

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Daňová kontrola v daňovém řízení

Lenka Matoušková

Bakalářská práce

2011

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka MATOUŠKOVÁ**
Osobní číslo: **E07223**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management podniku - Manažerská etika**
Název tématu: **Daňová kontrola v daňovém řízení**
Zadávací katedra: **Ústav ekonomiky a managementu**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Stanovení cíle práce

1. Procesní úprava správy daní a její vývoj
2. Daňová kontrola v daňovém řízení
3. Práva a povinnosti účastníků při daňové kontrole
4. Judikatura v daňovém řízení, zákon č. 280/2009 Sb.
5. Formulace závěrů

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- BAXA, Josef aj. Přehled judikatury ve věcech daňového řízení. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-225-9.
KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. ISBN 80-7357-170-6.
KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. Orientační průvodce novým daňovým řádem. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-87-6.
KOBÍK, Jaroslav. Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-528-3.
ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. František Sejkora
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 15. června 2010
Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2011

doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

děkanka

L.S.

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 16. června 2010

Prohlašuji:

Tuto práci 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., autorský zákon, 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.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 21. 2. 2011

Lenka Matoušková

Poděkování:

Na tomto místě bych chtěla poděkovat Ing. Františku Sejkorovi, vedoucímu mé bakalářské práce, za věnovaný čas, trpělivost a za rady a připomínky, které přispěly k úspěšnému dokončení mé bakalářské práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou daňové kontroly v daňovém řízení v České republice. Zaměřuje se především na významné momenty a oblasti daňové kontroly, které dosud nebyly zákonem řešeny, uvádí práva a povinnosti účastníků při daňové kontrole a vysvětluje i další pojmy, které s problematikou daňové kontroly souvisí. Popisuje procesní úpravu správy daní a její vývoj. Teoretická část je doplněna praktickými ukázkami z daňové judikatury.

KLÍČOVÁ SLOVA

správa daní, správce daně, daňový subjekt, daňová kontrola, daňové řízení, daňová judikatura

TITLE

Tax audit in tax procedure

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with the issues of tax audit in tax procedure in the Czech Republic. Above all it focuses on important moments and areas of tax audit that haven't been solved by the law yet, it states privileges and duties of participants in tax audit and it also explains next conceptions that are connected with the issues of tax audit. It describes the procedural adjustment of tax administration and its development. The theoretical part is completed by practical examples of tax judicature.

KEYWORDS

tax administration, tax administrator, tax subject, tax audit, tax procedure, tax judicature

Obsah

Úvod	8
1 Procesní úprava správy daní a její vývoj	9
1.1 Daňové právo hmotné a procesní v České republice	9
1.1.1 Vývoj daňového práva procesního	10
1.1.2 Zákon o správě daní a poplatků	11
1.1.3 Daňový řád	12
2 Daňová kontrola v daňovém řízení	15
2.1 Účastníci daňové kontroly a daňového řízení	15
2.1.1 Správce daně – věcná a místní příslušnost	15
2.1.2 Daňový subjekt, jeho zastoupení	17
2.1.3 Třetí osoby	18
2.2 Daňové řízení	19
2.2.1 Zásady daňového řízení	20
2.3 Daňová kontrola	22
2.4 Zahájení daňové kontroly	24
2.5 Průběh daňové kontroly	27
2.5.1 Fáze daňové kontroly	29
2.6 Ukončení daňové kontroly	31
2.7 Opakovaná daňová kontrola	32
2.8 Lhůty v daňové kontrole	35
3 Práva a povinnosti účastníků při daňové kontrole	39
3.1 Práva daňového subjektu a jim odpovídající povinnosti správce daně v průběhu daňové kontroly	39
3.2 Povinnosti daňového subjektu a jim odpovídající práva správce daně v průběhu daňové kontroly	43
Závěr	47
Použitá literatura	49
Seznam daňových judikátů	52
Seznam použitých zkratk a symbolů	53
Seznam příloh	54

Úvod

Daňová kontrola je ve své podstatě nástrojem, který přispívá k odhalování možných daňových úniků. Zaměřuje se na daňové subjekty, u kterých je dáno důvodné podezření, že se úmyslně vyhýbají řádnému plnění svých daňových povinností. V současné době se však daňové kontroly obává snad každý podnikatel. Tyto obavy pramení především z nepřehlednosti a nejednoznačnosti dosavadní právní úpravy správy daní. Od 1. 1. 2011 tuto právní úpravu nahrazuje zákon č. 280/2009 Sb.

Přijetím nové právní úpravy se problematika správy daní i samotné daňové kontroly stala v poslední době dosti aktuální, což je také hlavní důvod, proč jsem si toto téma pro svou bakalářskou práci vybrala.

Cílem této práce je přiblížit problematiku daňové kontroly a podat přehled o způsobu jejího zahájení, průběhu a ukončení, včetně uvedení definic těchto významných momentů.

Tato práce je rozdělena na tři základní části. V první části je daňové právo rozděleno na daňové právo hmotné a daňové právo procesní. Dále je zde podrobně popsána procesní úprava správy daní a její vývoj se zaměřením na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a na zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Druhá část se týká samotné daňové kontroly v daňovém řízení. Kromě daňové kontroly jsou zde definovány i další pojmy, které s touto problematikou souvisejí. Třetí část podrobně popisuje práva a povinnosti daňového subjektu i správce daně v průběhu daňové kontroly.

V této bakalářské práci jsem se rozhodla neoddělovat teoretickou a praktickou část. Teoretická část vychází z původní právní úpravy, která je dána zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, s přihlédnutím k určitým změnám, které nastoluje nová právní úprava. Z tohoto hlediska je jistě přínosná komparace nového daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků (viz Příloha A této bakalářské práce). Praktická část je tvořena úryvky z daňových judikátů, tedy z rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu, které potvrzují, doplňují a podrobněji rozebírají skutečnosti uvedené v teoretické části.

1 Procesní úprava správy daní a její vývoj

Daňové právo v České republice nelze zatím považovat za samostatné právní odvětví. Podle různých názorů je na něj pohlíženo jako na specifickou součást práva finančního či práva správního. Daňové právo se dále dělí na daňové právo hmotné a daňové právo procesní. Daňové právo hmotné se dále uplatňuje prostřednictvím daňového práva procesního.¹

1.1 Daňové právo hmotné a procesní v České republice

Právní předpisy daňového práva hmotného představují především zákony, které upravují jednotlivé daně. V těchto zákonech je vždy obsaženo vymezení předmětu daně, daňového subjektu, základu daně, sazby daně, zdaňovacího období atd. Mezi právní předpisy daňového práva hmotného patří např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů atd.

Hmotněprávní daňové předpisy často vymezují i určité procesní odchylky od obecné procesní právní úpravy vyplývající ze specifík jednotlivých daní. Z toho vyplývá, že některé otázky daňového práva procesního mohou být řešeny i v právních předpisech daňového práva hmotného. Jedná se o tzv. subsidiaritu daňového procesu, kde jednotlivé hmotněprávní daňové předpisy využívají subsidiárně ustanovení procesního daňového předpisu. Pro procesní daňový předpis může subsidiárně platit i jiný právní předpis – např. občanský soudní řád, správní řád či trestní řád.²

Daňové právo procesní (též procesní úprava správy daní) představuje soubor právních předpisů obecně upravujících správu příjmů (v podobě daní) do veřejných rozpočtů.³ Upravuje tedy práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, tedy

¹ *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2008 [cit. 2010-10-31]. Reforma daňového systému 2010 – Teze pro veřejnou diskusi (kompletní materiál). Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.

² KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 7.

³ *Radimbohac.cz* [online]. 2010 [cit. 2011-01-15]. Přednášky Daňové právo procesní - Prednaska-obecna-cast-danoveho-prava-procesniho-I-9-3-2010. Dostupné z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/letni-semester-2010/prednasky-danove-pravo-procesni>>.

správné zjištění, stanovení a také uhrazení určité daně.⁴ Mezi právní předpisy daňového práva procesního patří zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů či nyní nově přijatý zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Procesní právní předpis má za úkol zajistit provázanost postupů při správě jednotlivých daní.

Daňové právo svojí podstatou podléhá ekonomickému vývoji a nemalým politickým vlivům. Důsledkem těchto vlivů jsou velmi časté změny daňových zákonů. To by ale nemělo platit o procesním předpisu, který upravuje pravidla správy daní.⁵

1.1.1 Vývoj daňového práva procesního

Po vzniku Československé republiky byl daňový proces upraven v roce 1927 pouze v rámci přímých daní zákonem č. 76/1927 Sb., který je dodnes pokládán za jeden z nejdokonalejších daňových zákonů v naší historii.⁶ V roce 1953 byla vydána vyhláška Ministerstva financí č. 162/1953 Ú. I., kterou se upravovalo řízení ve věcech daňových a kterou se vydávaly společné předpisy k provedení daňových zákonů. Tuto vyhlášku v roce 1962 nahradila vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Obě vyhlášky byly vydány jako prováděcí předpisy k hmotněprávním daňovým zákonům.

Samostatné právní úpravy provedené zákonem se daňový proces dočkal až 5. 5. 1992, a to přijetím zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP), s účinností od 1. 1. 1993, v rámci nové daňové soustavy vytvářené po roce 1989. Zákon byl přijímán v době trvání České a Slovenské Federativní Republiky. Zde byly legislativní kompetence rozděleny mezi Federální shromáždění a národní rady republik (Českou národní radu a Slovenskou národní radu). Procesní daňové předpisy byly v kompetenci republikových národních rad.⁷ Po roce 1993 se postupně vytvářela v rámci daňového procesu rozsáhlá daňová judikatura Ústavního a Nejvyššího správního

⁴ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 12.

⁵ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 6.

⁶ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 15.

⁷ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 5.

soudu. Vytvořená daňová judikatura se snažila odstraňovat nedostatky ZSDP, které se postupem času objevovaly.

Pod pojmem judikatura se obecně označují výsledky rozhodovací činnosti soudů, které jsou obvykle publikované v různých tematických sbírkách. Zde je nutné si uvědomit, že jednotlivé daňové judikáty nejsou obecně závazné a tudíž je nelze mechanicky použít pro jakoukoli jinou, byť obdobnou, kauzu. I přesto přispívají ke sjednocení rozhodovací praxe soudů, tím pádem i k předvídatelnosti soudního rozhodování a k právní jistotě.⁸

Právní úprava daňového procesu se i přes rozsáhlou judikaturu začala postupně jevit jako nedostačující, a proto byl dne 22. 7. 2009 přijat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl platnosti 3. 9. 2009 a následně účinnosti 1. 1. 2011.

1.1.2 Zákon o správě daní a poplatků

ZSDP byl během své platnosti asi pětadesátkrát novelizován.⁹ Pouze malé procento ale tvořily novely, které představovaly věcný zásah do konstrukce zákona. Byla to spíše reakce na změny jiných právních předpisů, které se musely do zákona zakomponovat.

Jak je v názvu zákona již uvedeno, týká se samotné správy daní a poplatků, kterou v § 1 odst. 2 definuje takto: „Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.“

ZSDP obsahuje 107 paragrafů, které jsou rozděleny celkem do osmi částí:

- I. část - Obecná ustanovení
- II. část – Řízení přípravné
- III. část – Řízení vyměřovací
- IV. část – Řádné opravné prostředky
- V. část – Mimořádné opravné prostředky

⁸ BONĚK, Václav aj. *Lexikon – daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 2001. s. 46.

⁹ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 5.

- VI. část – Placení daní
- VII. část – Zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní
- VIII. část – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná

Jak již bylo zmíněno, byl ZSDP přijat ještě za existence České a Slovenské Federativní Republiky. Z tohoto důvodu v části sedmé reagoval na specifické rozdělení federativních a republikových kompetencí. Tato potřeba rozdělení federace pominula, a proto byla jednotlivá ustanovení části sedmé postupně zrušena.¹⁰

Text ZSDP odpovídá době jeho vzniku i tehdejšími společenskými poměry. S ohledem na skutečnost, že celý ZSDP byl vytvořen týmem pracovníků Ministerstva financí během několika málo dní, se jedná o dílo zdařilé.¹¹ V současné modernější době se však vyznačuje terminologickou nejednotností, neprovázaností a nejednoznačností často vedoucí k různým výkladům některých ustanovení. Správci daně, daňové subjekty i další účastníci daňového řízení tak musí vedle textu samotného zákona znát i příslušnou daňovou judikaturu, která zákon doplňuje a také vysvětluje. Některé závěry judikatury mohou být v rozporu s do té doby stávající správní praxí, což zvyšuje právní nejistotu ohledně výkladu jednotlivých ustanovení. Bez dobré znalosti judikatury je tedy aplikace tohoto zákona velmi obtížná.¹²

1.1.3 Daňový řád

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád zcela nahrazuje s účinností od 1. 1. 2011 stávající právní úpravu správy daní, tedy ZSDP. Je to první výsledek plánované daňové reformy 2010.

Na jeho vzniku se podílela laická i odborná veřejnost v podobě expertní skupiny tvořené zástupci podnikatelů, soudů, daňové správy, Komory daňových poradců, akademické obce a ministerstva financí. Cílem bylo zareagovat na poptávku po jasné a srozumitelné právní normě, která umožní daňovým poplatníkům i úředníkům lepší

¹⁰ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 19–20.

¹¹ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 19.

¹² *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2008 [cit. 2010-10-31]. Reforma daňového systému 2010 – Teze pro veřejnou diskusi (kompletní materiál). Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.

orientaci v dané problematice.¹³ Tvorbu zákona také ovlivňovala rozsáhlá daňová judikatura Ústavního a Nejvyššího správního soudu k ZSDP, která je v jeho ustanoveních z velké části obsažena.

Legislativní proces vytvoření nového daňového řádu byl ukončen 3. 9. 2009 jeho publikací ve Sbírce zákonů v částce 87 pod číslem 280/2009 Sb., čímž došlo k završení dlouholeté práce s cílem vylepšit platnou právní úpravu správy daní. Původně měl nabýt účinnosti již 1. 1. 2010, ale během projednávání byla legisvakační lhůta¹⁴ prodloužena o jeden rok. Do zákona byly totiž zahrnuty určité pozměňovací návrhy.¹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb. představuje rekodifikaci stávajícího daňového práva procesního, která nese i znaky určitého vývoje daňové správy.¹⁶

Snaží se naplnit tyto cíle:

- „vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb, což by mělo pozitivně ovlivnit spory o výklad procesního předpisu a posílit právní jistotu adresátů normy,
- vytvořit uspořádaný a přehledný text, který umožní snadnou orientaci,
- rozšířit základní interpretační zásady uplatňující se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem a judikaturou,
- zkvalitnit výkon daňové správy a podpořit klientský přístup,
- změnu v systému opravných a dozorčích prostředků,
- zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správcem daně a veřejností, atd.“¹⁷

¹³ Podnikatelé si musí počkat, nový daňový řád se odsouvá na rok 2011. *Podnikatel.cz* [online]. 8.6.2009, [cit. 2011-01-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/aktuality/novy-danovy-rad-se-odsouva-na-rok-2011/>>.

¹⁴ jedná se o dobu mezi platností a účinností daného zákona

¹⁵ PÁTEK, Václav. Nový daňový řád. *PRAVNIRADCE.IHNED.CZ* [online]. 21.10.2009, [cit. 2011-01-15]. Dostupný z WWW: <http://pravniradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad>.

¹⁶ KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 5.

¹⁷ PÁTEK, Václav. Nový daňový řád. *PRAVNIRADCE.IHNED.CZ* [online]. 21.10.2009, [cit. 2011-01-15]. Dostupný z WWW: <http://pravniradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad>.

Zákon č. 280/2009 Sb. tvoří celkem 266 paragrafů. Je tedy mnohem rozsáhlejší než ZSDP, ale i přesto také mnohem přehlednější a srozumitelnější, protože jednotlivé paragrafy nejsou příliš dlouhé. Je rozdělen celkem do šesti částí:

- I. část – Úvodní ustanovení
- II. část – Obecná část o správě daní
- III. část – Zvláštní část o správě daní
- IV. část – Následky porušení povinností při správě daní
- V. část – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná
- VI. část – Účinnost

Vláda si od schválení zákona č. 280/2009 Sb. slibuje především posílení právní jistoty a snížení administrativních nákladů. Tento zákon je přijímán s velkým očekáváním také ze strany daňových subjektů a správců daní, přestože v průběhu jeho schvalování zaznívala negativní kritika z obou stran. Cíle, které si tento nový zákon stanovuje, jsou velmi ambiciózní a časem se teprve ukáže, zda se skutečně naplní.¹⁸

¹⁸ MORÁVEK, Daniel. První vlaštovka reformy daní. Vláda nastolí nový daňový řád. *Podnikatel.cz* [online]. 3.12.2008, [cit. 2011-01-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/reforma-dani-vlada-nastoli-novy-danovy-rad/>>.

2 Daňová kontrola v daňovém řízení

Pro lepší pochopení problematiky daňové kontroly a celého daňového řízení je nutné si předem vymezit určité pojmy, které s touto problematikou úzce souvisejí. Většina z nich je obsažena v části první ZSDP, která se nazývá Obecná ustanovení. Některé tyto pojmy jsou kromě samotné daňové kontroly také přiblíženy a vysvětleny v následujícím textu.

2.1 Účastníci daňové kontroly a daňového řízení

Jako každé jiné řízení, tak i daňové řízení má své účastníky. Tito účastníci během daňového řízení musí provádět určité úkony a splňovat určitá práva a povinnosti, které jim ZSDP stanoví. Hlavními účastníky daňového řízení jsou správci daně a daňové subjekty. Existují ale i tzv. třetí osoby, které se mohou na daňovém řízení nepřímo podílet a zasahovat do něj.

2.1.1 Správce daně – věcná a místní příslušnost

Správce daně představují orgány, které jsou oprávněny vykonávat správu daní. Podle § 1 odst. 3 ZSDP jsou správci daní územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní. „Správci daně nejsou jen územní finanční orgány, tj. finanční úřady a finanční ředitelství, ale např. i Ministerstvo financí (zejména pro oblast mimořádných opravných prostředků), celní orgány (zejména spotřební daně) a jiné státní orgány, jakož i orgány obcí, které jsou věcně příslušné ke správě daní.“¹⁹ Správce daně dohlíží na správné zjištění, stanovení a také na úhradu jednotlivých daní jako příjmů veřejného rozpočtu. Snaží se tedy naplnit základní cíl správy daní.

Jak již bylo výše uvedeno, územními finančními orgány jsou finanční úřady a finanční ředitelství. Jedná se o tzv. dvojstupňovou soustavu. Na správě daní se ze zákona mohou podílet obě instance, proto je důležité vymezit jejich věcnou příslušnost. Daňovou kontrolu může provádět pouze věcně a instančně příslušný orgán (správce daně). Pokud by tomu tak nebylo, jednalo by se o nezákonný zásah.

¹⁹ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 22.

Z § 6 odst. 1 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů vyplývá, že k provedení daňové kontroly jsou věcně příslušné finanční úřady. Zákon ale také umožňuje finančnímu ředitelství využít možnosti tzv. atrakce dané mu ustanovením v § 9 zákona č. 531/1990 Sb., podle něhož může finanční ředitelství provést úkony, které jinak patří do pravomoci jím zřízených finančních úřadů. Finanční ředitelství nemůže k atrakci přistoupit kdykoliv, ale pouze v odůvodněných případech. Zákon blíže nespecifikuje důvody nebo situace, při kterých by mohlo k atrakci dojít.²⁰

Vedle věcné příslušnosti správce daně existuje i místní příslušnost správce daně, která je určena u věcně příslušného správce daně k rozhodované věci z hlediska jeho územní působnosti. Aby určitý správce daně mohl provádět daňovou kontrolu, musí být i místně příslušný z hlediska daňového subjektu, u kterého je kontrola prováděna. Zákon č. 280/2009 Sb. v § 87 odst. 1 stanoví další pravidlo, že dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

„Zatímco věcnou příslušnost je nutné dovozovat ze zvláštních právních předpisů upravujících působnost jednotlivých orgánů veřejné správy v postavení správce daně, místní příslušnost je upravena přímo ZSDP.“²¹ Jedná se konkrétně o § 4 ZSDP. „Není-li tedy stanoveno v ZSDP nebo ve zvláštním zákoně jinak, je místně příslušným správcem daně ten finanční úřad, v jehož obvodu územní působnosti má daňový subjekt své sídlo, resp. bydliště.“²² Pokud je daňový subjekt právnická osoba, je jeho sídlem podle obchodního zákoníku adresa zapsaná v obchodním rejstříku. U daňového subjektu (fyzické osoby) je jeho bydlištěm myšleno místo trvalého pobytu určené podle zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel).

Pokud nelze určit místo trvalého pobytu daňového subjektu (fyzické osoby) - např. u cizích státních příslušníků, je místně příslušným ten finanční úřad, v jehož obvodu

²⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 55.

²¹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 56.

²² KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 63.

územní působnosti se tento daňový subjekt převážně zdržuje (pobývá nejvíce dnů v roce). Při určování místní příslušnosti u tzv. nerezidentů²³ jsou stanovena také odlišná pravidla. Vychází se z místa, kde má nerezident stálou provozovnu nebo z místa, v němž vykonává na území České republiky hlavní část své činnosti, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění, popřípadě z místa, v němž se nachází na území České republiky převážná část jeho nemovitého majetku. Selže-li toto pravidlo, je příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1, jde-li o druh daní, k jejichž správě jsou příslušné územní finanční orgány.²⁴

Speciální pravidla pro místní příslušnost správce daně jsou také vytvářena i z hlediska specifik jednotlivých daní. Nebylo by vhodné, aby základní pravidlo místní příslušnosti (tzn. místní příslušnost řídící se podle sídla či bydliště daňového subjektu) bylo aplikováno na všechny druhy daní. Jako příklad lze uvést spotřební daň, u které vzniká daňová povinnost v okamžiku přechodu státní hranice. Zde místní příslušnost závisí na poloze místa, kde se přechod státní hranice nachází (§ 4 odst. 5 ZSDP).

2.1.2 Daňový subjekt, jeho zastoupení

Daňový subjekt je upraven v § 6 ZSDP. Daňovým subjektem podle § 6 odst. 1 ZSDP je poplatník, plátcem daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani (§ 6 odst. 2 ZSDP). Plátcem daně je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům (§ 6 odst. 3 ZSDP). „Daňovými subjekty jsou i právní nástupci zaniklých právnických osob a zemřelých osob fyzických.“²⁵

Rozlišení na poplatníky a plátcem daně je důsledkem rozdělení daní na daně přímé a nepřímé. U daní přímých (např. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň silniční) a u daní majetkových vystupuje jako daňový subjekt pouze

²³ fyzické osoby, které nemají na území České republiky trvalé místo pobytu a ani se zde nezdržují, či právnické osoby, které nemají na území České republiky své sídlo

²⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 57.

²⁵ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 76.

poplatník. Charakteristické pro tuto oblast daní je to, že poplatník vypořádává své daňové povinnosti se správcem daně přímo, tedy bez prostředníka. Naproti tomu u daní nepřímých (u DPH a u spotřebních daní) vystupuje jako daňový subjekt plátce daně.²⁶ Zákony týkající se jednotlivých daní si samy stanovují, kdo je poplatníkem či plátcem daně, tedy daňovým subjektem.

Zastupování daňového subjektu před správcem daně i v daňovém řízení je upraveno v § 10 ZSDP. Zákonného zástupce potřebuje fyzická osoba, která je nezpůsobilá či má omezenou způsobilost k právním úkonům (§ 10 odst. 1 ZSDP).

V některých případech dle § 10 odst. 2 ZSDP může sám správce daně ustanovit daňovému subjektu zástupce – např. pokud správci daně není známo místo pobytu daňového subjektu (fyzické osoby) či u právnické osoby, pokud vzniknou pochybnosti o tom, kdo je oprávněn jednat jejím jménem (např. v případě, kdy byli členové statutárního orgánu odvoláni a nebyl určen nikdo kompetentní pro zastupování) apod.

Podle § 10 odst. 3 ZSDP si daňový subjekt může zvolit svého zástupce sám na základě plné moci, pokud se chce nechat před správcem daně či v daňovém řízení zastupovat. Současně může mít ale pouze jednoho zástupce. Správce daně může jednat jak se zástupcem daňového subjektu, tak i přímo se zastupovaným daňovým subjektem. Pokud ve stejné věci v daňovém řízení vystupuje více daňových subjektů, jsou povinni si zvolit jednoho společného zástupce pro účely daňového řízení. Pokud tak neučiní, zvolí ho správce daně sám (§ 10 odst. 6 ZSDP). Se zastupováním daňového subjektu také úzce souvisí § 11 ZSDP, který upravuje vyloučení ze zastupování např. z důvodu střetu zájmů.

2.1.3 Třetí osoby

Třetí osoby představují další osoby zúčastněné na daňovém řízení, které jsou upraveny v § 7 ZSDP. ZSDP i těmto osobám stanovuje určitá práva a povinnosti, které musí dodržovat. Za porušení svých povinností jim může správce daně uložit např. pokutu podle § 37 ZSDP.

„Třetími osobami se rozumějí

²⁶ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 22.

- a) svědci a osoby přezvědné,
- b) osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení,
- c) znalci, auditoři a tlumočníci,
- d) ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení,
- e) státní orgány a orgány obcí,
- f) případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem.²⁷

Ve výčtu třetích osob jsou obsaženy i některé osoby (znalci, auditoři, tlumočníci), jejichž právní postavení upravuje zvláštní zákon. Jejich právní postavení v daňovém řízení tedy ZSDP vůbec neobsahuje.

V § 34 ZSDP jsou uvedeny i další třetí osoby. § 8 ZSDP dále podrobně upravuje postavení svědků a osob přezvědných.

2.2 Daňové řízení

„Daňové řízení je řízení vedené správcem daně za účelem stanovení daně, jejího vyměření, vybrání, vyúčtování, kontroly splnění daňové povinnosti, popř. i vymáhání daně v případě, kdy daň nebyla uhrazena dobrovolně.“²⁸

Definice daňového řízení je obsažena v § 2 odst. 1 ZSDP. Podle ZSDP je jím rozuměno řízení o daních. „Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje.“²⁹ Legislativní zkratka daň zahrnuje podle § 1 odst. 1 ZSDP i poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů nebo Národního fondu. Daňový subjekt porušuje rozpočtovou kázeň, když neoprávněně použije peněžní prostředky státu. Přes definici daňového řízení obsaženou v ZSDP je názor na daňové řízení v zásadě dvojitý, a to:

²⁷ § 7 odst. 2 ZSDP

²⁸ BONĚK, Václav aj. *Lexikon – daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 2001. s. 71.

²⁹ BONĚK, Václav aj. *Lexikon – daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 2001. s. 30.

1. „že se jedná o jednotlivá dílčí řízení (jako např. řízení přípravné nebo vyměřovací) a nikoliv řízení jediné, kontinuální, tj. daňové řízení v užším pojetí, nebo
2. že se jedná pouze o jediné řízení, v rámci kterého pak probíhají jednotlivé etapy a úseky řízení, tj. daňové řízení v širším pojetí.“³⁰

Většina odborných publikací se přiklání spíše ke druhému názoru, kterému nasvědčuje i systematické členění ZSDP. Cílem daňového řízení je vybrat daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Dle druhého názoru ZSDP člení daňové řízení na určité části, které jsou nepřesně označovány jako řízení. Jedná se o přípravné řízení, vyměřovací řízení, placení daní a vymáhací řízení. Od roku 2011 bude však nastolena nová právní úprava přijetím zákona č. 280/2009 Sb., která zasáhne i do těchto jednotlivých částí (např. místo přípravného řízení bude probíhat tzv. registrační řízení apod.).

Do daňového řízení nelze zahrnout veškeré činnosti, které ZSDP upravuje. Pojem daňové řízení nezahrnuje např. vyhledávací činnost, řízení o příslušenství daně či nahlížení do spisu mimo daňové řízení atd. Vyvstává také otázka, zda samotná daňová kontrola je součástí daňového řízení.

2.2.1 Zásady daňového řízení

Výčet některých zásad (pravidel), kterými se nejen daňové řízení, ale i celá správa daní a poplatků (tedy i daňová kontrola) řídí, je obsažen v § 2 ZSDP.

Nejdůležitější zásadou daňového řízení, která nikdy nemůže být potlačena zásadou jinou, je zásada zákonnosti (zásada zákonného postupu). Podle § 2 odst. 1 ZSDP musí správce daně jednat v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Musí chránit zájmy státu a současně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních zúčastněných osob na daňovém řízení. Musí také používat pouze takové prostředky, které jsou v souladu s právem. I daňové subjekty jsou povinny se podle § 2 odst. 9 ZSDP řídit zásadou zákonnosti a dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy. „V hierarchii

³⁰ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 28.

právních norem v daňovém řízení před obecnou úpravou uvedenou v ZSDP má přednost úprava zákony o jednotlivých daních a před nimi je zase dáována přednost mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění.³¹

V daňové kontrole je žádoucí, aby se plně uplatňovala zásada součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem. Dle této zásady má správce daně povinnost úzce spolupracovat s daňovým subjektem v rámci daňového řízení. Součinnost musí být ale oboustranná.

Zásada hospodárnosti bývá také často označována jako zásada přiměřenosti. „Tato zásada říká, že správce daně je povinen dělat v daňovém řízení jen takové kroky, které vedou k dosažení cíle řízení a které současně co nejméně omezují daňový subjekt, resp. představují pro daňový subjekt co nejmenší újmu.“³² V rámci daňové kontroly se tato zásada projevuje např. rychlým a bezodkladným jednáním správce daně s cílem rychle ukončit prováděnou daňovou kontrolu, neboť dlouhotrvající daňová kontrola daňový subjekt příliš zatěžuje.

Zásada volného hodnocení důkazů spočívá v tom, že každý předložený důkaz v daňovém řízení musí správce daně nejprve jednotlivě posoudit a následně všechny důkazy zhodnotit ve vzájemné souvislosti. Správce daně musí také přihlížet ke skutečnostem, které vyšly najevo během daňového řízení. Postup hodnocení důkazů správcem daně není zákonem upraven. Dle § 2 odst. 3 ZSDP hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy.

V § 2 odst. 4 a odst. 5 ZSDP je právně zakotvena zásada neveřejnosti a zásada mlčenlivosti. Je zde jasně stanoveno, že daňové řízení je neveřejné. „Obě tyto zásady představují prostředek právní ochrany daňových subjektů, neboť zaručují nezneužití informací zejména o majetkových poměrech daňových subjektů nepovolnými osobami.“³³ Za podmínek stanovených zákonem lze povinnosti mlčenlivosti zprostit.

³¹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10., aktualiz. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 64.

³² VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10., aktualiz. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. s. 64.

³³ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 45.

Zásada oficiality ukládá správci daně povinnost zahájit daňové řízení z vlastního podnětu, pokud jsou splněny všechny zákonné podmínky. Se zásadou oficiality souvisí i zásada dispoziční, která umožňuje zahájit daňové řízení i z podnětu daňového subjektu. Je nutné upozornit na to, že obě zásady se neuplatňují pouze v souvislosti se zahájením daňového řízení. Lze je uplatnit i u řízení o mimořádných opravných prostředcích, u prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání apod. Zásadu dispoziční uplatňuje daňový subjekt např. podáním odvolání proti rozhodnutí správce daně, protože toto odvolání může podat pouze daňový subjekt, ne správce daně. Zásada oficiality se naproti tomu často spojuje s uplatněním sankcí v daňovém řízení.

Skutečný obsah právního úkonu od formálně právního rozlišuje zásada přednosti obsahu před formou v § 2 odst. 7 ZSDP, kde je skutečný obsah právního úkonu upřednostněn nad stav formálně právní.

§ 2 odst. 8 ZSDP se týká zásady rovnosti. Stanovuje stejná práva a povinnosti všech daňových subjektů před správcem daně. Správce daně musí jednat se všemi daňovými subjekty stejně, nemůže určitý daňový subjekt před ostatními zvýhodňovat či znevýhodňovat. Zásada rovnosti neplatí mezi daňovým subjektem a správcem daně. „Správce daně, který má úplně jiná práva a povinnosti než daňový subjekt, vystupuje v daňovém řízení z pozice vrchnostenské.“³⁴

V rámci daňového řízení jsou uplatňovány i další neméně důležité zásady, které nemusí být uvedeny v ZSDP. Zákon č. 280/2009 Sb. jednotlivé zásady správy daní také upravuje v § 5 - § 9.

2.3 Daňová kontrola

Daňová kontrola je upravena pouze v § 16 ZSDP. Dle § 16 odst. 1 ZSDP daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Je prováděna u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější, a to v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle ZSDP. Pracovník správce daně v rámci daňové kontroly prověřuje, zda výše přiznané a zaplacené daně (uvedené v daňovém přiznání) u

³⁴ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 54.

daňového subjektu skutečně souhlasí s jeho daňovou povinností za určité ukončené zdaňovací období. Daňová kontrola je jedním z nástrojů správce daně a uplatňuje se zpravidla v řízení vyměřovacím. Provedení daňové kontroly může mít pro daňový subjekt finanční i trestněprávní následky.³⁵ Po ukončení daňové kontroly nejčastěji následuje vydání dodatečného platebního výměru správcem daně.

Definice daňové kontroly není v ZSDP stanovena. „Definici daňové kontroly provedl v rámci své rozhodovací činnosti Nejvyšší správní soud, podle něhož daňová kontrola nepředstavuje samotné daňové řízení, ale je pouhým dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení.“³⁶ I přes tuto skutečnost se lze setkat i s názorem, že daňová kontrola je řízením svého druhu. Tento názor je ale v rozporu s daňovou judikaturou.

Novou podrobnější úpravu daňové kontroly stanovuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Zde je daňová kontrola upravena v § 85 - § 88. Oproti stávající právní úpravě daňové kontroly v ZSDP jsou zde jasně definovány např. důležité časové momenty daňové kontroly a další skutečnosti. Jedná se např. o jasné vymezení zahájení daňové kontroly či o problematiku opakování daňové kontroly atd. Definice daňové kontroly dle zákona č. 280/2009 Sb. vyplývá z jeho členění, kde je daňová kontrola zařazena pod postupy při správě daní.

Judikatura:

„Daňová kontrola“ patří mezi instituty, které jsou zařazeny v části první daňového řádu³⁷, v níž se nachází úprava institutů obecných, které najdou uplatnění v různých fázích konkrétního daňového řízení. Daňová kontrola není samostatným řízením, eventuálně samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně (resp. souborem úkonů), a jejím cílem je zjistit či prověřit výši daňového základu, popř. jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.“

z nálezů ÚS ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, zdroj: <http://nalus.usoud.cz>

³⁵ finančním následkem je dodatečný platební výměr, penále (§ 37b ZSDP), úrok z prodlení (§ 63 ZSDP)

³⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 4.

³⁷ v daňové judikatuře je ZSDP označován jako „daňový řád“, toto označení již ale není zcela jednoznačné vzhledem k nově přijatému zákonu č. 280/2009 Sb.

Daňovou kontrolu nelze považovat za celé daňové řízení. Není, jak taktéž nasvědčuje systematické zařazení v ZSDP, samostatným řízením, ale představuje procesní úkon či procesní postup, který je před správcem daně zahájen sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a před správcem daně také ukončen, a to projednáním kontrolních výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole.

z rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 – 60, zdroj: www.nssoud.cz

Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé jeho stadium. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Může být uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Obvykle daňová kontrola probíhá v řízení vyměřovacím, neboť její použití je právě v této fázi zpravidla nejúčelnější. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání; tím je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a to řízení přípravné, v němž daňová kontrola nemůže začít.

z rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 – 57, zdroj: www.nssoud.cz

2.4 Zahájení daňové kontroly

Přesný okamžik zahájení daňové kontroly není, stejně jako její definice, ZSDP přesně vymezen. Není ani stanovena povinnost správce daně oznámit daňovému subjektu, že u něj bude v nejbližší době zahájena daňová kontrola. Většinou ale správce daně daňovou kontrolu daňovému subjektu oznámí, a to nejčastěji telefonicky nebo úředním dopisem.

Další možnou formou oznámení zahájení daňové kontroly správcem daně je předvolání, které je upraveno v § 29 ZSDP. Pokud daňový subjekt nebude na předvolání o zahájení daňové kontroly reagovat a ani po opakovaném předvolání se nedostaví, může správce daně požádat příslušné orgány Policie, obecní policie o jeho předvedení. Správce daně používá předvolání např. u nespolupracujících daňových subjektů.

Oznámit předem zahájení daňové kontroly je výhodné pro správce daně i pro daňový subjekt a podporuje to zásadu součinnosti a spolupráce mezi správcem daně a daňovým subjektem. Obě strany se tak mohou na zahájení daňové kontroly řádně připravit. Oznámení o zahájení daňové kontroly nemá pro daňový subjekt žádné procesní

důsledky a daňový subjekt může i nadále podat dodatečné daňové přiznání. Správce daně ale může zahájit daňovou kontrolu i bez předchozího vyrozumění daňového subjektu. Jedná tak v případě, má-li obavy, že daňový subjekt bude bránit řádnému provedení daňové kontroly.³⁸

Problematicke zahájení daňové kontroly je věnována rozsáhlá daňová judikatura, která se snaží okamžik zahájení daňové kontroly upřesnit. Musí se také rozlišovat mezi formálním a faktickým zahájením daňové kontroly. Daňová kontrola je dle daňové judikatury fakticky zahájena v okamžiku, kdy správce daně započne s vlastní kontrolní činností. Jedná se o činnost, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Daňová judikatura Nejvyššího správního soudu také uvádí, že daňová kontrola je zahájena zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Pouhé sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly samotné ale nepředstavuje faktické, nýbrž pouze formální zahájení daňové kontroly. Nelze tedy zahájit daňovou kontrolu pouze sepsáním tohoto protokolu. Protokol o zahájení daňové kontroly podepisuje správce daně a daňový subjekt či jeho ustanovený zástupce. Je v něm uvedeno mimo jiné, která daň a za jaké zdaňovací období je předmětem daňové kontroly. Správce daně může rozsah daňové kontroly v jejím průběhu za stanovených podmínek a za dodržení prekluzivní lhůty dále rozšířit o další druh kontrolované daně či o další zdaňovací období.

Přijetím zákona č. 280/2009 Sb. byly pochybnosti o momentu zahájení daňové kontroly odstraněny. Dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

V § 87 zákona č. 280/2009 Sb. je upravena také výzva správce daně daňovému subjektu, kterou správce daně může použít, jestliže mu daňový subjekt neumožnil zahájit daňovou kontrolu. Pokud daňový subjekt této výzvě nevyhoví, aniž by mu v tom bránily závažné důvody, a neumožní správci daně zahájit a provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek bez součinnosti s daňovým subjektem.

³⁸ KANIOVÁ, Lenka; JANÁKOVÁ, Yveta. *Daňová kontrola : práva a povinnosti podnikatele*. 1. vyd. Praha : Computer Press, 2000. s. 21-22.

Cílem výzvy správce daně k zahájení daňové kontroly je zabránit daňovým subjektům, aby se vyhýbaly daňové kontrole nebo posunovaly zahájení daňové kontroly do doby, kdy již nemůže být zahájena.³⁹

Faktické zahájení daňové kontroly má pro daňový subjekt určité procesní důsledky. Po zahájení daňové kontroly nemůže už daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání, protože v rámci daňové kontroly se přezkazuje správnost daňové povinnosti za předem stanovená zdaňovací období. Dále v rámci zahájení daňové kontroly dochází k obnově běhu prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně správcem daně.⁴⁰

Judikatura:

„Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně).“

z rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 – 52, zdroj: www.nssoud.cz

„Nejvyšší správní soud považuje za nutné konstatovat, že za okamžik zahájení daňové kontroly není možno v daném případě považovat protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 12. 2000, neboť se jednalo o úkon formální, kterým nebyla kontrola zahájena, ale pouze byl daňový subjekt seznámen s tím, že v lednu roku 2001 bude kontrola prováděna.“⁴¹

z rozsudku NSS ze dne 20. 6. 2005, čj. 5 Afs 36/2003 – 87, zdroj: www.nssoud.cz

³⁹ ZEMANOVÁ, Helena. Daňová kontrola podle daňového řádu. *EPRAVO.CZ* [online]. 21.12.2010, [cit. 2011-02-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html>>.

⁴⁰ KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 70.

⁴¹ zde by mohla vzniknout sporná situace, jestliže by dne 31. 12. 2000 končil běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně (viz kapitola 2.8 Lhůty v daňové kontrole), pokud by ale 7. 12. 2000 došlo pouze k formálnímu zahájení daňové kontroly, tak by byla případná daňová kontrola uskutečněná v lednu roku 2001 považována za nezákonný zásah

Důvody pro zahájení daňové kontroly – vyloučení svévole

„V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".“

z nálezu ÚS ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, zdroj: <http://nalus.usoud.cz>

2.5 Průběh daňové kontroly

Daňová kontrola představuje významný zásah do fungování daňového subjektu. Díky daňové kontrole je daňový subjekt více zatěžován po finanční i administrativní stránce. ZSDP totiž stanovuje daňovému subjektu určitá práva a povinnosti, které musí během daňové kontroly plnit. Z hlediska samotného provádění daňové kontroly se ale ZSDP v § 16 omezuje pouze na konstatování, že pracovník správce daně provádí určité činnosti, kterými zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Průběh daňové kontroly se může tedy do určité míry lišit. Jednotlivé kontrolní mechanismy správce daně se mohou obměňovat v závislosti na druhu kontrolované daně, ekonomické činnosti i velikosti daňového subjektu apod. Konkrétní průběh daňové kontroly tedy spadá přímo do kompetence správce daně. Ve vykonávání daňové kontroly je ale i správce daně ve svém „vrchnostenském“ postavení omezen zákonem.

Správce daně během daňové kontroly může provádět tzv. místní šetření (podle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP). Místní šetření je dále upraveno v § 15 ZSDP. Definice místního šetření není v ZSDP uvedena. V odborné literatuře se často místní šetření porovnává se samotnou daňovou kontrolou. Na rozdíl od daňové kontroly může být místní šetření podle § 15 odst. 1 ZSDP prováděno nejenom u daňových subjektů, ale i u třetích osob, které spadají do obvodu územní působnosti daného správce daně. Na rozdíl od daňové kontroly bývá místní šetření buď samostatným úkonem, nebo může být prováděno v rámci daňové kontroly (jedno či několik), přičemž cílem místního šetření bývá zpravidla zjištění či ověření určité skutečnosti (např. skutečné existence evidovaného

hmotného či nehmotného majetku). Poznatky získané v rámci místního šetření jsou dále správcem daně využívány při prováděných daňových kontrolách za uplynulá zdaňovací období.⁴² Na základě provedení místního šetření nelze daň doměřit. Dle § 15 odst. 8 ZSDP sepíše pracovník správce daně podle povahy šetření protokol o ústním jednání nebo úřední záznam.

Neméně důležitá je v daňové kontrole i vyhledávací činnost správce daně, která může být vykonávána i bez součinnosti s daňovým subjektem. Dle § 36 odst. 1 ZSDP je správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně.

Svojí vyhledávací činností si správce daně opatřuje i důkazní prostředky v rámci tzv. dokazování, které je upraveno v § 31 ZSDP. Daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost daň přiznat a také povinnost své tvrzení doložit (z hlediska výše daňové povinnosti) např. v rámci daňové kontroly. Dle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt nemusí prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správcem daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky (§ 31 odst. 3 ZSDP). V § 31 odst. 8 ZSDP je také uvedeno, co v rámci dokazování musí prokázat správce daně.

Judikatura:

Institut daňové kontroly slouží k tomu, aby správce daně mohl zjistit a prověřit daňový základ. Nepostačuje proto, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti či při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě v § 16 ZSDP.

z rozsudku NSS ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 60/2005 – 130, zdroj: www.nssoud.cz

⁴² KANIOVÁ, Lenka; JANÁKOVÁ, Yveta. *Daňová kontrola : práva a povinnosti podnikatele*. 1. vyd. Praha : Computer Press, 2000. s. 19.

2.5.1 Fáze daňové kontroly

V odborné literatuře se lze setkat i s určitými „fázemi“ průběhu daňové kontroly.⁴³ Konkrétně se jedná o:

- seznamovací fázi
- shromažďovací fázi
- vyhodnocovací fázi
- dokazovací fázi

V seznamovací fázi se správce daně seznamuje s charakterem a činností daňového subjektu. Správce daně se zajímá především o velikost daňového subjektu, jeho organizační strukturu, ekonomickou činnost apod. Neméně důležité jsou i informace týkající se vedení účetnictví. Daňový subjekt by měl pověřit kvalifikovanou osobu, která bude oprávněna správci daně předávat požadované doklady a další doplňující informace. Touto osobou nemusí být sám daňový subjekt či jeho zástupce pro prováděnou daňovou kontrolu.

Shromažďovací fázi je míněno již konkrétní předávání účetních a jiných dokladů a dalších účetních záznamů správci daně. Jedná se např. o účetní knihy, odpisový plán, účtový rozvrh, účetní závěrku, výroční zprávu, inventurní soupisy apod. (blíže viz zákon o účetnictví). Na základě podkladů, které správce daně získal v seznamovací a hlavně ve shromažďovací fázi, zvolí konkrétní postup a kontrolní techniky k provádění daňové kontroly.

Vyhodnocovací fáze je klíčovou fází daňové kontroly. Zde správce daně provádí konkrétní kontrolní techniky získaných podkladů. Průběh této fáze zcela závisí na správci daně a na jeho zkušenostech. Při provádění daňové kontroly postupuje správce daně metodou namátkové nebo metodou systematické kontroly. U středně velkých a velkých daňových subjektů se jeví námtková kontrola jako postačující, protože v rámci výběru kontrolovaných skutečností je vždy zvoleno takové kritérium, aby celkový výsledek námtkové kontroly zajistil dostatečný přehled o správnosti stanovení daně.⁴⁴

⁴³ např. v knize ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2008.

⁴⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 111.

Další důležitou fází daňové kontroly je fáze dokazovací. Tato fáze v sobě zahrnuje dokazování, které je upraveno v § 31 ZSDP. Jedná se o proces předkládání a zajišťování důkazních prostředků a jejich provádění správcem daně. Důležité je jejich konečné hodnocení, zda se jako důkazní prostředky osvědčily či nikoliv. Zde se uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů správcem daně. „ZSDP stanoví, že daň je možno vyměřit třemi způsoby: Na základě dokazování, tedy „správně“. Pokud to není možné, na základě pomůcek, tedy odhadem. Pokud ani to není možné, na základě sjednání její výše.“⁴⁵

Judikatura:

Stanovení daně na základě pomůcek

Způsob stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek je způsobem náhradním v případech, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Je rovněž výjimkou ze základních zásad daňového řízení, a to zásady součinnosti vyjádřené v § 2 odst. 2 ZSDP a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně vyjádřené v § 2 odst. 9 ZSDP. Předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je současné splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností (dle § 31 odst. 9 ZSDP) a nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Jsou-li splněny tyto zákonné předpoklady, tak správce daně stanoví základ daně a daň podle pomůcek. Odvolací orgán následně podle § 50 odst. 5 ZSDP zkoumá pouze dodržení těchto zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Také obrana daňového subjektu je omezena v případě stanovení daně na základě pomůcek pouze na možnost napadnout dodržení či nedodržení uvedených podmínek pro stanovení daně tímto náhradním způsobem. Zcela mimo dosah obrany daňového subjektu tedy stojí i původně navržené důkazní prostředky. Právě proto je nutné co nejdříve (zde např. ve zprávě z daňové kontroly) nabídnout daňovému subjektu hodnocení důkazů, které do řízení byly vneseny, a také zdůvodnění, proč zrovna ten který důkaz neobstál a je tedy dále nutno stanovit daň pomocí pomůcek. Tento postup je důležitý z hlediska absence odůvodnění ve vydaném dodatečném platebním výměru a také z hlediska práva daňového subjektu na možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k úsudku, že

⁴⁵ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 278.

existuje taková absence důkazních prostředků, pro kterou nelze daň stanovit na základě dokazování, pro případnou obranu v odvolacím řízení.

z rozsudku NSS ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005 – 92, zdroj: www.nssoud.cz

2.6 Ukončení daňové kontroly

V ZSDP není zcela jasně definován ani způsob ukončení daňové kontroly. Z daňové judikatury vyplývá, že daňová kontrola je ukončena v okamžiku podpisu zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole je upravena v § 16 odst. 8 ZSDP. „Ze zákona vyplývá, že proces ukončení daňové kontroly počíná vyhotovením zprávy o daňové kontrole pracovníkem správce daně, pokračuje jejím projednáním s daňovým subjektem a je završen jejím spolupodepsáním pracovníkem správce daně a daňovým subjektem.“⁴⁶ Jednání mezi daňovým subjektem a správcem daně v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole je zaznamenáno v protokolu o ústním jednání.

Zpráva o daňové kontrole obsahuje soupis výsledku zjištění správce daně v průběhu jeho kontrolní činnosti při daňové kontrole a slouží dle § 31 odst. 4 ZSDP jako důkazní prostředek v daňovém řízení. Vyjádření daňového subjektu k výsledku daňové kontroly či ke způsobu jeho zjištění je také součástí zprávy o daňové kontrole. Pokud daňový subjekt není s něčím spokojen, je nutné to do zprávy o daňové kontrole zaznamenat, a to ještě před podpisem zprávy. Po podepsání zprávy se daňový subjekt už nemůže k obsahu zprávy nijak vyjadřovat. Daňový subjekt může před podpisem zprávy o daňové kontrole navrhnout případné doplnění zprávy o skutečnosti, které nezmiňuje. Dále může upozornit např. na nedostatečné vypořádání se s důkazními prostředky a i na jiné skutečnosti, které považuje za významné z hlediska správného stanovení základu daně a daně nebo z hlediska procesního postupu správce daně.⁴⁷

Daňový subjekt musí mít dostatek času na bližší seznámení se se zprávou. Správce daně na to daňovému subjektu poskytne určitou lhůtu dle § 14 odst. 1 ZSDP. Délka této lhůty je závislá především na rozsahu zjištění uvedeného ve zprávě. Je také vhodné, aby správce daně poskytl daňovému subjektu návrh zprávy o kontrole (předběžnou zprávu).

⁴⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 226.

⁴⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 228.

Jak již bylo řečeno, zprávu o daňové kontrole musí podepsat kontrolovaný daňový subjekt i správce daně, který zprávu vyhotovil. Podepsání zprávy daňovým subjektem je výrazem toho, že byl daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi uvedenými ve zprávě pouze seznámen. Nevyjadřuje tedy jeho souhlas s výsledkem zprávy. Dle § 16 odst. 8 ZSDP je bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné, o čemž musí být kontrolovaný daňový subjekt ve zprávě také výslovně poučen. Pokud se bude daňový subjekt následně bránit převzetí zprávy, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

V zákoně č. 280/2009 Sb. je již okamžik ukončení daňové kontroly jasně vymezen. V § 88 odst. 4, 5 a 6 je jasně uvedeno, že daňová kontrola je ukončena buď podpisem zprávy o daňové kontrole, nebo dnem doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu, který se vyhýbá seznámení se či projednání této zprávy, či v okamžiku bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem.

Judikatura:

Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 ZSDP zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vplynuvších. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02 tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 ZSDP, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

z rozsudku NSS ze dne 29. 9. 2005, čj. 1 Aps 3/2004 – 60, zdroj: www.nssoud.cz

2.7 Opakovaná daňová kontrola

Možnosti opakování daňové kontroly je podrobně věnována rozsáhlá daňová judikatura. V ZSDP není možnost opakování daňové kontroly vůbec uvedena. V této oblasti došlo k významnému pokroku přijetím zákona č. 280/2009 Sb., ve kterém jsou zakomponovány zásadní poznatky daňové judikatury týkající se opakování daňové kontroly. V § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. jsou uvedeny obecné podmínky týkající

se možného opakování daňové kontroly. Při zahájení opakované daňové kontroly má správce daně také povinnost seznámit daňový subjekt s důvody jejího opakování (§ 85 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb.).

V § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. je jasně uvedeno, že daňovou kontrolu je možné opakovat pouze tehdy, pokud:

- a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu (takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům), nebo
- b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení (takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu).

Judikatura:

ZSDP opakování daňové kontroly ve svých ustanoveních výslovně nezakazuje, ale také ho ani výslovně neumožňuje. Judikatura Ústavního soudu obecně nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být podle Ústavního soudu jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedou (dle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02). V opačném případě se podle Ústavního soudu jedná o věc rozhodnutou, přitom je založena překážka řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP. Ústavní soud také připouští opakování kontroly za předpokladu, že se objeví skutečnosti, které správci daně v době předchozí daňové kontroly nebyly známy, a že kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito skutečnostmi (nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02).

Daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů. Tyto procesní instrumenty umožňují opakování samotného daňového řízení, kterého je také samotná daňová kontrola součástí. Takovým procesním instrumentem jsou dle

ZSDP mimořádné opravné prostředky (např. obnova řízení, přezkoumávání daňových rozhodnutí atd.). Opakování daňové kontroly proto může být zásadně přípustné jen tehdy, je-li důvod zopakovat již proběhlé daňové řízení v jeho skutkové dimenzi. Zejména k tomuto účelu slouží institut obnovy řízení (§ 54 - § 55 ZSDP). Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného opravného prostředku podle § 54 odst. 1 písm. a) - c) ZSDP a jsou-li dány i další zákonné podmínky pro užití tohoto procesního instrumentu, je povinností správce daně řízení obnovit. V rámci obnoveného řízení pak může v mezích rozsahu a důvodů obnovy (§ 55 odst. 4 ZSDP) proběhnout i opakovaná daňová kontrola.

V praxi ale může nastat i situace, kdy po skončení předchozí daňové kontroly, ale ještě před pravomocným vyměřením daně na základě skutečností zjištěných mj. i touto daňovou kontrolou (nebo naopak nevyměřením – i k takovému výsledku může vést zjištění z daňové kontroly) vyjdou najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly by mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k jejichž prověření je nezbytné užít procesních oprávnění správce daně, jež mu přísluší při daňové kontrole. Jedná se tedy o skutečnosti či důkazy, které by samy o sobě byly důvodem pro obnovu řízení, pokud by zde již existovalo pravomocné rozhodnutí. Proto je nutno ve vztahu k opakování daňové kontroly za této specifické situace přiměřeně užít ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) ZSDP. Opakovaná daňová kontrola tedy bude za této situace bez nutnosti obnovy řízení samotného přípustná za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež jí mají být prověřovány, jsou naplněny věcné podmínky podle výše uvedeného ustanovení ZSDP. Správce daně, který za této situace chce opakovanou daňovou kontrolu provést, při jejím zahájení vymezí a daňovému subjektu sdělí, v jakém rozsahu bude opakovaná daňová kontrola provedena a z jakých důvodů (§ 55 odst. 4 ZSDP použitý přiměřeně). Daňový subjekt pak může zvážit, zda považuje postup správce daně za zákonný, a pak proti němu nebrojit a opakovanou daňovou kontrolu strpět, anebo zda jej považuje za nezákonný, a pak proti němu brojit podáním námitek proti postupu pracovníka správce daně.

z rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 – 57, zdroj: www.nssoud.cz

2.8 Lhůty v daňové kontrole

§ 16 ZSDP, který obsahuje zákonnou úpravu daňové kontroly, žádné lhůty vztahující se k daňové kontrole neuvádí. Z tohoto důvodu se při stanovování lhůt v rámci daňové kontroly musí vycházet z obecné úpravy lhůt v daňovém řízení, která je obsažena v § 14 ZSDP. Lhůta pro vyměření daně (tzv. prekluzivní lhůta) je dále upravena v § 47 ZSDP. V daňovém řízení se lze obecně setkat s dvěma druhy lhůt. Jedná se o tzv. lhůty zákonné a lhůty pořádkové.⁴⁸

Lhůty zákonné jsou takové lhůty, jejichž délka a běh jsou dány přímo ZSDP (zákonem č. 280/2009 Sb.). Mezi lhůty zákonné patří i lhůta pro vyměření daně. Dle § 47 odst. 1 ZSDP je prekluzivní lhůta tříletá a počítá se od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Samotný okamžik počátku běhu prekluzivní lhůty není ale v § 47 odst. 1 ZSDP zcela jednoznačně stanoven. Odlišný výklad tohoto ustanovení dal vzniku dvěma právním teoriím, které se zkráceně nazývají 3+0 a 3+1.⁴⁹ § 47 odst. 2 ZSDP dává dále možnost běh prekluzivní lhůty znovu obnovit, byl-li před uplynutím původní prekluzivní lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Výčet těchto úkonů není v § 47 odst. 2 ZSDP uveden. Obnovená prekluzivní lhůta začíná běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. I obnověnou prekluzivní lhůtu lze za splnění podmínek v § 47 odst. 2 ZSDP dále prodlužovat. Maximální doba běhu celé prekluzivní lhůty je ZSDP stanovena na 10 let.

Z § 47 odst. 2 ZSDP lze nepřímou odvodit i délku daňové kontroly. Dle daňové judikatury je zahájení daňové kontroly považováno za jeden z úkonů, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Z této souvislosti vyplývá, že daňová kontrola nemůže trvat déle než do konce třetího roku následujícího po jejím zahájení. Do této doby ale musí i dodatečný platební výměr, který může být vydán právě na základě daňové kontroly, nabýt právní moci. Z toho vyplývá, že do těchto tří let by muselo být také ukončeno případné odvolací řízení, které by bylo vedeno proti

⁴⁸ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 73.

⁴⁹ tyto dvě právní teorie se od sebe odlišují určením „konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“, prekluzivní lhůta je v obou případech tříletá

tomuto dodatečnému platebnímu výměru (včetně samotného doručení rozhodnutí o odvolání).⁵⁰

§ 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. již jasně určuje počátek běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dle tohoto ustanovení je prekluzivní lhůta opět tříletá, ale počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. § 47 odst. 2 ZSDP je dle nové právní úpravy nahrazen § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. V § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. je již obsažen výčet úkonů, které běh prekluzivní lhůty znovu obnovují. Mezi tyto úkony patří zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení. Obnovená prekluzivní lhůta běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Maximální doba běhu prekluzivní lhůty je opět stanovena na 10 let. V § 148 zákona č. 280/2009 Sb. je dále nově zavedena možnost prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok či možnost stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty.

Lhůty pořádkové stanovuje správce daně sám svým rozhodnutím dle § 14 odst. 1 ZSDP. Jedná se o lhůty stanovené ve výzvách vydaných správcem daně. Při stanovování těchto lhůt je správce daně povinen dodržovat zásadu přiměřenosti. Pořádkovou lhůtu kratší osmi dnů lze výjimečně správcem daně stanovit, týká-li se úkonů jak jednoduchých, tak i zvláště naléhavých. Správce daně může stanovenou pořádkovou lhůtu také prodloužit. Při prodloužování pořádkových lhůt se řídí § 14 odst. 2, 3 a 4 ZSDP. Správce daně také může navrátit pořádkovou lhůtu v předešlý stav (tzn. obnovit běh lhůty a stanovit lhůtu novou) dle § 14 odst. 5 ZSDP. V § 14 ZSDP jsou také uvedena pravidla pro počítání lhůt.

Nově přijatý zákon č. 280/2009 Sb. dává správci daně novou možnost stanovit osobě zúčastněné na správě daní pořádkovou lhůtu, která je kratší než jeden den. S touto lhůtou ale musí tato osoba dle § 32 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. souhlasit. Zákon č. 280/2009 Sb. dále podrobněji specifikuje obecnou úpravu zachování lhůty či navrácení lhůty v předešlý stav apod. Lhůta stanovená ve výzvě správce daně k zahájení daňové kontroly je upravena přímo v § 87 zákona č. 280/2009 Sb., který se týká pouze daňové kontroly. Marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě správce daně k zahájení daňové

⁵⁰ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 207-209.

kontroly je také znovu obnoven běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně bez ohledu na to, zda daňová kontrola byla skutečně zahájena.

Judikatura:

Úkony ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP

Za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správce daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole.

Dosavadní judikatura dospěla k poměrně jednoznačným závěrům, že takovým kvalifikovaným úkonem, který obnovuje běh prekluzivní lhůty, může být provedené místní šetření dle ustanovení § 15 ZSDP, zahájení daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 16 ZSDP, výzva k předložení daňového přiznání dle § 40 ZSDP či výzva k odstranění pochybností daňového přiznání nebo prokázání údajů v něm uvedených, ve smyslu ustanovení § 43 ZSDP. Stejně tak judikatura podporuje závěr, že úkonem směřujícím k vyměření daně nemůže být dožádání dle ustanovení § 5 ZSDP, žádost o prominutí daně ve smyslu ustanovení § 55a ZSDP ani rozhodnutí o nepovolení přezkumného řízení ve smyslu ustanovení § 55b ZSDP.

z rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 – 52, zdroj: www.nssoud.cz

Právní teorie 3+0 a 3+1, počátek běhu prekluzivní lhůty

Finanční úřad učinil první krok k vyměření daně těsně na konci běhu prekluzivní lhůty, tedy dne 20. 11. 2002, přitom stěžovatelka předmětný byt prodala dne 20. 1. 1998. Dle Ústavního soudu je již tato lhůta vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem "konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání" se v

rozporu s racionálním výkladem neodvívá ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná zákonná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31. 12. 1998 je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání.⁵¹

„Teprve po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání daňového přiznání je správce daně oprávněn prověřovat splnění předmětné povinnosti a rovněž až v této době je správce daně oprávněn nejdříve daň vyměřit či začít s úvahou o jejím vyměření. Není přijatelný výklad, že je možno započít běh prekluzivní lhůty v době, kdy správce daně není oprávněn daň vyměřit. Mohlo by tak dojít k absurdním situacím, kdy by správce daně vyzýval daňový subjekt k podání daňového přiznání ještě před uplynutím lhůty stanovené v § 40 odst. 3 ZSDP.“⁵²

z nálezu ÚS ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, zdroj: <http://nalus.usoud.cz>

⁵¹ Ústavní soud se v tomto svém přelomovém rozhodnutí přiklonil k právní teorii 3+0. Změnil tak dosavadní výklad ZSDP, podle kterého je běh tříleté prekluzivní lhůty zahájen až na konci zdaňovacího období, ve kterém bylo podáno daňové přiznání (dle právní teorie 3+1), a dle kterého je tedy „výslovná zákonná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou“.

⁵² Toto konstatování dává dle rozhodnutí Ústavního soudu možnost vzniknout absurditě z hlediska počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty a neoprávněně ho prodlužovat (dle právní teorie 3+1). Tento problém je již vyřešen v § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

3 Práva a povinnosti účastníků při daňové kontrole

Během daňové kontroly jsou její účastníci povinni řádně dodržovat a plnit určitá práva a povinnosti, které jim ZSDP stanoví. Práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly jsou v § 16 ZSDP jasně vymezeny. Těmto právům a povinnostem pak odpovídají práva a povinnosti správce daně, což úzce souvisí s jejich předpokládanou vzájemnou součinností. Ty v § 16 ZSDP uvedeny nejsou.

V nové právní úpravě provedené zákonem č. 280/2009 Sb. dochází ke zpřísnění povinností daňového subjektu a k rozšíření nástrojů správce daně v průběhu daňové kontroly.⁵³ V zákoně č. 280/2009 Sb. jsou práva a povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly uvedeny v § 82 a v § 86. Pravomoci správce daně jsou dle § 86 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. vymezeny v § 80 - § 84 tohoto zákona.

3.1 Práva daňového subjektu a jim odpovídající povinnosti správce daně v průběhu daňové kontroly

Dle § 16 odst. 4 ZSDP má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo:

- a) na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně,
- b) být přítomen jednání s jeho pracovníky,
- c) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- d) podávat námítky proti postupu pracovníka správce daně,
- e) klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření,
- f) vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění,
- g) nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů.

Právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. b) ZSDP si daňový subjekt dle § 16 odst. 5 ZSDP nemůže vyhradit, je-li při daňové kontrole přítomen statutární

⁵³ ZEMANOVÁ, Helena. Daňová kontrola podle daňového řádu. *EPRAVO.CZ* [online]. 21.12.2010, [cit. 2011-02-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html>>.

orgán nebo zástupce daňového subjektu. Uvedení pracovníci daňového subjektu nejsou tzv. třetími osobami v daňovém řízení, pokud je pracovník správce daně neoznačí za svědky či za osoby přezvědné. Odpovídající povinnost správce daně spočívá v tom, že jeho pracovník musí daňový subjekt či jeho zástupce předem upozornit na skutečnost, že bude s jeho pracovníky jednat.

Právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky může daňový subjekt uplatnit až do okamžiku podpisu zprávy o daňové kontrole. Toto právo úzce souvisí s povinností správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 ZSDP). Daňový subjekt může navrhopvat jako důkazní prostředky i výsledky svědků, znalců či osob přezvědných. Dle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP je daňový subjekt oprávněn klást znalcům či svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření. Povinností pracovníka správce daně je informovat daňový subjekt o výsledku svědka a umožnit mu se výsledku svědka zúčastnit.

Daňový subjekt může dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, má-li za to, že pracovník správce daně překračuje svoje práva nebo porušuje jeho práva. Tyto námitky vyřizuje dle § 16 odst. 6 ZSDP pracovník správce daně nejbližše nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Pracovník správce daně má povinnost případné námitky vyřídit ještě před ukončením daňové kontroly. V tomto případě námitka nepředstavuje řádný opravný prostředek dle § 52 ZSDP. V současné době díky daňové judikatuře jsou námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP velice účinným obranným prostředkem daňových subjektů. „Jsou totiž nezbytným opravným prostředkem, který musí kontrolovaný daňový subjekt využít předtím, než podá u soudu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního.“⁵⁴ V zákoně č. 280/2009 Sb. jsou námitky proti postupu pracovníka správce daně nahrazeny stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob správce daně při daňové kontrole nebo proti postupu správce daně při daňové kontrole, která je upravena v § 261 tohoto zákona.⁵⁵

⁵⁴ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 165.

⁵⁵ ZEMANOVÁ, Helena. Daňová kontrola podle daňového řádu. *EPRAVO.CZ* [online]. 21.12.2010, [cit. 2011-02-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html>>.

Právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. g) ZSDP souvisí s povinností daňového subjektu zapůjčit potřebné doklady a jiné věci správci daně i mimo svůj prostor (podle § 16 odst. 2 písm. g) ZSDP). Povinností správce daně je umožnit daňovému subjektu nahlédnout do těchto dokladů kdykoli v rámci svých úředních hodin.

Vedle práv, která jsou garantována daňovému subjektu v rámci zákonné úpravy daňové kontroly, jsou daňovému subjektu při daňové kontrole zaručena také další práva, která mu obecně náleží jakožto subjektu daňového řízení. Jedná se o práva plynoucí z úpravy základních zásad správy daní a především o právo na ochranu před nečinností správce daně.⁵⁶

Ochrana daňového subjektu před nečinností správce daně je zakotvena v § 34c ZSDP a chrání daňový subjekt i před zbytečným protahováním daňové kontroly správcem daně. Daňový subjekt je oprávněn v případech uvedených v § 34c odst. 1 písm. a) – d) ZSDP upozornit svým podnětem na nečinnost správce daně jeho nejbližší nadřízeného správce daně, který tento podnět prověří. Pokud je tento podnět důvodný, přikáže správci daně, který zásadu postupovat v řízení bez zbytečných průtahů porušil, odstranění zjištěného porušení dle § 34c odst. 2 ZSDP.

Judikatura:

Poskytnutí informací o svědkovi

Účelem výslechu svědka jako jednoho z důkazních prostředků daňového řízení je přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Má-li prováděný výslech jako důkaz v maximální míře splnit svůj účel, je nepochybné, že svou přítomností při výslechu a otázkami svědku kladenými může daňový subjekt výrazně ovlivnit kvalitu tohoto důkazu, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti i věrohodnosti informací o skutečnostech, o nichž svědek vypovídá. Účast při výslechu a právo klást svědkům a znalcům otázky je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností. Hodlá-li však daňový subjekt svého práva využít, pak zejména za situace, kdy v průběhu daňového řízení je vyslýchána řada svědků k různým skutečnostem, o nichž se vede dokazování, daňový subjekt pro kvalifikovanou přípravu na konání

⁵⁶ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 152.

výslechu nepochybně potřebuje nejen informaci o tom, kdy a kde se výslech svědka koná, ale též informaci o tom, kdo bude vyslýchán. Podle § 31 odst. 2 ZSDP je povinností správce daně dbát o to, aby v daňovém řízení byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji; naplnění této povinnosti musí ve spojení s § 2 odst. 2 ZSDP vést k závěru, že požádá-li daňový subjekt správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, který má být v daňovém řízení vyslýchán, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout. Odepřením této informace je, aniž by pro to byla zákonná opora, výrazně oslabeno právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP.

z rozsudku NSS ze dne 20. 10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003 – 65, zdroj: www.nssoud.cz

Ochrana před daňovou kontrolou jako nezákonným zásahem – podávání námitek proti postupu pracovníka správce daně

„Nezákonnou daňovou kontrolou dochází k zásahu do celé řady základních práv a svobod ať již fyzické či právnické osoby. Ustanovení § 85 s. ř. s. je proto namístě interpretovat v souladu s celkovou koncepcí soudního řádu správního, vyjádřenou v jeho § 5. Ustanovení § 85 s. ř. s. nelze tudíž vykládat tak, že by vylučovalo soudní ochranu před nezákonným zásahem, existuje-li jiný prostředek ochrany nebo nápravy. Zmíněné ustanovení pouze požaduje, v souladu s celkovou koncepcí subsidiarity soudní ochrany poskytované správními soudy, aby žalobce předtím, než se obrátí na soud, využil tohoto jiného právního prostředku, který má k dispozici. Nedosáhne-li jeho prostřednictvím ochrany nebo nápravy, tj. pokud jej bezvýsledně vyčerpá, může žalovat u správního soudu podle § 82 s. ř. s. V případě nezákonné daňové kontroly jsou tímto jiným prostředkem ochrany námitky proti postupu pracovníka správce daně podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP. Kontrolovaný daňový subjekt proto bude muset nejprve využít je, a teprve nedosáhne-li jimi ochrany (nadřízený pracovník správce daně jim nevyhoví nebo o nich ve lhůtě nerozhodne), je legitimován k žalobě podle § 82 s. ř. s.“

z rozsudku NSS ze dne 29. 9. 2005, čj. 1 Aps 3/2004 – 60, zdroj: www.nssoud.cz

3.2 Povinnosti daňového subjektu a jim odpovídající práva správce daně v průběhu daňové kontroly

V § 16 ZSDP jsou kromě práv daňového subjektu uvedeny i povinnosti daňového subjektu ve vztahu k pracovníku správce daně. Podle § 16 odst. 2 ZSDP má daňový subjekt v průběhu daňové kontroly povinnost:

- a) sám nebo jím určeným pracovníkem poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- b) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- c) předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti,
- d) nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí,
- e) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly,
- f) umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- g) zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu.

Podle § 16 odst. 2 písm. a) ZSDP je daňový subjekt povinen poskytnout pracovníkovi správce daně svoji vnitřní organizační strukturu se soupisem jednotlivých vnitřních jednotek a útvarů a s popisem jejich funkcí. Pracovník správce daně není oprávněn vyžadovat popis vztahů a vazeb kontrolovaného daňového subjektu s dalšími subjekty a informace, které se týkají pracovní náplně jednotlivých zaměstnanců daňového subjektu.⁵⁷

⁵⁷ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 141.

§ 16 odst. 1 ZSDP uvádí, že se daňová kontrola provádí u samotného kontrolovaného daňového subjektu nebo na jiném místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Dle § 16 odst. 2 písm. b) ZSDP má tedy daňový subjekt povinnost zajistit toto vhodné místo a vhodné podmínky k provádění daňové kontroly. „Místo k provedení daňové kontroly by mělo být běžným kancelářským prostorem se standardním vybavením a se sociálním zázemím.“⁵⁸ Místo, kde bude daňová kontrola probíhat, si určí sám správce daně. Daňová kontrola může probíhat i v prostorách finančního úřadu.

Povinnosti daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 2 písm. c) – e) ZSDP souvisí s důkazním břemenem, jehož je daňový subjekt v rámci daňové kontroly nositelem. Toto důkazní břemeno daňového subjektu je blíže specifikováno v § 31 odst. 3 a odst. 9 ZSDP. Účetní doklady a další účetní záznamy jsou blíže vymezeny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Záznamní povinnost daňového subjektu je dále rozvedena v § 39 ZSDP. U § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP má pracovník správce daně při provádění daňové kontroly určitá oprávnění uvedená v § 15 odst. 3 ZSDP.

Ochrana obydlí je právně zakotvena v článku 12 LZPS, podle kterého je obydlí nedotknutelné. Tuto nedotknutelnost obydlí lze v určitých případech dle článku 12 odst. 3 LZPS narušit (např. jedná-li se o ochranu života nebo zdraví osob či o odvrácení závažného ohrožení veřejné bezpečnosti a pořádku apod.). Pokud je obydlí užíváno také pro podnikání nebo provozování jiné hospodářské činnosti, mohou být takové zásahy zákonem dovoleny, též je-li to nezbytné pro plnění úkolů veřejné správy. Pracovník správce daně má tedy dle § 16 odst. 2 písm. f) ZSDP právo vstoupit i do bytu kontrolovaného daňového subjektu, má-li zde daňový subjekt svoji provozovnu (sídlo či místo podnikání) nebo jsou-li zde uchovávány doklady, které jsou důležité pro správné stanovení základu daně správcem daně.

§ 16 odst. 2 písm. f) ZSDP zakotvuje i oprávnění pracovníka správce daně jednat s jakýmkoliv pracovníkem daňového subjektu. „Pracovníkem daňového subjektu se rozumí toliko osoby v pracovněprávním vztahu k daňovému subjektu, tj. osoby

⁵⁸ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. s. 157.

vykonávající pro daňový subjekt práce na základě pracovní smlouvy či dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.⁵⁹

Dle § 16 odst. 2 písm. g) ZSDP má daňový subjekt povinnost zapůjčit potřebné doklady a jiné věci pracovníkovi správce daně i mimo svůj prostor. S tímto ustanovením úzce souvisí § 16 odst. 7 ZSDP, podle kterého musí pracovník správce daně potvrdit převzetí těchto dokladů a jiných věcí ve zprávě o kontrole nebo samostatně při převzetí. Pracovníci správce daně přebírají tyto doklady nejčastěji na základě sepsání protokolu o převzetí dokladů a jiných věcí. Dle § 16 odst. 7 ZSDP musí správce daně převzaté doklady a jiné věci vrátit kontrolovanému daňovému subjektu nejdéle do třiceti dnů. Tuto lhůtu může prodloužit orgán přímo nadřízený správci daně.

Judikatura:

Zajištění vhodného místa k provedení daňové kontroly

V § 16 odst. 2 písm. b) ZSDP je jednoznačně stanovena povinnost daňového subjektu „zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly“. Toto místo a tyto podmínky (podle mínění daňového subjektu „vhodné“) musí sám posoudit správce daně s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly, zejména na rozsah kontrolovaných písemností, na její předpokládanou časovou náročnost, na dostupnost takto zvoleného místa pro pracovníky správce daně a na časové možnosti pracovníků správce daně při vyřízení dalšími pracovními úkoly atp. Výběr místa, které daňový subjekt zajistil, proto musí podrobit své úvaze správce daně a využít jej nebo nevyužít. Opačný názor, zejména v tom smyslu, že daňový subjekt bude sám svým výběrem určovat, kde se kontrola provede, nejenže nemá oporu v zákoně (ZSDP), ale mohl by fakticky zmařit také cíl a smysl kontroly samotné.

z rozsudku NSS ze dne 27. 3. 2006, čj. 1 Afs 11/2004 – 190, zdroj: www.nssoud.cz

Potvrzení převzetí potřebných dokladů k daňové kontrole správcem daně

V § 16 odst. 7 ZSDP je právně zakotvena povinnost správce daně potvrdit převzetí dokladů k daňové kontrole. Tato povinnost ale neznamená povinnost správce daně potvrdit převzetí listin individuálně určených, zvláště jestli je těchto listin tisíce nebo

⁵⁹ DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. s. 148.

desetitisíce. Postačí tedy, pokud správce daně shrne v protokolu o převzetí dokladů spolu související listiny do jednotlivých položek. Pokud by chtěl daňový subjekt potvrdit podrobnější seznam převzatých dokladů, musel by si ho sám připravit. Požadavek, aby správce daně v protokolu o převzetí dokladů individuálně specifikoval každou listinu, je absurdní a prakticky nesplnitelný.

z rozsudku NSS ze dne 27. 3. 2006, čj. 1 Afs 11/2004 – 190, zdroj: www.nssoud.cz

Závěr

Na závěr této práce mohu konstatovat, že by daňový subjekt případnou daňovou kontrolu rozhodně neměl podceňovat. Jeho úspěch při daňové kontrole a daňovém řízení závisí nejenom na dostatku předložených důkazů, na jejich správnosti, úplnosti a průhlednosti, ale také na důsledném plnění povinností a uplatňování práv. Klíčová je především součinnost daňového subjektu se správcem daně. Je také důležité mít přehled o aktuální právní úpravě a o daňové judikatuře, která se neustále rozvíjí. Jenom za těchto okolností může daňový subjekt nejlépe uplatnit všechna svá práva a účinně se při daňové kontrole bránit. Pokud se daňový subjekt dobře neorientuje v daňových zákonech a nezná aktuální judikaturu, měl by využít služeb kvalifikovaného daňového poradce.

Ve své bakalářské práci jsem se snažila podat ucelený přehled o průběhu daňové kontroly v daňovém řízení, který jsem rozdělila do určitých fází. Zaměřila jsem se především na oblasti a zásadní momenty daňové kontroly, které nejsou ZSDP upraveny a definovány. Jedná se např. o okamžik zahájení a ukončení daňové kontroly. Tento zákon také nestanovuje žádné podmínky, za kterých by bylo povoleno možné opakování již proběhlé daňové kontroly. Tyto důležité momenty se mi podařilo jednoznačně definovat díky daňové judikatuře a zákonu č. 280/2009 Sb. K těmto definicím jsem z praktického hlediska vybrala úryvky z různých daňových judikátů, čímž jsem uvedené definice potvrdila.

Ve druhé části bakalářské práce jsem kromě samotné problematiky daňové kontroly vymezila také účastníky daňové kontroly a daňového řízení. Z hlediska správného určení správce daně, který je oprávněn k provedení daňové kontroly, bylo nezbytné přiblížit i problematiku věcné a místní příslušnosti správce daně.

Dále jsem se podrobněji zabývala např. sporem právních teorií 3+0 a 3+1, který se týká určení počátku běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Vysvětlení tohoto sporu jsem považovala za důležité, protože prekluzivní lhůta v podstatě určuje období, ve kterém je možné zahájit daňovou kontrolu za určité zdaňovací období. Zjistila jsem, že důvodem vzniku tohoto sporu je odlišné posouzení zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Přínosem je jistě zjištění, že nová právní úprava provedená zákonem č. 280/2009 Sb. spor právních teorií 3+0 a 3+1 definitivně vyřešila.

Třetí část bakalářské práce popisuje práva a povinnosti účastníků daňové kontroly, neboť ty by se měly uplatňovat v průběhu celé daňové kontroly. Zde jsem se zaměřila především na právo daňového subjektu podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně v průběhu daňové kontroly. Uvedla jsem i konkrétní příklad daňového judikátu, ve kterém jsou tyto námitky použity i jako obranný prostředek daňového subjektu před nezákonnou daňovou kontrolou.

Cílem mé bakalářské práce bylo přiblížit problematiku daňové kontroly, což se mi dle mého názoru celkem srozumitelně podařilo. Podala jsem přehled o způsobu jejího zahájení, průběhu a ukončení. Definovala jsem také významné momenty daňové kontroly a vše jsem doplnila praktickými ukázkami daňové judikatury.

Použitá literatura

Odborné publikace

- [1] BONĚK, Václav aj. *Lexikon – daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- [2] DRÁB, Ondřej; TRUBAČ, Ondřej; ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0.
- [3] KANIOVÁ, Lenka; JANÁKOVÁ, Yveta. *Daňová kontrola : práva a povinnosti podnikatele*. 1. vyd. Praha : Computer Press, 2000. 147 s. ISBN 80-7226-289-0.
- [4] KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006. 112 s. ISBN 80-7357-170-6.
- [5] KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. 879 s. ISBN 978-80-7263-528-3.
- [6] KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc : ANAG, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
- [7] KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. 187 s. ISBN 978-80-86324-87-6.
- [8] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10., aktualiz. vyd. Praha : 1. VOX, 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
- [9] ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. 355 s. ISBN 978-80-740-057-7.

Právní normy

- [10] Česko. Zákon České národní rady č. 337/1992 Sb. ze dne 5. května 1992 o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1992, částka 70, s. 1913-1944. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb070-92.pdf>>.

[11] Česko. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. In *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 1, s. 17-23. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1993/sb01-93.pdf>>.

[12] Česko. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009 daňový řád. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4104. Dostupný také z WWW: <<http://www.mvcr.cz/soubor/sb087-09-pdf.aspx>>.

Internetové zdroje

[13] *Česká daňová správa* [online]. c2006-2010 [cit. 2011-02-14]. Výroční zprávy a související dokumenty. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.

[14] *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2008 [cit. 2010-10-31]. Reforma daňového systému 2010 – Teze pro veřejnou diskusi (kompletní materiál). Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html>.

[15] MORÁVEK, Daniel. První vlašťovka reformy daní. Vláda nastolí nový daňový řád. *Podnikatel.cz* [online]. 3.12.2008, c2007-2011 Internet Info, [cit. 2011-01-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/reforma-dani-vlada-nastoli-novy-danovy-rad/>>. ISSN 1802-8012.

[16] PÁTEK, Václav. Nový daňový řád. *PRAVNIRADCE.IHNED.CZ* [online]. 21.10.2009, c1996-2011 Economia, [cit. 2011-01-15]. Dostupný z WWW: <http://pravnicaradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad>. ISSN 1213-7693.

[17] Podnikatelé si musí počkat, nový daňový řád se odsouvá na rok 2011. *Podnikatel.cz* [online]. 8.6.2009, c2007-2011 Internet Info, [cit. 2011-01-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/aktuality/novy-danovy-rad-se-odsouva-na-rok-2011/>>. ISSN 1802-8012.

[18] *Radimbohac.cz* [online]. 2010 [cit. 2011-01-15]. Přednášky Daňové právo procesní – Prednaska-obecna-cast-danoveho-prava-procesniho-I-9-3-2010. Dostupné z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/letni-semestr-2010/prednasky-danove-pravo-procesni>>.

[19] ZEMANOVÁ, Helena. Daňová kontrola podle daňového řádu. *EPRAVO.CZ* [online]. 21.12.2010, c1999-2011 epravo.cz, [cit. 2011-02-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-69293.html>>. ISSN 1213-189X.

Zdroje daňové judikatury

[20] BAXA, Josef aj. *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. 1. vyd. Praha : ASPI, 2007. 495 s. ISBN 978-80-7357-225-9.

[21] *Daňová kontrola.cz* [online]. 2007 [cit. 2011-02-06]. Judikatura. Dostupné z WWW: <<http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola-judikatura.html>>.

[22] *NALUS : Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. c2006 AutoCont CZ [cit. 2011-01-30]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[23] *Nejvyšší správní soud* [online]. c2003-2010 [cit. 2011-01-30]. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dostupné z WWW: <<http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=AnonymizovaneZneniList&menu=188>>.

Seznam daňových judikátů

Nálezy Ústavního soudu

- Nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02
- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07
- Nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07

Rozsudky Nejvyššího správního soudu

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 – 60
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, čj. 1 Afs 7/2003 – 65
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 – 52
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, čj. 5 Afs 36/2003 – 87
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, čj. 1 Aps 3/2004 – 60
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 – 57
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, čj. 1 Afs 11/2004 – 190
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005 – 92
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 60/2005 – 130

Seznam použitých zkratek a symbolů

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
atp.	a tak podobně
č.	číslo
čj.	číslo jednací
ČNR	Česká národní rada
DPH	daň z přidané hodnoty
LZPS	Listina základních práv a svobod
mj.	mimo jiné
např.	například
násl.	následující
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
resp.	respektive
sp. zn.	spisová značka
s. ř. s.	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
ÚS	Ústavní soud
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
-	až
§	paragraf
+	plus

Seznam příloh

Příloha A – Komparace vybraných ustanovení ZSDP a zákona č. 280/2009 Sb.

Příloha B – Údaje o daňových kontrolách (rok 2007 – 2009)

Příloha A – Komparace vybraných ustanovení ZSDP a zákona č. 280/2009 Sb.

ZSDP		zákon č. 280/2009 Sb. <i>„obdobná úprava“</i>
I. ČÁST – OBECNÁ USTANOVENÍ		
§ 1	Rozsah působnosti	§ 1, § 2 (odst. 2), § 10, § 11, § 161, § 162
§ 2	Základní zásady daňového řízení	§ 5 - § 9
§ 4	Místní příslušnost	§ 13 - § 16, § 21, § 161, § 162
§ 5	Dožádání a delegace	§ 17, § 18
§ 6	Daňové subjekty	§ 20
§ 7	Osoby zúčastněné na řízení	§ 12 (odst. 4), § 22, § 23
§ 8	Svědci a osoby přezvědné	§ 79, § 96
§ 10	Zastupování	§ 25 - § 28, § 30
§ 11	Vyloučení ze zastupování	§ 29
§ 12	Protokol o ústním jednání	§ 60 - § 62
§ 13	Úřední záznam	§ 63
§ 14	Lhůty	§ 32 - § 37
§ 15	Místní šetření	§ 80 - § 84
§ 16	Daňová kontrola	§ 85 - § 88, § 95 (odst. 4), § 96 (odst. 5), § 255, § 261
§ 17	Doručování	§ 39 - § 48, § 51
§ 17b	Neúčinnost doručení	§ 48
§ 21	Zahájení řízení	§ 70 - § 74, § 91
§ 23	Nahlížení do spisů	§ 64 - § 68
§ 24	Povinnost zachovávat mlčenlivost	§ 52 - § 55
§ 25	Sankce za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost	§ 246
§ 27	Zastavení řízení	§ 106
§ 29	Předvolání a předvedení	§ 100
§ 31	Dokazování	§ 92 - § 98
§ 32	Rozhodnutí	§ 101 - § 103, § 105, § 110
II. ČÁST – ŘÍZENÍ PŘÍPRAVNÉ		
§ 34	Součinnost třetích osob	§ 57 - § 59, § 93 (odst. 4)
§ 34c	Ochrana před nečinností	§ 38
§ 36	Vyhledávací činnost	§ 78

§ 37	Pokuty	§ 247, § 248
§ 37a	Blokové řízení	§ 249
§ 37b	Penále	§ 251
§ 39	Záznamní povinnost	§ 97
III. ČÁST – ŘÍZENÍ VYMĚŘOVACÍ		
§ 40	Daňové přiznání a hlášení	§ 20 (odst. 2), § 135 - § 137, § 239, § 240
§ 41	Dodatečné a opravné daňové přiznání nebo hlášení	§ 138, § 141 - § 144
§ 43	Vytýkací řízení	§ 89, § 90
§ 44	Stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení	§ 145
§ 46	Vyměření daně a její dodatečné vyměření	§ 98, § 139, § 140, § 143, § 144 (odst. 1), § 147
§ 47	Lhůty pro vyměření	§ 148
IV. ČÁST – ŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY		
§ 48	Odvolání	§ 109 - § 112, § 113 (odst. 2), § 139 (odst. 3), § 143 (odst. 5)
§ 49	Postup správce daně	§ 113
§ 50	Postup odvolacího orgánu	§ 114 - § 116
V. ČÁST – MIMOŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY		
§ 54	Obnova řízení	§ 117 - § 119
§ 55	Postup při obnově řízení	§ 120
§ 55a	Prominutí daně	§ 259, § 260
§ 55b	Přezkoumávání daňových rozhodnutí	§ 121 - § 123
§ 56a	Použití mimořádných opravných prostředků	§ 108, § 121 (odst. 2), § 124
VI. ČÁST – PLACENÍ DANÍ		
§ 58	Příslušenství daně	§ 2 (odst. 5)
§ 59	Způsob placení daní	§ 152, § 163 - § 165
§ 60	Posečkání daně a povolení splátek	§ 156, § 157
§ 63	Úrok z prodlení	§ 153, § 252, § 253

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Komparační tabulky (KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc : ANAG, 2010. s. 938-944.)

Příloha B - Údaje o daňových kontrolách (rok 2007 – 2009)

rok 2007

Druh příjmu	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol (v Kč)
Daň z přidané hodnoty	20 073	1 885 654 923
Daně spotřební	3	133 354 649
Daň z příjmů PO	12 470	2 628 456 534
Daň z příjmů FO-podáv. příznání	20 946	836 844 525
Daň z příjmů FO-závislá činnost	14 106	240 328 294
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36)	5 307	86 689 360
Daň z nemovitostí	6 694	8 517 834
Daň dědická darovací a z přev. nemovitostí	33	381 596
Daň silniční	11 359	12 087 529
CELKEM	90 991	5 832 315 244

rok 2008

Druh příjmu	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol (v Kč)
Daň z přidané hodnoty	18 714	1 696 312 989
Daně spotřební	0	0
Daň z příjmů PO	11 850	3 998 655 433
Daň z příjmů FO-podáv. příznání	20 214	876 696 012
Daň z příjmů FO-závislá činnost	12 959	192 874 937
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36)	5 628	34 200 261
Daň z nemovitostí	6 922	9 151 054
Daň dědická darovací a z přev. nemovitostí	74	7 831
Daň silniční	9 726	13 023 021
CELKEM	86 087	6 820 921 538

rok 2009

Druh příjmu	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol (v Kč)
Daň z přidané hodnoty	18 281	2 169 315 779
Daně spotřební	0	0
Daň z příjmů PO	10 854	1 451 935 322
Daň z příjmů FO-podáv. příznání	19 272	745 601 559
Daň z příjmů FO-závislá činnost	11 767	213 138 368
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36)	5 013	23 073 384
Daň z nemovitostí	6 370	10 946 673
Daň dědická darovací a z přev. nemovitostí	84	750 785
Daň silniční	7 972	12 483 252
CELKEM	79 614	4 627 245 122

poznámka: počet kontrol představuje počet daňových kontrol ukončených finančními úřady v uvedeném roce, za jednu kontrolu se považuje kontrola jedné daně za jeden rok

Zdroj: Informace o činnosti české daňové správy za rok 2007, 2008, 2009 (Česká daňová správa [online]. c2006-2010 [cit. 2011-02-14]. Výroční zprávy a související dokumenty. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>>.)