

UNIVERZITA PARDUBICE  
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2022

Lucie Koutníková, DiS.

Univerzita Pardubice

Fakulta Ekonomicko-správní

Přístup Finanční správy České republiky k podnikatelům

Bakalářská práce

2022

Lucie Koutníková, DiS.

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

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Lucie Koutníková**  
Osobní číslo: **E19458**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Specializace: **Finanční správa**  
Téma práce: **Přístup Finanční správy České republiky k podnikatelům**  
Zadávající katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

## Zásady pro vypracování

Cílem bakalářské práce je analyzovat přístup Finanční správy České republiky k podnikatelům. Budou zkoumány postupy a legislativa, kterou finanční správa aplikuje vůči podnikatelům.

Osnova:

- Teoretické vymezení pojmů a legislativní rámec.
- Empirický výzkum aplikace a postupů finanční správy vůči podnikatelům.
- Výstupy výzkumu.

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

**Seznam doporučené literatury:**

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.  
KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR. Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-890-1.  
KRUPIČKOVÁ, Lenka. Zákon o Finanční správě České republiky: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-444-6.  
NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPIČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. V Praze: C.H. Beck, 2019. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-730-9.  
ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jan Fuka, 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 9. března 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem Přístup Finanční správy České republiky k podnikatelům 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 30. 11. 2022

Lucie Koutníková, DiS. v. r.

## **PODĚKOVÁNÍ**

Touto cestou bych ráda poděkovala svým vedoucím bakalářské práce Ing. Ivaně Mandysové, Ph.D. a Ing. Janu Fukovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné připomínky a čas, který mi věnovali v průběhu zpracování bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině a nejbližším za podporu během celého studia.

## **ANOTACE**

Práce se věnuje kontrolním postupům, které jsou finanční správou aplikovány vůči podnikatelům. Mezi tyto postupy se řadí vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností, registrace, vymáhání a daňová kontrola. Část práce je zaměřena na postupy v daňové kontrole při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. V závěru práce je provedena analýza a vyhodnocení konkrétního případu.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

veřejná správa, správce daně, daňový subjekt, podnikatel, daňová kontrola, stanovení daně, pomůcky

## **TITLE**

The approach of the Financial Administration of the Czech Republic to entrepreneurs

## **ANNOTATION**

The thesis is focused on the control procedures applied by the financial administration towards entrepreneurs. These procedures include searching activity, explanation, local investigations, the procedure for eliminating doubts, registration, enforcement, and tax inspection. A part of the thesis is focused on procedures in tax control when determining tax liability by using tools. The analysis and evaluation of a specific case is performed at the end of the thesis.

## **KEYWORDS**

public administration, tax administrator, tax subject, entrepreneur, tax control, determination of tax, tools

## **OBSAH**

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK .....	10
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK.....	11
ÚVOD .....	11
1 TEORETICKÉ VYMEZENÍ PROBLEMATIKY .....	13
1.1 Veřejná správa.....	13
1.2 Finanční správa České republiky .....	14
1.3 Správa daně .....	15
1.4 Daň.....	16
1.5 Právní subjekt.....	16
1.6 Podnikatel.....	17
1.7 Subjekty daňového řízení.....	17
2 POSTUPY PŘI SPRÁVĚ DANÍ .....	19
2.1 Vyhledávací postupy .....	19
2.1.1 Vyhledávací činnost.....	20
2.1.2 Vysvětlení .....	20
2.1.3 Místní šetření.....	20
2.2 Kontrolní postupy .....	23
2.2.1 Postup k odstranění pochybností.....	23
3 DAŇOVÁ KONTROLA.....	25
3.1 Zahájení daňové kontroly.....	26
3.2 Práva a povinnosti subjektů daňového řízení při daňové kontrole .....	27
3.2.1 Práva a povinnosti daňového subjektu.....	28
3.2.2 Pravomoci a povinnosti správce daně.....	29
3.3 Průběh daňové kontroly, dokazování a rozdělení důkazního břemene v rámci daňové kontroly .....	32



3.4 Ukončení daňové kontroly .....	34
4 CHARAKTERISTIKA ÚZEMNÍHO PRACOVIŠTĚ VE VYBRANÉ OBCI.....	36
4.1 Město Svitavy .....	36
4.1.1 Město Svitavy jako obec s rozšířenou působností .....	36
4.2 Územní pracoviště ve Svitavách .....	37
4.3 Finanční úřad pro Pardubický kraj .....	38
5 POSTUP VYBRANÉHO SPRÁVCE DANĚ PŘI PROVÁDĚNÍ DAŇOVÉ KONTROLY U KONKRÉTNÍHO DAŇOVÉHO SUBJEKTU.....	40
5.1 Analýza konkrétního postupu správce daně při provádění daňové kontroly .....	42
5.2 Shrnutí a doporučení .....	53
6 ZÁVĚR.....	55
POUŽITÁ LITERATURA.....	56

## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1: Schéma veřejné správy .....	13
Obrázek 2: Organizační struktura ÚP ve Svitavách .....	38
Obrázek 3: Organizační struktura FÚ pro Pardubický kraj .....	39
Tabulka 1: Daňové odpisy u vozidla č. 1 .....	50
Tabulka 2: Daňové odpisy u vozidla č. 2 .....	50
Tabulka 3: Rekapitulace zohledněných nákladů za období roku 2020 .....	52
Tabulka 4: Přehled daňových povinností daňového subjektu stanovených správcem daně dle pomůcek za zdaňovací období kalendářního roku 2020 .....	52

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
DAP	Daňové přiznání
DK	Daňová kontrola
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DVKZ	Dosavadní výsledek kontrolního zjištění
EU	Evropská unie
FÚ	Finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JSD	Jednotný správní doklad
K.Ú.	Katastrální území
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
MŠ	Místní šetření
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
POP	Postup k odstranění pochybností
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
ÚP	Územní pracoviště

# ÚVOD

Bakalářská práce popisuje kontrolní postupy, které jsou Finanční správou České republiky uplatňovány vůči podnikatelům. Mezi tyto kontrolní postupy se řadí vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností, registrace, vymáhání a daňová kontrola. Cílem práce je zkoumat přístup Finanční správy České republiky k podnikatelům. Zaměřit se na vybrané postupy a legislativu, kterou vůči nim finanční správa aplikuje.

Bakalářská práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola bakalářské práce se věnuje teoretickému vymezení dané problematiky, která se zaměřuje na pojmy týkající se veřejné a finanční správy. Tato první kapitola definuje pojmy veřejné správy, která se rozčleňuje na státní správu a veřejnou samosprávu, dále pojmy týkající se finanční správy, jako je daň, správa daně, právní subjekt, podnikatel a osoby zúčastněné na správě daní. Druhá kapitola bakalářské práce se věnuje definováním postupů, které jsou využívány při správě daní ke správnému zjištění a ověření daňových povinností ze strany daňových subjektů. Vzhledem k rozsáhlému množství těchto postupů a jejich úkonů, se práce zaměřuje na jeden konkrétní postup, a to na daňovou kontrolu. V této kapitole jsou definovány vyhledávací a kontrolní postupy, které správce daně, jakožto Finanční správa České republiky aplikuje vůči daňovým subjektům, tedy podnikatelům. Těmito postupy jsou vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Třetí kapitola bakalářské práce se zabývá zvoleným nejvhodnějším postupem, tedy daňovou kontrolou, na níž lze nejlépe poukázat a analyzovat přístup Finanční správy České republiky k podnikatelům. V této části je definováno zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly. Dále jsou zde upraveny práva a povinnosti daňového subjektu a také pravomoci a povinnosti správce daně při provádění daňové kontroly. Čtvrtá kapitola bakalářské práce se zabývá představením města Svitavy, vybranému Územnímu pracovišti ve Svitavách a jeho nadřízenému orgánu, tedy Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj. Pátá kapitola bakalářské práce se nejprve zabývá kritérii, které správce daně používá při výběru subjektů k provádění daňové kontroly, následně popisem třech základních způsobů při stanovení daňové povinnosti, a to dokazováním, za použití pomůcek a sjezdáním. Další část kapitoly se zaměřuje na analýzu postupu stanovení daňové povinnosti dle pomůcek při provádění daňové kontroly. Pro tuto analýzu byl vybrán konkrétní postup provedený u skutečného daňového subjektu s použitím fiktivních údajů z důvodu ochrany dat,

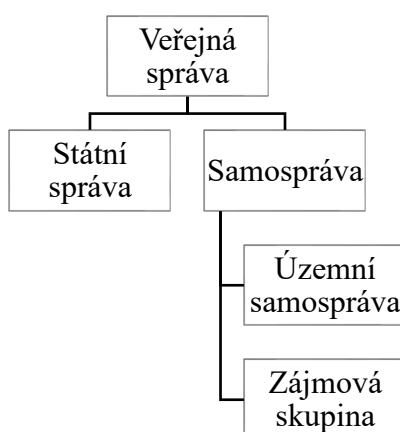
který vychází ze skutečně řešeného případu na vybraném Územním pracovišti ve Svitavách. Poslední část této kapitoly se zabývá celkovým vyhodnocením a doporučením, jak by se dalo tomuto postupu při stanovení daňové povinnosti vyhnout.

# 1 TEORETICKÉ VYMEZENÍ PROBLEMATIKY

První kapitola bakalářské práce se zaměřuje na teoretické vymezení problematiky týkající se veřejné správy a finanční správy. Dále jsou v kapitole vymezeny pojmy státní správa a samospráva. Kapitola definuje také pojmy daň, správa daně, právní subjekt, podnikatel a osoby zúčastněné na správě daní.

## 1.1 Veřejná správa

Jednoznačně pojem veřejné správy definovat nelze, záleží na přístupu, jak se na tento systém pohlíží. Například Hendrych (2012, s. 5) uvádí, že pod označením veřejná správa v zásadě rozumíme buď určitý druh činnosti nebo instituci (tj. organizaci či úřad), která veřejnou správu vykonává. V prvním případě se jedná o správu v materiálním (funkčním) pojetí a ve druhém případě o správu v pojetí formálním nebo také organizačním. V případě materiálního pojetí nahlížíme na veřejnou správu jako na instituci, která zejména poskytuje veřejné služby, tedy správní činnost vykonávanou jednotlivými orgány veřejné správy. Zatímco ve formálním pojetí je kladen důraz na instituce a jejich orgány, které mají působnost a pravomoc řešit veřejné úkoly. V obecném smyslu dělíme správu na veřejnou a soukromou. Veřejná správa je vykonávána ve veřejném zájmu a je více vázána, zatímco soukromá správa je vykonávána v zájmu soukromém. Současnou veřejnou správu v České republice (ČR) lze v základní rovině rozdělit na státní správu a samosprávu, resp. veřejnou samosprávu (viz obrázek 1).



Obrázek 1: Schéma veřejné správy zpracováno dle (Provazníková, 2009, s. 12)

## **Státní správa**

Státní správa je vykonávána státem prostřednictvím souhrnu institucí a to přímo, nebo zprostředkovaně (tedy územní samosprávou). Státní správa je zastoupena ústřední státní správou (např. ministerstva) a územní státní správou (např. finanční úřady, úřady práce, aj.). Ústřední státní správa zaujímá v řízení veřejného sektoru rozhodující úlohu spočívající v tvorbě koncepcí a ve vytváření obecného rámce fungování jednotlivých oblastí ve společnosti. Tyto koncepce poté naplňuje prostřednictvím legislativních mechanismů a koordinační a kontrolní činností (Provazníková, 2009, s. 11).

## **Veřejná samospráva**

V tradičním pojetí bývá veřejná samospráva označována jako výsledek delegování správy na jiné, nestátní subjekty. Samospráva disponuje oprávněním vykonávat svoje záležitosti samostatně, vlastním jménem a prostředky, v rámci zákonem stanovenými předpisy. Samospráva může mít podobu územní a zájmové samosprávy. V případě územní samosprávy se jedná o zastupování zájmů osob spojených zejména určitými společnými zájmy (např. profesní komory, veřejné vysoké školy) (Provazníková, 2009, s. 11-12).

## **1.2 Finanční správa České republiky**

Finanční správa ČR je tvořena soustavou správních orgánů finanční správy, které jsou podřízené Ministerstvu financí ČR (MF ČR). Finanční správa ČR je od 1. 1. 2013 trojstupňová a skládá se z Generálního finančního ředitelství (GFŘ), Odvolacího finančního ředitelství (OFŘ) a finančních úřadů (FÚ). Z hierarchického hlediska je GFŘ podřízeno MF ČR, jakožto ústřednímu orgánu státní správy. OFŘ je pak podřízeno GFŘ a jednotlivé FÚ jsou podřízeny OFŘ (Finanční správa, 2015a).

Finanční správa ČR, jakožto i její postavení a kompetence, je upravena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (zákon o Finanční správě ČR). Základní agendou Finanční správy ČR je správa daní. Především se jedná o (Finanční správa, 2015b):

- daň z příjmů fyzických osob (viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu),
- daň z příjmů právnických osob (viz zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu),
- daň z přidané hodnoty (viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty),

- daň silniční (viz zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční),
- daň z nemovitých věcí (viz zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí),
- daň z nabytí nemovitých věcí (viz zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí),
- daň z převodu nemovitých věcí (viz zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí),
- daň dědická (viz zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí),
- daň darovací (viz zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí).

Zvláštním orgánem Finanční správy ČR je Specializovaný finanční úřad (SFÚ), který sídlí v Praze a jeho nadřízeným orgánem je GFŘ. Dle ustanovení § 10 zákona o Finanční správě ČR vykonává SFÚ stejné činnosti jako FÚ, avšak jen pro vybrané subjekty, které jsou vymezeny § 11 odst. 2 zákona o Finanční správě ČR. SFÚ akorát nevykonává správu daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí (Finanční správa, 2015c; Česko 2011).

### 1.3 Správa daně

Správu daní upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (daňový řád). Správa daně v sobě zahrnuje aktivity správce daně realizované mimo běžící řízení. Jedná se tedy o postup, který v sobě zahrnuje jednak určitá řízení (např. registrační, řízení o závadném posouzení a daňové řízení) a jednak další postupy, jež se uskutečňují mimo řízení (např. vyhledávací činnost včetně vysvětlení, místní šetření). Pod pojmem správa daní rozumíme dle daňového řádu postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady. Pro správné zjištění a stanovení daně je základem daňové tvrzení, které je podané daňovým subjektem. „*Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu*“ (Česko, 2009).



## 1.4 Daň

Daní se rozumí povinná zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností. Je třeba rozeznávat termín daň v tradičním slova smyslu, tj. peněžité plnění, která zvláštní zákony nazývají jako daň (např. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, silniční daň, aj.). A dále jsou pod tímto pojmem pro účely daňového řádu zahrnovány cla a poplatky. Daní se také v rámci daňového řádu rozumí peněžité plnění, při jehož správě se postupuje podle tohoto zákona (např. odvody za porušení rozpočtové kázně), a peněžité plnění v rámci dělené správy (může se jednat o situace, kdy se při ukládání povinností k peněžitému plnění postupuje podle „nedaňového“ zákona a při správě jeho placení se postupuje podle daňového řádu (typicky se jedná o různé pokuty ukládané podle jiných předpisů) (Novotná et al., 2019).

## 1.5 Právní subjekt

Právní subjekt je nositelem subjektivních práv a povinností, avšak zároveň musí být i způsobilý mít práva a povinnosti. Na základě této definice rozlišujeme právní subjekty na fyzickou osobu, právnickou osobu a stát, který má však postavení právnické osoby. Každý z účastníků právního vztahu musí mít způsobilost k právům a povinnostem, k právním a k protiprávním jednáním (Jánošíková & Mrkývka, 2016).

### Fyzické osoby (občané)

Při nahlédnutí do historie, lze zjistit, že již římské právo pod pojmem „persona“ rozumí člověka, lidskou bytost, která je způsobilá být nositelem práv a povinností, což znamená, že má právní subjektivitu. Dle dnešního pojetí ve smyslu občanského práva, je za fyzickou osobu považována kterákoliv osoba, a to bez ohledu na rasu, barvu pleti, státního občanství či pohlaví. Všechny osoby, ať jsou hluché či němé, zdravé i nemocné, tak mají právní subjektivitu. Lze tedy říct, že fyzickou osobou se rozumí každý člověk od svého narození až do své smrti (Kafková, 2001).

Jak uvádí Spirit (2014, s. 69) určité aspekty právní subjektivity existují již před narozením, a to v případě nenarozeného dítěte, avšak počatého, za předpokladu, že se narodí živé, je způsobilé být dědicem. V případě například ochrany autorských práv platí tyto aspekty i po smrti fyzické osoby.

## **Právnícké osoby**

Právnícké osoby jsou společenské útvary (organizace, obchodní společnosti), jimž právní řád přiznává právní subjektivitu. Rozlišujeme právnícké osoby korporálního typu, což jsou obchodní společnosti, politické strany, církve, zájmové organizace aj., a právnícké osoby nadačního (fondového) typu, což jsou instituce založené k vyčlenění určitého majetku s účelovým určením jeho použití. Například se jedná o Státní fond životního prostředí ČR, Státní fond kinematografie, aj. Právní subjektivita právníckých osob vzniká buď zřízením (tj. založením) nebo registrací (např. v případě Ministerstva vnitra ČR). Právní jednání pak činí prostřednictvím tzv. statutárního orgánu, což jsou obvykle nejvyšší výkonné orgány právnícké osoby (Spirit, 2014).

## **Stát a státní orgány**

Stát je právním subjektem jak v mezinárodněprávních vztazích, tak i v některých dalších právních vztazích upravených v jednotlivých právních odvětvích, např. v právu občanském, ústavním, finančním či správním. Státní orgány pak vystupují jako subjekty práva především v právu ústavním a správním (Spirit, 2014).

## **1.6 Podnikatel**

Podnikatelem se dle ustanovení § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník rozumí osoba, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně a za účelem dosažení zisku. Za podnikatele se považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku, tudíž se má za to, že podnikatelem je osoba, která má k podnikání živnostenské či jiné oprávnění (Česko, 2012).

## **1.7 Subjekty daňového řízení**

### **Správce daně**

Dle ustanovení § 10 daňového řádu je za správce daně považován správní orgán nebo jiný státní orgán (dále také orgán veřejné moci) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správním orgánem se dle daňového řádu rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán, a právnícká nebo fyzická osoba, pokud však vykonává působnost v oblasti veřejné

správy. Svou pravomoc vykonává správce daně prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou se rozumí zaměstnanec bezprostředně se podílející na výkonu pravomoci správce daně nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Úřední osoba prokazuje své oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem. Na požádání osoby zúčastněné na správě daní je úřední osoba povinna sdělit své jméno, služební označení a organizační útvar, ve kterém pracuje (Česko, 2009).

Vzhledem k tomu, že správce daně nemá právní subjektivitu, tak mu zákon přiznává alespoň způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu mu přiznává také procesní způsobilost.

### **Daňový subjekt**

Daňovým subjektem je v souladu s ustanovením § 20 daňového řádu osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo činnost jsou přímo podrobeny zdanění, a naopak plátce je osobou, která daň vybranou (sraženou) od poplatníků odvádí pod svou majetkovou odpovědností správci daně. Za daňový subjekt se rovněž považuje i osoba, která vstupuje do právního postavení daňového subjektu, tedy jedná, jako by byla daňový subjekt. Těmito osobami se rozumí správce dědictví, likvidátor nebo insolvenční správce (Česko, 2009).

### **Třetí osoba**

Třetí osobou se dle ustanovení § 22 daňového řádu rozumí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Třetími osobami jsou typicky svědci, znalci, tlumočníci, odborní konzultanti či zástupci daňových subjektů. V daňovém řízení se může objevit i osoba poskytující právní pomoc, a to zejména jako právní pomoc svědkovi formou osobní účasti při jeho výslechu, kdy fakticky vykonává činnost odborného konzultanta, na kterého má ovšem právo pouze daňový subjekt. Úkolem osoby poskytující právní pomoc je především dohled nad dodržováním zákonnosti prováděného výslechu a nad správným způsobem kladení otázek a protokolace (Česko, 2009).

## 2 POSTUPY PŘI SPRÁVĚ DANÍ

Druhá kapitola se věnuje postupům, které jsou finanční správou hojně využívány ke správnému zjištění a ověření plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů. Finanční správa ČR využívá ke své činnosti nesčetně postupů, jež vyplývají z daňového řádu. Mezi tyto postupy se řadí například registrace, vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností, daňová kontrola, vymáhání. Popisovat úkony jednotlivých postupů by bylo značně rozsáhlé, a proto je tato práce zaměřena na jeden konkrétní postup, a to na postup daňová kontrola.

Daňová kontrola je postup skládající se z mnoha úkonů za využití i jiných postupů (vyhledávací činnost, místní šetření) směřujících k dosažení základního cíle správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Proto byla daňová kontrola zvolena jako nejvhodnější postup, na jehož základě lze poukázat a analyzovat přístup Finanční správy ČR k podnikatelům. Vyhledávací a kontrolní postupy vycházejí primárně z daňového řádu, jakožto z procesního předpisu s řadou hmotněprávních ustanovení. Samotná procesní specifika těchto postupů jsou upravena jednotlivými hmotněprávními daňovými předpisy, která upravují jednotlivé daně v daňové soustavě (například zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platné smlouvy ČR o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů atd.). Správce daně při provádění těchto postupů je povinen respektovat také ústavní zákony, mezinárodní smlouvy, nařízení vlády, vyhlášky MF ČR, judikaturu, metodiku Finanční správy ČR a také pokyny GFŘ. Následující část se zabývá teoretickým definováním těchto postupů (Zralý, 2022).

### 2.1 Vyhledávací postupy

Vyhledávací postupy jsou nedílnou součástí správy daní a řadí se mezi základní a nejrozšířenější postupy při výkonu správy daní. Uplatňují se ve všech etapách daňového řízení, tj. od registračního řízení přes kontrolní postupy až po exekuční činnost. (Finanční správa, 2022f) Daňový řád mezi tyto postupy řadí vyhledávací činnost, vysvětlení a místní šetření, které jsou upraveny § 78 – § 84 daňového řádu.

### **2.1.1 Vyhledávací činnost**

Obsahem vyhledávací činnosti je především to, aby správce daně získával informace o daňových subjektech, o plnění jejich daňových povinností, případně aby daňové subjekty sám aktivně vyhledával, a to například z důvodu ověření, zda se konkrétní subjekt stal plátcem daně z přidané hodnoty. Samozřejmě je správce daně povinen vyhledávací činnost provádět v souladu se základními zásadami správy daní, což znamená především postupovat takovým způsobem, aby v co nejmenší míře zatěžoval daňový subjekt. Za zmínku stojí fakt, že vyhledávací činnost je možné provádět jak v součinnosti s daňovým subjektem, tak také bez jeho součinnosti. Zároveň správce daně nemá povinnost o provádění vyhledávací činnosti informovat daňový subjekt. V rámci vyhledávací činnosti správce daně získává informace jak od jiných subjektů, tak také od jiných orgánů veřejné moci. Finanční správa ČR v tomto případě ve vysoké míře využívá institutu poskytování informací správci daně upraveného § 57 daňového řádu. Pokud správce daně v průběhu vyhledávací činnosti dospěje k závěru, že daňová povinnost daňového subjektu není stanovena správně, pak zahájí s tímto subjektem například daňovou kontrolu (Finanční správa, 2022f; Česko, 2009).

### **2.1.2 Vysvětlení**

V rámci vyhledávací činnosti si může správce daně opatřovat nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění základního cíle správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dle ustanovení § 79 odst. 2 daňového řádu je každý povinen podat správci daně vysvětlení. V případě, že by se dotýčný k vysvětlení nedostavil, může správce daně přistoupit k uložení pořádkové pokuty. O podaném vysvětlení je správce daně povinen sepsat protokol či úřední záznam. Současně však nelze podané vysvětlení použít jako důkazní prostředek (Novotná et al., 2019, s. 74-75).

### **2.1.3 Místní šetření**

V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní. Je tedy zřejmé, že místní šetření (MŠ) je prováděno většinou mimo sídlo správce daně, a je určeno pouze k vyhledávání důkazních prostředků a ověřování konkrétních skutečností, nikoliv k hodnocení důkazních prostředků získaných v rámci MŠ. O průběhu MŠ je povinen správce daně sepsat protokol či úřední záznam. Správce daně je také oprávněn v průběhu MŠ pořizovat zvukový

či obrazový záznam, avšak za předpokladu, že o jejich pořizování předem uvědomí osoby, které se takového MŠ účastní. V případě, že je v průběhu MŠ zjištěno, že daňová povinnost nebyla daňovým subjektem tvrzena ve správné výši, musí správce daně například zahájit daňovou kontrolu, případně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (Novotná et al., 2019, s. 75-78).

Jak uvádí Novotná et al. (2019, s. 78) správce daně při provádění MŠ disponuje širokými pravomocemi, které mu umožňují vyhledávat důkazní prostředky či ověřovat konkrétní údaje. Zákon tedy daňovým subjektům a dalším přítomným osobám ukládá povinnost poskytnout správci daně všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému a rychlému provedení MŠ.

### **Přístup do provozoven a dalších prostor**

Při provádění MŠ má správce daně v nezbytně nutném rozsahu právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů daňového subjektu. Je však vhodné, aby správce daně směřoval provádění MŠ do provozní doby daňového subjektu. Daňový řád umožňuje správci daně vstoupit také do obydlí, které je daňovým subjektem využíváno k podnikání. V případě, že daňový subjekt není součinný v průběhu MŠ, je správce daně oprávněn udělit daňovému subjektu pořádkovou pokutou dle § 247 daňového řádu (Novotná et al., 2019, s. 78-79).

### **Přístup k účetním záznamům a jiným informacím**

Správce daně má také právo na přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení základního cíle správy daní. Správce daně je také oprávněn provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V praxi jsou nejčastěji daňové subjekty vyzvány k zaslání potřebných kopií přímo do datové schránky správce daně. Současně jsou daňové subjekty povinny poskytnout správci daně informace o používaných programech výpočetní techniky (Novotná et al., 2019, s. 79).

### **Zapůjčení dokladů a dalších věcí**

Správce daně je oprávněn si u daňového subjektu vyžádat doklady či další věci k zapůjčení, a to i mimo prostory daňového subjektu. V případě, že by došlo k situaci, kdyby

daňový subjekt neumožnil zapůjčení dokladů (věcí), mohl by pak správce daně příslušné doklady (věci) zajistit. Správce daně je povinen zapůjčení dokladů (věcí) daňovému subjektu potvrdit, a následně je ve lhůtě 30 dnů ode dne jejich převzetí vrátit zpět daňovému subjektu (Novotná et al., 2019, s. 80).

### **Odběr vzorků**

Správce daně má také právo vyžádat si nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí. Takový odběr vzorků se nejčastěji provádí za účelem prověření kvality či složení vzorku. Pokud to umožňuje povaha takového vzorku, je správce daně povinen vrátit vzorek po provedeném posouzení či expertize zpět daňovému subjektu, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne odebrání (Novotná et al., 2019, s. 80).

### **Zajištění věcí**

Pokud při místním šetření nastane situace, kdy daňový subjekt odmítne zapůjčit vyžádané doklady (věci) správci daně, je správce daně oprávněn tyto doklady (věci) zajistit. Zajištění věcí přichází na řadu také v případech, kdy hrozí, že by mohlo dojít ke zničení či poškození takových věcí, což by mohlo ohrozit důkazní řízení. Správce daně může k zajištění věcí přistoupit několika způsoby:

- a) správce daně si určitou věc převezme a přemístí ji na vhodné místo (u drobných věcí);
- b) správce daně danou věc nechá označit a ponechá ji na místě bez zamezení přístupu k věci (např. u nemobilního výrobního stroje);
- c) správce daně danou věc nechá označit, a jakmile převezme všechny prostředky, které umožňují přístup k dané věci, tak zajistí prostory, kde se věc nachází, úřední uzávěrou (např. u hromadných věcí).

O zajištění věcí správce daně sepisuje protokol, jehož stejnopis se předává i dotčené osobě, u které se MŠ provádí. V případě, že dojde k situaci, kdy zapůjčené či zajištěné věci nelze vrátit jejich vlastníkově nebo osobě, která je správci daně zapůjčila, může správce daně rozhodnout o jejich propadnutí ve prospěch státu. Ustanovení § 84 odst. 2 daňového řádu říká, že rozhodnutí o propadnutí věci ve prospěch státu musí být vyvěšeno na úřední desce správce daně po dobu nejméně 60 dnů (Novotná et al., 2019, s. 81-82).

## 2.2 Kontrolní postupy

Mezi kontrolní postupy daňový řád řadí postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu, které jsou upraveny § 85 - § 90 daňového řádu. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová kontrola byla autorkou zvolena jako postup, který bude dál v této práci zkoumán, detailněji se daňové kontrole věnuje následující kapitola (tj. kapitola 3).

### 2.2.1 Postup k odstranění pochybností

Jak už z názvu tohoto kontrolního postupu vypovídá, tak postup k odstranění pochybností (POP) je využíván k odstranění pochybností, které vzniknou správci daně v souvislosti s podáním daňových tvrzení. Tento postup tedy nelze použít v momentě, kdy je již daňová povinnost daňového subjektu vyměřena či doměřena. Aby mohl správce daně vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností, musí existovat konkrétní pochybnosti. Stejně tak by neměl být tento postup nijak zdlouhavý. V případě, že správci daně vzniknou pochybnosti, musí vydat výzvu, ve které své pochybnosti uvede a umožní daňovému subjektu se k nim vyjádřit, popřípadě neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost uvedených údajů prokázat a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k následnému odstranění těchto pochybností. Lhůtu, do které musí daňový subjekt na výzvu zareagovat, určuje správce daně a nesmí být kratší než 15 dnů (na žádost daňového subjektu může být prodloužena). Pokud by se POP svým rozsahem přibližoval spíše daňové kontrole, neměl by správce daně v tomto postupu dále pokračovat a měl by zahájit daňovou kontrolu. V průběhu POP je správce daně oprávněn vykonávat úkony vyhledávací činnosti (tj. podání vysvětlení, místní šetření). POP může být ukončen třemi způsoby. V nejlepším případě jsou veškeré pochybnosti správce daně odstraněny, to znamená, že správce daně sepíše o průběhu POP protokol či úřední záznam, který obsahuje vyjádření správce daně a uvede v něm důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za odstraněné. Následně stanoví správce daně daň v souladu s údaji uvedenými daňovým subjektem v dodatečném daňovém tvrzení. Druhou možností je to, že jsou pochybnosti správce daně odstraněny jen částečně, avšak daňový subjekt v rámci POP nenavrhne pokračování v dokazování. Daňový subjekt se může proti dodatečnému platebnímu výměru odvolat, je-li daň stanovena odlišně od daňového tvrzení podaného daňovým subjektem. Poslední variantou je to, že nedojde k odstranění pochybností a výše daně nebyla dostatečně prokázána. Výsledek o POP může správce daně sdělit daňovému subjektu při ústním jednání nebo mu jej zašle. Následně má daňový subjekt právo se k výsledku



POP ve stanovené lhůtě vyjádřit a popřípadě navrhnout pokračování v dokazování. V případě, že daňový subjekt se závěry správce daně souhlasí, vydá správce daně rozhodnutí o stanovení daně (tzv. dodatečný platební výměr) na daň odlišnou od daňového tvrzení. Proti tomuto rozhodnutí je daňový subjekt oprávněn se ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí odvolat (Finanční správa, 2022c).

### 3 DAŇOVÁ KONTROLA

Třetí kapitola se zaměřuje na daňovou kontrolu (DK), jakožto jeden z hlavních kontrolních mechanismů, který správce daně vůči daňovému subjektu může aplikovat. Jedná se o složitý proces kopírující aktuální dění ve společnosti, jehož cílem je rozkrývat daňové podvody a úniky. V současnosti jde zejména o kontroly daně z přidané hodnoty (DPH) u daňových subjektů zapojených do řetězových podvodů, kontroly daně z příjmů právnických osob zaměřených na problematiku převodních cen a korunových dluhopisů. A v neposlední řadě se jedná také o kontroly krácení tržeb v případě daně z příjmů, kontroly oprávněnosti čerpání kompenzačních bonusů v době pandemie COVID-19 a o kontroly mezinárodních příjmů (Finanční správa, 2022f).

Postupy týkající se DK byly především z důvodu pestrosti a rozmanitosti řešených případů doporučeny autorce k další analýze, a to odborníkem z praxe pracujícím na pozici zástupce vedoucího oddělení kontroly na Územním pracovišti (ÚP) ve Svitavách, který sám kontrolní činnost vykonává již přes 10 let. Také osobní zkušenost autorky se stala důvodem, proč byl tento postup zvolen pro další výzkum, kterým se bude nadále tato práce zabývat.

DK se řadí mezi dílčí procesní postup, který se odehrává v rámci daňového řízení. „*Daňová kontrola představuje jeden z nejvýznamnějších procesních postupů, který opravňuje správce daně k provádění zevrubné kontroly, zda daňové subjekty plní své daňové povinnosti*“ (Novotná et al., 2019, s. 93).

Zatloukal (2011, s. 1–2) uvádí, že jednou z nejdůležitějších funkcí DK je funkce preventivní, která má za následek to, aby odradila daňové subjekty od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, zkreslování nákladů či nadhodnocování jejich výše. S touto funkcí úzce souvisí funkce eliminační, která představuje na základě kontrolních zjištění určitou nápravu do budoucna. Dalšími funkcemi, které DK plní, je funkce inspekční a ochranná. Funkce inspekční spočívá v objektivním zjišťování a vyhodnocování konkrétně přiznané daně daňovým subjektem s ohledem na požadavky správného zjištění a stanovení daňové povinnosti. Ochrannou funkcí je uskutečňována samotná fiskální funkce daní, tedy získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, pro financování veřejných statků a veřejných potřeb.

Dle ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem DK daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně

vztahující se k jednomu daňovému řízení. DK lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. DK může probíhat jak před vyměřením daně, tak i po vyměření daně a je možné prověřovat jakékoliv druhy daně. Zároveň také DK může být prováděna u všech daňových subjektů bez omezení. DK může správce daně zahájit i v případě, kdy neexistují žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení. Díky tzv. vybrané působnosti může DK provádět kterýkoliv finanční úřad v ČR. Vybraná působnost je však omezena na pouhé provádění DK, nikoliv na vydání případného (dodatečného) platebního výměru vyplývajícího z DK. Touto pravomocí disponuje správce daně, který je danému daňovému subjektu místně příslušný (Novotná et al., 2019, s. 94–96; Česko, 2009).

DK může být zahájena jak v neomezeném, tak v omezeném rozsahu (dílní DK). V neomezeném rozsahu může správce daně prověřovat například daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2020 a v omezeném rozsahu se správce daně zaměřuje již na konkrétní skutečnosti (například na náklady na výzkum a vývoj, odpisy majetku, aj.). Rozsah DK je možné v průběhu rozšířit i zúžit, a to doručením oznámení o změně rozsahu DK. Přesné vymezení rozsahu a předmětu DK je pro správce daně zcela zásadní, neboť jsou jimi stanoveny meze pro postup správce daně a vytyčená oblast, v níž se správce daně může pohybovat. Zároveň je to podstatné pro běh prekluzivní lhůty, kdy každým zahájením DK začíná pro danou daň běh nové tříleté lhůty a zamezením opakované DK. Opakovanou DK se rozumí situace, kdy správce daně opětovně kontroluje stejnou daň, ve stejném rozsahu a za stejné zdaňovací období (Novotná et al., 2019, s. 102–104; Česko, 2009).

### **3.1 Zahájení daňové kontroly**

DK lze zahájit výhradně z moci úřední. Od 1. ledna 2021 probíhá zahájení DK korespondenčně, tedy správce daně vydá oznámení o zahájení DK, ve kterém je vymezen předmět a rozsah DK. Toto oznámení má podobu rozhodnutí, proti kterému není možné uplatnit opravné prostředky. Správce daně zpravidla toto oznámení zasílá do datové schránky daňového subjektu. Ihned po doručení tohoto oznámení by měl správce daně začít zjišťovat a prověřovat daňové povinnosti daňového subjektu, tzn., že zahájením DK začíná dle daňového řádu běžet nová lhůta pro stanovení daně. Aby ze strany správce daně nedocházelo k zahájení DK pouze z důvodu prodloužení lhůty pro stanovení daně, daňový řád v ustanovení § 87 odst. 2 a 3 stanovuje podmínku, že správce daně musí se zahájením DK začít zjišťovat a prověřovat

daňové povinnosti daňového subjektu. V opačném případě, tj. ze strany správce daně by došlo pouze k formálnímu zahájení DK, nemá pak zahájení DK účinek na běh lhůty pro stanovení daně. Je tedy nutné, aby došlo i k faktickému zjišťování a prověřování daňových povinností daňového subjektu (Goláš, 2021; Česko, 2009).

Pokud je DK zahajována při ústním jednání, tak oznámení o zahájení DK buď může být součástí protokolu, či může mít podobu samostatné písemnosti, která je při tomto jednání doručena a jejíž doručení je zaznamenáno v protokolu. Dle ustanovení § 85 odst. 2 daňového řádu se DK provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (např. v prostorách správce daně, v kanceláři daňového poradce či účetního atd.). Formálně se DK zahajuje sepsáním protokolu o zahájení DK. Ustanovení § 60 odst. 3 daňového řádu stanovuje obsahové náležitosti takového protokolu, mezi které náleží:

- předmět a místo jednání,
- časový údaj o začátku a skončení jednání,
- označení správce daně a úředních osob, které úkon provedly,
- údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily,
- popsán průběh jednání,
- označení dokladů a dalších listin, které jsou při jednání odevzdány či podstatný obsah listin, které jsou předloženy k nahlédnutí,
- poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob,
- návrhy osob, které se jednání zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu,
- vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám (Novotná et al., 2019, s. 110–113).

### **3.2 Práva a povinnosti subjektů daňového řízení při daňové kontrole**

*„DK představuje postup, který je založen na vzájemné komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, což potlačuje její výlučně vrchnostenský charakter do okamžiku, než správce daně zjistí první pochybnosti o správnosti stanovené daně“* (Novotná et al., 2019,

s. 114–115). Z této definice je zřejmé, že by mezi daňovým subjektem a správcem daně měla probíhat vzájemná komunikace, což naplňuje zásada součinnosti. Při dodržování této zásady pak lze předpokládat rychlý a efektivní průběh DK.

### **3.2.1 Práva a povinnosti daňového subjektu**

Daňový subjekt disponuje v průběhu DK právy a povinnostmi, které jsou obecně platné při správě daní. Daňový řád však u DK upravuje i další práva a povinnosti, které daňovým subjektům v průběhu DK náleží. Daňový subjekt má v průběhu DK právo zejména:

- být seznámen s důvody pro opakování DK (§ 85 odst. 6 daňového řádu),
- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti (§ 86 odst. 2 písm. a) daňového řádu),
- předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici (§ 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu),
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (§ 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu),
- na předložení služebního průkazu úřední osoby (§ 12 odst. 3 daňového řádu),
- podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně (§ 261 daňového řádu),
- být včas vyrozuměn o provádění svědecké výpovědi, nehrozí-li nebezpečí z prodlení, a být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností (§ 96 odst. 5 daňového řádu),
- být včas vyrozuměn o provádění výslechu znalce, být přítomen výslechu znalce a klást mu otázky týkající se podávaného znaleckého posudku (§95 odst. 4 daňového řádu),
- u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, s výjimkou části vyhledávací (§ 66 odst. 1 daňového řádu),
- vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (§ 88 odst. 1 písm. e) a odst. 2 a 3 daňového řádu) (Finanční správa, 2021).

Nejzásadnější povinností daňového subjektu je umožnění správci daně provedení DK. V rámci DK daňový subjekt plní mimo jiné povinnosti podle ustanovení § 82 daňového řádu, tedy povinnosti zabývající se místního šetření, mezi které se řadí:

- poskytnout přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení DK (§86 odst. 3 a § 82 odst. 1 daňového řádu),
- zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem dle § 83 daňového řádu (§ 86 odst. 3 a § 82 odst. 2 daňového řádu).

Dále je daňový subjekt povinen především:

- zajistit vhodné místo a podmínky k provedení DK (§86 odst. 3 písm. a) daňového řádu),
- poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby (§ 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu),
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu),
- umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnost (§86 odst. 3 písm. d) daňového řádu),
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu),
- na vyzvání úřední osoby prokázat svoji totožnost (§ 23 odst. 1 daňového řádu) (Finanční správa, 2021).

### **3.2.2 Pravomoci a povinnosti správce daně**

Správce daně je v průběhu DK povinen postupovat zejména v souladu se zásadou proporcionality a hospodárnosti a také se vyvarovat úkonům, které by bylo možné označit za šikanózní, neboť by bylo možné takové úkony považovat za nezákonné. Za nezákonné

úkony by bylo možné považovat takové úkony, které by spočívaly v nadměrném a neúčelném zatěžování daňových subjektů (Novotná et al., 2019, s. 115).

Správce daně má v rámci DK také pravomoci dle § 80 až 84 daňového řádu týkajících se místních šetření především:

- může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní (§ 80 odst. 4 daňového řádu),
- má právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní; toto právo má také v případě, že se jedná o obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro podnikání, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem (§81 odst. 1 daňového řádu),
- může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 2 daňového řádu),
- má právo na informace o používaných programech výpočetní techniky (v rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat) a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny (§ 81 odst. 3 daňového řádu),
- si může od osoby, u níž je DK prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí; zapůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání (§ 82 odst. 3 daňového řádu),
- může zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi (§ 83 odst. 1 a násl. daňového řádu) (Finanční správa, 2021).

Dále má správce daně například pravomoc vyslechnout kteroukoliv osobu jako svědka (kromě zákonem stanovených podmínek). Také má pravomoc ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 95 odst. 1 daňového řádu). Mimo to může správce daně dle ustanovení § 247 odst. 1 daňového řádu uložit pořádkovou

pokutu do 50 000 Kč tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, či neuposlechne pokynu úřední osoby, která řízení vede, nebo navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě či k osobě zúčastněné na správě daní. Také dle ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn uložit pořádkovou pokutu do 500 000 Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně (Finanční správa, 2021).

Stejně jako daňový subjekt má i správce daně určité povinnosti, například:

- převzaté doklady a další věci či odebrané vzorky je povinen správce daně vrátit osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání; ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a další věci (odebrané vzorky) podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejblíže nadřizený správce daně, pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodlužována opakovaně (§ 82 odst. 4 daňového řádu),
- šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu),
- umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonů potřebné nebo stanoví-li tak zákon (§ 6 odst. 3 daňového řádu),
- dle možností vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc; úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí (§ 6 odst. 4 daňového řádu),
- postupovat bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu),
- postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 2 daňového řádu),



- při dokazování hodnotit důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom je povinen nahlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu),
- dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu),
- dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu),
- sepsat zprávu o DK, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění (§ 88a odst. 1 a 2 daňového řádu) (Finanční správa, 2021).

### **3.3 Průběh daňové kontroly, dokazování a rozdělení důkazního břemene v rámci daňové kontroly**

V průběhu DK správce daně provádí postupy směřující k řádnému stanovení daně ve správné výši a zajištění její úhrady. Jak už je zmíněno v kapitole 2, tak těmito postupy jsou například vyhledávací činnost, místní šetření, aj. Ustanovení § 92 odst. 1 daňového řádu stanovuje, že dokazování obecně pro daňová řízení provádí příslušný správce daně či jím dožádaný správce daně. Dokazování je možné provádět pouze u zahájeného řízení, a to jak ze strany daňového subjektu (učiněným podáním), tak z moci úřední. Pro průběh dokazování je rozhodujícím faktorem rozložení důkazního břemene, což znamená, zda důkazní břemeno v průběhu DK nese správce daně nebo daňový subjekt. Obecně platí, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních (řádných, dodatečných) a dalších podáních. Naopak správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal skutečnosti, které nemůže zjistit či ověřit, neboť mu v tom brání zákonné překážky anebo faktický stav věci (např. správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat předložení daňového přiznání svého obchodního partnera). Základní povinností správce daně je, na základě nashromážděných důkazních prostředků a jejich vyhodnocení, co nejlépe se přiblížit skutkovému stavu. Správce daně však není povinný si důkazní prostředky vyhledávat sám z vlastní iniciativy. Vyhledávání důkazních prostředků je závislé na vzájemné spolupráci mezi kontrolovaným daňovým subjektem a správcem daně (Novotná et al., 2019, s. 118–119).

Ustanovení § 93 odst. 1 říká, že za důkazní prostředek lze využít všech podkladů, kterými je možné zjistit skutečný stav věci a ověřit tak skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Zejména se jedná o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Také je možné za důkazní prostředky použít podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, převzaté z jiných daňových řízení ohledně téhož daňového subjektu v řízení o jeho jiné daňové povinnosti, nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (Česko, 2009).

Jakmile správce daně v rámci dokazování zhodnotí veškeré nashromážděné důkazní prostředky, a to jak ty předložené daňovým subjektem správci daně, tak i ty, které si správce daně opatřil sám, sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění (DVKZ). DVKZ obsahuje především výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy, z nichž správce daně vycházel, a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení. Pokud v průběhu DK daňový subjekt navrhne správci daně důkazní prostředky, které však správce daně nezohlední, musí v DVKZ uvést důvody proč tak učinil. Se sepsaným DVKZ je správce daně povinen seznámit daňový subjekt a předložit mu tak jej k vyjádření. Pokud z DVKZ vyplývá, že dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, musí správce daně informovat daňový subjekt a stanovit mu přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření. DVKZ lze daňovému subjektu sdělit při ústním jednání nebo korespondenčně (elektronicky nebo prostřednictvím poštovního doručovatele), přičemž správce daně přihlédne k požadavku daňového subjektu. V současné době je preferován korespondenční způsob seznámení s DVKZ. Dle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen stanovit přiměřenou lhůtu k vyjádření k DVKZ. Tato lhůta by dle ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu neměla být kratší než 8 dnů. Při ústním jednání se může daňový subjekt rozhodnout, že lhůtu pro případné vyjádření k DVKZ nepotřebuje. Nedojde-li na základě vyjádření ke změně DVKZ, nelze již v rámci projednání zprávy o DK navrhopvat jeho další doplnění. Při projednání DVKZ mohou mezi správcem daně a daňovým subjektem nastat tyto situace:

- a) daňový subjekt se k DVKZ vyjádří, ale jeho vyjádření nevede ke změně kontrolního zjištění,
- b) daňový subjekt se k DVKZ vyjádří a správce daně jeho vyjádření akceptuje,
- c) daňový subjekt se k DVKZ nevyjádří,

pak správce daně sepíše zprávu o DK. V případě, že došlo na základě vyjádření daňového subjektu ke změně DVKZ je opětovně postupováno dle ustanovení § 88 odst. 1 až 4 daňového řádu a daňovému subjektu náleží možnost opětovně požádat o stanovení lhůty k vyjádření se ke změněnému DVKZ. Důležité je zmínit, že daňový subjekt může doplnění navrhnout pouze v rozsahu změny DVKZ, tedy daňový subjekt by se neměl vyjadřovat ke kontrolním nálezům, ke kterým se v předchozím vyjádření nevyjadřoval či se kterými dokonce souhlasil (Finanční správa, 2022d; Česko, 2009).

### **3.4 Ukončení daňové kontroly**

O zahájení, průběhu a ukončení DK sepíše správce daně zprávu o DK, která obsahuje DVKZ včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu DK. Zpráva o DK obsahuje taktéž odkaz na protokoly a úřední záznamy sepsané v průběhu DK, tj. o:

- zahájení DK podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- jednáních vedených v průběhu DK,
- skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
- seznámení daňového subjektu s DVKZ,
- vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k DVKZ,
- stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu (Česko, 2009).

Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení u ukončení DK, s nímž je zaslána zpráva o DK, která je podepsaná úřední osobou. Oznámení o ukončení DK a zprávu o DK lze doručit při ústním jednání či korespondenčně (elektronicky nebo prostřednictvím poštovního doručovatele). Toto oznámení má formu rozhodnutí, které neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Dojde-li na základě DK ke stanovení daně, může správce daně společně s oznámením o ukončení DK daňovému subjektu doručit i rozhodnutí o stanovení daně (Finanční správa. 2022d; Česko, 2009).

Při ústním jednání zprávu o DK podepisuje jak daňový subjekt, tak i úřední osoba, která zprávu o DK vyhotovila. Podpisem zprávy o DK je ukončeno její projednání a tím se zpráva

o DK považuje za oznámenou a zároveň je i ukončena DK. Při projednání zprávy o DK musí být daňový subjekt poučen o tom, že odepření podpisu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o DK jako důkazního prostředku. V situaci, kdy je oznámení o ukončení DK a zpráva o DK zasílána korespondenčně, je DK ukončena dnem jejich doručení (Novotná et al., 2019, s. 137).

## 4 CHARAKTERISTIKA ÚZEMNÍHO PRACOVIŠTĚ VE VYBRANÉ OBCI

Čtvrtá kapitola bakalářské práce věnuje pozornost městu Svitavy, jeho základní charakteristice a městu Svitavy z pohledu veřejné správy. Následně je navázáno na ÚP ve Svitavách, na základě, jehož skutečně řešeného případu, se autorka inspirovala pro analýzu konkrétního postupu při provedení DK. Vzhledem k tomu, že nadřízeným orgánem ÚP ve Svitavách je Finanční úřad pro Pardubický kraj, tak je v této kapitole zmínka i o tomto nadřízeném správci daně.

### 4.1 Město Svitavy

Město Svitavy se nachází na jihovýchodě Pardubického kraje v okrese Svitavy. Svitavsko leží v malebně členité krajině Svitavské pahorkatiny, která nabízí spoustu příležitostí pro rekreaci, pěší turistiku i cykloturistiku. Ve městě žije přibližně 16 tisíc obyvatel. Městem protéká řeka Svitava, která pramení v lese nedaleko města. Téměř celé území města se nalézá na severozápadní Moravě, avšak malá nezastavěná severovýchodní část území dříve náležela ke katastrálnímu území (K.Ú.) Opatovec, tudíž leží v Čechách. Město Svitavy se tak člení na čtyři místní části, které se nacházejí na čtyřech K.Ú., a to:

- K.Ú. Svitavy-město – část Město,
- K.Ú. Svitavy-předměstí – část Předměstí,
- K.Ú. Moravský Lačnov – část Lačnov,
- K.Ú. Čtyřicet Lánů – část Lány (Krajská správa ČSÚ v Pardubicích, 2022).

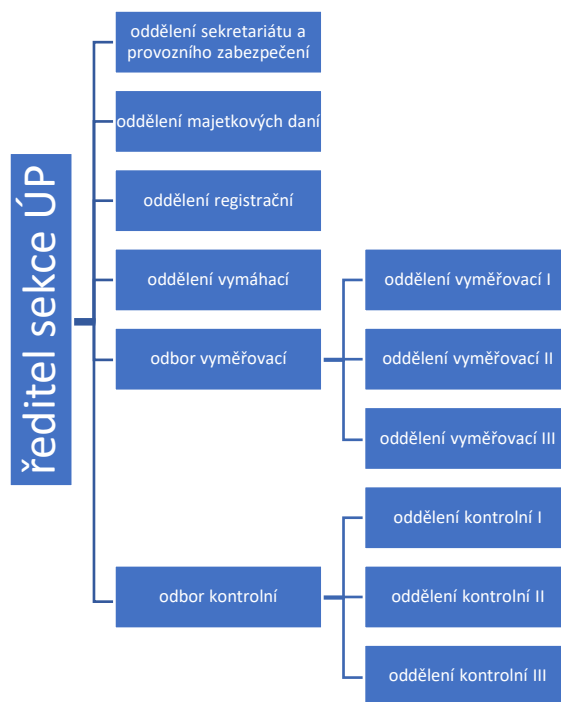
#### 4.1.1 Město Svitavy jako obec s rozšířenou působností

*„Město Svitavy je územně samosprávným celkem založeným na základě ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Město je územním samosprávným společenstvím občanů, veřejnoprávní korporací, která má postavení právnické osoby, v právních vztazích vystupuje svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývajících“ (Svitavy, b.r.a).*

Město plní základní úkoly samosprávného celku (samostatná působnost) a zároveň plní i vybrané úkoly státní správy (přenesená působnost). Mezi orgány obce se řadí Zastupitelstvo města Svitavy, které má 26 členů. Současně má město Svitavy zřízeny tři výbory, které spadají pod zastupitelstvo města (výbor majetkoprávní, finanční a kontrolní). Dalším orgánem obce je Rada města Svitavy, která má 7 členů, pod kterou spadá celkem 10 komisí rady města (např. komise dopravní, bytová, majetkoprávní, mediální či komise pro sociální a prorodinnou problematiku). V neposlední řadě mezi orgány obce přísluší i starosta (současným starostou města Svitavy je Mgr. Bc. David Šimek, MBA) a Městský úřad Svitavy, který je složen ze 13 odborů (např. odbor dopravy, financí, výstavby). Zvláštním orgánem města je městská policie Svitavy, která na území města působí již od roku 1992. Mimo jiné město Svitavy zřizuje i další organizace – obchodní společnosti (např. SPORTEŠ Svitavy s.r.o., LIKO SVITAVY a.s.), příspěvkové organizace (např. Středisko kulturních služeb města Svitavy, Městské muzeum a galerie ve Svitavách) a organizační složky (např. Městské informační centrum Svitavy, Jednotka sboru dobrovolných hasičů města Svitavy) (Svitavy, b.r.a; Svitavy, b.r.b; Svitavy, b.r.c; Svitavy, b.r.d).

## **4.2 Územní pracoviště ve Svitavách**

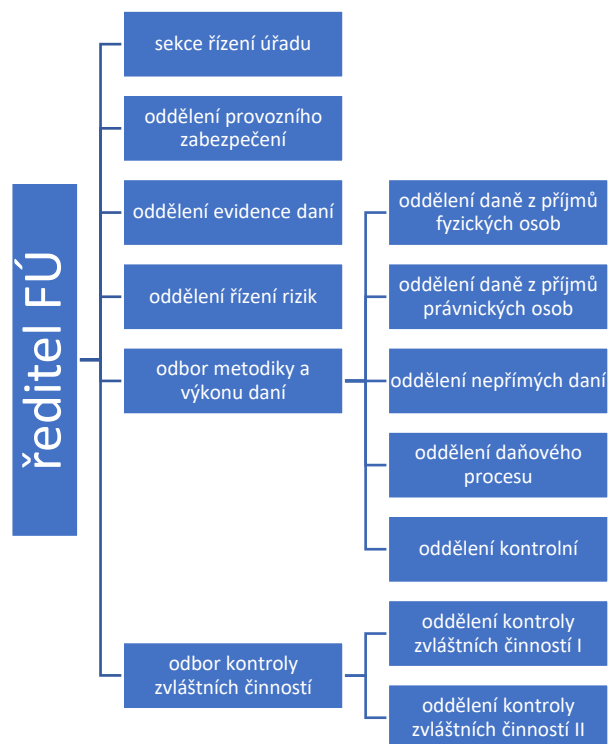
ÚP ve Svitavách se nachází nedaleko centra města na adrese T. G. Masaryka 15, 568 02 Svitavy. Od dubna 2018 odbor kontrolní sídlí v samostatné budově na adrese Vrchlického 2245/44, 568 02 Svitavy. Ředitelem tohoto ÚP je Ing. Jan Charvát. Do řídicí působnosti ÚP ve Svitavách náleží ÚP v Litomyšli a ÚP v Moravské Třebové, které od 1. 1. 2020 přešly na tzv. režim 2+2, což znamená, že 2 dny v týdnu (v úřední dny) na těchto ÚP působí alespoň 2 pracovníci správy. Rozsah poskytovaných služeb pro občany je zachován především v oblasti činnosti podatelny, vydávání tiskopisů a poskytování informací (např. vydávání potvrzení o bezdlužnosti, nahlížení do spisů atd.). Úřední hodiny podatelny jsou v pondělí a ve středu od 8:00 do 17:00 hodin, v úterý a ve čtvrtek od 8:00 do 15:30 hodin a v pátek od 8:00 do 14:00 hodin. Pro veřejnost je podatelna ÚP zpřístupněna v úřední dny, tj. v pondělí a ve středu od 8:00 do 17:00 hodin (Finanční správa, b.r.).



Obrázek 2: Organizační struktura ÚP ve Svitavách zpracováno dle (Finanční správa, 2022b)

### 4.3 Finanční úřad pro Pardubický kraj

Finanční úřad pro Pardubický kraj se nachází na adrese Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice. Ředitelem tohoto finančního úřadu je Ing. Ondřej Vašátko. Nadřízeným orgánem Finančního úřadu pro Pardubický kraj je GFŘ. Mezi podřízená ÚP Finančního úřadu pro Pardubický kraj přísluší Pardubice, Chrudim, Svitavy, Ústí nad Orlicí a Žamberk. Úřední hodiny podatelny jsou stejné jako u ÚP ve Svitavách. Stejně tak je i ve stejné dny zpřístupněna podatelna pro veřejnost (Finanční správa, b.r.).



Obrázek 3: Organizační struktura FÚ pro Pardubický kraj zpracováno dle (Finanční správa, 2022a)



## **5 POSTUP VYBRANÉHO SPRÁVCE DANĚ PŘI PROVÁDĚNÍ DAŇOVÉ KONTROLY U KONKRÉTNÍHO DAŇOVÉHO SUBJEKTU**

Pátá kapitola se zabývá kritérii, které správce daně aplikuje při výběru daňových subjektů k provedení DK. Dále jsou zde popsány tři základní způsoby stanovení daně, a to dokazováním, za použití pomůcek a sjednáním. Zbývající část této kapitoly bude zkoumat skutečný postup stanovení daňové povinnosti při provádění DK na konkrétním případě s fiktivními daty, který vychází ze skutečného odpovídajícího řešeného případu, nicméně z důvodu ochrany dat (dle zákona č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů) byla využita data fiktivní. Níže popsaný postup je však přesný, reálný a popsaný tak, jak je v případě takových kontrol fakticky postupováno konkrétně na ÚP ve Svitavách.

Správce daně provádí výběr daňových subjektů ke kontrole na základě různých kritérií. Kritéria výběru jsou dána jednak mnoholetou praxí a poznatky správce daně, ale také efektivností DK. Nejdůležitějším faktorem v oblasti výběru daňových subjektů k DK je samotná správnost podaného daňového přiznání (DAP) daňovým subjektem. V první řadě sám správce daně, konkrétně pracovník vyměřovacího oddělení, dojde ke zjištění, že se jedná například o nedůvěryhodné DAP. V takovém případě je daňový subjekt na nesrovnalosti upozorněn a buď je vyzván k odstranění pochybností nebo je s ním zahájena DK. Dalším kritériem výběru jsou takové daňové subjekty, které již v předchozích letech vykazovaly známky podezřelého chování (např. v minulosti docházelo ke krácení příjmů a výnosů, nadhodnocování výdajů a nákladů atd). Určitou část daňových subjektů správce daně zařazuje do plánu kontrol na základě různých oznámení a upozornění, která mu jsou doručena, a to mnohdy i anonymně (Hájková, 2020).

Daňový řád rozeznává tři způsoby stanovení daně, a to pomocí dokazování, za použití pomůcek a sjednáním. Tyto tři způsoby stanovení daně se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují, což znamená, že pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek (Novotná et al., 2019, s. 55).

## **Dokazování**

V průběhu daňového řízení dochází k dokazování a na základě výsledků dokazování je pak vydáno rozhodnutí. Dokazování provádí správce daně, který dbá na to, aby byl naplněn cíl správy daní, tj. aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (Česko, 2009).

## **Stanovení daně podle pomůcek**

Tento způsob stanovení daně se dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, tudíž není možné stanovit daň na základě dokazování. Může se jednat například o situace, kdy daňový subjekt řádně nevedl účetnictví či jiné povinné evidence, a tudíž nedoložil s jejich pomocí skutečnosti významné pro stanovení daně. Pro použití pomůcek musí být kumulativně naplněny tyto tři zákonem stanovené podmínky, jejich existenci prokazuje správce daně:

1. daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností,
2. nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním a
3. daň lze tímto způsobem stanovit dostatečně spolehlivě.

Jsou-li tyto tři podmínky naplněny, nemá daňový subjekt možnost ovlivnit, jaké pomůcky budou či nebudou použity. Toto rozhodnutí je ponecháno na uvážení správce daně. Jako pomůcky lze podle ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu použít zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností či vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správce daně také v souladu s ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu musí při stanovení daňové povinnosti za pomoci pomůcek vzít v úvahu výhody svědčící ve prospěch daňového subjektu, a to i v případě, že nebyly samotným daňovým subjektem uplatněny (Novotná et al., 2019, s. 55-56; Česko, 2009).

## **Sjednání daně**

Jak již bylo uvedeno výše, tento způsob stanovení daně lze využít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výši daně, a tyto částky

nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Dohoda o sjednání daně musí být zachycena vždy v protokolu. Výše sjednané daně se pak uvede v rozhodnutí, které má náležitosti platebního výměru a je součástí protokolu. Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. V praxi tento způsob stanovení daně není příliš běžný (Novotná et al., 2019, s. 56).

## **5.1 Analýza konkrétního postupu správce daně při provádění daňové kontroly**

Tato subkapitola se zaměřuje na vybraný konkrétní postup provedení DK, a to za použití pomůcek u skutečného daňového subjektu s využitím fiktivních dat, který je však inspirovaný reálně řešeným případem na již zmiňovaném ÚP ve Svitavách, oddělením kontrolním. Z důvodu ochrany dat (dle zákona č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů) byla použita fiktivní data, nicméně níže popsaný postup je zcela přesný a to tak, jak skutečně v daném případě postupoval správce daně, respektive ÚP ve Svitavách.

V daném případě byl proveden kvalitativní výzkum, který dle Hendla (2008, s. 61) používá induktivní formy vědeckých metod, hloubkové studium jednotlivých případů, nejružnější formy rozhovorů a kvalitativní pozorování. V tomto typu výzkumu si výzkumník na začátku vybírá téma a určuje základní výzkumné otázky, které lze v průběhu výzkumu modifikovat nebo doplňovat. Z tohoto důvodu je kvalitativní výzkum považován za emergentní nebo pružný typ výzkumu. (Hendl, 2008, s. 48) Pro kvalitativní výzkum této práce byla zvolena analýza vnitřního dokumentu Finanční správy ČR, analýza potřebných zákonů, dokumentů a dotazování – rozhovor (interview). Metoda dotazování byla provedena formou polostrukturovaného rozhovoru zaměřujícího se na konkrétní problém s odborníkem z praxe. Polostrukturovaný rozhovor na téma stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek při provádění DK proběhl v domácím prostředí u tazatelky v odpoledních hodinách dne 25. 10. 2022, kdy dotazovanou osobu byl odborník z praxe, který pracuje na pozici zástupce vedoucího oddělení kontroly III na ÚP ve Svitavách. Dotazovaná osoba si nepřála být jmenována, a tak bude pro účely práce označována jako Odborník z praxe.

Zbývající část této subkapitoly bude zkoumat skutečný postup stanovení daňové povinnosti při provádění DK na konkrétním případě s fiktivními daty, který však vychází ze skutečného odpovídajícího řešeného případu, nicméně z důvodu ochrany dat byla využita

data fiktivní. Níže popsaný postup je však přesný, reálný a popsaný tak, jak je v případě takových kontrol fakticky postupováno konkrétně na ÚP ve Svitavách. Níže uvedený případ byl autorce doporučen odborníkem z praxe pracujícím na pozici zástupce vedoucího oddělení kontroly III na ÚP ve Svitavách, který se jím osobně zabýval. Důvodem tohoto doporučení je skutečnost, že se nejedná o běžnou DK, při které jsou zkontrolovány předložené doklady a listiny, ale o DK, kdy je nutné zjistit a využít data a údaje z různých databází (například registr vozidel, registr JSD, aj.) bez součinnosti daňového subjektu.

DK je složitý proces, při kterém správce daně prověřuje daňové povinnosti daňového subjektu, sbírá informace, shromažďuje a hodnotí důkazy, a to jak ve prospěch státu, tak ve prospěch daňového subjektu. V rámci tohoto postupu je velice důležitá zásada spolupráce (součinnosti) správce daně s daňovým subjektem (podnikatelem) a naopak. V průběhu DK správce daně soustavně komunikuje s daňovým subjektem, hodnotí důkazy, sděluje mu výsledky kontrolního zjištění a umožňuje mu vyjadřovat se ke zjištěným skutečnostem. V případě, že daňový subjekt se správcem daně dostatečně nespolupracuje, nepodává přiznání, přestože podniká, nereaguje na výzvy správce daně či nekomunikuje jiným způsobem (e-mailová či telefonická komunikace), nepředkládá věrohodné důkazní prostředky, jsou tak splněny zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek (viz ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu). Daňový subjekt se tak svou nečinností dostává do situace, kdy mu správce daně může vyměřit daňovou povinnost vyšší, než by byla jeho prokázaná daňová povinnost v případě, že by se správcem daně spolupracoval. I v takové situaci je správce daně povinen přistupovat ke stanovení daňové povinnosti takového subjektu co možná nejreálněji. To znamená, že vyhledává důkazní prostředky jak pro stanovení daňové povinnosti v neprospěch daňového subjektu, tak důkazy, které svědčí v jeho prospěch (Odborník z praxe, 2022).

Na následujícím příkladu lze poukázat na situaci, kdy daňový subjekt podniká a se správcem daně nespolupracuje, což má za následek stanovení daňové povinnosti dle pomůcek. Pro analýzu tohoto postupu byl v následujícím textu zvolen konkrétní případ s fiktivními údaji vycházející ze skutečně řešeného případu na ÚP ve Svitavách, který byl doporučen odborníkem z praxe, jež se přesně takovým postupem zabýval. Dále je tento postup podložený vnitřním dokumentem Finanční správy ČR nazvaným jako Dosavadní výsledek kontrolního zjištění (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022) sepsaným dle ustanovení § 88 odst. 1 daňového řádu. Dle odborníka z praxe má uvedený dokument na základě metodických pokynů Finanční správy ČR doporučenou obsahovou náplň, která se však odlišuje každým

jednotlivým řešeným případem. V dokumentu jsou v podstatě popsány veškeré postupy správce daně, které byly provedeny v dané kontrole (Odborník z praxe, 2022).

Pro níže uvedený doporučený případ byly využity údaje obsažené v tomto dokumentu, avšak z důvodu ochrany dat byly tyto údaje zaměněny za fiktivní. Tento postup byl autorce zejména doporučen z důvodu jeho specifčnosti, kdy správce daně vyhledává důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu, což poukazuje na kladný přístup Finanční správy ČR k podnikatelům. Korektní jednání správce daně a s tím spojená možnost vyjít osobám zúčastněným na správě daní vstříc, je hlavním posláním zásady vstřícnosti a slušnosti dle ustanovení § 6 odst. 4 daňového řádu.

Pro analýzu vybraného postupu byl tedy zvolen konkrétní případ s fiktivními údaji vycházející ze skutečně řešeného případu na ÚP ve Svitavách, který byl doporučen odborníkem z praxe, jež se přesně takovým postupem zabýval. V tomto konkrétním případě se jednalo o daňový subjekt, který byl zapsán do obchodního rejstříku a statutárním orgánem byl jednatel. Hlavní ekonomickou činností daňového subjektu byla podle podaných přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2020 „Autodoprava“. Z internetových stránek správce daně zjistil, že daňový subjekt provozuje autodopravu a dovoz osobních automobilů ze zahraničí. Dle výpisu ze živnostenského rejstříku je předmětem podnikání daňového subjektu:

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí.

Daňový subjekt je u správce daně zaregistrovaný k DPH a k dani z příjmů právnických osob (DPPO). Ve zdaňovacím období kalendářního roku 2020 daňový subjekt podával přiznání k DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací období (tj. leden až prosinec 2020). Avšak přiznání k DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020 nepodal, a to ani na výzvu správce daně. Vzhledem ke skutečnosti, že daňový subjekt nereagoval na výzvu k podání daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020 byla správcem daně vyměřena daň ve výši 0 Kč z moci úřední podle ustanovení § 139 daňového řádu. Daňový subjekt byl po celé zdaňovací období kalendářního roku 2020 plátcem DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím. Z údajů v daňových přiznáních k DPH a v kontrolních hlášení za rok 2020, které daňový subjekt

prostřednictvím datové schránky u správce daně podal, je zřejmé, že v roce 2020 vykonával ekonomickou činnost. Správce daně na základě těchto skutečností zahájil u daňového subjektu DK na DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020, a to doručením písemnosti „Oznámení o zahájení DK“. Toto oznámení bylo do datové schránky daňového subjektu doručeno uplynutím lhůty, což znamená, že si daňový subjekt tuto písemnost ve stanovené lhůtě nepřečetl. V oznámení bylo správcem daně požadováno do 15 dnů ode dne jeho doručení doložit následující evidence, deníky a písemnosti:

- účetnictví za účetní období kalendářního roku 2020 vedené dle ustanovení § 4 odst. 10 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to poskytnutím těchto účetních knih a evidencí:
  - účetní deník – chronologicky za období kalendářního roku 2020,
  - pokladní knihu za období kalendářního roku 2020,
  - knihu vydaných faktur za období kalendářního roku 2020,
  - knihu přijatých faktur za období kalendářního roku 2020,
  - evidenci analytických účtů za období kalendářního roku 2020,
  - hlavní knihu (obratovou předvahu) za období kalendářního roku 2020,
  - skladovou evidenci za období kalendářního roku 2020,
  - seznam dodavatelů a odběratelů včetně DIČ, příp. VAT ID (v případě, že DIČ či VAT ID jsou uvedena v knize přijatých a vydaných faktur),
  - evidenci daňových a účetních odpisů za období kalendářního roku 2020,
  - inventární karty dlouhodobého hmotného majetku,
  - evidenci zakázek,
  - sestavu používaných dokladových řad,
- vnitropodnikovou směrnici platnou pro rok 2020,
- inventury drobného majetku, závazků a pohledávek k 31. 12. 2020,
- inventury účtů k 31. 12. 2020,
- vyčíslení inventarizačních rozdílů k 31. 12. 2020,
- rozvahu a výkaz zisku a ztráty za období kalendářního roku 2020,
- smlouvy – úvěrové, leasingové, nájemní, obchodní a jiné platné pro rok 2020,

- jakékoliv jiné jím zvolené důkazní prostředky nebo navrhl provedení důkazních prostředků tak, aby prokázal, že v průběhu roku 2020 jako účetní jednotka postupoval v souladu s ustanovením § 4 a následujících zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- evidenci pro účely DPH vedenou dle ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období (leden až prosinec 2020) včetně DIČ dodavatelů/odběratelů (bylo-li evidováno) a data uskutečnění zdanitelného plnění nebo data vystavení dokladu,
- daňové doklady – přijatá a uskutečněna zdanitelná plnění, včetně dovozu a vývozu, osvobozeného plnění, mezinárodní přepravy, vývozu služeb a plnění, která nejsou zdanitelnými plněními,
- daňové doklady při dovozu a vývozu zboží,
- jakékoliv jiné jím zvolené důkazní prostředky nebo navrhl provedení důkazních prostředků tak, aby prokázal, že v průběhu roku 2020 jako plátce DPH postupoval dle jednotlivých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zejména pak dle § 13, 21, 23, 72,73 tohoto zákona (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022).

Daňový subjekt však ve stanovené lhůtě žádné evidence, deníky, písemnosti ani informace správci daně neposkytl, a proto byla správcem daně vydána výzva k prokázání skutečností, ve které byl daňový subjekt opakovaně vyzván k doložení všech výše uvedených evidencí, dokladů a listin. Daňový subjekt na výzvu správce daně opět nereagoval a žádné doklady ani jiné písemnosti nepředložil. Správce daně v rámci klientského přístupu k daňovému subjektu jej předvolal ve věci DK na DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020 k ústnímu jednání. Na toto jednání se daňový subjekt dostavil, avšak nepředložil žádné doklady ani jiné písemnosti, pouze podal stručné vysvětlení, že v kontrolovaném období zaměstnával v průměru 2 zaměstnance a prodával vozidla dovezená ze třetích zemí (mimo Evropskou unii (EU)). Následně daňový subjekt doručil do datové schránky správce daně daňové doklady k dovozu vozidel, konkrétně 92 jednotných správních dokladů (JSD) za kalendářní rok 2020. V průběhu DK na DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020 daňový subjekt nedoložil žádné doklady ani jiné listiny než JSD a neposkytl žádná vysvětlení

ke své činnosti. Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem správce daně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, a to dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu. Pro stanovení daně dle pomůcek může správce daně přistoupit za předpokladu splnění tří podmínek. Protože daňový subjekt neprokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu DK několikrát vyzván, a tím nesplnil některou ze zákonných povinností při dokazování, byla naplněna první podmínka uvedená v ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu. Druhou podmínkou pro přechod na stanovení daně dle pomůcek je skutečnost, že nesplnění zákonné povinnosti při dokazování má za následek, že v dané věci není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. V tomto případě správce daně vycházel ze skutečnosti, že jednak daňový subjekt za kontrolované období nepodal přiznání k DPPO, a to ani na výzvu správce daně, nepředložil výše uvedené doklady, evidence či jiné písemnosti, a také bylo zřejmé z podaných daňových přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2020, že daňový subjekt v kontrolovaném období vykonával podnikatelskou činnost. Posouzením těchto skutečností správce daně dospěl k závěru, že daňovou povinnost tedy nelze stanovit dokazováním (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022).

V průběhu DK správce daně opatřil takové pomůcky, na jejichž základě lze stanovit daň na DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020. Jedná se zejména o: přiznání k DPH za leden až prosinec 2020, JSD a údaje z centrálního registru JSD, údaje z centrální evidence vozidel, údaje z evidence České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ), z legislativy platné pro kontrolované období a z osobního daňového účtu daňového subjektu vedeného u správce daně. Daňová povinnost dle pomůcek byla stanovena následovně (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022):

#### Příjmy (výnosy) – příjmy z prodeje dovezených vozidel

Správce daně v průběhu DK zjistil, že daňový subjekt v rámci své podnikatelské činnosti obchodoval s vozidly dovezenými ze zemí mimo EU. Při stanovení výše zdanitelných příjmů (tržeb) z obchodu s vozidly dle pomůcek správce daně vycházel jednak z vyjádření daňového subjektu, z evidence JSD za období roku 2020 vedené v centrálním registru JSD, přičemž využil konkrétně údaj celkové hodnoty vozidel dovezených daňovým subjektem v roce 2020 ze třetích zemí (základ daně pro účely DPH celní hodnota + clo, tj. 9 849 548 Kč), za využití obchodní přírážky, kterou správce daně vypočetl na základě celkem 92 daňovým subjektem předložených JSD. Čísla na předložených JSD korespondovala s čísly v evidenci



JSD za rok 2020 vedené v centrálním registru JSD. Z 92 předložených JSD jich bylo 90 na dovoz vozidel s uvedeným VIN kódem a 2 JSD byly na části, součásti a příslušenství k vozidlům. Správce daně následně z těchto JSD identifikoval VIN kódy a za pomoci dotazu do centrálního registru vozidel dokázal k jednotlivým vozidlům přiřadit vlastníky, kterým pak zaslal dle ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu výzvy k poskytnutí informací a na základě odpovědí na tyto výzvy správce daně obdržel 66 kopií kupních smluv s prodejní cenou dovezených vozidel (tj. 73 % z 90 dovezených vozidel v roce 2020). Následně správce daně stanovil průměrnou obchodní přírážku na prodej dovezených aut (89,55 %) a to tak, že vypočítal obchodní přírážku u každého jednotlivého auta (66 vozidel z 90). Konečné příjmy z prodeje dovezených vozidel za zdaňovací období kalendářního roku 2020 podle pomůcek správce daně stanovil dle následujícího výpočtu (dovoz celkem rok 2020 základ daně \* vypočítaná průměrná obchodní přírážka = 9 849 548 \* 1,8955 = 18 669 818 Kč) (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022).

### **Dílčí shrnutí**

Pro dokreslení situace lze uvést názor odborníka z praxe, že kdyby daňový subjekt se správcem daně spolupracoval, mohl by daňovými doklady, účetnictvím a evidencemi doložit vyšší obchodní přírážky například v nižší hodnotě, než kterou stanovil správce daně, což by mělo za následek nižší konečné zdanitelné příjmy z prodeje dovezených vozidel. Svou nesoučinností však daňový subjekt zapříčinil to, že mu byly správcem daně stanoveny vyšší zdanitelné příjmy a tím i teoreticky vyšší daňová povinnost (Odborník z praxe, 2022).

V případě, že správce daně stanovuje daň podle pomůcek, je vázán ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu, čímž je povinen přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a to i v případě, že jím nebyly uplatněny. V tomto daném případě správce daně postupoval tak, že ve prospěch daňového subjektu zohlednil následující výdaje (náklady) (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022):

#### Výdaje (náklady) související s příjmy z prodeje dovezených vozidel

V rámci své podnikatelské činnosti daňový subjekt obchodoval s vozidly dovezenými ze třetích zemí a z této činnosti správce daně stanovil daňovému subjektu zdanitelné příjmy ve výši 18 669 818 Kč. Pro výpočet výdajů (nákladů) za rok 2020 souvisejících s příjmy z prodeje dovezených vozidel a s příjmy z dodání zboží do jiného členského státu EU podle

pomůcek správce daně využil hodnotu dovozu z evidence JSD vedené v centrálním registru JSD, která v roce 2020 činila 9 849 548 Kč. Tuto částku správce daně zohlednil ve prospěch daňového subjektu jako výdaje (náklady) vynaložené v souvislosti s příjmy z prodeje dovezených vozidel za zdaňovací období kalendářního roku 2020 (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022).

### **Dílčí shrnutí**

K výše uvedenému odborník z praxe sdělil, že uvedené náklady správce daně zohlednil ve prospěch daňového subjektu i přesto, že daňový subjekt nepředložil účetnictví a správce daně tak nemohl ověřit, jak tyto náklady daňový subjekt zaúčtoval ani skutečnost, jak je využil v rámci své podnikatelské činnosti. Argumentem proč správce daně zohlednil výše uvedené náklady je fakt, že daňový subjekt tyto náklady doložil doklady (JSD) a tyto byly ověřeny správcem daně v centrálním registru JSD (Odborník z praxe, 2022).

### Výdaje (náklady) – daňové odpisy hmotného majetku (§24 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) – vozidla

Správce daně z centrální evidence vozidel zjistil, že daňový subjekt byl v kontrolovaném roce vlastníkem dvou vozidel, která pořídil ze třetích zemí a v ČR se zaregistroval jako jejich vlastník. Datum pořízení vozidel (dovoz) bezprostředně předchází datumu registrace vozidla v ČR. Správce daně tak ve prospěch daňového subjektu získal doklady a údaje o pořízení vozidel (hmotného majetku) včetně jejich pořizovací ceny. Správce daně tedy stanovil odpisy daných vozidel, přičemž vycházel z údajů zjištěných z centrální evidence vozidel, z výstupů z centrálního registru JSD, řídil se ustanovením § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7 a § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a § 26 a následujícího zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stejně tak správce daně vycházel ze skutečnosti, že nejběžnějším způsobem odpisování je rovnoměrný způsob odpisování (tj. lineární). V následujících tabulkách jsou správcem daně vypočteny odpisy těchto dvou vozidel (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022; Česko, 1991; Česko, 2002).

Tabulka 1: Daňové odpisy u vozidla č. 1

<b>Vstupní cena</b>	109 579 Kč		
<b>Rok pořízení</b>	2018		
<b>Odpisová skupina</b>	2		
<b>Životnost</b>	5		
<b>Způsob odepisování</b>	Rovnoměrný		
<b>Rok</b>	<b>Zůstatková cena</b>	<b>Roční odpis</b>	<b>Oprávký celkem</b>
<b>2018</b>	97 525 Kč	12 054 Kč	12 054 Kč
<b>2019</b>	73 143 Kč	24 382 Kč	36 436 Kč
<b>2020</b>	48 761 Kč	24 382 Kč	60 818 Kč
<b>2021</b>	24 379 Kč	24 382 Kč	85 200 Kč
<b>2022</b>	0 Kč	24 381 Kč	109 579 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle (Uctovani.net, b.r.)

Tabulka 2: Daňové odpisy u vozidla č. 2

<b>Vstupní cena</b>	327 273 Kč		
<b>Rok pořízení</b>	2019		
<b>Odpisová skupina</b>	2		
<b>Životnost</b>	5		
<b>Způsob odepisování</b>	Rovnoměrný		
<b>Rok</b>	<b>Zůstatková cena</b>	<b>Roční odpis</b>	<b>Oprávký celkem</b>
<b>2019</b>	291 272 Kč	36 001 Kč	36 001 Kč
<b>2020</b>	218 453 Kč	72 819 Kč	108 820 Kč
<b>2021</b>	145 634 Kč	72 819 Kč	181 639 Kč
<b>2022</b>	72 815 Kč	72 819 Kč	254 458 Kč
<b>2023</b>	0 Kč	72 818 Kč	327 273 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle (Uctovani.net, b.r.)

Na základě výše uvedených výpočtů správce daně ve prospěch daňového subjektu zohlednil daňové odpisy u těchto dvou vozidel v celkové výši 97 201 Kč.

### Dílčí shrnutí

Odborník z praxe k tomuto uvedl, že daňový subjekt správci daně sice nepředložil účetnictví, karty majetku ani žádné jiné evidence, správce daně však vyvinul snahu ve prospěch daňového subjektu a vlastní vyhledávací činností vyhledal údaje a data svědčící v jeho prospěch. Pokud by tak správce daně neučinil, nebyly by odpisy vozidel při stanovení daňové

povinnosti daňového subjektu zohledněny, protože sám daňový subjekt svou nečinností žádné doklady k zohlednění těchto odpisů nepředložil (Odborník z praxe, 2022).

### Výdaje (náklady) – osobní mzdové náklady

V průběhu DK správce daně z evidence ČSSZ zjistil, že daňový subjekt po celý rok 2020 v rámci své podnikatelské činnosti zaměstnával 2 zaměstnance. Při stanovení výše těchto osobních nákladů správce daně vycházel z evidenčních údajů ČSSZ, ze zákona č. 285/2020 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a některé další související zákony a z nařízení vlády č. 347/2019 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů. Při výpočtu osobních nákladů za rok 2020 správce daně stanovil měsíční superhrubou mzdu na jednoho zaměstnance (pro rok 2020 činila 14 600 Kč, superhrubá mzda činila tedy  $14\,600 * 1,338 = 19\,534,8$  Kč (tj. minimální mzda navýšená o 33,8 % - odvody zaměstnavatele). Osobní náklady daňového subjektu za rok 2020 správce daně vypočetl takto:  $2 \text{ zaměstnanci} * 12 \text{ měsíců} * 19\,534,8 \text{ Kč (superhrubá mzda)} = 468\,835,2 \text{ Kč}$ . Tuto částku správce daně zohlednil ve prospěch daňového subjektu jako osobní mzdové náklady za zdaňovací období kalendářního roku 2020 (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022; Česko, 2019a; Česko, 2020).

### **Dílčí shrnutí**

I v tomto případě dle odborníka z praxe daňový subjekt správci daně nepředložil žádné mzdové údaje ani jiné evidence. Přesto správce daně zohlednil mzdové náklady daňového subjektu alespoň v minimální možné výši. Tím tedy opět správce daně poukázal na svůj kladný a vstřícný přístup vůči daňovému subjektu (Odborník z praxe, 2022).

### Daň silniční, daň ze závislé činnosti

Správce daně také z osobního daňového účtu daňového subjektu vedeného u správce daně zjistil, že byla daňovému subjektu vyměřena silniční daň za zdaňovací období kalendářního roku 2020 ve výši 8 500 Kč, kterou daňový subjekt také uhradil. Také byla daňovému subjektu vyměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2020 v celkové výši 25 322 Kč, kterou daňový subjekt také uhradil. Uhrazené daňové povinnosti

na těchto dvou daních správce daně při stanovení daňové povinnosti daňového subjektu za zdaňovací období kalendářního roku 2020 podle pomůcek také zohlednil ve prospěch daňového subjektu, a to v celkové výši 33 822 Kč (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022).

Tabulka 3: Rekapitulace zohledněných nákladů za období roku 2020

<b>Popis nákladů</b>	<b>Celková částka nákladů</b>
Náklady související s příjmy z prodeje dovezených vozidel	9 849 548 Kč
Daňové odpisy hmotného majetku (vozidel)	97 201 Kč
Osobní mzdové náklady	468 835,20 Kč
Uhrazená silniční daň + daň ze závislé činnosti	33 822 Kč
<b>Celková výše nákladů zohledněných ve prospěch daňového subjektu</b>	<b>10 449 406,20 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022)

Jelikož daňový subjekt znemožnil správci daně stanovit základ daně a DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020 dokazováním, stanovil jej správce daně v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek, které měl k dispozici, nebo které si obstaral sám bez součinnosti daňového subjektu (viz výše uvedené). Následující tabulka zobrazuje přehled daňových povinností daňového subjektu na DPPO za zdaňovací období kalendářního roku 2020 (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022).

Tabulka 4: Přehled daňových povinností daňového subjektu stanovených správcem daně dle pomůcek za zdaňovací období kalendářního roku 2020

<b>Příznání DPPO 2020</b>	<b>Číslo řádku příznání</b>	<b>Dle daňového subjektu</b>	<b>Dle správce daně</b>
<b>Příjmy celkem</b>		x	18 669 818,00 Kč
<b>Výdaje celkem</b>		x	10 449 406,20 Kč
<b>Hospodářský výsledek</b>	10	0 Kč	8 220 411,80 Kč
<b>Základ daně před úpravou</b>	200	0 Kč	8 220 411,80 Kč
<b>Základ daně po úpravě</b>	250	0 Kč	8 220 411,80 Kč
<b>Základ daně zaokrouhlený</b>	270	0 Kč	8 220 000,00 Kč
<b>Celková daň (19 %)</b>	<b>340</b>	<b>0 Kč</b>	<b>1 561 800,00 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle (Územní pracoviště ve Svitavách, 2022)

Odborník z praxe závěrem uvedl, že správce daně při stanovení daňové povinnosti daňového subjektu dle pomůcek svým kladným a vstřícným přístupem vyvinul snahu při zohlednění nákladových položek svědčících ve prospěch daňového subjektu eliminovat dopad doměřené daňové povinnosti na podnikatelskou činnost daňového subjektu. A to i přesto, že daňový subjekt byl v průběhu DK nečinný a ke svým daňovým povinnostem lhotejný (Odborník z praxe, 2022).

## 5.2 Shrnutí a doporučení

Základním privilegiem správce daně, respektive Finanční správy ČR je v zájmu státu zabezpečit správné stanovení daňové povinnosti a následné zabezpečení její úhrady. Svým klientským přístupem k subjektům (podnikatelům) musí správce daně vytvářet co nejideálnější podmínky k tomu, aby si tito jedinci mohli splnit svou daňovou povinnost vůči státu. Dle daňového řádu je správce daně povinen řídit se několika zásadami při správě daní. Sice správce daně vůči subjektům jedná z pozice nadřazenosti, avšak osoby zúčastněné při správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti. Samozřejmostí je i vzájemná spolupráce zúčastněných osob, která pak vede k rychlejšímu a zároveň efektivnějšímu řízení. Také by měl správce daně v rámci řízení postupovat bez zbytečných průtahů, aby se choval co možná nejehospodárněji (Česko, 2009).

K tomuto postupu při stanovení daňové povinnosti přistupuje správce daně v ojedinělých případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje. Dle rozhovoru s odborníkem z praxe se nejedná o běžný postup, neboť se vychází z průměrných či minimálních hodnot, používají se náhradní způsoby výpočtu, vyhledávají se marže srovnatelných subjektů či se využívají data z předchozích let. Daňová povinnost stanovená správcem daně na základě pomůcek bývá jen v přibližných hodnotách s jistou mírou pravděpodobnosti, přestože jeho snahou je stanovit ji co nejreálněji. Faktem je však dle odborníka z praxe to, že takto stanovená daňová povinnost bývá vyšší, než kdyby daňový subjekt se správcem daně spolupracoval a dokládal (Odborník z praxe, 2022).

Výhodou tohoto postupu je skutečnost, že správce daně stanovuje daňovému subjektu daňovou povinnost ve prospěch státního rozpočtu ČR, přestože tento subjekt se správcem daně nespolupracuje. Z hlediska správce daně a na základě potvrzení odborníka z praxe se však jedná o zdoluhavý proces, kdy správce daně vyhledává jak příjmy, tak výdaje. Správce daně nikdy

neví, zda nashromáždil veškeré příjmové a výdajové položky pro reálné stanovení daňové povinnosti (Odborník z praxe, 2022).

Doporučení, které by mohlo vést ke zjednodušení postupu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, vyplývá z možnosti vyšších sankcí (pokuty a penále) stanovených správcem daně daňovým subjektům za neplnění zákonných povinností a nesoučinnost se správcem daně. Z pohledu odborníka z praxe jsou sankce sice legislativně upraveny, ale procesně se jedná o velmi složitý a zdlouhavý postup, k němuž správce daně přistupuje jen zřídka. Kdyby se však k sankciování daňových subjektů přistupovalo více, tak by se teoreticky dalo tomuto postupu (stanovení daňové povinnosti dle pomůcek) vyhnout. Nutno však podotknout, že sankce by sice zvýšily daňové povinnosti daňových subjektů vůči státu, avšak ve většině případech se jedná o subjekty, které nemají žádný majetek, mají nulové bankovní účty a nemají žádnou disciplínu vůči plnění svých daňových povinností ke státním orgánům. Zpravidla by se takto stanovené sankce staly nevymahatelné. (Odborník z praxe, 2022) Tato úvaha odborníka z praxe se vrací opět na začátek tohoto procesu, a to k situaci, kdy daňový subjekt je pro správce daně nekontaktní a musí tak přistoupit ke stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek.

Dalším možným doporučením ze strany autorky, které by vedlo k hladkému stanovení daňových povinností, by bylo v takových případech, kdy subjekt (podnikatel) se správcem daně nespolupracuje, stanovit daň paušální částkou. V případě doložení daňovým subjektem výše zdanitelných příjmů, by taková daň stanovená paušálem mohla být správcem daně vypočítaná určitým procentem z příjmů. Pokud by však daňový subjekt žádné příjmy ani jiné evidence, ze kterých by byla výše jeho příjmů zřejmá, nedoložil, pak by výše této daně stanovené paušálem mohla vycházet například ze vzájemné dohody mezi daňovým subjektem a správcem daně. Samozřejmostí však by bylo, že by tato daň stanovená paušální částkou měla vytyčené hranice minimální a maximální výše, a vždy by v konkrétním případě záleželo na správci daně, ke které hranici se spíše bude přibližovat.

## 6 ZÁVĚR

Práce se zaměřila na analýzu vybraného konkrétního postupu při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Pro tuto analýzu byl vybrán konkrétní postup stanovení daňové povinnosti při provedení DK s využitím fiktivních dat, který je však inspirovaný skutečně řešeným případem na již zmiňovaném ÚP ve Svitavách, oddělením kontrolním. Zároveň byl tento případ na základě rozhovoru konzultován s odborníkem z praxe, jež se přesně takovým postupem zabýval a podložen vnitřním dokumentem Finanční správy České republiky nazvaným jako „Dosavadní výsledek kontrolního zjištění“ sepsaným dle ustanovení § 88 odst. 1 daňového řádu. Na tomto příkladu bylo poukázáno na situaci, kdy daňový subjekt se správcem daně nespolupracoval a vyhýbal se své daňové povinnosti. Tento příklad měl také ukázat na kladný a vstřícný přístup finanční správy vůči podnikatelům, který v daném postupu spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků ve prospěch daňového subjektu, a to i v případě jeho nesoučinnosti. V závěru této práce bylo navrženo doporučení jak ze strany odborníka z praxe, tak ze strany autorky, které by mohlo posloužit ke zjednodušení praxe správce daně při stanovení daňové povinnosti. Cílem práce bylo zanalyzovat přístup Finanční správy České republiky k podnikatelům na základě výzkumu vybraných postupů a legislativy, jež jsou finanční správou aplikovány vůči podnikatelům. Cíl bakalářské práce byl splněn. Pro naplnění cíle byla zvolena analýza vnitřního dokumentu Finanční správy ČR, analýza potřebných zákonů a dotazování, tj. rozhovoru zaměřujícího se na konkrétní problém s odborníkem z praxe. Závěrem lze konstatovat, že popsany postup stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek sice vede ke stanovení daně a daňových povinností daňového subjektu, avšak většinou nedochází k jejich úhradě, protože daňový subjekt nedisponuje žádným majetkem ani finančními prostředky. Jak také vyplývá z uvedeného konkrétního případu i z rozhovoru s odborníkem z praxe, tak v naprosté většině kontrolovaný subjekt se správcem daně nespolupracuje, nedokládá evidence ani jiné listiny a mnohdy o své daňové povinnosti nejeví žádný zájem. Ze strany správce daně se tak jedná o zdoluhavý a pracný proces, který mnohdy nevede k efektivnímu výsledku, tedy k úhradě stanovených daňových povinností. Pro Státní rozpočet České republiky z toho vyplývá nepříznivý důsledek, a to takový že nedochází k navýšení příjmů státního rozpočtu.



## POUŽITÁ LITERATURA

ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 107, č. 563. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 1992. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 117, č. 586. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 1993. Ústava č. 1/1993 Sb., ústava České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 1, č. 1. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2002. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 174, č. 500. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2004. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 78, č. 235. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2009. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 87, č. 280. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2011. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 157, č. 456. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2012. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 33, č. 89. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2019a. Nařízení vlády č. 347/2019 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 146, č. 347. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2019b. Zákon č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 47, č. 110. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

ČESKO, 2020. Zákon č. 285/2020 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a některé další související zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 108, č. 285. ISSN 1211-1244. Dostupný také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/start.aspx>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2015a. Orgány finanční správy. In: *Finanční správa* [online]. ©2015 Finanční správa, 11. listopadu 2015 [cit. 2021-10-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2015b. Kompetence a činnosti FS. In: *Finanční správa* [online]. ©2015 Finanční správa, 1. července 2015 [cit. 2021-10-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2015c. Kompetence a činnosti SFÚ. In: *Finanční správa* [online]. ©2015 Finanční správa, 11. listopadu 2015 [cit. 2021-10-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/specializovany-financni-urad/kompetence-a-cinnosti-sfu>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2021. Daňová kontrola. In: *Finanční správa* [online]. ©2021 Finanční správa, 31. května 2021 [cit. 2022-09-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022a. Finanční úřad pro Pardubický kraj. In: *Finanční správa* [online]. ©2022 Finanční správa, 1. dubna 2022 [cit. 2022-05-20]. Dostupné

z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/financni-urady/2800-financni-urad-pro-pardubicky-kraj>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022b. Územní pracoviště ve Svitavách. In: *Finanční správa* [online]. ©2022 Finanční správa, 1. dubna 2022 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/2808-uzemni-pracoviste-ve-svitavach>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022c. Metodika. In: *Finanční správa* [online]. ©2022 Finanční správa, 27. června 2022 [cit. 2022-10-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022d. Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly. In: *Finanční správa* [online]. ©2022 Finanční správa, 27. června 2022 [cit. 2022-08-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektum>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022e. Organizační řád FS ČR. In: *Finanční správa* [online]. ©2022 Finanční správa, 1. dubna 2022 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organizacni-rad-fs-cr>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2022f. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2021. In: *Finanční správa* [online]. ©2022 Finanční správa, 20. července 2022 [cit. 2022-09-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>

GOLÁŇ, Tomáš, 2021. Novela daňového řádu 2021. In: *Tomáš Goláň, daňová kancelář s.r.o.* [online]. ©2021 Tomáš Goláň, daňová kancelář s.r.o., 22. února 2021 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.golan.cz/novela-danoveho-radu-2021>

HÁJKOVÁ, Gabriela, 2020. Jak probíhá daňová kontrola z finančního úřadu? In: *Měšec.cz* [online]. ©2020 Měšec.cz, 20. července 2020 [cit. 2022-10-15]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/jak-probiha-danova-kontrola-z-financniho-uradu/>

HENDL, Jan, 2008. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. 2. vyd. Praha: Portál. ISBN 978-80-7367-485-4.

HENDRYCH, Dušan, 2012. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7179-254-3.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr, MRKÝVKA, 2016. *Finanční a daňové právo*. 2. dopl. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-639-2.

KAFKOVÁ, Monika, 2001. Právní subjektivita. In: *EPRAVO.CZ – Sbirka zákonů, judikatura, právo* [online]. ©2020 EPRAVO.CZ, 24. září 2001 [cit. 2021-12-20]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/pravni-subjektivita-13955.html>

KRAJSKÁ SPRÁVA ČSÚ V PARDUBICÍCH, 2022. Charakteristika správního obvodu Svitavy. In: *Český statistický úřad* [online]. ©2022 Český statistický úřad, 23. srpna 2022 [cit. 2022-10-15]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/csu/xs/charakteristika\\_spravniho\\_obvodu\\_svitavy](https://www.czso.cz/csu/xs/charakteristika_spravniho_obvodu_svitavy)

KRATOCHVÍL, Jaroslav a Aleš ŠUSTR, 2015. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-890-1.

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

NOVOTNÁ, Monika et. al., 2019. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-730-9.

ODBORNÍK Z PRAXE, 2022. Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek při provádění daňové kontroly [ústní sdělení]. Svitavy, 25. 10. 2022.

PROVAZNÍKOVÁ, Romana, 2009. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe* 2. aktualizované a rozšířené vydání., Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2789-9.

ROZEHNAL, Tomáš, 2019. *Daňový řád, Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7598-205-6.

SPIRIT, Michal, 2014. *Úvod do studia práva*. 2. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5280-8.

SVITAVY a vy, b.r.a Povinné informace. In: *Svitavy a vy* [online]. Svitavy a vy. [cit. 2022-05-10]. Dostupné z: <https://www.svitavy.cz/obcan-a-urad/informace/povinne-informace>

SVITAVY a vy, b.r.b Zastupitelstvo města. In: *Svitavy a vy* [online]. Svitavy a vy. [cit. 2022-05-10]. Dostupné z: <https://www.svitavy.cz/obcan-a-urad/samosprava/zastupitelstvo-mesta>

SVITAVY a vy, b.r.c Rada města. In: *Svitavy a vy* [online]. Svitavy a vy. [cit. 2022-05-10]. Dostupné z: <https://www.svitavy.cz/obcan-a-urad/samosprava/rada-mesta>

SVITAVY a vy, b.r.d Organizační struktura. In: *Svitavy a vy* [online]. Svitavy a vy. [cit. 2022-05-10]. Dostupné z: <https://www.svitavy.cz/obcan-a-urad/cinnost-uradu/organizacni-struktura>

Uctovani.net, b.r. Odpisová kalkulačka na výpočet daňových odpisů hmotného majetku. In: *Uctovani.net jasně a srozumitelně* [online]. Uctovani.net. [cit. 2022-10-05]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/kalkulacka-odpisy-rovnomerne+zrychlene.php>

ÚZEMNÍ PRACOVIŠTĚ VE SVITAVÁCH, 2022. *Dosavadní výsledek kontrolního zjištění č. j. XXXXX/22/2808-XXXXX-XXXXXX*. Svitavy.

VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK, 2011. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN: 978-80-7357-701-8.

ZATLOUKAL, Tomáš, 2011. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání., Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-360-0.

ZRALÝ, Zdeněk, 2022. Průvodce daňovou kontrolou pro podnikatele v roce 2022. In: *Money S3 Blog* [online]. ©2022 Money S3 Blog, 18. dubna 2022 [cit. 2022-11-16]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/pruvodce-danovou-kontrolou-pro-podnikatele-v-roce-2022/>