opatření znamenala omezení osobního kontaktu s veřejností a společně s dlouhodobou

nepřítomností některých pracovníků FS (čerpání OČR, nemoc, karanténa) způsobila výrazné ztížení podmínek pro provádění kontrolní činnosti, která však v rámci možností pokračovala se zaměřením na vyšší efektivitu a při maximální snaze o využívání nových technologií v rámci kontrolní činnosti, jako jsou např. vzdálené přístupy, virtuální schůzky apod.“[15]

V České republice daňové kontroly nejčastěji provádí finanční úřady a jsou vždy zahajovány z moci úřední. Z tabulky (viz. Tabulka 2), která porovnává počet provedených daňových kontrol za roky 2016 až 2020 vyplývá, že nejčastěji kontrolovanou daní za všechny sledované období je daň z přidané hodnoty, jelikož zde finanční úřady provedly nejvíce daňových kontrol. Z porovnání kontrol od roku 2016 do roku 2020 bylo zjištěno, že naopak nejméně kontrolovanou je daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí. Jelikož u této daně za porovnávaných pět let byla provedena jen jedna kontrola, a to v roce 2017, z níž však vyšel doměrek daně 0 Kč.

Tabulka 3 – Doměřeno z daňových kontrol za roky 2016-2020 v tis. Kč

| Druh příjmu | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|
| Daň z přidané hodnoty | 12 454 914 | 10 388 494 | 7 763 568 | 4 803 415 | 3 776 526 |
| Daň z příjmů právnických osob | 1 759 305 | 849 968 | 2 024 120 | 2 067 032 | 1 946 118 |
| Daň z příjmů fyzických osob z příznání | 180 733 | 206 036 | 216 089 | 125 926 | 110 485 |
| Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti | 57 466 | 73 851 | 67 228 | 79 889 | 53 150 |
| Daň z příjmů vybíraná srážkou § 36 | 49 186 | 72 048 | 72 195 | 63 903 | 46 643 |
| Daň z nemovitých věcí | 375 | 276 | 186 | 286 | 0 |
| Daň z nabytí nemovitých věcí | 1 438 | 63 | 0 | 140 | 191 |
| Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Daň silniční | 6 462 | 3 518 | 4 565 | 4 435 | 4 205 |
| Daň z hazardu celkem | - | - | 1 361 | 10 399 | 9 487 |
| Celkem | 14 509 879 | 11 594 254 | 10 149 312 | 7 155 425 | 5 946 805 |

Zdroj:[19], přepracováno autorkou

Ze součtů o provedených kontrolách celkem je viditelné, že každým rokem se počet provedených daňových kontrol snižoval.

Z tabulky porovnávající celkovou doměřenou částku na daních taktéž vychází, že s klesajícím počtem provedených kontrol za rok, klesala i celková doměřená částka daně každým rokem (viz. Tabulka 3). V roce 2016 bylo na daních celkem doměřeno 14 509 879 tisíc Kč z celkem 18 940 provedených kontrol. Avšak v roce 2019 již bylo doměřeno jen 7 155 425 tisíc Kč z celkem provedených 10 408 daňových kontrol. V roce 2020, který byl ovlivněn pandemií COVID-19 bylo doměřeno celkem 5 946 805 tisíc Kč za počtu provedených kontrol 6 753.

6.2 Daňové kontroly prováděné Finančním úřadem v Šumperku

Tato kapitola se bude věnovat postupu správce daně při provádění daňových kontrol. Především se v této kapitole objeví, jak konkrétně v praxi zaměstnanci finančního úřadu postupují při provádění daňových kontrol. Jedná se o správce daně, kterým je Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště Finanční úřad v Šumperku.

Informace o tom, jak probíhá daňová kontrola v praxi byly pro tuto kapitolu získány od Finančního úřadu v Šumperku. Autorka se osobně setkala s ředitelem Finančního úřadu v Šumperku panem Ing. Antonínem Harapátem a v průběhu diskuse pokládala otázky ohledně toho, jak daňovou kontrolu na finančním úřadu vykonávají, a jak tedy celá daňová kontrola probíhá v různých případech a okolnostech v praxi.

Získané informace o tom, jak daňová kontrola probíhá mají doplnit popsany teoretický průběh daňové kontroly výše o poznatky z praxe. Tyto poznatky mají tedy průběh daňové kontroly lépe popsat a doplnit pro lepší představu, jak taková daňová kontrola v reálném životě je finančním úřadem opravdu prováděna.

V této kapitole je zmíněn způsob zahájení s nejčastějším důvodem a nejčastěji prováděné kontroly na konkrétní daní. Zda finanční úřad v Šumperku častěji provádí kontrolu na základě existující pochybnosti o správnosti daně nebo z preventivního hlediska. Poté, jak kontrola probíhá v praxi po doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, jaký je nejčastější první faktický úkon, kterým Finanční úřad nejčastěji zahajuje kontrolu fakticky. Jak se opravdu nejen teoreticky postupuje v případě přecházení z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu. Postup při stanovování daně pomocí pomůcek i s nejčastěji používaným příkladem pomůcky pro stanovení daně. Jak finanční úřad postupuje v případě, kdy s ním daňový subjekt odmítá spolupracovat. Místo provádění daňové kontroly také v souvislosti se zapůjčením dokladů správcem daně. Důkazní břemeno daňového subjektu a jeho přenesení na správce daně a nazpět. Využití znaleckého posudku u některých důkazních prostředků

i s příklady situací, kdy se využije. Průběh a podmínky pro provedení opakované daňové kontroly. V neposlední řadě se v této kapitole objeví i průběh a seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a následně způsob ukončení daňové kontroly.

6.2.1 Přejchod z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu

Jestliže byl zahájen postup k odstranění pochybností, tak měl správce daně pochybnost o správnosti výše daně v daňovém přiznání. Správce daně vyzve daňový subjekt, aby doložil či upravil vady, které v přiznání správce daně našel. Jestliže toto daňový subjekt předloží či upraví a správce daně s tímto souhlasí je postup k odstranění pochybností ukončen. Jestliže však daňový subjekt toto nedoloží a neupraví správce daně oznámí daňovému subjektu kolik na dani zaplatí a pokud s touto částkou daňový subjekt nebude souhlasit, zahájí se v této věci daňová kontrola. V případě že, postup k odstranění pochybností není ukončen do 4 měsíců od jeho zahájení, náleží daňovému subjektu úrok.

6.2.2 Průběh daňové kontroly v praxi

Daňová kontrola může být zahájena na základě existující pochybnosti či preventivně. Finanční úřad se pro zahájení daňové kontroly rozhodne ve chvíli, pokud objeví nějaké pochybnosti v odvedené daní daňovým subjektem a rád by zjistil, zda je pochybnost o správnosti oprávněná a chyba se zde nachází či nikoliv. V případě, kdy u daňového subjektu již dříve odvedenou nesprávnou daň správce daně řešil a chtěl by si dát pozor na to, aby se daňový subjekt znova nepokusil o odvedení nižší výše daně, než má odvést, zahájí u daňového subjektu preventivní daňovou kontrolu.

Jestliže má správce daně důkazy o tom, že je v daňovém přiznání daňového subjektu nějaká vada či chyba, vyzve jej správce daně k tomu, ať vadu či chybu opraví a poté daňovému subjektu poradí, ať si podá dodatečné daňové přiznání. V případě že daňový subjekt na radu správce daně takto zareaguje, budou mu přičteny penále jen v poloviční výši. Když daňový subjekt nezareaguje a chyby či vady neopraví, správce daně zahájí daňovou kontrolu. V tomto případě ale vyměřené penále budou již v plné výši. Zde se totiž už nejedná o postup k odstranění pochybností.

Před novelou daňového řádu na finančním úřadě v Šumperku nejčastěji zahajovali daňovou kontrolu s daňovým subjektem tak, že jej kontaktovali. Nejčastěji se kontakt uskutečnil telefonicky a následně proběhla dohoda o dnu, kdy se k projednání kontroly sejdou, aby ji bylo možné zahájit. Avšak na Finančním úřadu v Šumperku se již před novelou používalo

zahájení daňové kontroly pomocí doručení oznámení o daňové kontrole, ale jen u velkých právnických osob.

Nyní však kontrolu zahájí doručením oznámení o zahájení daňové kontroly (viz Příloha A) díky novele daňového řádu u všech daňových subjektů, nejen u velkých právnických osob. Je možné kontrolu zahájit na základě existující pochybnosti či preventivně z důvodu historie daňového subjektu, kdy například již dříve podcenil účetnictví a správce daně si jej chce pohlídat, aby nedošlo například k další špatně vymezené výši daně. Avšak na finančním úřadu v Šumperku nejčastěji provádějí kontroly na základě již existující pochybnosti, a především nejčastěji na daň z přidané hodnoty (viz Příloha A).

V oznámení o zahájení daňové kontroly stanoví správce daně její konkrétní předmět a rozsah a již zde vyzve daňový subjekt k tomu, aby doložil vybranou dokumentaci, která je vypsána v oznámení. Poté co je oznámení doručeno nejčastěji daňový subjekt ještě kontaktují telefonicky či se k němu vydají osobně jsou-li někde poblíž, aby se mohli domluvit na dni, kdy již správce daně přijde na faktickou kontrolu dokumentů přímo do firmy. V tuto chvíli nastává zjišťovací fáze, kdy si správce daně zjišťuje informace o kontrolovaném daňovém subjektu. Jako jsou například informace o transakcích daňového subjektu od bank. Z těchto informací si správce daně vybere transakce s vysokými částkami a kontaktuje banku daňového subjektu a vyžádá si od ní zaslání výpisu k těmto částkám, aby věděl odkud a za co jsou tyto částky. Další faktickou činností, kterou správce daně po zahájení daňové kontroly vykoná je zaslání výzev všem obchodním partnerům daňového subjektu, ve kterých po nich může požadovat zaslání všech faktur, které mezi sebou s daňovým subjektem mají. Tyto zjištěné informace správci daně pomohou k tomu, aby se dozvěděl více o daňovém subjektu a jeho podnikání. Aby lépe porozuměl odvětví, ve kterém kontrolovaný daňový subjekt podniká, může správce daně využít vysvětlení, kdy požádá osobu, která tomuto rozumí, aby mu vysvětlila, jak toto podnikání funguje. Jelikož správce daně potřebuje porozumět tomu, jak to u daňového subjektu funguje, když jde provádět daňovou kontrolu v něčem čemu nerozumí.

A poté jestliže daňový subjekt s nimi spolupracuje, zahájí zjišťování pomocí dostupných důkazních prostředků. Zda je daň tvrzená daňovým subjektem například v daňovém přiznání ve správné výši. V praxi většina z kontrolovaných daňových subjektů při daňové kontrole se správcem daně spolupracuje dobrovolně. Avšak je i malé množství daňových subjektů, kteří se snaží kontrolu mařit a díky tomu dochází k obstrukcím, kdy nespolupracující daňové subjekty se například neseznámí s oznámením o zahájení daňové kontroly, protože si

například nevybírání schránku a tím oddalují zahájení kontroly co nejdéle. A to především z důvodu, aby došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, jelikož po jejím uplynutí již daňovou kontrolu není možné zahájit. Je také možné, že díky obstrukcím ze strany daňového subjektu dojde k tomu, že společnost, u níž má být kontrola zahájena, ukončí svoji činnost a je tedy zrušena.

Jestliže daňový subjekt nespolupracuje snaží se správce daně nejprve přesvědčit daňový subjekt k tomu, aby alespoň něco z potřebných dokumentů dodal a aby mohla být kontrola zahájena. Pokud ani toto nepomůže, tak správce daně na něj může podat trestní oznámení na policii s žádostí, aby jej předvedli. Avšak na to je třeba mít o daňovém subjektu alespoň minimální informace, jako například jeho adresu. Je-li daňový subjekt plně nekontaktní a nejsou o něm známy ani základní informace jako je bydliště, není mu tak možné ani doručit oznámení o zahájení daňové kontroly. Pokud není jisté, zda podniká není možné kontrolu provést, a proto se tedy skončí a kontrola se ani nezahájí. Pokud není nijak prokázáno, že by daňový subjekt podnikal a on sám říká, že nepodniká nebo že práci provádí pro známe a zadarmo, tak se považuje za to, že nepodniká a jeho daň je tedy rovna nule.

U daňových kontrol je vždy lepší, když správce daně navštíví daňový subjekt osobně u něj ve firmě, aby zjistil, jestli majetek, co tvrdí, že má ve firmě a používá jej k podnikání tam opravdu je, nebo jestli stroje opravdu používá k práci. Je důležité také zjistit, zda počet materiálu, který daňový subjekt deklaruje a vozidla, které vlastní, zda je užívá opravdu k podnikání, a ne jen k soukromým účelům.

Nejllepší je, pokud se kontrola odehrává přímo u daňového subjektu, avšak pokud nemá pro její provedení prostory, nemá správce daně problém provést kontrolu i na finančním úřadě. U velkých firem je lepší navštívit přímo kontrolovanou firmu osobně, alespoň při místním šetření. Za podmínky, že kontrola probíhá jinde než na místě u daňového subjektu, například na finančním úřadě, přinese sem daňový subjekt pro kontrolu potřebné dokumenty, které si správce daně pro její provedení zapůjčí, aby mohl kontrolu provést a zjistit správnost výše daně. Doklady se správce daně snaží projít tak, aby je mohl vrátit nazpět daňovému subjektu ve lhůtě 30 dnů od jejich zapůjčení. Jestliže dokumenty správce daně potřebuje mít k dispozici déle než 30 dnů, tak si je nejčastěji vyfotí, a poté je ve lhůtě vrátí nazpět. Avšak nejčastěji tyto zapůjčené dokumenty stihne správce daně projít a vrátit ve lhůtě 30 dnů.

Daňový subjekt nese při kontrole důkazní břemeno, což znamená, že musí prokázat správnost jím tvrzené výše daně pomocí předkládání různých důkazních prostředků správci daně. Za důkazní prostředek se bere vše, co je správci daně předloženo a je jen otázkou, jestli to za

důkazní prostředek správce daně považuje nebo ne, a případně, proč to za důkazní prostředek nepovažuje. U některých důkazů bývá vyžadováno jeho ověření znalcem. Správce daně musí znalci napsat co přesně je potřeba u dokumentu znalecky ověřit a jen na toto následně znalec odpoví ve znaleckém posudku. Znalecký posudek je vyžadován u věcí, které správce daně není schopen zkontrolovat, protože nemá dostatek znalostí, aby usoudil, zda jsou správné či nikoli. Znaleckým posudkem se nejčastěji ověřuje písmoznalectví, především zda je podpis originální a pravý, razítka na písemnostech, posudky ve smyslu dopravy. Jako například u auta, které daňový subjekt používá a jezdí s ním, tak ověřit jakou má spotřebu, nebo také ověření technického zhodnocení, jestli se zde jedná o prvek novosti či nikoli.

Daňový subjekt tedy důkazní břemeno nese do doby, než doloží potřebné důkazy, které potvrzují jeho tvrzení. Jakmile však důkazní břemeno unese, ale správce daně předložené důkazní prostředky zpochybní, tak důkazní břemeno v tuto chvíli přechází na správce daně. Aby správce daně důkazní břemeno unesl a mohlo přejít zpět na daňový subjekt, nestačí mu k tomu jen zpochybnit důkazy, ale musí opravdu prokázat vyvrácení předložených důkazních prostředků. Tímto důkazní břemeno přechází znova zpět na daňový subjekt a ten úkon doplní dalšími důkazy, anebo pokud ne, tak tímto nesplní svojí důkazní povinnost a neunese důkazní břemeno.

Prvním důkazním prostředkem je daňové přiznání kontrolovaného subjektu, které když správce daně důkladně projde a vyjádří se k tomu tak, že některé položky nejsou správné, a tedy je zpochybní, tak tím přechází důkazní břemeno na něj. Když dojde i k vyvrácení tvrzené nesprávnosti, tak důkazní břemeno přenesou správce daně tímto zpět na daňový subjekt. Jestliže daňový subjekt se k tomu vyjádří tak, že nesprávnost tvrzená správcem daně že například v daňovém přiznání něco chybí. Ale daňový subjekt bude tvrdit, že v daňovém přiznání měl vše obsažené. Pokud se prokáže že nemá tedy co dokládat nebo pokud daňový subjekt navrhne další nové svědecké výpovědi, ale správce daně je odmítne z důvodu, že tyto výpovědi již nemají, co ke kontrole dodat, a tedy by byly zbytečné, tak je odmítne. Jestliže soud na toto řekne že správce daně musí i tyto svědky předvolat, tak správce musí tyto osoby znova vyslechnout. V případě že daňový subjekt již nemá co dokládat a správce daně se k tomu vyjádří tak, že daňový subjekt má pravdu, správce daně poté daň doměří. Může dojít k situaci, kdy správce daně se vyjádří, že daňový subjekt pravdu nemá a v tomto případě se postupuje tak, že se pokračuje dál, dokud daňový subjekt své důkazní břemeno neunesou.

Když správce daně projde všechny dostupné důkazní prostředky a dojde k závěru o výši daně v prováděné daňové kontrole, vyhotoví o tom nejprve výsledek kontrolního zjištění, do

kterého uvede důkazní prostředky, které využil pro svoje rozhodnutí a důkazní prostředky, které naopak neprovedl a také důvod, proč je neprovedl. S výsledkem kontrolního zjištění se daňový subjekt musí seznámit a má možnost se k němu vyjádřit se svými připomínkami. Finanční úřad jeho připomínky buďto akceptuje či nikoli. U připomínek daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění záleží na tom, jestli připomínky mění podstatu dosavadního kontrolního zjištění či nikoli. Pokud připomínky mění podstatu dosavadního kontrolního zjištění musí správce daně vyhotovit nový dosavadní výsledek kontrolního zjištění se kterým se znova daňový subjekt musí seznámit a může mít k němu připomínky, které povedou buďto k odsouhlasení dosavadního výsledku kontroly daňovým subjektem nebo bude správce daně muset znova vytvořit nový. Pokud má daňový subjekt připomínky, ale nemění podstatu kontrolního zjištění správce daně, jsou následně do stávajícího kontrolního výsledku zapracovány, a tímto se považují za odsouhlasené daňovým subjektem.

Poté, co se daňový subjekt seznámí s dosavadním výsledkem daňové kontroly a nemá k němu žádné připomínky, může na jeho základě správce daně vyhotovit zprávu o daňové kontrole a kontrola může být ukončena.

Daňovou kontrolu správce daně ukončí doručením oznámení o ukončení daňové kontroly daňovému subjektu, ke které přiloží zprávu o daňové kontrole. Po doručení oznámení následuje vydání platebního výměru na doměřenou částku daně. Když se jedná pouze o doměrek daně ze zjištění, tak je to odkazem na zprávu o daňové kontrole. A tímto je kontrola u daňového subjektu správcem daně ukončena.

6.2.3 Daň stanovená pomocí pomůcek

Nemá-li správce daně k dispozici žádné důkazní prostředky, může využít stanovení daně pomocí pomůcek. Vždy se však správce daně snaží o to, aby se našly alespoň nějaké důkazní prostředky, které by se mohly použít. Je zde totiž složité určit, jestli se ještě jedná o dokazování nebo už nikoli. Avšak jestliže správce daně něco dopočítává, tak se toto považuje za to, že už se o dokazování nejedná.

Za pomůcky je možné považovat některé důkazní prostředky, srovnání s jiným podobným či stejným daňovým subjektem, podaná vysvětlení či nezpochybněná část účetnictví, anebo i skladová karta.

Například stanovení daně pomocí porovnání daňové povinnosti s jinými daňovými subjekty se použije v případě, kdy subjekt podniká, ale už ho nezajímá to, proč by měl platit daně nebo že jeho podnikání zatěžuje životní prostředí například tím, že do něj vypouští některé škodlivé látky.

Jako nejčastější pomůckou pro stanovení daně na Finančním úřadu v Šumperku používají nezpochybněnou část účetnictví. Neboť u účetnictví se mohou zpochybnit jen některé jeho části. Zpochybnit v účetnictví jdou například tržby, a naopak nezpochybnitelnou částí je nákup majetku, který zpochybnit nelze. Pomůcka pro stanovení daně jako je účetnictví se používá kvůli dosažení tržeb, kdy se zjišťuje a dopočítává kolik v tržbách asi chybí.

6.2.4 Opakovaná daňová kontrola

Již ukončenou kontrolu je možné opakovat jen v případech stanovených zákonem. Musí se jednat o kontrolu ve stejném předmětu, jako bylo kontrolováno dříve a musí se opakovat jen v případě, kdy vyjdou najevo nové důkazní prostředky nebo skutečnosti, které v původní kontrole nebylo možné provést.

Opakovaná daňová kontrola se již často neprovádí, tedy se nejedná o častý postup při daňových kontrolách. Na Finančním úřadu v Šumperku daňové kontroly skoro vůbec neopakují.

Za podmínky že na Finančním úřadu v Šumperku po ukončení daňové kontroly vyjdou najevo skutečnosti, které v době, kdy daňová kontrola probíhala nemohly být provedeny, protože ani nebyly k dispozici, použijí zde spíše obnovu řízení. Tedy díky nově zjištěné skutečnosti se nezahájí opakovaná daňová kontrola, ale spíše se věc vrátí k obnově řízení správci daně.

Obnova řízení je zahájena vydáním rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy a věc se vrací správci daně, který dříve ve věci rozhodoval. Je-li obnovení řízení povoleno, tak rozhodnutí o dani, které vyplynulo z provedené daňové kontroly má odkladný účinek a daňovému subjektu nevznikají žádné úroky až do doby, než je ve věci vydáno rozhodnutí z obnoveného řízení a tím se původní rozhodnutí plynoucí z daňové kontroly ruší.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce byla analýza právní úpravy daňové kontroly po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb.

Nejprve v bakalářské práci byla popsána daňová kontrola obecně. Byly definovány lhůty užívané v daňové kontrole a způsoby doručení písemností. Byli popsáni účastníci daňové kontroly, i s jejich právy a povinnostmi. Následně byla popsána daňová kontrola po novele daňového řádu detailněji od jejího zahájení až k ukončení. Kdy a jakým způsobem se nově zahajuje daňová kontrola a na jakém místě správce daně může daňovou kontrolu provést. Třetí kapitola popsala, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nese důkazní břemeno. Kapitola definovala dále co jsou důkazní prostředky, pomocí nichž může daňový subjekt své důkazní břemeno unést. Taktéž poukázala, že je možné důkazní břemeno přenést na správce daně a s tím související podmínky pro přenesení břemene. Čtvrtá kapitola se věnovala způsobu ukončení daňové kontroly po změně provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Definovala dosavadní výsledek kontrolního zjištění, na jehož základě se po jeho projednání vyhotoví konečná zpráva o daňové kontrole. Nakonec definovala opakovanou daňovou kontrolu i s podmínkami pro její znovuzahájení.

Po novele daňového řádu je daňová kontrola zahájena již jen pomocí doručení oznámení o zahájení daňové kontroly k daňovému subjektu. Poté následuje faktický úkon, kterým je nejčastěji fyzická kontrola písemností u kontrolovaného daňového subjektu. Následně daňový subjekt shromažďuje důkazní prostředky, kterými by mohl unést své důkazní břemeno. Jestliže daňový subjekt důkazní břemeno unese, nastává možnost přenesení důkazního břemene na správce daně. Avšak jen ve chvíli, kdy správce daně předložené důkazní prostředky zpochybní. Pokud se správci daně podaří tvrzené pochybnosti prokázat, důkazní břemeno tímto unesl a přenáší se tedy zpět na daňový subjekt. Ten jej nyní může unést již jen pomocí předložení jiných důkazních prostředků, než doposud doložil. Ve chvíli, kdy správce daně žádné další pochybnosti k důkazům nemá, vyhotoví výsledek kontrolního zjištění. Seznámil-li se daňový subjekt s výsledkem bez jakýchkoli připomínek, může na jeho základě správce daně vyhotovit zprávu o daňové kontrole. Správce daně po novele daňového řádu ukončí daňovou kontrolu pomocí doručení oznámení o ukončení daňové kontroly, ke kterému přiloží zprávu o daňové kontrole.

Pátá kapitola se zaměřila na novelu daňového řádu a její návaznosti na změny v průběhu daňové kontroly. Novelou se především u daňové kontroly upustilo od ústního jednání mezi

správce daně a daňovým subjektem. Změny v daňové kontrole proběhly především ve způsobu zahájení a ukončení daňové kontroly, kdy po novele daňového řádu je možné zahájit a ukončit daňovou kontrolu již jen pomocí doručení oznámení o jejím zahájení či ukončení daňovému subjektu. Změna proběhla taktéž u projednání zprávy o daňové kontrole. S níž se daňový subjekt nově seznámí až ve chvíli jejího doručení.

Novela daňového řádu napomohla ke zjednodušení daňové kontroly. Již nyní se za pomoci změn snížily náklady na provedení daňové kontroly nejen u správce daně. Taktéž novela přinesla zjednodušení komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, což vede ke snížení obstrukcí, jelikož nejen k zahájení daňové kontroly již není zapotřebí ústního jednání. Daňový subjekt je díky provedeným změnám méně zatěžován v průběhu daňové kontroly, kterou novela daňového řádu zrychlila tím, že komunikaci mezi subjekty daňové kontroly změnila z ústní na korespondenční způsob.

Praktická část bakalářské práce přinesla poznatky o počtu provedených daňových kontrol za roky 2016 až 2020 z nichž se ukázalo, že počet provedených daňových kontrol každým rokem klesá a ním klesá i částka doměřená na dani. Kapitola se taktéž zaměřila na provádění daňových kontrol na Finančním úřadě v Šumperku. Po osobním setkání s panem Ing. Antonínem Harapátem, byla teoretická část práce doplněna o poznatky z praxe.

Zahájení daňové kontroly bylo doplněno o nejčastěji provedený faktický úkon, kterým je faktická kontrola písemností správcem daně. Průběh daňové kontroly byl doplněn o informaci, že nejčastěji kontrolovanou daní je daň z přidané hodnoty a že je jen malé množství daňových subjektů, kteří se správcem daně nespolupracují. Správce daně se však vždy snaží přesvědčit daňový subjekt k alespoň minimální spolupráci. Stanovení daně pomocí pomůcek je doplněno o nejčastěji používanou pomůcku, kterou je nezpochybněná část účetnictví. A nakonec byla doplněna informace, že opakovanou daňovou kontrolu na finančním úřadě v Šumperku moc často nevyužívají.

SEZNAM POUŽITÝCH INFORMAČNÍCH ZDROJŮ

- [1] BURDA, Zdeněk. Dopady novely daňového řádu na některé aspekty kontrolní činnosti finančních orgánů. Daně a právo v praxi [online]. (7-8/2020). Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/8347/dopady-novely-danoveho-radu-na-nektere-aspekty-kontrolni-cinnosti-financnich-organu>
- [2] ČEPELÁK, Václav. Zahájení daňové kontroly dle novely daňového řádu 2021. Daně a právo v praxi [online]. (2/21). Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7680/zahajeni-danove-kontroly-dle-novely-danoveho-radu-2021>
- [3] Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály [online]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/danova-kontrola-od-roku-2021-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAsdpk-kaPD0U/https://www.du.cz/33/danova-kontrola-od-roku-2021-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAsdpk-kaPD0U/>
- [4] Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa ČR; Mezinárodní spolupráce : redakční uzávěrka ..., 2009-. Ostrava: Sagit. ÚZ. ISBN 978-80-7488-418-4.
- [5] KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. Praha: ASPI, 2006. 208 s. ISBN 80-735-7170-6.
- [6] LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK a kol. Daňový řád: komentář. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021. 1088 s. ISBN 978-80-7400-838-2.
- [7] LICHNOVSKÝ, Ondřej. Změny daňového řádu v roce 2021. Daně a právo v praxi. 2020, č. 9
- [8] MOLÍN, Jan. Nejdůležitější změny vyplývající z tzv. velké novely daňového řádu. Auditor. 2021, č. 4, s. 25-30.
- [9] NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPIČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. Praha: C.H. Beck, 2019. 280 s. ISBN 978-80-7400-730-9
- [10] RAISER, Karel. Daňová kontrola před novelou a po novele daňového řádu. Daně a právo v praxi [online]. (1/21). Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/8261/danova-kontrola-pred-novelou-a-po-novele-danoveho-radu>
- [11] Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností. Du.cz [online]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/zmeny-v-danovem-radu-v-roce-2021-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhoplPFZXloRb6CY6_2AciKMB8q2Z8oGSQ/

- [12] Zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řadu [online]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/zahajeni-a-ukonceni-danove-kontroly-po-novele-danoveho-radu>
- [13] ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. 352 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Internetové zdroje

- [14] Daňová kontrola. Finanční správa [online]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola> <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>
- [15] Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2020. Ministerstvo financí České republiky [online]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2020_Informace-o-cinnosti-FS-CR.pdf
- [16] Přenášení důkazního břemene v daňovém řízení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu [online]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/prenaseni-dukazniho-bremene-v-danovem-rizeni-ve-svetle-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-113450.html>
- [17] Sněmovní tisky 841/0. Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky [online]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&>
- [18] Zjednodušení daňové kontroly od roku 2020. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály [online]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zjednoduseni-danove-kontroly-od-roku-2020-uniqueidgOkE4NvrWuMdlzpIflyuGzl0U2rhroskjAfKtmfKBkk/>
- [19] Zprávy o činnosti finanční a celní správy. Ministerstvo financí České republiky [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

Judikatura

- [1] Rozsudek NSS čj. 1 Afs 11/2004 ze dne 27.3. 2006
- [2] Rozsudek NSS čj. 6 Afs 79/2015 – 41 ze dne 2.3. 2016
- [3] Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 147/2016 ze dne 21.12. 2016
- [4] Rozsudek NSS čj. 4 Afs 14/2017 – 36 ze dne 31.5. 2017

- [5] Rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 291/2017 ze dne 18.9. 2019
- [6] Rozsudek NSS čj. 10 Afs 253/2019 – 39 ze dne 12.12. 2019
- [7] Rozsudek NSS čj. 10 Afs 268/2019 – 53 ze dne 26.2. 2020
- [8] Rozsudek NSS čj. 1 Afs 77/2020 - 29 ze dne 2.4. 2020
- [9] Rozsudek NSS čj. 8 Afs 58/2019–48 ze dne 13.5. 2020
- [10] Usnesení ÚS sp. zn. III.ÚS 3155/20 ze dne 8.12. 2020
- [11] Usnesení ÚS sp. zn. II.ÚS 2336/21 ze dne 11.1. 2022
- [12] Nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 2404/21 ze dne 22.2. 2022

PŘÍLOHY

Příloha A– Oznámení o zahájení daňové kontroly

Příloha A– Oznámení o zahájení daňové kontroly

| | |
|---|--|
| Finanční úřad pro Olomoucký kraj Lazecká 545/22 779 11 OLOMOUC Územní pracoviště v Šumperku Gen. Svobody 2790/38 787 01 ŠUMPERK Čj.: [REDACTED] 9/22/3109-60563-[REDACTED] Vyřizuje: [REDACTED], Ing. Oddělení kontrolní III Telefon: 583 386 [REDACTED] č. dveří: [REDACTED] | V Šumperku dne Elektronicky podepsáno 18. 03. 2022 [REDACTED] vedoucí oddělení kontrolního III |
|---|--|

Daňový subjekt

| | |
|--|-------------------|
| [REDACTED] s.r.o. [REDACTED] ŠUMPERK 787 01 ŠUMPERK 1 | DIČ: CZ[REDACTED] |
|--|-------------------|

O Z N Á M E N Í o zahájení daňové kontroly

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

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

Předmětem daňové kontroly je:

| | |
|--|-----------------------------|
| daň | za zdaňovací období (od-do) |
| Daň z přidané hodnoty | 01.06.2019-30.06.2019 |
| v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. | |
| Daň z přidané hodnoty | 01.07.2019-31.07.2019 |
| v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. | |

evidenci dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění pro kontrolovaná zdaňovací období
- daňové doklady na vstupu, ze kterých jste si uplantili odpočet
- bankovní výpisy, pokladní doklady, účetní deník roku 2019
- smlouvy, objednávky a přeávací protokoly, které se vztahují k dokladům ve lhůtě 15 dní ode dne doručení tohoto oznámení.

Současně ve výše uvedené lhůtě sdělte správci daně následující informace:

s kým jste jednali ve vztahu k dodavateli
jmenný seznam pracovníků, kteří prováděli služby
jakým způsobem jste přijatá plnění použili pro svoji ekonomickou činnost

V rámci daňové kontroly má daňový subjekt následující práva a povinnosti
Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu).

Daňový subjekt má v rámci daňové kontroly právo:

- a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,
- b) předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 daňového řádu).

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 daňového řádu a dále je povinen:

- a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,
- c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,
- e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 daňového řádu).


Podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje (§ 145a odst. 1 daňového řádu).

Poučení

Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu).

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

. . .
L. S.
. . .


vedoucí oddělení