

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Bakalářská práce

**Daňová kontrola**

Kristýna Hrabačková

Plzeň 2020



ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Kristýna HRABAČKOVÁ**  
Osobní číslo: **K17B0044P**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Téma práce: **Daňová kontrola**  
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

### Zásady pro vypracování

1. Zpracujte teoretická východiska k problematice daňové kontroly s ohledem na platné právní předpisy České republiky.
2. Analyzujte stav daňových kontrol ve vybraných letech.
3. Proveďte porovnání provedených analýz a stanovte výsledky a dopady daňových kontrol.
4. Shrňte řešenou problematiku.

Rozsah bakalářské práce: **40 – 60**  
Rozsah grafických prací: **neuveđen**  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- KOBÍK, Jaroslav. *Daňová kontrola*. Praha: ASPI, a.s., 2006. ISBN 80-7357-170-6.
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2019: úplná znění platná k 1. 1. 2019*. 29. vydání. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2274-5.
- ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.
- ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **22. října 2019**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **22. dubna 2020**



---

**Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.**  
děkanka



---

**Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.**  
vedoucí katedry

# Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma:

*„Daňová kontrola“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne

Podpis autora

## Poděkování

Chtěla bych poděkovat vedoucí bakalářské práce Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za poskytnuté informace a cenné rady, které mi poskytla při zpracování bakalářské práce.

# Obsah

1.	Charakteristika daňové kontroly .....	11
1.1	Daňový řád .....	11
1.2	Základní charakteristika daňové kontroly .....	11
1.3	Základní zásady a principy daňové kontroly .....	12
2.	Osoby zúčastněné na daňové kontrole .....	15
2.1	Správce daně .....	15
2.1.1	Věcná příslušnost .....	15
2.1.2	Místní příslušnost .....	16
2.2	Daňový subjekt .....	17
2.3	Zástupce .....	17
2.3.1	Jednání právnické osoby .....	17
2.3.2	Zákonné zastoupení .....	17
2.3.3	Smluvní zastoupení – zmocněnec .....	18
2.4	Třetí osoby .....	18
2.5	Odborný konzultant .....	18
3.	Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly .....	19
3.1	Povinnosti daňového subjektu .....	19
3.2	Práva daňového subjektu .....	20
3.3	Povinnosti pracovníků správce daně při daňové kontrole .....	21
3.4	Práva pracovníků správce daně při daňové kontrole .....	21
4.	Fáze daňové kontroly .....	22
4.1	Zahájení daňové kontroly .....	22
4.2	Průběh daňové kontroly .....	25
4.2.1	Fáze seznamovací .....	25
4.2.2	Fáze shromažďovací .....	26

4.2.3	Fáze vyhodnocovací .....	26
4.2.4	Fáze dokazování .....	27
4.3	Ukončení daňové kontroly .....	30
4.3.1	Zpráva o daňové kontrole .....	30
4.3.2	Projednání zprávy o daňové kontrole .....	31
5.	Daňová kontrola a její následky .....	32
5.1	Finanční následky .....	32
5.1.1	Sankční systém .....	33
5.2	Trestněprávní následky .....	34
6.	Obrana po ukončení daňové kontroly .....	36
6.1	Řádné opravné prostředky .....	36
6.2	Mimořádné opravné prostředky .....	36
6.3	Dozorčí prostředky .....	37
7.	Kritéria výběru daňových subjektů pro daňovou kontrolu .....	38
7.1	Výběr daňových subjektů dle databáze ADIS .....	39
7.2	Výběr daňových subjektů podle podaných daňových přiznání .....	40
7.3	Výběr daňových subjektů dle jeho charakteristik .....	40
7.4	Výběr daňových subjektů na základě jiného důvodu .....	41
8.	Analýza daňových kontrol v letech 2013 – 2018 .....	42
8.1	Počet daňových kontrol .....	42
8.2	Výše doměřených daní .....	44
8.3	Počet „aktivních“ daňových subjektů .....	46
9.	Efektivita daňových kontrol v letech 2013 – 2018 .....	48
10.	Analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích .....	53
	Závěr .....	55
	Seznam použitých zdrojů .....	57
	Seznam tabulek .....	61
	Seznam grafů .....	62



# Úvod

Bakalářská práce se zabývá tématem daňová kontrola. Toto téma bylo zvoleno z důvodu, že autorka práce se zajímá o daňovou problematiku a považuje ji za velmi zajímavé a prakticky využitelné téma. Jedná se o téma, které bude pořád aktuální a zároveň je pro daňové subjekty velmi důležité umět se v této problematice orientovat. Je tedy potřeba informace o daňové kontrole znát a mít o nich přehled. Dalším důvodem výběru tématu je skutečnost, že by autorka po ukončení studia ráda pracovala v oblasti daní. Hlubší znalost této problematiky tedy bude jistě přínosem, který v budoucnu autorka využije.

Práce je rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a část praktickou.

V teoretické části práce jsou zpracována teoretická východiska k problematice daňové kontroly s ohledem na platné právní předpisy České republiky. Hlavní předpis, kterým se daňová kontrola řídí, je daňový řád, který je součástí daňových zákonů.

V první kapitole jsou uvedeny základní informace o daňovém řádu, na kterém je celá daňová kontrola postavena, je definováno, co to vlastně daňová kontrola je a na základě jakých principů funguje. Dále jsou popsány osoby, které jsou účastníky daňové kontroly a s tím spojená jejich práva a povinnosti. Ve stěžejní kapitole teoretické části je sepsán celý proces daňové kontroly, tedy její zahájení, průběh a ukončení. Průběh daňové kontroly je rozdělen na čtyři fáze (seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a dokazovací). Ukončení daňové kontroly zahrnuje zprávu o daňové kontrole a následné projednání zprávy. Na tuto kapitolu navazují následky daňové kontroly, které lze rozdělit na finanční a trestněprávní následky. Poslední teoretická kapitola obsahuje problematiku prostředků, které mohou být využity jako obrana po ukončení daňové kontroly. Na obranu proti výsledku daňové kontroly lze použít řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky a dozorčí prostředky.

V praktické části jsou nejprve popsána kritéria, podle kterých správci daně vybírají daňové subjekty pro daňovou kontrolu. V další kapitole je provedena analýza daňových kontrol v letech 2013 až 2018. K analýze je potřeba znát údaje o počtu provedených kontrol a o výši doměřené daně v jednotlivých letech. Dále jsou v této kapitole vyobrazena data o počtu ekonomicky „aktivních“ daňových subjektů. Na základě těchto údajů je vypracována efektivita daňových kontrol v jednotlivých letech, kde je zjištěno, jak byli správci daně „úspěšní“ při odhalování chyb v přiznaných daních. Po této kapitole následuje analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích, kde je zjištěno, jak často jsou daňové kontroly prováděny

v různých krajích, kde jsou kontroly prováděny častěji, kde naopak nejsou prováděny téměř vůbec.

Hlavním cílem bakalářské práce je zhodnotit stav daňových kontrol prováděných finanční správou ČR v letech 2013 až 2018. Pro naplnění cíle práce byly využity tyto metodické postupy:

- rešerše problematiky daňové kontroly a deskripce platných právních předpisů v dané oblasti,
- analýza prováděných daňových kontrol ve vybraných letech,
- komparace výsledků prováděných daňových kontrol,
- syntéza zjištěných skutečností a poznatků.

Zpracováním dílčích částí práce si autorka stanovila zodpovědět na následující otázky:

- Jaký byl trend počtu daňových kontrol v letech 2013 až 2018? Rostoucí nebo klesající? Jaké faktory měly vliv na zjištěný trend?
- Jaká byla v letech 2013 až 2018 výše doměřených daní? Proč byla výše doměřených daní tak vysoká/nízká?
- Jaký je vývoj efektivity prováděných daňových kontrol ve vybraných letech? Jakým způsobem je měřena efektivita daňových kontrol?
- Jak často probíhají daňové kontroly v krajích? Jaké rozdíly lze sledovat v této oblasti v jednotlivých krajích?

# 1. Charakteristika daňové kontroly

Tato kapitola pojednává o základních informacích týkajících se daňové kontroly. Je představen daňový řád, základní charakteristika daňové kontroly a zásady, které by měli účastníci daňové kontroly dodržovat.

## 1.1 Daňový řád

Jak již bylo řečeno v úvodu, daňová kontrola je upravována zákonem č. 280/2009 sb., daňový řád. Daňový řád je součástí daňových zákonů.

Dle § 1 odst. 1 daňového řádu „tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.“

Daňový řád obsahuje celkem 266 paragrafů a je rozdělen do šesti částí. Každá část je rozdělena do několika hlav a ty jsou rozděleny do dalších dílů. Není potřeba zde vypisovat všechny tyto části, protože daňový řád je příliš obsáhlý a některé části nejsou pro tuto práci důležité. Níže jsou popsány tedy jen některé části daňového řádu.

V první části jsou vymezena úvodní ustanovení, těmi jsou předmět a účel úpravy a základní zásady správy daní. Ve druhé části je uvedena obecná část o správě daní, jsou zde informace o správcích daně a o osobách zúčastněných na správě daní, jejich práva a pravomoci. V této části jsou také informace o lhůtách, které musí všichni účastníci daňové kontroly dodržovat, aby se vyvarovali případným sporům a pokutám. Dále například informace o ochraně a poskytování informací nebo informace o opravných a dozorcích prostředcích. Ve třetí části je vymezena zvláštní část o správě daní, kde je vymezen průběh řízení, jsou zde informace o dokazování a důkazních prostředcích. Ve čtvrté části jsou informace o následcích porušení povinností při správě daní. Jedná se zejména o pokuty, penále, úroky z prodlení. Část pátá je věnována společným, zmocňovacím, přechodným a závěrečným ustanovením. A v poslední šesté části je informace o účinnosti, tedy informace, že zákon nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011.

## 1.2 Základní charakteristika daňové kontroly

Daňová kontrola byla do 1. 1. 2011 upravována zákonem o správě daní a poplatků. Od 1. 1. 2011 je upravována daňovým řádem.

Co je daňová kontrola? Dle zákona o správě daní a poplatků nebylo vůbec stanoveno, co je vlastně daňová kontrola. Pouze stanovoval, k čemu daňová kontrola slouží. Tento problém má i daňový řád.

Daňový řád stanovuje pouze předmět daňové kontroly. Předmětem daňové kontroly dle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou „daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“

Nejvyšší správní soud označuje daňovou kontrolu jako úkon, který směřuje k dodatečnému vyměření daně.

Daňová kontrola není samostatné daňové řízení. Daňová kontrola je označena jako dílčí postup v rámci daňového řízení (Skálová, 2017).

A proč jsou daňové kontroly vlastně prováděny? Má to souvislost se státním rozpočtem. Stát má na straně jedné určité výdaje a na straně druhé určité příjmy. Jedním z příjmů jsou právě daně, a v zájmu státu je, aby daňové subjekty odváděly správnou výši daně, protože v České republice funguje princip tzv. samovyměření daně. Daňový subjekt si sám spočítá a odvede výši daňové povinnosti a je za její správné stanovení zodpovědný. Pro každou kontrolu je zvolen správce daně, který daňovou kontrolu vykoná. Kdo může být správcem daně, je zpracováno ve druhé kapitole. Nejčastěji je však správcem daně územní finanční orgán (Zatloukal, 2011, s. 1, 52).

Daňová kontrola má za cíl zjistit, zda daňový subjekt odvedl správnou výši daně. Pracovníci správce daně prověřují všechny skutečnosti, ze kterých daňový subjekt vycházel při stanovení základu daně. Kontrolují správnost zpracování daňového přiznání, které daňový subjekt zpracoval. Dále je při daňové kontrole provedeno ověření, zda daňový subjekt uvedl všechny údaje o základu daně a dani jako takové, v souladu se zákonnými předpisy pro příslušnou daň. Například se zákonem o dani z přidané hodnoty či zákonem o daních z příjmů (Šretr, 2011, s. 20).

### 1.3 Základní zásady a principy daňové kontroly

Při daňové kontrole se řídíme daňovým řádem, ale při jejím provádění je potřeba znát celou řadu zásad a principů. Ty, které jsou upraveny daňovým řádem, jsou v něm také uvedeny, ale bez oficiálního názvu a jsou velmi stručně popsány.

Při daňové kontrole by se měly dodržovat zásady a principy upravené daňovým řádem či správním řádem, dále také ústavní zásady a principy.

V této bakalářské práci je popsána většina zásad, které jsou upravené daňovým řádem.

**Zásada zákonnosti (legality).** Tato zásada je ukotvena v § 5 odst. 1 Daňového řádu. Správci daně stanovuje tato zásada povinnost jednat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy.

**Zásada zneužití pravomoci** dovoluje správci daně využívat své pravomoci pouze k takovým účelům, ke kterým mu byla zákonem či na základě zákona svěřena.

**Zásada přiměřenosti.** Tato zásada souvisí s tím, že správce daně používá takové prostředky, které daňový subjekt zatíží co nejméně a zároveň umožní správné stanovení daní.

**Zásada procesní rovnosti** znamená, že všechny osoby zúčastněné na správě daní jsou si rovny ve svých procesních právech i povinnostech. Pro správce daně to znamená, že je povinen postupovat s daňovými subjekty ve stejné situaci stejným způsobem. Správce daně nesmí zvýhodňovat či nezvýhodňovat jeden daňový subjekt a druhý ne.

**Zásada součinnosti** nám říká, že správce daně a ostatní osoby zúčastněné na správě daní spolu vzájemně spolupracují. Spolupráce musí být oboustranná. Daňový subjekt by měl reagovat na výzvy od správce daně a spolupracovat tak s ním. Správce daně by měl daňový subjekt informovat o obstaraných důkazních prostředcích a měl by reagovat na podněty od daňového subjektu. Součinnost může být ze strany daňového subjektu přímá či nepřímá. Přímou osobní účast může správce daně požadovat pouze v nezbytně nutných případech.

**Zásada poučovací** uděluje správci daně povinnost informovat daňový subjekt o jeho právech a povinnostech. Správce daně daňový subjekt poučí, pouze pokud je to nezbytně nutné vzhledem k povaze úkonu nebo pokud tak stanoví zákon. Ze zákona vyplývá, že rozsah poučení je na uvážení správce daně. Je jen na něm, kdy a v jakém rozsahu informace daňovému subjektu poskytne.

**Zásada vstřícnosti** dává povinnost správci daně vycházet všem osobám zúčastněným na správě daní vstřícně. Povinností pracovníků správce daně je vyvarovat se nezdvořilosti a mít respekt vůči osobám zúčastněným na správě daní. Tato zásada nám také říká, že správce daně by se měl vždy snažit pomoci daňovému subjektu dosáhnout požadovaného cíle. Pokud tomu nebrání zákon.

**Zásada rychlosti řízení** udává povinnost správci daně postupovat při daňové kontrole bez zbytečných prodlení. To znamená, že každé učiněné podání musí vyřídit v přiměřeném čase. V přiměřeném čase je myšleno vzhledem k náročnosti dané věci, ne vzhledem k nedostatku zaměstnanců či vzhledem ke kapacitním možnostem správce daně.

**Zásada procesní ekonomie** neboli hospodárnosti stanovuje správci daně povinnost postupovat při plnění povinností ze strany daňového subjektu hospodárně. To znamená tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady a také tak, aby se zabránilo neefektivním či nadbytečným

postupům správce daně. Daňová kontrola by měla být provedena rychle a bez zbytečných prodlev.

**Zásada volného hodnocení důkazů**, u této zásady je třeba zdůraznit, že každý důkaz je nejprve zhodnocen samostatně a potom teprve správce daně všechny důkazy zhodnotí ve vzájemných souvislostech. Správce daně vlastně hodnotí důkazy dle svého uvážení, není to podloženo zákonem. Musí tedy při hodnocení přihlídnout ke všem skutečnostem, které během řízení vyšly najevo. Pro správce daně je důležité postupovat objektivně, aby byl zjištěn skutečný stav a daň byla stanovena ve správné výši.

**Zásada legitimního očekávání** spočívá v tom, že se po správci daně požaduje, aby rozhodoval shodně s tím, jak rozhodoval o podobných případech v minulosti. Pokud je jeho rozhodnutí o podobném případě jiné, než tomu bylo v minulosti, musí přesvědčivě odůvodnit, proč se odchýlil od výsledků v minulosti.

**Zásada neverejnosti** dává povinnost všem pracovníkům správce daně a také všem dalším zúčastněným osobám na správě daně zachovávat mlčenlivost. Tu musí dodržet o všem, co se při správě daně dozvěděli.

**Zásada dispoziční** udává, že daňový subjekt si sám zvolí, zda řízení bude zahájeno či ne.

**Zásada oficiality** dává povinnost správci daně zahájit daňové řízení z vlastního podnětu či úřední povinnosti, pokud jsou splněny všechny podmínky.

## 2. Osoby zúčastněné na daňové kontrole

Na jedné straně daňové kontroly je správce daně, který vykonává daňovou kontrolu. Na straně druhé jsou osoby zúčastněné v daňovém řízení, které rozdělujeme do dvou skupin. V první skupině je samotný daňový subjekt a ve druhé skupině je jeho zástupce. Dalšími osobami, které se mohou zúčastnit daňového řízení, jsou třetí osoby a odborný konzultant.

### 2.1 Správce daně

Daňovou kontrolu může provést orgán veřejné správy, který splňuje obecné zákonné předpoklady, ty spočívají ve věcné a místní příslušnosti. Pokud tyto předpoklady nejsou splněny je porušena zásada legality (Zatloukal, 2011, s. 51).

#### 2.1.1 Věcná příslušnost

Dle § 10 daňového řádu je správce daně definován jako „správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“

Správním orgánem může být **orgán moci výkonné**, sem řadíme zejména finanční úřady, celní úřady či ministerstva a jiné správní úřady. Dále správním orgánem může být **orgán územního samosprávného celku**, jedná se o obecní a krajské úřady, například jde o správu poplatků v jednotlivých obcích a krajích. Správním orgánem může být také **jiný orgán**, který nespadá do předešlých skupin, například Česká národní banka a Nejvyšší kontrolní úřad. Poslední, kdo může být správcem daně, je **právnícká nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy** (Vedral, 2016).

Při daňové kontrole se nejčastěji setkáváme s územními finančními orgány. Na výkonu správy daní se podílejí všechny tři stupně této soustavy – Generální finanční ředitelství, finanční úřady a finanční ředitelství. Daňovou kontrolu může tedy provést kterýkoliv z těchto orgánů (Zatloukal, 2011, s. 52).

Správce daně má svěřenou pravomoc, aby mohl daňovou kontrolu vůbec provést. Tato pravomoc je ukotvena v daňovém řádu v § 11. Nositel pravomoci vede daňová řízení a jiná řízení dle daňového řádu. Dále provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá je ke splnění povinností a zabezpečuje samotné placení daní.

„Bohužel, předmětné vymezení pravomoci správce daně bývá v praxi někdy vadně interpretováno, a to jak ze strany správce daně, tak i daňového subjektu. Správci daně tak například při ústních jednáních s daňovým subjektem v některých případech například omezují čas takových jednání, a to s odkazem na § 11 odst. 1 písm. a) daňového řádu s tím, že správce daně je ten, kdo ze zákona vede daňové řízení a rozhoduje o tom, jak dlouho se dané jednání bude konat, daňový subjekt je tak tímto způsobem nucen dostavit se do sídla správce daně za účelem ústního jednání opakovaně. Takový postup správce daně lze považovat za nepřiměřený, odporující ustanovení daňového řádu o nahlížení do spisu a nezákonný. Daňový subjekt je tímto způsobem omezován na svých právech, které má při správě daní, či dokonce na ústavním právu na spravedlivý proces, přičemž za určitých okolností může takový postup představovat nezákonný zásah správce daně či být důvodem pro zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem“ (Lichnovský a kol., 2016).

### 2.1.2 Místní příslušnost

Dalším předpokladem pro provedení daňové kontroly je místní příslušnost. Ta je ustanovena daňovým řádem v § 13. Místní příslušnost se u fyzické osoby řídí místem jejího pobytu, tím se rozumí adresa místa trvalého pobytu občana České republiky nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. Místní příslušnost u právnické osoby se řídí jejím sídlem, tím se rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsána v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu 2 Afs 13/2010-55 „každý daňový subjekt má dle svého sídla na území České republiky svého místně příslušného správce daně, vůči němuž je povinen plnit své povinnosti“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 2010).

Dle § 13 odst. 2 daňového řádu „pokud je předmětem daně nemovitá věc, je ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází.“

Dále dle § 13 odst. 3 daňového řádu se „u poplatků, jejichž předmětem je zpoplatnění úkonu, je místně příslušným správcem daně orgán veřejné moci, který je příslušný k provedení tohoto úkonu.“



## 2.2 Daňový subjekt

Daňovou kontrolu nelze provést, pokud nemáme daňový subjekt. Představuje nejdůležitějšího účastníka daňové kontroly, protože právě jeho daňová povinnost je předmětem daňové kontroly.

Dle § 20 odst. 1 daňového řádu je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

Daňový řád dále neupravuje vymezení poplatníka a plátce daně, což potvrzují komentářem daňového řádu Lichnovský a kol. (2016). Ti tvrdí, že „daňový řád neobsahuje konkrétní vymezení daňového subjektu. Naopak stojí na zásadě, že kdo je daňovým subjektem, bude konkrétně stanoveno v jednotlivých hmotněprávních zákonech upravujících daňové povinnosti. Obecně však stále platí, že ačkoliv to není v daňovém řádu výslovně stanoveno, poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou či sraženou od poplatníků.“

Pro daňovou kontrolu je důležitý § 20 odst. 2 daňového řádu, ten umožňuje správci daně to, že u daňového subjektu může dojít k přezkoušení správnosti odvedené daně i u takové daně, ke které již daňový subjekt v době zahájení daňové kontroly nemá daňovou povinnost.

## 2.3 Zástupce

### 2.3.1 Jednání právnické osoby

Pokud je daňovým subjektem právnická osoba, bude při daňové kontrole správce daně jednat se statutárním orgánem právnické osoby, s prokuristou, s vedoucím organizační složky či s pověřencem (Zatloukal, 2011, s. 65).

### 2.3.2 Zákonné zastoupení

Zákonný zástupce je opatrovník, který zastupuje osobu, která má omezenou způsobilost k právním úkonům či je úplně zbavena způsobilosti k právním úkonům. Pokud opatrovník není stanoven, správce daně má právo stanovit pro potřeby správy daní zástupce sám. Zákonnými zástupci mohou být například i rodiče dítěte, pokud má dítě například nárok na dědictví – vzniká mu tedy povinnost k dani dědické. (Kobík & Kohoutková, 2013, s. 130).

### 2.3.3 Smluvní zastoupení – zmocněnec

Daňový subjekt se sám rozhodne, zda bude během daňové kontroly jednat se správcem daně přímo sám, či si zvolí svého zmocněnce, který za něj bude vykonávat jednotlivé úkony. Pokud si zvolí svého zmocněnce, tak daňový subjekt udělí zmocněnci plnou moc písemně, ústně do protokolu či elektronicky. Daňový subjekt si může zvolit pouze jednoho zmocněnce. Pokud si daňový subjekt takto zvolí zmocněnce, měl by správce daně jednat pouze s ním. Povinností daňového subjektu, ale zůstává to, že se musí účastnit daňového řízení, pokud je nutná jeho osobní účast (Zatloukal, 2011, s. 68).

### 2.4 Třetí osoby

Kromě správce daně, daňových subjektů a jejich zástupců se v daňové kontrole můžou objevit i další subjekty, tzv. třetí osoby.

„Tyto třetí osoby jsou všechny další osoby, které se na správě daní podílejí, tedy s výjimkou daňového subjektu a úředních osob správce daně, které vedou řízení či uplatňují postupy podle daňových zákonů, což znamená, že nejen podle daňového řádu, ale i podle speciálních daňových zákonů“ (Kobík & Kohoutková, 2013, s. 122).

Tyto osoby se svou činností podílejí na daňové kontrole a bez jejich činnosti by nebylo možné daňovou kontrolu dokončit. Jsou významné zejména při dokazování či při objektivním zjišťování skutečného stavu věci. Třetími osobami jsou osoby, které mají práva a povinnosti při správě daní, případně jsou jejich práva a povinnosti správou daní dotčena. Příkladem jsou svědci, znalci, auditoři, tlumočníci a osoby, které mají listiny nebo jiné potřebné věci k daňovému řízení. Správce daně si třetí osoby, které se zúčastní daňového řízení, zvolí sám, protože jejich dokazování mu pomáhá ke správnému konečnému rozhodnutí (Zatloukal, 2011, s. 76).

### 2.5 Odborný konzultant

Daňový subjekt si může k jednání přibrat odborného konzultanta, kterým může být kdokoliv. V praxi se bude nejčastěji jednat o daňové poradce nebo osoby s ekonomickým vzděláním (Hospodářská komora České republiky, 2018).

Odborný konzultant slouží ke konzultaci odborných otázek, se kterými si daňový subjekt či jeho zástupce nejsou jisti, protože nemají dostatečné znalosti či informace (Zatloukal, 2011, s. 76).

### 3. Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly

Mezi správcem daně a daňovým subjektem vzniká při daňové kontrole právní vztah. Na základě tohoto vztahu vznikají práva a povinnosti jednotlivým účastníkům řízení. Daňová kontrola splní svůj účel, pouze pokud zákon stanoví správci daně jeho kontrolní pravomoci při daňové kontrole a tím vzniknou odpovídající povinnosti daňovému subjektu.

#### 3.1 Povinnosti daňového subjektu

Zásadní povinností daňového subjektu je dle § 86 odst. 1 daňového řádu správci daně umožnit zahájit a provést daňovou kontrolu. Touto povinností se zabraňuje tomu, aby některé daňové subjekty neměly snahu zmařit jednání správců daně.

Daňovému subjektu jsou stanoveny další povinnosti v rámci daňové kontroly v § 86 odst. 3 daňového řádu. První z nich je **zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly**. Tímto místem by ideálně mělo být sídlo firmy (kancelář), provozovna, pronajaté prostory, ale mohou to být například i prostory u účetní firmy či u daňového poradce. Prostory by měly odpovídat pracovním podmínkám, tedy podmínkám ochrany zdraví zaměstnanců při práci.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs 11/2004-191 „nepříliš vhodně formulované ustanovení stanoví jednoznačně povinnost daňového subjektu „zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly“. To, jestli místo a podmínky (podle mínění daňového subjektu „vhodné“) vyhovují, musí sám posoudit správce daně s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly, zejména rozsah kontrolovaných písemností, její předpokládanou časovou náročnost, dostupnost takto zvoleného místa pro pracovníky správce daně, jejich časové možnosti při vyřízení dalšími pracovními úkoly. Výběr místa, které daňový subjekt zajistil, proto musí podrobit své úvaze správce daně a využít jej nebo nevyužít [a v takovém případě současně podle § 16 odst. 2 písm. g) daňového řádu převzít doklady ke kontrole provedené v sídle správce daně]. Opačný názor, zejména v tom smyslu, že daňový subjekt bude sám svým výběrem určovat, kde se kontrola provede, nejenže nemá oporu v zákoně, ale mohl by fakticky zmařit také cíl a smysl kontroly samotné” (Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 2004).

Zvolené místo pro daňovou kontrolu může ovlivnit další povinnost daňového subjektu, kterou je **předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení**. Pokud místem provádění daňové kontroly bude sídlo firmy či jiné zajištěné místo daňovým subjektem, neměl by být problém

důkazy předložit. S tím souvisí další povinnost, daňový subjekt **nesmí** správci daně **zatajit důkazní prostředky, které má k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.** Další povinností daňového subjektu je **poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací.** Tyto povinnosti neplatí pro nepodnikající fyzické osoby. Poslední povinností v tomto paragrafu je, že daňový subjekt musí **umožnit** správci daně **jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti** (Šretr, 2011, s. 65-68).

Daňový subjekt má i další povinnosti, které jsou dány daňovým řádem, jinými právními předpisy nebo jsou stanoveny zásadami a principy daňové kontroly.

Je třeba zdůraznit, že výčet povinností daňového subjektu je taxativní, tedy úplný. Správce daně nemůže okruh těchto povinností rozšiřovat, tím by porušil zásadu zákonnosti (Zatloukal, 2011, s. 107).

### 3.2 Práva daňového subjektu

Daňový subjekt má při daňové kontrole, jak jsme se již dozvěděli, celou řadu povinností. Daňový řád mu udělil i několik práv, na které má nárok a daňový subjekt by na ně neměl zapomínat či je podceňovat.

Práva daňového subjektu jsou stanovena § 86 odst. 2 daňového řádu. Daňový subjekt, u kterého je daňová kontrola prováděna, má právo **být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti.** Má právo **předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhoprovádění důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.** Posledním právem je možnost **vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.** Toto právo můžeme považovat za nejdůležitější, protože pokud by daňový subjekt toto právo nevyužil, daňová kontrola by mohla mít úplně jiný celkový výsledek.

Existují i další práva daňového subjektu, která udává daňový řád v jiných paragrafech, a daňový subjekt je může během daňové kontroly vyžadovat. Patří sem například **seznámení se s důvody opakování daňové kontroly,** dále možnost **podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob** nebo možnost **být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností** (Zatloukal, 2011, s. 107).

### 3.3 Povinnosti pracovníků správce daně při daňové kontrole

Správce daně má povinnosti, které odpovídají právům daňového subjektu. Kromě těchto, má ale i několik dalších povinností. Všechny jsou uvedeny v daňovém řádu. Dle názoru autorky je jednou nejdůležitějších povinností zachovat mlčenlivost o všem, co se při daňové kontrole pracovníci správce daně dozvěděli. Další povinností je například vrátit převzaté doklady daňovému subjektu, dále správce daně musí při kontrole postupovat v souladu s právními předpisy a musí spolupracovat s daňovým subjektem. Správce daně kontrolu nesmí zbytečně prodlužovat a v souladu se zásadou hospodárnosti pracuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Správce daně je také povinen sepsat zprávu o daňové kontrole, tj. o jejím zahájení, průběhu a ukončení. Zpráva musí obsahovat výsledek kontroly (Šaldová, 2012).

### 3.4 Práva pracovníků správce daně při daňové kontrole

Kromě práv, která odpovídají výše uvedeným povinnostem daňového subjektu, má správce daně i další pravomoci podle daňového řádu. Správce daně může pořídit záznam z průběhu daňové kontroly, musí však zúčastněné osoby předem informovat. Má také právo během kontroly vstoupit na pozemky daňového subjektu, například do provozních budov, ale má i právo na přístup k dopravním prostředkům. Dalším právem je, že si správce daně může vyžádat kopii účetních záznamů či může zajistit věci, u kterých má obavu, že by nemusely být později k dispozici, tedy nemohly by být použity k dokazování. Dále má správce daně právo vyslechnout kteroukoliv osobu jako svědka, kromě zákonem stanovených výjimek. Má právo ověřit si oprávnění osoby jednat jménem daňového subjektu, dále může stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, pokud nelze stanovit daň dokazováním (Šaldová, 2012).

Dle § 247 daňového řádu má správce daně právo uložit během daňové kontroly pořádkovou pokutu do výše 50 000 Kč. Tu může uložit tomu, kdo při jednání závažně ztěžuje správu daní tím, že ruší pořádek a chová se urážlivě k úředním osobám navzdory tomu, že byl již napomenut nebo neposlouchá pokyny úředních osob. V některých případech může správce daně uložit pokutu až do výše 500 000 Kč tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nesplní ve stanovené lhůtě své procesní povinnosti nepeněžitě povahy, které mu byly stanoveny zákonem, případně správcem daně.

## 4. Fáze daňové kontroly

Průběh daňové kontroly lze rozdělit do tří fází, které jsou představeny v následujících podkapitolách. Jsou jimi zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly.

### 4.1 Zahájení daňové kontroly

Před zahájením daňové kontroly by měl správce daně předem informovat kontrolovaný daňový subjekt o budoucím zahájení daňové kontroly. Obsahem této informace by měl být zejména začátek daňové kontroly a předmět daňové kontroly. Oznámení o daňové kontrole není dáno zákonem, není tedy povinností správce daně daňový subjekt informovat. Správce daně by tak měl učinit proto, aby splnil zásadu součinnosti. Pokud by ovšem (v extrémním případě) informování daňového subjektu o blížící se daňové kontrole mohlo způsobit zmaření daňové kontroly ze strany daňového subjektu, správce daně neinformuje daňový subjekt. Forma oznámení o zahájení daňové kontroly může být provedena formálním způsobem například výzvou, oznámením či neformálním způsobem, například telefonátem. Oznámení o daňové kontrole představuje pro daňový subjekt výhodu. Může se na daňovou kontrolu připravit, vytvořit podmínky pro zahájení daňové kontroly a připravit potřebné dokumenty (Zatloukal, 2011, s. 36-37).

Daňová kontrola je dle § 87 odst. 1 daňového řádu „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.“

Předmětem daňové kontroly se rozumí daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu či jiné informace potřebné ke správnému zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňové řízení je takové řízení, které se vztahuje k jedné konkrétní dani, která je posuzována k jednomu konkrétnímu zdaňovacímu období, případně ve vztahu k jednotlivé daňové skutečnosti (Zatloukal, 2011, s. 38).

V praxi jsou většinou předmětem daně daňová přiznání, například daňové přiznání k dani z příjmu, dani z přidané hodnoty. (Hospodářská komora České republiky, 2018).

Rozsahem daňové kontroly je stanoveno, zda správce daně provede daňovou kontrolu komplexně, kontrole budou tedy podrobeny všechny daně, ke kterým je daňový subjekt zaregistrován nebo bude daňová kontrola provedena pouze na jednu daň (Kobík, 2006, s. 68).

„Zjistí-li správce daně nějaké nesrovnalosti, může rozsah kontroly rozšířit (nebo naopak zúžit). Příkladem může být situace, kdy je původní kontrola zahájena pouze pro období jednoho kalendářního roku a následně je rozšířena na dobu delší. Nebo při kontrole DPH vznikne pochybnost ohledně daně z příjmů, pak může správce daně rozsah kontroly rozšířit i na daň z příjmů“ (Hospodářská komora České republiky, 2018).

Aby daňová kontrola mohla začít, musí být řádně zahájena. Daňová kontrola je skutečně zahájena v okamžiku, kdy začne faktické zahájení daňové kontroly, nikoliv formální zahájení. Faktickým zahájením se rozumí skutečné zahájení prověřování daňového subjektu, tím je myšleno prověřování daňového základu či jiných skutečností pro stanovení daně. Formální úkony nejsou brány jako zahájení daňové kontroly zejména proto, že nevedou k prověřování daňového subjektu. A proč je rozdíl mezi faktickým a formálním zahájením tak důležitý? Protože v okamžiku, kdy je zahájena daňová kontrola, začíná běžet tříletá prekluzivní lhůta pro nové vyměření daně a také nastává situace, kdy daňový subjekt nemůže podat dodatečné daňové přiznání. Prekluzivní lhůta je časové období, ve kterém lze stanovit daň, po uplynutí této lhůty již stanovení daně není možné (Václavík, 2011).

Jak již bylo uvedeno, daňová kontrola je zahájena dnem, kdy byl daňový subjekt informován o předmětu a rozsahu daňové kontroly a současně s tím byla zahájena kontrolní činnost. Tento úkon není jinak dále zákonem specifikován. Jakým způsobem by mohl správce daně oznámit daňovému subjektu předmět a rozsah daňové kontroly a současně přitom zahájit kontrolní činnost? Dle ustanovení si lze představit pouze okamžik, kdy mezi správcem daně a daňovým subjektem proběhne ústní jednání (Zatloukal, 2011, s. 44).

Touto informací je myšlena fyzická přítomnost daňového subjektu při zahájení daňové kontroly. Tato skutečnost se může v blízké době změnit, protože daňový řád v současné chvíli čeká na schválení rozsáhlé novelizace senátem. Zachardová (2019) uvedla: „k zahájení daňové kontroly by již neměla být vyžadována fyzická přítomnost daňového subjektu (osobní jednání), nově bude stačit doručit oznámení o zahájení daňové kontroly. Důvodem je snaha o zjednodušení procesu zahájení, který by měl přispět k zrychlení daňové kontroly.“

Výsledkem jednání je sepsání protokolu správcem daně, ve kterém je uveden předmět a rozsah daňové kontroly (Zatloukal, 2011, s. 44).

Dále v protokolu musí být dle § 60 odst. 3 daňového řádu uvedeno místo jednání, časový úsek trvání jednání, správce daně a případně další úřední osoby, které úkon vedly, případně další osoby, které se úkonu účastnily, vylíčení průběhu jednání, označení dokladů a jiných listin

odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, zda poučení porozuměly, návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám.

Protokol je sepisován především pro plnění důkazné funkce, měl by tedy zaznamenat to, že kontrolní činnost byla skutečně zahájena (Zatloukal, 2011, s. 45).

Takovéto zahájení kontroly bychom mohli považovat za standardní, ale může nastat také situace, kdy tento postup nebude možný. To nastává v případě, kdy daňový subjekt zabrání zahájení daňové kontroly svojí nepřítomností, v této situaci může správce daně využít výzvu k zahájení daňové kontroly. Nepřítomností není myšleno, že správce daně nezastihne daňový subjekt v jeho sídle či jiném místě, kde by se měl daňový subjekt nacházet. Není ani přípustné, aby se správce daně nepokusil o zahájení daňové kontroly, tedy neinformoval daňový subjekt a ihned využil výzvu k zahájení. Je tím myšleno, že se daňový subjekt úmyslně vyhýbá správci daně a snaží se překazit zahájení daňové kontroly. Pokud by správce daně neoprávněně využil výzvu k zahájení, porušil by tím zásadu zákonnosti (Zatloukal, 2011, s. 47).

Ve výzvě správce daně uvede místo zahájení daňové kontroly a předmět daňové kontroly. Dále je uvedena lhůta, ve které je daňový subjekt povinen oznámit správci daně den a hodinu, kdy je připraven na zahájení daňové kontroly. Pokud tak daňový subjekt neučiní, aniž by měl závažný důvod, může správce daně daň stanovit pomocí pomůcek, či může daň sjednat. Správce daně může využít pomůcky, které má k dispozici, například z předchozího průběhu řízení, protože se pokoušel nejprve stanovit daň dokazováním. Nebo si správce daně pomůcky obstará, buď v součinnosti s daňovým subjektem, případně i bez jeho součinnosti. Pomůckami mohou být podaná vysvětlení, vlastní poznatky správce daně, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností nebo důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Nelze-li daň stanovit ani podle pomůcek, správce daně sjedná s daňovým subjektem daň při ústním jednání, jehož výsledkem je protokol o ústním jednání. Součástí protokolu je rozhodnutí, ve kterém je uvedena výše sjednané daně (Generální finanční ředitelství, 2015).

Daňovou kontrolu může správce daně zahájit také z podnětu třetích osob, na základě udání. Takto započaté kontroly jsou spíše výjimečné, protože správce daně má sestavený plán kontrol, které bude provádět. Správce daně si pro provádění daňových kontrol vybírá zejména takové daňové subjekty, které vykazují v dlouhodobém časovém úseku ztrátu, mají silné výkyvy v hospodářském výsledku nebo se jedná o nekontaktní daňový subjekt, podnikatele, který



neplní své povinnosti, například nezveřejňuje výroční zprávy. Velmi často jsou kontrolovány subjekty, které mají nadměrný odpočet, protože tím se dopouští závažné hospodářské kriminality (Hospodářská komora České republiky, 2018).

## 4.2 Průběh daňové kontroly

Poté, co je daňová kontrola některým z výše uvedených postupů zahájena, může začít vlastní proces daňové kontroly. Průběh kontroly není nikterak stanoven zákonem a je pouze na správcích daně, jak bude kontrola probíhat. Správce daně musí „pouze“ respektovat limity, které mu jsou dány zákonem a také musí respektovat zásady, které byly uvedeny a popsány výše. Samozřejmě jeho způsob provádění daňové kontroly musí vést ke správnému zjištění a stanovení daně. Správci daně si mezi sebou předávají zkušenosti a postupy, které používají při daňové kontrole, díky tomu se průběh kontroly neustále zdokonaluje (Zatloukal, 2011, s. 108).

Průběh daňové kontroly lze rozdělit do čtyř fází, které jsou postupně popsány: fáze seznamovací, fáze shromažďovací, fáze vyhodnocovací a fáze dokazování.

### 4.2.1 Fáze seznamovací

V této fázi získává správce daně informace od daňového subjektu. Tyto informace mu pomůžou k tomu, aby se mohl co nejlépe rozhodnout, jak a co bude prověřovat. Rozsah informací, které je daňový subjekt povinen poskytnout správci daně je omezen zákonem. Daňový subjekt musí poskytnout informace o velikosti daňového subjektu, o vlastnické struktuře, o způsobu vedení účetnictví a také musí poskytnout informaci o druhu ekonomické činnosti, kterou vykonává (Zatloukal, 2011, s. 108).

V seznamovací fázi je důležité, aby se správcem daně jednala osoba, která má potřebnou kvalifikaci a zná všechny potřebné informace nejen o chodu podniku, ale má přehled i o účetních a daňových záležitostech. Touto osobou by měl mít samotný daňový subjekt, případně jeho zástupce (Zatloukal, 2011, s. 109).

V zájmu obou stran by průběh této fáze měl být rychlý a vstřícný. Pokud bude daňový subjekt spolupracovat se správcem daně, daňová kontrola skončí brzy a nebude zbytečně prodlužována. Proto by měl daňový subjekt poskytnout správci daně co nejrychleji, co nejvíce informací o své činnosti. Pro správce daně je důležité mít co nejvíce informací, aby mohl rychle sestavit plán kontroly. Plán daňové kontroly, by měl obsahovat časový rozsah daňové kontroly a představu o tom, jak bude daňová kontrola probíhat. Na tyto informace nemá daňový subjekt právo, ale na druhou stranu, pokud je správce daně daňovému subjektu sdělí, nejedná se o porušení

zákona. Správci daně tyto informace sdělují subjektům kvůli tomu, aby předešli možným nedorozuměním (Zatloukal, 2011, s. 108).

#### 4.2.2 Fáze shromažďovací

V této fázi si správce daně opatřuje potřebné podklady pro daňovou kontrolu od daňového subjektu. Na základě těchto podkladů si správce daně zvolí kontrolní techniky, které bude využívat během vykonávání daňové kontroly, a které odpovídají předmětu daňové kontroly (Zatloukal, 2011, s. 109-110).

V tuto chvíli nastává situace, kdy správce daně uplatňuje svá práva dle § 81 daňového řádu. Na druhé straně tím vznikají povinnosti daňovému subjektu.

Dle § 81 odst. 1 daňového řádu má „úřední osoba právo na přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní.“

Dle § 81 odst. 2 daňového řádu „správce daně může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat.“

Zde může vzniknout otázka: kdo uhradí náklady vzniklé v souvislosti s vytvořením kopie či opisu? Dle komentáře daňového řádu od Lichnovského a kol. (2016) „se situace liší s ohledem na to, u koho je místní šetření prováděno. Je-li prováděno šetření u daňového subjektu ve věci jeho vlastní daňové povinnosti, nese vzniklé náklady tento subjekt sám – viz § 107 odst. 1 daňového řádu. Bude-li však místní šetření prováděno u třetí osoby (např. místní šetření prováděné za účelem vyhledání důkazního prostředku důležitého pro daňové řízení jiného daňového subjektu), ponese náklady vzniklé s vyhotovením kopie či opisu správce daně. Tato skutečnost vyplývá z § 107 odst. 2 daňového řádu.“

Dle § 81 odst. 3 daňového řádu „v rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.“

#### 4.2.3 Fáze vyhodnocovací

Cílem této fáze je provést podrobnou analýzu shromážděných podkladů a zkontrolovat, zda vše, co daňový subjekt vykonal v rámci své činnosti, bylo v souladu s hmotněprávními předpisy. Tuto fázi lze považovat za klíčovou. Je pro správce daně nejtěžší, protože neexistuje žádný „návod“ jak samotné vyhodnocení provést. V žádném zákoně, předpise nebo vnitřní směrnici nejsou uvedeny techniky a postupy, jak daňovou kontrolu zrealizovat. Záleží na správci daně,

jaké metody při vykonávání daňové kontroly využije. Tyto metody využívá na základě jeho předchozích zkušeností, na základě znalostí daňových zákonů a jiných souvisejících předpisů (Zatloukal, 2011, s. 115-116).

Správce daně zjistí skutkový stav, pomocí něj vypočte správnou výši daně a tu porovná s přiznanou výší daně daňového subjektu. Správnost vykázané daně zkontroluje správce daně pomocí tří základních elementů: detekce skutkového stavu, verifikace důkazních prostředků a estimace zjištěného skutkového stavu. Detekce je ve své podstatě vyhledávání problematických oblastí a následné ověření těchto oblastí. Jde tedy o získání dostatečného množství informací, jejich následné vyhodnocení vede ke zjištění skutkového stavu. Detekce musí být provedena, protože správce daně nemůže spoléhat na to, že daňový subjekt mu sdělí všechny stavy, které uvedl v daňovém přiznání dobrovolně. Verifikace je ověřování správnosti předložených a obstaraných důkazních prostředků. Správce daně musí důkazní prostředky ověřit z více nezávislých informačních kanálů, tím se zvyšuje pravděpodobnost jejich pravdivosti. Estimace je právní vyhodnocení a samostatný správný výpočet daňové povinnosti správcem daně. Jedná se vlastně o matematický úkol, který má za cíl správně spočítat daňovou povinnost (Hanzl, 2008).

Pokud v rámci detekce nezjistil správce daně skutkový stav, v rámci estimace stanoví základ daně a daň pomocí pomůcek. Tento postup stanovení správné výše daně není pro správce daně závazný. Jde o postup, který správci daně využívají, protože je osvědčený a ví, že za jeho pomoci dosáhnou požadovaného cíle (Zatloukal, 2011, s. 117).

Správce daně při provádění daňové kontroly využívá metodu systematické kontroly nebo namátkovou metodu. Systematická kontrola je využívána u malých podniků, protože je velice důkladná, u středních a velkých podniků by taková kontrola zabrala příliš mnoho času. Proto se u větších podniků využívá namátková kontrola, která by měla být dostačující pro správné stanovení daně a zároveň by měla být rychlejší. Správce daně využije takové techniky, aby získal dostatečný přehled o správnosti stanovené daně (Zatloukal, 2011, s. 117-118).

#### 4.2.4 Fáze dokazování

„Dokazování je proces hodnocení důkazních prostředků a z nich vzešlých důkazů, prováděný za účelem zjištění skutečného stavu věci. Smyslem je odhalit v minulosti nastalé skutečnosti tak, aby bylo objasněno, jak se zjišťovaný skutkový stav udál.“ (Lichnovský a kol., 2016).

Daňovému subjektu vzniká povinnost předkládat důkazní prostředky, které potvrzují správnost uvedené výše daně. Správce daně má povinnost zjistit skutečnosti potřebné ke správnému

zjištění daně co nejúplněji. Pokud by tak neučinil, jednalo by se o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Takové jednání by mohlo vést k nesprávnému zjištění skutkového stavu (Zatloukal, 2011, s. 188-189).

V této fázi je důležité definovat důkazní břemeno, které je upraveno v § 92 daňového řádu. Tento paragraf jednoznačně definuje, jaké skutečnosti musí během daňové kontroly prokazovat daňový subjekt a jaké správce daně, ale již nedefinuje daňové břemeno jako pojem (Zatloukal, 2011, s. 189).

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 29 Odo 813/2001 je důkazním břemenem myšlena „procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 2001).

Důkazní břemeno daňového subjektu je mnohem rozsáhlejší než důkazní břemeno správce daně. Tato skutečnost je dána tím, že daňový subjekt je ten, kdo by měl detailně znát všechny informace o průběhu své činnosti a měl by mít přehled o svých příjmech a výdajích (Zatloukal, 2011, s. 189).

Daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, jedná se o tzv. břemeno tvrzení, a má povinnost toto tvrzení dokázat, jedná se o tzv. břemeno důkazní (Generální finanční ředitelství, 2015).

Může se zdát, že daňový subjekt je povinen prokazovat cokoli, ale není tomu tak, protože Nejvyšší správní soud vymezil hranice důkazního břemene daňového subjektu. Dle rozsudku 8 Afs 112/2006-53 „důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, správce daně je oprávněn vyzývat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co ve vztahu k deklarovaným skutečnostem daňový subjekt sám tvrdí, a v situaci, kdy daňový subjekt předložil dostatečně přesvědčivé důkazy k prokázání jím uváděných skutečností, je třeba vycházet z toho, že své důkazní břemeno unesl“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 2006).

Důkazní břemeno správce daně. Dle § 92 odst. 5 daňového řádu, má správce daně povinnost prokázat:

- a) „oznámení vlastních písemností,
- b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,

- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
- e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní,
- f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

Poslední důležitou informací, kterou je potřeba ve fázi dokazování zmínit, jsou důkazní prostředky. Dle § 86 odst. 2 daňového řádu má daňový subjekt „právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.“

Důkazními prostředky mohou být dle § 93 daňového řádu všechny podklady, které vedou ke zjištění skutečného stavu věci a nejsou v rozporu s právním předpisem. Nejčastěji se jedná o podklady, jako jsou listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi, ohledání věci nebo mohou být použita tvrzení daňového subjektu. Těmi mohou být například daňová tvrzení daňového subjektu k jiné dani, případně k jinému zdaňovacímu období, dále může být použito i tvrzení z jiného daňového řízení tohoto daňového subjektu, případně může být použito i tvrzení z daňového řízení jiného daňového subjektu. Důkazním prostředkem je i protokol, který je sepisován na základě § 60 daňového řádu. Dalšími důkazními prostředky mohou být listiny, údaje poskytnuté správci daně třetími osobami a také informace získané na základě dožadání jiného státu či poskytnuté českému správci daně bez dožadání (Generální finanční ředitelství 2015).

Další podklady, které mohou být využity jako důkazní prostředek, mohou být například zvukové záznamy či fotografie (Zatloukal, 2011, s. 205).

„V daňovém řízení nelze jako jeden z důkazních prostředků ignorovat ani čestné prohlášení učiněné písemnou formou. I zde půjde o listinu obsahující skutková tvrzení třetí osoby. Bude-li však mít správce daně o pravdivosti či věrohodnosti tvrzení pochyby, bude zcela namístě tuto třetí osobu předvolat a okolnosti uvedené v čestném prohlášení zopakovat formou svědecké výpovědi“ (Lichnovský a kol., 2016).

### 4.3 Ukončení daňové kontroly

Ukončení daňové kontroly je závěrečná fáze. Začíná v momentě, kdy správce daně vyhotoví zprávu o daňové kontrole. Tuto zprávu projednají spolu s daňovým subjektem a podepíší ji. Podpisem správce daně a daňového subjektu je daňová kontrola plnohodnotně zakončena (Zatloukal, 2011, s. 241).

#### 4.3.1 Zpráva o daňové kontrole

Zpráva o daňové kontrole je odůvodněním platebního výměru, je jedním z důkazních prostředků a nelze se proti ní odvolat. Je povinností správce daně zprávu o daňové kontrole vyhotovit. Sepisuje ji tedy správce daně a musí obsahovat informace o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly. Pokud předmětem kontroly bylo více druhů daní, může správce daně ke každé prověřované dani sepsat samostatnou zprávu. Zprávu o daňové kontrole lze rozdělit do dvou částí, na obecnou a zvláštní. V obecné části jsou uvedeny informace o daňovém subjektu a základní údaje o daňové kontrole. Ve zvláštní části jsou uvedeny kontrolované daně (pokud správce daně sepisuje pouze jednu zprávu o všech kontrolovaných daních) a u každé z nich výsledek daňové kontroly. Správce daně ve zprávě uvede důvod doměřené daně, tedy konkrétní skutečnost, kterou zjistil jako odlišnou od tvrzení daňového subjektu. Ve zprávě musí dále správce daně popsat všechna skutková zjištění a musí uvést, jak tato zjištění kvalifikoval z právního hlediska. Ke každému zjištění je povinen napsat závěr a úvahu, jak se k tomuto závěru dostal. Závěrem je myšlena informace o tom, zda se skutkový stav liší od tvrzení daňového subjektu či ne. Pokud se tvrzení liší, musí správce daně uvést dopad tohoto zjištění na základ daně a samotnou daň (Zatloukal, 2011, s. 241-242).

Součástí zprávy o daňové kontrole musí být odkazy na všechny protokoly a úřední záznamy, které byly použity během daňové kontroly. Dále musí zpráva o daňové kontrole obsahovat i způsob stanovení daně (Generální finanční ředitelství 2015).

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs 55/2005-96 „ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 2005).

Zpráva o daňové kontrole musí obsahovat vyjádření daňového subjektu k výsledku daňové kontroly. Daňový subjekt uvede svá tvrzení, návrhy nebo výhrady k výsledku. Správce daně

poté musí uvést, jak se s těmito informacemi vypořádal. Naopak ve zprávě o daňové kontrole nemusí být uvedena výše stanovené daně, kterou správce daně zjistil (Zatloukal, 2011, s. 243).

#### 4.3.2 Projednání zprávy o daňové kontrole

Dle daňového řádu je nutné projednání zprávy o daňové kontrole brát jako nezbytnou podmínku pro řádné ukončení daňové kontroly. Konkrétně dle § 88 odst. 2 daňového řádu je povinen „správce daně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“

Na druhé straně má daňový subjekt povinnost dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole a následně se vyjádřit k této zprávě. Mělo by být v jeho zájmu spolupracovat se správcem daně a dostavit se k němu na projednání zprávy o daňové kontrole v rámci dodržení zásady součinnosti. Projednání a následné vyjádření se ke zprávě je pro daňový subjekt velice náročné, a proto se se správcem daně domluví na přiměřené lhůtě, ve které musí své povinnosti daňový subjekt splnit. Jak ale stanovit přiměřenou lhůtu? Délka této lhůty by měla být stanovena dle obsáhlosti zprávy o daňové kontrole a dle složitosti dané problematiky (Zatloukal, 2011, s. 244-245).

## 5. Daňová kontrola a její následky

V předchozí kapitole bylo uvedeno, že zpráva o daňové kontrole nemusí obsahovat vyčíslení výsledku zjištěného pochybení daňového subjektu. Toto vyčíslení je právě následkem daňové kontroly. Jednotlivé následky daňové kontroly jsou představeny v této kapitole.

### 5.1 Finanční následky

Po ukončení daňové kontroly může nastat několik situací. Nejčastější je, že správce daně zjistí během daňové kontroly, že stanovená a přiznaná daň daňovým subjektem neodpovídá správné výši daně. V této situaci následuje doměřovací řízení, které zahájí správce daně z moci úřední, následně vydá dodatečný platební výměr. Daňová kontrola však může skončit i tak, že správce daně nezjistí žádné rozdíly a tím jsou odstraněny jeho pochybnosti. Výsledkem daňové kontroly by v takovém případě bylo potvrzení daňové povinnosti, které uvedl daňový subjekt v daňovém přiznání. To správce daně ale neodprošťuje od povinnosti vydat dodatečný platební výměr (Skálová, 2017).

V rámci doměřovacího řízení správce daně doměří daň ve výši zjištěného rozdílu. O tomto rozdílu informuje správce daně daňový subjekt vydáním dodatečného platebního výměru (Zatloukal, 2011, s. 251).

Dle § 139 odst. 3 daňového řádu „je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.“

Pokud je vyměřená daň nižší než daň tvrzená daňovým subjektem, není daňovému subjektu tato částka automaticky vrácena, ale musí si o ni zažádat. Přeplatek bude vrácen na základě § 155 odst. 2 daňového řádu. Vrácení přeplatku je umožněno, pouze pokud správce daně nevyužije částku ke krytí nedoplatků na osobních daňových účtech daňového subjektu (Zatloukal, 2011, str. 251).

„Správce daně je této žádosti povinen vyhovět vždy, když částka vratitelného přeplatku přesáhne 100 Kč. Pokud je výše vratitelného přeplatku nižší než 100 Kč, správce daně jej může výjimečně rovněž vrátit, a to po zvážení všech okolností případu (zejména s ohledem na zásadu hospodárnosti)“ (Lichnovský a kol., 2016).

„Správce daně vrátí vratitelný přeplatek daňovému subjektu i bez jeho žádosti, pokud mu tak stanoví buď daňový řád, nebo jiný daňový zákon (např. speciální pravidla pro vrácení nadměrného odpočtu zakotvená v zákoně o dani z přidané hodnoty)“ (Lichnovský a kol., 2016).



Platební výměr je tedy rozhodnutí, kterým správce daně informuje daňový subjekt o výši stanovené daně (o výši přeplatku či nedoplatku). Dle § 102 odst. 1 daňového řádu musí platební výměr obsahovat několik náležitostí. Těmi jsou:

- a) „označení správce daně, který rozhodnutí vydal,
- b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru,
- c) označení příjemce rozhodnutí,
- d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,
- e) lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit,
- f) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,
- g) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby,
- h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.“

Daňový subjekt může proti platebnímu výměru podat odvolání. Důvodem může být například to, že se domnívá, že platební výměr není stanoven v souladu se zákony či neodpovídá skutečností (Skálová, 2017).

Pokud byl správcem daně zjištěn nedoplatek, musí daňový subjekt uhradit nejen tuto daň, ale i její příslušenství - sankce (Zatloukal, 2011, str. 254).

### 5.1.1 Sankční systém

V současném sankčním systému za pozdní úhradu a za doměření daně může udělit správce daně daňovému subjektu penále nebo úrok z prodlení (Zatloukal, 2011, str. 256).

Penále vzniká daňovému subjektu pouze v případě, kdy daň doměří samotný správce daně z vlastní iniciativy. Pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, penále mu nemůže být vyměřeno. Toto ustanovení by mělo daňový subjekt motivovat k tomu, aby v případě, kdy zjistí nesrovnalosti v daňovém přiznání, podal sám dodatečné daňové přiznání (Zatloukal, 2011, str. 257-258).

Dle § 251 odst. 1 daňového řádu „daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.“

Správce daně má dle § 251 odst. 3 daňového řádu právo na předepsání penále platebním výměrem daňovému subjektu a toto penále zároveň zapíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.

Úrok z prodlení vzniká daňovému subjektu vůči správci daně v případě, že daňový subjekt neuhradil daň do dne její splatnosti včetně. Dnem splatnosti je myšlen původní den splatnosti, nikoliv náhradní lhůta. Úrok z prodlení se začíná počítat za týden ode dne splatnosti daně (tj. pátý pracovní den následující po dni splatnosti) a počítá se každý den až do uhrazení úroku. Dnem platby je den, kdy úroky z prodlení byly připsány na účet správce daně v případě platby přes bankovní účet, pokud je úrok z prodlení placen v hotovosti, je dnem platby den, kdy úřední osoba hotovost převzala. Pokud daňový subjekt platí úroky z prodlení pomocí bankovního účtu, musí odeslat platbu s předstihem. Zákonodárce však určil lhůtu 4 pracovních dnů po splatnosti daně, ve kterých pokud přijde platba od daňového subjektu, nebude daňový subjekt sankcionován (Zatloukal, 2011, s. 259).

Dle § 252 odst. 2 daňového řádu „výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“

Jedna z dalších změn je očekávána u výše úroku z prodlení. Místopředsedkyně vlády a ministryně financí JUDr. Alena Schillerová, Ph.D. uvedla komentář „jednou z výrazných změn pro drtivou většinu poplatníků představuje snížení úroků z prodlení z 16 na 10 procent. Spolu s tímto opatřením dojde ke zrušení liberační lhůty za pozdní podání daňového přiznání a placení daní. Zároveň však výrazně navýšíme částku, od které se úrok vymáhá, a to z 200 korun na 1000 korun.“

## 5.2 Trestněprávní následky

Daňovému subjektu může kvůli nesprávně odvedené dani vzniknout nejen finanční postih, ale i mnohem horší, trestněprávní postih. Tyto postihy mohou vznikat v rámci daňové kontroly, ale i mimo ni. Pokud správce daně zjistí, že daňový subjekt spáchal trestný čin, je jeho povinností dle § 53 odst. 3 daňového řádu oznámit tuto skutečnost orgánům činným v trestním řízení (Zatloukal, 2011, str. 264).

Trestněprávní problematikou se v České republice zabývá pouze trestní zákoník, neexistuje žádný jiný speciální zákon o daňovém trestním právu. Mezi trestné činy, kterých se daňový subjekt může dopustit, patří dle trestního zákoníku:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
- neodvedení daně, pojistného a sociálního zabezpečení a podobné povinné platby,
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení,
- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (Zatloukal, 2011, str. 265).

Zajímavostí je, že trestněprávní následky mohou být uděleny pouze na konkrétní fyzickou osobu, nemohou být trestně odpovědné právnické osoby. Další zajímavostí je to, že u daňových trestných činů musí fyzická osoba úmyslně zavinit trestný čin (Zatloukal, 2011, str. 265).

Otázkou je, co je úmyslně spáchaný trestný čin? Odpověď najdeme v § 15 odst. 1 trestního zákoníku, který stanovuje, že „trestný čin je spáchán úmyslně, jestliže pachatel chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, nebo věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn.“

## 6. Obrana po ukončení daňové kontroly

Daňový subjekt se může po ukončení daňové kontroly bránit proti jejímu výsledku, pokud má podezření, že rozhodnutí správce daně bylo v nesouladu se zákony, či nesprávné a nedošlo k napravení během daňové kontroly (Zatloukal, 2011, s. 281).

Rozhodnutí, které bylo vydáno správcem daně, lze přezkoumat pomocí prostředků, které jsou zakotveny v § 108 odst. 1 daňového řádu. Lze tedy využít:

- „řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad,
- mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, nebo
- dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.“

### 6.1 Řádné opravné prostředky

Řádné opravné prostředky jsou použity v případě nepravomocného rozhodnutí správce daně, patří sem prostředek **odvolání**. Využívá se v momentě, kdy daňový subjekt nesouhlasí s obsahem rozhodnutí správce daně. Odvoláním může daňový subjekt napadnout pouze rozhodnutí správce daně, nikoliv samostatnou zprávu o daňové kontrole. Musí tedy s odvoláním počkat do chvíle, kdy bude správcem daně informován o obsahu rozhodnutí. Tímto rozhodnutím je v případě daňové kontroly platební výměr (Skálová, 2017), (Zatloukal, 2011, s. 282).

Speciální formou řádného opravného prostředku – odvolání – je tzv. rozklad. Odvolání se nazývá rozkladem v případě, kdy rozhodnutí vydal ústřední správní orgán nebo osoba stojící v jeho čele. Nejčastěji půjde o rozhodnutí Ministerstva financí, potažmo jeho ministra (Lichnovský a kol., 2016).

### 6.2 Mimořádné opravné prostředky

„Mimořádné opravné prostředky je možné za splnění zákonných podmínek použít pouze proti pravomocným rozhodnutím v daňovém řízení“ (Zatloukal, 2011, s. 281).

Do této skupiny lze zařadit **obnovu řízení**. Tento prostředek lze rozdělit na **návrh na povolení obnovy řízení** a na **nařízení obnovy řízení**, které spadá do dozorčích prostředků. Oba tyto prostředky mají stejný cíl, ke kterému směřují, obnovit řízení, které již pravomocně skončilo. Rozdíl je pouze v tom, jaký subjekt prostředek uplatní. Návrh podává daňový subjekt, nařízení vytváří správce daně. Využívá se v situacích, kdy nebyl platební výměr napaden odvoláním

v odvolací lhůtě nebo pokud daňovému subjektu bylo již doručeno rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutí o obnově řízení musí být dostatečně odůvodněno. Obnova řízení se uskuteční, pouze pokud byly nalezeny nové důkazy či jiné nové skutečnosti, které nemohly být uplatněny již dříve (bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně), ale byly součástí původního řízení a které by zároveň mohly mít vliv na výsledek daňové kontroly (Zatloukal, 2011, s. 290-291).

### 6.3 Dozorčí prostředky

Dozorčí prostředky slouží k ochraně objektivního práva (zákonnosti). K jejich použití jsou oprávněni pouze správci daně z moci úřední. Do dozorčích prostředků spadá **nařízení obnovy řízení a přezkumné řízení** (Zatloukal, 2011, s. 281).

Obnova řízení je zařazena do dozorčích prostředků pouze v případě, kdy je nařízena. Tento prostředek byl již specifikován v předchozí podkapitole – mimořádné opravné prostředky.

Podnět k přezkoumání řízení může podat daňový subjekt správci daně. Daňová správa poté prověří tyto podněty. Pokud nenajde žádné důvody k zahájení přezkoumávajícího řízení, sdělí tuto informaci daňovému subjektu, který návrh podal. Spolu s touto informací sdělí daňovému subjektu důvody, proč nebude zahájeno přezkumné řízení. Přezkumné řízení však může být zahájeno pouze správcem daně z moci úřední. Cílem řízení je zrušit daňové rozhodnutí, které bylo vydáno v rozporu s právními předpisy (Šaldová, 2012).

## 7. Kritéria výběru daňových subjektů pro daňovou kontrolu

Daňovou kontrolu může zahájit správce daně namátkou u jakéhokoliv daňového subjektu. V současné době se tento způsob již příliš nevyužívá a finanční úřady si vybírají subjekty pro kontrolu podle různých kritérií a zaměřují se na subjekty, které vykazují „indicie“ k tomu, že jsou zapleteni v daňovém podvodu či udělaly chybu v přiznané dani. Těchto subjektů je celá řada, proto finančním úřadům ani nezbyvá tolik času na namátkové kontroly. Navíc jsou často daňové kontroly, při kterých jsou odhaleny daňové úniky, velice časově náročné.

Kritéria výběru daňových subjektů pro kontrolu nejsou stanovena žádným předpisem, ani daňovým řádem. Je pouze na úvaze finančních úřadů, jaký postup při výběru daňových subjektů pro kontrolu zvolí.

Metody (kritéria, postupy), podle kterých jsou daňové subjekty vybírány, nejsou centrálně stanoveny. Každý finanční úřad má své techniky, jakými vybírá subjekty pro kontrolu. Proto se postupy v jednotlivých regionech mohou od sebe lišit. Kritéria se také liší podle toho, jaká daň je kontrolována. U daně z příjmů se kontrolují ty subjekty, které například vykazují několik let po sobě ztrátu nebo přiznaly nižší příjmy, než vyplývá z oznamovací povinnosti třetích stran. U daně z přidané hodnoty se finanční úřady zaměřují na subjekty, které například mají vysokou daňovou povinnost, která nebyla uhrazena nebo na subjekty, které vykazují nezvykle vysoký vývoz zboží (při porovnání s ostatními subjekty) a uplatňují vysoký nadměrný odpočet (Hanzl, 2008).

Výběr daňových subjektů pro daňovou kontrolu provádějí zaměstnanci kontrolních oddělení nebo pracovníci vyměřovacích oddělení, kteří mají k dispozici potřebné informace o subjektech. Těmito informacemi jsou zejména údaje o způsobu plnění peněžitých i nepeněžitých povinností daňového subjektu či výše přiznaných zdanitelných příjmů a majetku (Matyáš, 2010).

Kritéria výběru daňových subjektů, která jsou nejčastěji využívána lze rozdělit do několika skupin, které jsou představeny v následujících částech práce. Správci daně by se při výběru subjektů pro kontrolu měli alespoň některými z uvedených kritérií řídit. Pokud by finančními úřady byly vybrány nevhodné subjekty, mělo by to významný vliv na efektivitu daňové kontroly, která by se kvůli špatnému výběru snižovala.

## 7.1 Výběr daňových subjektů dle databáze ADIS

„Automatizovaný daňový informační systém (ADIS) je aplikačně technickou podporou Finanční správy České republiky. Jedná se o celorepublikovou aplikaci, která má vybudovanou jednotnou technickou infrastrukturu“ (GiST, 2020).

ADIS neslouží jen pro potřeby daňové kontroly, má několik dílčích modulů, které finanční správa využívá i pro jiné účely. Moduly, které ADIS obsahuje, jsou například registr daňových subjektů, zpracování daňových tvrzení jednotlivých daní, modul nezbytné systémové podpory, či moduly společných průřezových činností, které jsou potřebné pro správu daní či převod finančních prostředků oprávněným osobám (GiST, 2020).

„Systém ADIS shromažďuje veškeré údaje o podaných daňových přiznáních daňových subjektů, údaje v nich uvedené, údaje o registraci daňových subjektů, jejich vazbách na jiné daňové subjekty z titulu majetkového propojení, osobní účasti v jiných daňových subjektech“ (Růžičková, 2008).

Jak je ADIS využíván pro daňovou kontrolou? Výběr daňových subjektů uskutečňuje vedoucí oddělení kontroly. V systému ADIS zvolí úlohu DAD – KONTROLA – PŘÍPRAVA A VÝBĚR DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ KE KONTROLE. V úloze pracovník zvolí kritéria výběru subjektů ke kontrole. Kritériem může být například snižující se daňová povinnost, pokles obratu či výkonnosti, opakovaná ztráta či dosud neprovedená kontrola. Na základě zvolených kritérií vytvoří vedoucí oddělení sestavu, následně provede analýzu sestavy. To znamená, že na vyměřovacím oddělení prověří daňová přiznání a zpracuje údaje z databáze ADIS (přehled o základech daní či ztrátách, rozbor výkazů, přehled podaných přiznání). Následně je sestava předána pracovníkovi na vyhledávací činnost, který provede rozbor a rozhodne, zda u daňového subjektu bude daňová kontrola provedena. Pracovník poté vytvoří plán kontrol, který předloží vedoucímu oddělení pro schválení. Případně si plán tvoří sám vedoucí oddělení (Matyáš, 2010).

„Systém Finanční správy ADIS od IBM je dnes jeden z nejzastaralejších systémů státu, který stále funguje“ (Finanční správa, 2016).

ADIS stále funguje díky tomu, že se neustále vyvíjí a přizpůsobuje požadavkům, které na něj jsou kladeny jednak ze strany informační politiky Generálního finančního ředitelství, tak ze strany legislativy: V neposlední řadě na něj kladou stále nové požadavky i uživatelé tohoto systému (GiST, 2020).

## 7.2 Výběr daňových subjektů podle podaných daňových přiznání

Další způsob výběru subjektů pro kontrolu je, že správci daně vyberou subjekty pro kontrolu na základě podaných daňových přiznání. Daňové subjekty podají daňové přiznání k dani z příjmů či podají daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Po každém termínu pro podání těchto přiznání, správci daně vyberou subjekty, u kterých navrhuji provedení daňové kontroly. Subjekty vyberou na základě mimořádných skutečností, například mají prudký pokles výkonnosti či mají prudký nárůst nákladů při stejné výkonnosti. Pokud nastane některá z mimořádných skutečností, nemusí se ihned jednat o podvod. Je třeba si připustit, že přiznání vyplňoval člověk, mohlo se jednat pouze o chybu, kterou nezamýšlel (Matyáš, 2010).

## 7.3 Výběr daňových subjektů dle jeho charakteristik

Dle Kounkové (2008), které sdělili tyto informace na finančním úřadě v Jihlavě, je daňový subjekt pro daňovou kontrolu vybírán dle jeho charakteristik. Správce daně má sestavena kritéria, podle kterých daňový subjekt pro kontrolu vybírá. Subjekt může dle své charakteristiky získat 3,1 či 0 bodů. Čím více bodů získá, tím je větší pravděpodobnost kontroly.

Kritéria pro výběr daňového subjektu dle jeho charakteristik autorka převzala od Kounkové (2008). Pro tuto práci bylo vybráno jen několik příkladů kritérií. Ty jsou uvedeny v následující tabulce č. 1.

Nekontaktní daňový subjekt, je takový subjekt, který nepodává daňová přiznání, nereaguje na výzvy správce daně nebo se často dopouští chyb v podaných přiznáních (Kounková, 2008).

Tabulka 1: Kritéria výběru daňového subjektu pro kontrolu

Kritérium	3 body	1 bod	0 bodů
Ztráta	Subjekt vykázal ztrátu 2x za tříleté období.	Subjekt vykázal ztrátu 1x za tříleté období.	Subjekt nevykázal ztrátu.
Ukončení činnosti	Subjekt ukončil svoji činnost.	Subjekt svoji činnost ukončuje a probíhá likvidace.	Subjekt svoji činnost neukončuje.
Vazba na subjekt, který byl součástí daňových úniků	U subjektu byly prokázány vazby s rizikovými subjekty.	U subjektu nebyly prokázány vazby s rizikovými subjekty.	Subjekt nemá vazby s rizikovými subjekty.
Nedostatky na více daních	Zjištěny nedostatky na více daních.	Zjištěny nedostatky u jedné daně.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Nekontaktní subjekt	Subjekt nepodává daňová přiznání a nereaguje na výzvy správce daně.	Subjekt nepodává daňová přiznání, ale reaguje na výzvy správce daně.	Subjekt podává daňová přiznání a reaguje na výzvy správce daně.

Zdroj: Kounková (2008), zpracováno autorkou



## 7.4 Výběr daňových subjektů na základě jiného důvodu

Daňová kontrola může být zahájena i na základě jiných informací, zde jsou některé příklady:

- Dle Fojtíkové (2008) může podnět pro provedení daňové kontroly podat správce daně, pokud má oprávněný důvod, že vznikly zákonné podmínky pro existenci daňové pohledávky.
- Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu 59 A 4/2018-61: „je výběr daňových subjektů ke kontrole výhradně v kompetenci správce daně. Může se uskutečnit na základě podnětů od třetích osob, na základě rizikových analýz finanční správy, i bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. Pokud jde o zacílení svého prověřování, má správce daně široké správní uvážení, které je limitováno v zásadě jen podmíněným zákazem opakovaných daňových kontrol v § 85 odst. 5 daňového řádu a obecnou zásadou proporcionality, což ale v projednávané věci namítáno není“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 2018).
- Dle Matyáše (2010) může finanční úřad požádat správce daně z jiného finančního úřadu o provedení daňové kontroly u daňového subjektu. Jiný finanční úřad požádá proto, že daňový subjekt nespadá do pravomoci finančního úřadu, který odhalil podezřelou transakci.
- Dle Růžičkové (2008) může být daňová kontrola zahájena na základě podání vnějšího podnětu ze strany Policie České republiky, celních orgánů nebo může kontrola být započata na základě stížnosti.
- Dle Fojtíkové (2008) mohou být iniciátorem daňové kontroly informace získané na základě spolupráce s Útvarem pro odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality nebo spolupráce s Útvarem pro odhalování korupce a finanční kriminality.
- Dle názoru autorky může být kontrola u daňového subjektu zahájena i proto, že byl již dříve kontrolován a byly u něj zjištěny závažné nedostatky v přiznané dani.
- Dle názoru autorky budou často kontrolovány také subjekty, které obchodují s rizikovými komoditami (minerální olej, kovy, atd.), protože na těchto obchodech vznikají často značné daňové úniky.

## 8. Analýza daňových kontrol v letech 2013 – 2018

V této části bakalářské práce je provedena analýza daňových kontrol, které byly provedeny v letech 2013 až 2018. V době, kdy je tato práce vypracována, není ještě zveřejněna výroční zpráva za rok 2019. Analýza je provedena pouze na daních, které vybírá finanční správa. V tabulkách jsou uvedeny jednotlivé daně, které finanční správa kontrolovala v jednotlivých letech v rámci daňové kontroly.

Pro přehlednost byl v tabulkách název daň z příjmů fyzických osob zkrácen na daň z příjmů FO, název daň z příjmů právnických osob byl zkrácen na daň z příjmů PO.

### 8.1 Počet daňových kontrol

Aby mohla být zpracována v následující kapitole efektivita daňové kontroly, je důležité nejdříve analyzovat počet provedených daňových kontrol v jednotlivých letech a zjistit, jaká byla výše doměřených daní na těchto kontrolách.

V následující tabulce č. 2 můžeme vidět počet provedených kontrol v jednotlivých letech na jednotlivých daních.

Tabulka 2: Analýza počtu daňových kontrol v letech 2013 - 2018

Druh daně	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Daň z přidané hodnoty</b>	10 228	11 565	10 130	8 351	6 712	5 256
<b>Daň z příjmů PO</b>	5 860	6 025	4 396	2 895	2 001	2 147
<b>Daň z příjmů FO – podávající příznání</b>	7 611	8 057	5 714	3 573	2 352	1 788
<b>Daň z příjmů FO – ze závislé činnosti</b>	4 530	4 964	3 479	2 095	1 599	1 309
<b>Daň z příjmů zvláštní sazba</b>	1 649	1 952	1 223	913	659	596
<b>Daň z nemovitých věcí</b>	513	1 207	370	89	50	21
<b>Daň z nabytí nemovitých věcí</b>	-	0	1	1	1	0
<b>Daň dědická, darovací, z převodu nemovitosti</b>	4	0	0	0	1	0
<b>Daň silniční</b>	3 154	3 353	2 134	1 023	596	596
<b>Daň z hazardních her</b>	-	-	-	-	0	2
<b>Celkem</b>	33 549	37 123	27 447	18 940	13 971	11 715

Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

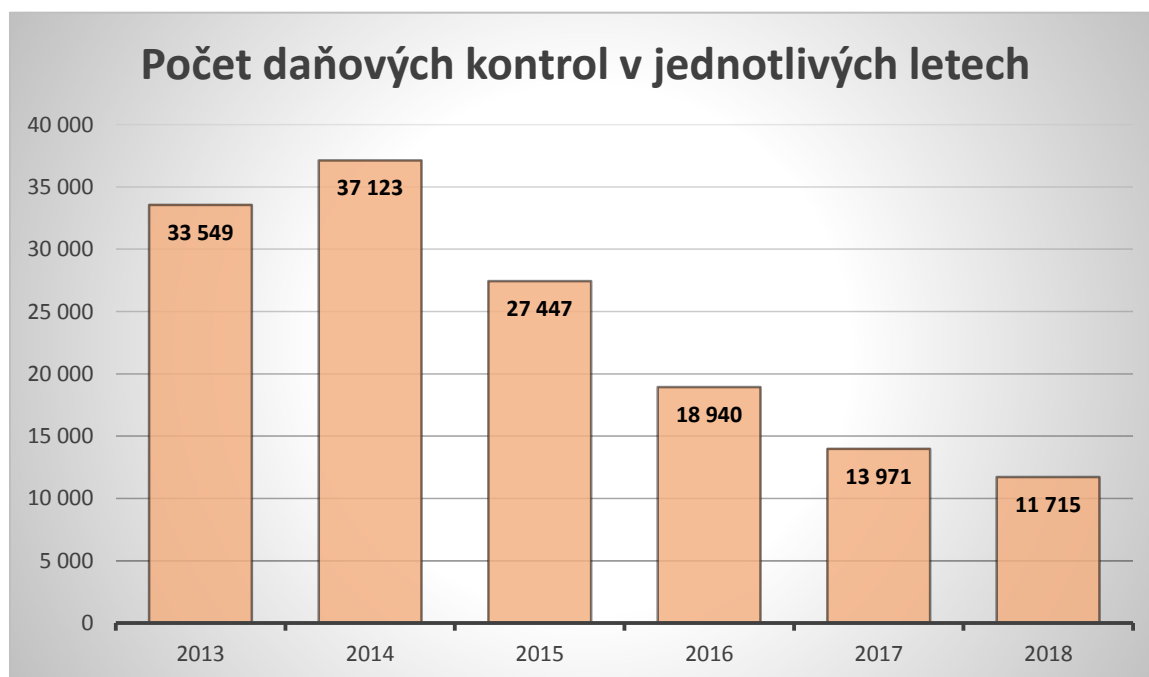
Z tabulky č. 2 je zřejmé, že daňová kontrola je zaměřována zejména na daň z přidané hodnoty. Finanční správa se zaměřila na daňové subjekty, které vykazovaly vysoké nadměrné odpočty či vykazovaly minimální rozdíl mezi základem daně na vstupu a výstupu. Také byla často daňová kontrola zahájena, protože finanční správa chtěla prověřit subjekty zapojené do řetězových podvodů (Finanční správa, 2013, 2017).

Často se také finanční správa zaměřuje na právnické a fyzické osoby. U právnických osob sledovala zejména ty, které měly vysoký obrat, případně na daňové subjekty, které opakovaně vykazovaly nízkou daňovou povinnost či opakovaně vykazovaly ztrátu (Finanční správa, 2013).

Méně často jsou prováděny kontroly u nemovitostí, protože informace jsou uvedeny v katastru nemovitostí, a tak daňové subjekty nemají příliš prostoru pro vytváření podvodů.

Daň z nabytí nemovitých věcí nabyla účinnosti 1. ledna 2014, proto je rok 2013 vyplněn pomlčkou. Stejně tak daň z hazardních her nabyla účinnosti 1. ledna 2017, proto jsou roky 2013 až 2016 vyplněny pomlčkou (-), daně nebyly vybírány, proto nemohly být ani kontrolovány.

Graf 1: Počet daňových kontrol v jednotlivých letech



Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

V grafu č. 1 je zobrazena skutečnost, že počet daňových kontrol v jednotlivých letech klesá. Proč tomu tak bylo? Jak uvedla finanční správa je to způsobeno zejména tím, že se zaměřují na daňové subjekty, u kterých jsou viditelné „indicie“, že daňové povinnosti nebyly odvedeny zcela správně, byly například zkreslené. Dále počet kontrol klesá, protože daňové subjekty

odstraňují nesrovnalosti předtím, než daňová kontrola vůbec začne. Odstranění těchto pochybností probíhá neformální cestou. Po odstranění nesrovnalostí daňová kontrola již nemusí být vůbec zahájena (Finanční správa, 2017).

Lze se domnívat, že jedním z dalších důvodů, proč se počet daňových kontrol snižuje, je to, že správci daně se zaměřují na „správné“ daňové subjekty neboli „lépe míří na cíl“, kontroly nejsou vedeny náhodně. Daňové subjekty jsou pro daňovou kontrolu vybírány dle různých kritérií, které byly uvedeny v kapitole 9. Kontrolní mechanismy správců daně se neustále zlepšují, předávají si mezi sebou zkušenosti s ostatními správci daně.

## 8.2 Výše doměřených daní

V tabulce č. 3 je uvedena výše doměřených daní, v tisících Kč. Pro přehlednost daň dědická zahrnuje daň dědickou, darovací a z převodu nemovitosti.

Tabulka 3: Výše doměřených daní v letech 2013 – 2018 (v tisících Kč)

Druh daně	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Daň z přidané hodnoty</b>	7 033 203	8 259 054	13 660 791	12 454 914	10 338 494	7 763 568
<b>Daň z příjmů PO</b>	817 386	1 013 013	1 761 077	1 759 305	849 968	2 024 120
<b>Daň z příjmů FO – podávající příznání</b>	267 490	217 046	178 242	180 733	206 036	216 089
<b>Daň z příjmů FO – ze závislé činnosti</b>	84 728	101 240	66 314	57 466	73 851	67 228
<b>Daň z příjmů zvláštní sazba</b>	8 562	8 193	43 021	49 186	72 048	72 195
<b>Daň z nemovitých věcí</b>	851	1 677	576	375	276	186
<b>Daň z nabytí nemovitých věcí</b>	-	0	0	1 438	63	0
<b>Daň dědická</b>	0	0	0	0	0	0
<b>Daň silniční</b>	16 322	14 238	11 294	6 462	3 518	4 565
<b>Daň z hazardních her</b>	-	-	-	-	0	1 361
<b>Celkem</b>	8 228 542	9 614 461	15 721 315	14 509 879	11 594 254	10 149 312

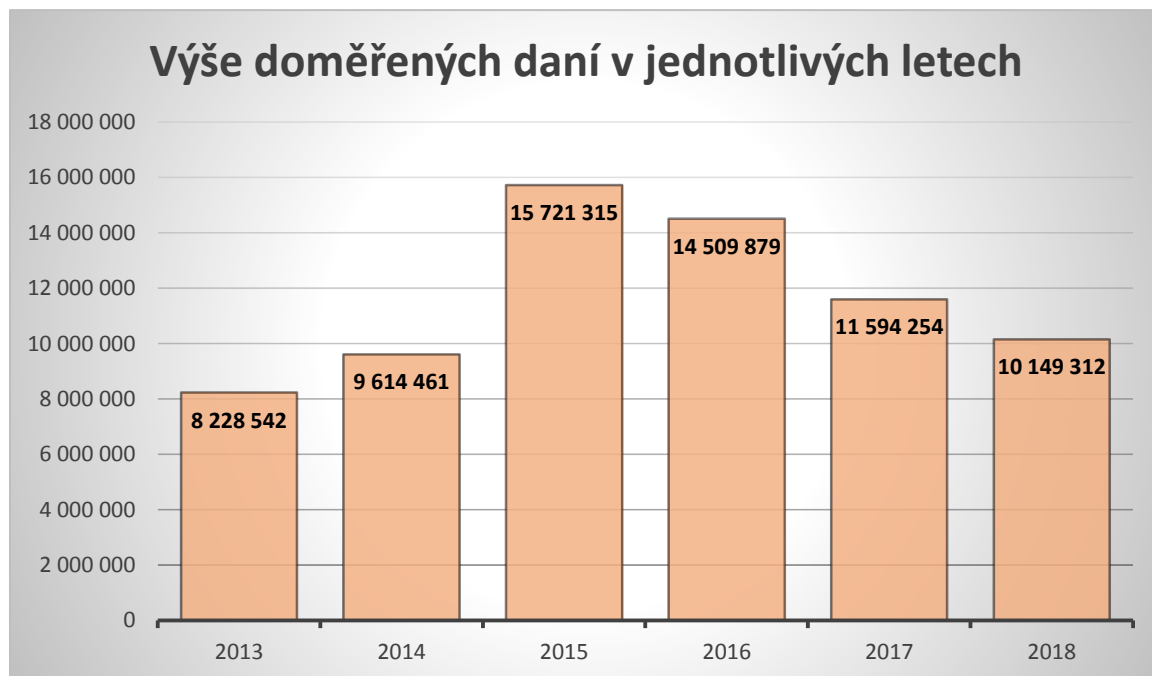
Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

Největší daňové úniky byly realizovány na dani z přidané hodnoty. Daňové subjekty realizovaly úniky pomocí organizovaných řetězových podvodů s rozsáhlou organizační strukturou, protože pro zjištění skutkového stavu musí být zapojen i mezinárodní prvek, což je pro finanční správu složitější. Finanční správa má vytipované rizikové komodity, se kterými se daňové úniky nejčastěji provádějí, proto tyto komodity pravidelně sleduje. Sledovanými komoditami jsou například pohonné hmoty, mobilní telefony, řepkový olej, výpočetní technika (Finanční správa, 2013 - 2015).

Druhé nejvyšší doměrky byly u daně z příjmů právnických osob. Byly způsobeny tím, že si právnické osoby například uplatňovaly výdaje na základě fiktivních dokladů, nesprávně uplatňovaly rezervy na opravu hmotného majetku, nesprávně vytvářely opravné položky k pohledávkám nebo nedoložily odečitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje (Finanční správa, 2014).

U daně z příjmů fyzických osob byly podvody nejčastěji realizovány neprůkazným a neúplným účetnictvím, kdy daňové subjekty nedokázaly prokázat výdaje a náklady, které si uplatnily nebo si uplatňovaly fiktivní výdaje. Dále neoprávněně uplatňovaly slevy na dani a daňová zvýhodnění na děti či krátily příjmy (Finanční správa, 2015, 2017).

Graf 2: Výše doměřených daní v jednotlivých letech



Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

Pokud bychom se pouze prostou logikou zamysleli, pokud bude provedeno více daňových kontrol, tím bude vyšší i doměřená daň, ale to není pravda. Dokazují to grafy č. 1 a č. 2.

Jak je vidět z grafu č. 2 v letech 2013 a 2014 byla výše doměřených daní nejnižší, přitom počet provedených kontrol byl v těchto letech nejvyšší. Proč? Jak již bylo řečeno, kontrolní mechanismy a způsoby vybírání subjektů pro kontrolu se neustále zlepšují. Nejspíš v těchto letech nebyly daňové subjekty vybírány příliš efektivně a mnoho kontrol tak bylo provedeno „zbytečně“.

Proč byla v roce 2015 doměřena tak vysoká daň? Hlavním důvodem je to, že finanční správa odhalila rozsáhlé podvodné řetězce obchodníků s různými komoditami, které byly již uvedeny výše. Kvůli tomu musela finanční správa iniciovat změny v zákoně. (Finanční správa, 2015)

„Významný vliv na výsledky daňových kontrol u nejsložitějších případů měla i spolupráce s Policií České republiky, celní správou a efektivní výměna informací v oblasti přímých i nepřímých daní“ (Finanční správa, 2016).

Finanční správa každý rok doměří vysokou daň, ať už kvůli daňovým únikům nebo kvůli nezamýšlené chybě. Snaží se proti daňovým únikům bojovat tím, že využívá různé nástroje.

V roce 2016 byl zaveden zásadní nástroj, který by měl pomáhat v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Bylo zavedeno kontrolní hlášení, které musejí plátcí daně povinně podávat. Tento nástroj by měl zamezit karuselovým podvodům a neoprávněným nadměrným odpočtům na dani z přidané hodnoty. Povinností daňového subjektu je vyplnit kontrolní hlášení, tím správce daně získá potřebné informace o transakcích, které daňový subjekt provedl. Kontrolní hlášení mají povinnost podat fyzické a právnické osoby registrované v tuzemsku k dani z přidané hodnoty jako plátcí daně (Dořičáková, 2018).

Další nástroj, který je využíván pro odhalování daňových úniků, je Daňová kobra. Jedná se o tým, který se skládá z Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě. Zaměřují se zejména na daň z přidané hodnoty a na spotřební daň. Členové týmu si mezi sebou předávají informace, díky kterým mají možnost vytipovat daňové úniky. Cílem Daňové kobry je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a v neposlední řadě také postih pachatelů (Finanční správa, 2020).

### 8.3 Počet „aktivních“ daňových subjektů

K počtu daňových kontrol a výši doměřených daní je zajímavé zmínit i počet aktivních daňových subjektů. Proč aktivních? Protože na daňový subjekt lze nahlížet dvěma pohledy, jako na „evidovaný“, to je reálný počet daňových subjektů, které správce daně spravuje.

„Aktivní“ daňový subjekt je takový subjekt, který byl ekonomicky aktivní ve sledovaném období. Počet „evidovaných“ daňových subjektů je tedy vyšší, než počet ekonomicky „aktivních“ daňových subjektů (Finanční správa, 2013 - 2014).

Tabulka 4: Počet ekonomicky „aktivních“ daňových subjektů v letech 2013 - 2018

Druh daně	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Daň z přidané hodnoty</b>	534 643	541 361	542 101	532 991	543 481	560 365
<b>Daň z příjmů PO</b>	527 707	549 242	567 865	590 248	614 024	637 968
<b>Daň z příjmů FO – podávající příznání</b>	1 307 757	1 317 271	1 305 647	1 304 386	1 243 009	1 234 528
<b>Daň z příjmů FO – ze závislé činnosti</b>	524 976	533 321	540 273	549 706	558 516	568 338
<b>Daň z příjmů zvláštní sazba</b>	433 321	446 835	462 326	472 743	485 225	499 210
<b>Daň z nemovitých věcí</b>	4 123 003	3 854 229	3 893 619	3 960 311	4 005 618	4 054 423
<b>Daň z nabytí nemovitých věcí</b>	-	139 954	210 418	221 807	221 964	229 452
<b>Daň dědická, darovací, z převodu nemovitosti</b>	266 061	108 293	6 319	1 579	933	459
<b>Daň silniční</b>	818 050	820 147	819 694	819 295	817 446	818 634
<b>Daň z hazardních her</b>	-	-	-	-	133	136
<b>Celkem</b>	8 535 518	8 170 699	8 348 262	8 453 066	8 490 349	8 603 513

Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

Z tabulky č. 4 lze vyčíst, že celkový počet ekonomicky „aktivních“ daňových subjektů v jednotlivých letech mírně kolísá.

Počet ekonomicky „aktivních“ daňových subjektů je zajímavým údajem pro dokreslení problematiky daňové kontroly, ale na její výsledky nemá tato informace příliš velký vliv.

## 9. Efektivita daňových kontrol v letech 2013 – 2018

Efektivitu neboli účinnost daňové kontroly měří finanční správa jako výši doměřené daně, kterou vydělí počtem provedených daňových kontrol (s nálezem i bez nálezů). Tím je zjištěna výše doměřené daně na jednu daňovou kontrolu neboli efektivita daňové kontroly (Ministerstvo financí, 2018).

Efektivita daňové kontroly je v této práci vypočtena pouze pro vybrané daně, které patří k nejpodstatnějším. Je zjištěna celková efektivita daňových kontrol, efektivita daňových kontrol u daně z přidané hodnoty a u daně z příjmů právnických osob. Tyto dvě daně byly vybrány, protože na nich byly v letech 2013 až 2018 zjištěny nejvyšší doměrky.

Tabulka 5: Celková efektivita daňových kontrol

Roky	Výše doměřené daně (v tisících Kč)	Počet daňových kontrol	Efektivita v Kč
2013	8 228 542	33 549	245 269
2014	9 614 461	37 123	258 989
2015	15 721 315	27 447	572 788
2016	14 509 879	18 940	766 097
2017	11 594 254	13 971	829 880
2018	10 149 312	11 715	866 352

Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

Z tabulky č. 5 je vidět, že efektivita každý rok roste. Zvyšuje se výše doměřené daně na jednu daňovou kontrolu, což je určitě pozitivní jev. Je tedy možné, že kontrolní mechanismy se neustále zlepšují. Je vidět, že správci daně vykonávají svoji práci poctivě a snaží se úniky odhalovat. Efektivitu ovlivňuje celá řada faktorů, které budou uvedeny dále v této kapitole. Faktory by měly efektivnost daňové kontroly ovlivňovat zejména pozitivně, tedy zvyšovat účinnost daňových kontrol.

Na účinnost daňových kontrol má významný vliv úzká spolupráce s Policií ČR a celní správou. Finanční správě se při daňových kontrolách daně z přidané hodnoty daří odhalovat sofistikované daňové úniky díky kvalitní analýze kontrolních hlášení. Velkým přínosem pro kontrolní činnost finanční správy je také spolupráce správců daně v rámci celostátní územní působnosti finančních úřadů, díky které mají správci daně možnost rozložit daňové kontroly efektivně mezi všechny finanční úřady (Finanční správa, 2017).



V tabulce č. 6 je uvedena efektivita daňových kontrol u daně z přidané hodnoty, protože právě daň z přidané hodnoty tvoří značnou část příjmů do státního rozpočtu.

Tabulka 6: Efektivita daňových kontrol u daně z přidané hodnoty

Roky	Výše doměřené daně (v tisících Kč)	Počet daňových kontrol	Efektivita v Kč
2013	7 033 203	10 228	687 642
2014	8 259 054	11 565	714 142
2015	13 660 791	10 130	1 348 548
2016	12 454 914	8 351	1 491 428
2017	10 338 494	6 712	1 540 300
2018	7 763 568	5 256	1 477 087

Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

V roce 2015, jak již bylo zmíněno, finanční správa odhalila rozsáhlé podvodné řetězce. Proto je výše daně doměřená na jednu daňovou kontrolu mnohem vyšší než v letech 2013 a 2014. Tento trend přetrvával i v dalších letech, kdy se efektivita pohybovala kolem 1,5 milionu Kč.

Pro zajímavost byla zpracována i efektivita další daně, která do státního rozpočtu přináší vysoké příjmy, tou je daň z příjmů právnických osob.

Tabulka 7: Efektivita daňových kontrol u daně z příjmů právnických osob

Roky	Výše doměřené daně (v tisících Kč)	Počet daňových kontrol	Efektivita v Kč
2013	817 386	5 860	139 486
2014	1 013 013	6 025	168 135
2015	1 761 077	4 396	400 909
2016	1 759 305	2 895	607 705
2017	849 968	2 001	424 772
2018	2 024 120	2 147	942 767

Zdroj: Finanční správa České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

V dlouhodobém horizontu efektivita kontrol u daně z příjmů právnických osob roste. Z tabulky č. 7 je vidět, že oproti roku 2013 byla efektivita v roce 2018 mnohem vyšší, vzrostla téměř sedminásobně.

Dle doporučení autorky lze efektivitu zjistit i jako celkový počet daňových kontrol vydělený počtem daňových kontrol s nálezem. Tím je zjištěno, jaká byla úspěšnost správců daní při vyhledávání daňových subjektů pro daňovou kontrolu. Rozdíl mezi celkovým počtem daňových kontrol a počtem daňových kontrol s nálezem ukazuje, kolik kontrol správci daně provedli „zbytečně“. Vybrali si daňové subjekty, u kterých nebyl důvod pro daňovou kontrolu.

Tabulka 8: Porovnání daňových kontrol s nálezem a bez nálezu - efektivita

Roky	Počet daňových kontrol celkem	Počet daňových kontrol s nálezem	Počet daňových kontrol bez nálezu	Efektivita
2013	33 549	15 198	18 351	45 %
2014	37 123	15 735	21 388	42 %
2015	27 447	12 947	14 500	47 %
2016	18 940	10 198	8 742	54 %
2017	13 971	8 458	5 513	61 %
2018	11 715	7 032	4 683	60 %

Zdroj: Ministerstvo financí České republiky (2013 – 2018), zpracováno autorkou

Z tabulky č. 8 je patrné, že počet provedených daňových kontrol bez nálezu od roku 2014 výrazně klesl. Správci daně každým rokem provedou „zbytečných“ kontrol méně. Bohužel finanční správa stále provádí v každém roce téměř polovinu kontrol, které jsou bez nálezu. Avšak nemusí být vždy pravdou, že kontrola byla provedena „zbytečně“. Je možné, že daňový subjekt opravdu udělal chybu v přiznání či je zapleten do podvodu, ale správci daně se nepodaří během daňové kontroly prokázat chybně stanovený základ daně či daňovou povinnost.

Pokud se efektivita vyjádří v procentech, má kolísavý trend, ale z dlouhodobého hlediska účinnost daňové kontroly roste.

Otázkou je, jak lze zvýšit účinnost daňových kontrol? Jednou z možností je určitě navýšit počet zaměstnanců, kteří pracují na odděleních daňové kontroly. Optimální stav by byl, kdyby finanční úřady měly tolik pracovníků, aby daňové kontroly mohly být prováděny pravidelně, bez rozdílů. Každý podnikatel by věděl, že se u něj dříve či později kontrola uskuteční. Tím by se efektivita zvyšovala, protože by správci daně měli při kontrolách odhalit všechny podvody, případně chyby v přiznané dani, které vznikly například z nepozornosti, neznalosti. Zároveň by byli podnikatelé motivováni k tomu, aby podvody nevytvářeli.

Nakonec by bylo dobré zmínit, zda je možné předem odhadnout, jak bude daňová kontrola efektivní? Na tuto otázku nelze jednoznačně odpovědět. Protože efektivitu daňové kontroly ovlivňuje mnoho faktorů, proto nelze předem říci, jaká bude.

Na účinnost daňové kontroly působí vnitřní a vnější faktory. Tyto informace autorka převzala od Fojtíkové (2008). Vnitřní faktory jsou ty, které může správce daně ovlivnit. Vnější faktory jsou ty, které přicházejí od někoho jiného, například od státu (změní se legislativa), tyto faktory správce daně ovlivnit nemůže, musí se jim podřídit a respektovat je. Do vnitřních faktorů lze zařadit:

- **Výběr daňových subjektů ke kontrole** – uvedeno v kapitole 9.
- **Analyticko-vyhledávací činnost** – při této činnosti jsou všechny informace soustředěny na jedno místo, což napomáhá lepšímu výběru daňových subjektů pro daňovou kontrolu. Dále analyticko-vyhledávací úseky zaměřují svou činnost na odhalování neregistrovaných a rizikových daňových subjektů.
- **Plán daňových kontrol** – sestavuje se pro jednotlivé finanční úřady podle jejich kapacity. Sestavený plán obsahuje informace, jaké daně budou kontrolovány a za jaká zdaňovací období se budou daňové kontroly u daňových subjektů provádět. Kontroly jsou následně přerozděleny jednotlivým pracovníkům dle náročnosti kontrol a dle odbornosti a praxe pracovníků.
- **Přípravu na kontrolu** – kontrolní pracovník se musí na daňovou kontrolu pečlivě připravit. Musí si zjistit potřebné informace o daňovém subjektu (o vývoji daňové povinnosti, o jeho činnosti). Také se musí seznámit se všemi skutečnostmi, které má k dispozici, musí si prostudovat například přiznání k dani, zprávy z předchozích daňových kontrol, stav osobního daňového účtu.
- **Odbornost a praxi správce daně** – na pracovníky jsou kladeny vysoké nároky, protože problematika daňové kontroly je velice složitá. Správci daně musejí znát nejen daňové zákony, ale i ostatní předpisy, které souvisejí s daňovou kontrolou. Prověřování daní může probíhat až tři roky zpětně, proto musejí pracovníci znát i předchozí úpravy zákonů.

Do vnějších faktorů spadá:

- **Chování daňových subjektů a jejich zástupců** není vždy ideální, někteří se snaží kontrole vyhnout, nekomunikují se správcem daně, nereagují na výzvy, snaží se kontrolu různými způsoby prodlužovat.

- **Legislativa** – složitost a změny zákonů mají také často vliv na daňovou kontrolu. Neustále jsou novelizovány zákony a správci daně, ale i daňové subjekty tyto změny musí sledovat a musejí na ně včas reagovat.
- **Judikatura** – daňová kontrola v České republice není dostatečně upravena. Je vymezena daňovým řádem, ale řadu otázek, které v praxi vznikají, nezodpovídá. Správci daně si proto musejí „dotvářet“ pravidla pomocí právní úpravy judikatury.

## 10. Analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích

Tato kapitola lehce navazuje na kapitolu 8, jsou zde totiž využity údaje o počtu daňových kontrol a údaje o počtu ekonomicky „aktivních“ daňových subjektů. V této kapitole však nebudou rozebrány jednotlivé roky, nýbrž jednotlivé kraje. Jsou využity pouze poslední dva zveřejněné roky (2017 a 2018), předchozí roky se autorce nepodařilo dohledat. Pro představení situace v jednotlivých krajích jsou dle názoru autorky tyto informace dostačující. Také v této kapitole není uvedena doměřená daň v jednotlivých krajích, protože tyto informace nejsou nikde zveřejněny.

V následujících dvou tabulkách č. 9 a č. 10 nejsou data o ekonomicky „aktivních“ daňových subjektech shodná s daty v předchozí tabulce č. 4 o daňových subjektech, protože některé ekonomicky „aktivní“ daňové subjekty spadají pod specializovaný finanční úřad.

Tabulka 9: Analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích – rok 2017

Kraje	Počet daňových subjektů	Počet daňových kontrol	Počet kontrolorů	Počet subjektů na jednoho kontrolora	Počet kontrol na jednoho kontrolora	Za jak dlouho přijde kontrola?
<b>Jihočeský</b>	526 886	1 060	206	2557,7	5,1	497,1
<b>Jihomoravský</b>	979 163	2203	332	2949,3	6,6	444,5
<b>Karlovarský</b>	218 978	378	84	2606,9	4,5	579,3
<b>Královéhradecký</b>	439 351	355	172	2554,4	2,1	1237,6
<b>Liberecký</b>	321 217	489	127	2529,3	3,9	656,9
<b>Moravskoslezský</b>	748 586	1 017	334	2241,3	3,0	736,1
<b>Olomoucký</b>	465 173	512	160	2907,3	3,2	908,5
<b>Pardubický</b>	399 853	264	160	2499,1	1,7	1514,6
<b>Plzeňský</b>	461 507	1 208	188	2454,8	6,4	382,0
<b>Praha</b>	1 410 870	2 397	532	2652,0	4,5	588,6
<b>Středočeský</b>	1 1354 31	1 631	373	3044,1	4,4	696,2
<b>Ústecký</b>	506 917	798	199	2547,3	4,0	635,2
<b>Vysočina</b>	400 974	652	161	2490,5	4,0	615,0
<b>Zlínský</b>	467 093	921	168	2780,3	5,5	507,2

Zdroj: Finanční správa České republiky (2017), zpracováno autorkou

Tabulka 10: Analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích – rok 2018

Kraje	Počet daňových subjektů	Počet daňových kontrol	Počet kontrolorů	Počet subjektů na jednoho kontrolora	Počet kontrol na jednoho kontrolora	Za jak dlouho přijde kontrola?
<b>Jihočeský</b>	531 585	829	203	2618,6	4,1	641,2
<b>Jihomoravský</b>	994 984	1 435	329	3024,3	4,4	693,4
<b>Karlovarský</b>	219 470	437	79	2778,1	5,5	502,2
<b>Královéhradecký</b>	442 097	281	158	2798,1	1,8	1573,3
<b>Liberecký</b>	324 795	437	123	2640,6	3,6	743,2
<b>Moravskoslezský</b>	757 798	1 036	341	2222,3	3,0	731,5
<b>Olomoucký</b>	468 372	398	165	2838,6	2,4	1176,8
<b>Pardubický</b>	402 243	301	153	2629,0	2,0	1336,4
<b>Plzeňský</b>	464 771	1 311	182	2553,7	7,2	354,5
<b>Praha</b>	1 450 655	1 809	533	2721,7	3,4	801,9
<b>Středočeský</b>	1 154 144	1 388	371	3110,9	3,7	831,5
<b>Ústecký</b>	508 600	719	207	5575,6	6,7	831,5
<b>Vysočina</b>	404 314	605	157	3239,5	4,6	707,4
<b>Zlínský</b>	471 083	714	165	2450,4	3,7	668,3

Zdroj: Finanční správa České republiky (2018), zpracováno autorkou

Z tabulek č. 9 a č. 10 je patrné, že počet daňových subjektů se v jednotlivých krajích výrazně liší. Nejvíce „aktivních“ daňových subjektů je soustředěno v Praze a ve středočeském kraji. Ovšem není pravdou, jak se autorka dozvěděla v několika článcích, že by v těchto krajích probíhalo výrazně méně kontrol než v ostatních krajích. Naopak probíhá jich zde více, vzhledem k vyššímu počtu daňových subjektů. Pokud jsou kontroly a daňové subjekty přepočítány na jednotlivé kontrolory, tak u všech krajů je doba za jak dlouho by zaměstnanci překontrolovali všechny daňové subjekty značně vysoká. Když tedy daňový subjekt nevykazuje žádné „indicie“ k podvodu či chybě (více v kapitole 7) je téměř jasné, že za dobu své existence nebude zkontrolován. Správci daně mají totiž „dostatek“ práce se subjekty, které vytvářejí podvody či mají z jiného důvodu chyby v přiznané dani.

## Závěr

V bakalářské práci bylo zpracováno velice obsáhlé téma daňové kontroly, které je velice složité a komplikované. Nejprve byly popsány základní informace o daňové kontrole. Byl definován daňový řád, který od 1. 1. 2011 upravuje problematiku daňové kontroly. Byly popsány základní charakteristiky daňové kontroly, bylo uvedeno, z jakých důvodů jsou daňové kontroly prováděny a jaký je jejich cíl. Také byly představeny zásady, které by měli správci daně, daňové subjekty i další účastníci daňové kontroly dodržovat během samotného řízení. Ve třetí kapitole byly charakterizovány osoby, které se mohou účastnit daňové kontroly a byla uvedena jejich práva a povinnosti. Čtvrtá kapitola pojednávala o fázích daňové kontroly, kde první fází je zahájení daňové kontroly, druhou samotný průběh daňové kontroly a poslední fází je ukončení daňové kontroly. Jak je zřejmé z bakalářské práce, už první fáze je velice složitá a dodnes je jedním z největších problémů daňové kontroly. Dále práce pojednává o tom, že po ukončení daňové kontroly jsou stanoveny následky, buď finanční či trestněprávní následky. Také byly uvedeny prostředky, pomocí kterých se lze bránit proti výsledku daňové kontroly.

Existuje řada kritérií, která by měli správci daně využívat a měli by dle nich postupovat při výběru subjektů pro daňovou kontrolu. Pokud by tato kritéria nevyužívali, mohli by tím snižovat efektivitu daňových kontrol. Také by se při nevyužívání doporučených kritérií správci daně mohli zaměřovat na daňové subjekty, u kterých nemusí být ani důvod pro kontrolu a mezitím by jiné subjekty prováděly daňové úniky a účinnost daňových kontrol by se tak snižovala.

Byla provedena analýza daňových kontrol v letech 2013 až 2018, kde bylo zjištěno, že se počet daňových kontrol snižuje, ale výše doměřených daní se zvyšuje. Způsobeno to bylo zejména tím, že kontrolní mechanismy správců daně se neustále během jednotlivých let zlepšují. Finanční úřady nalézají stále nové a lepší metody jak se bránit daňovým únikům, například pomocí kontrolního hlášení nebo pomocí Daňové kobry. Finanční úřady vybírají stále vhodnější daňové subjekty pro kontrolu a zaměřují se na takové daňové subjekty, které vykazují určité „indicie“ o tom, že jsou zapleteni do daňových podvodů.

Daňové úniky jsou prováděny zejména na dani z přidané hodnoty, jedná se zejména o organizované řetězové podvody s rizikovými komoditami. Daňové subjekty vytvářejí zejména tyto daňové úniky, protože vědí, že kontrola těchto podvodů je složitá, protože do kontroly musí být zapojen i mezinárodní prvek.

Efektivita daňových kontrol je finanční správou měřena jako výše doměřených daní vydělená počtem daňových kontrol s nálezem i bez nálezů. Efektivita daňových kontrol se v letech 2013 až 2018 zvyšovala, což je pro finanční správu pozitivní jev, který naznačuje, že správci daně vykonávají svou práci správně. Účinnost daňových kontrol ovlivňuje mnoho faktorů, vnitřní a vnější. Mezi vnitřní faktory lze zařadit například odbornost pracovníka či analyticko-vyhledávací činnost. Vnějšími faktory se musí správce daně přizpůsobit a musí se s nimi naučit pracovat.

Dle názoru autorky lze měřit efektivitu daňových kontrol také jako počet daňových kontrol celkem děleno počtem daňových kontrol s nálezem.

Součástí bakalářské práce je také analýza kontrol v jednotlivých krajích za roky 2017 a 2018. Bylo zjištěno, že provedených daňových kontrol v krajích je na počet daňových subjektů v krajích málo. Na základě této informace je možné stanovit závěr, že pokud subjekt je „bezproblémový“ je vysoká pravděpodobnost, že za dobu jeho činnosti nebude prověřen daňovou kontrolou.

Bakalářská práce věnovaná uvedenému tématu daňových kontrol může být zajímavým podkladem pro studium dané problematiky jak na úrovni teoretické, tak praktické.

Autorka si v Úvodu práce stanovila zodpovědět na následující otázky:

- Jaký byl trend počtu daňových kontrol v letech 2013 až 2018? Rostoucí nebo klesající? Jaké faktory měly vliv na zjištěný trend?
- Jaká byla v letech 2013 až 2018 výše doměřených daní? Proč byla výše doměřených daní tak vysoká/nízká?
- Jaký je vývoj efektivit prováděných daňových kontrol ve vybraných letech? Jakým způsobem je měřena efektivita daňových kontrol?
- Jak často probíhají daňové kontroly v krajích? Jaké rozdíly lze sledovat v této oblasti v jednotlivých krajích?

Veškeré odpovědi na uvedené otázky byly komentovány v textu výše a lze konstatovat, že zpracováním dílčích částí práce bylo na stanovené otázky odpovězeno.



# Seznam použitých zdrojů

## Publikace

Kobík, J. (2006). *Daňová kontrola*. Praha, Česko: ASPI.

Kobík, J., & Kohoutková, A. (2013). *Daňový řád s komentářem*. (2. vydání). Olomouc, Česko: ANAG

Marková, H. (2019). *Daňové zákony 2019: úplná znění platná k 1. 1. 2019*. (29. vydání). Praha, Česko: Grada.

Šretr, V. (2011). *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha, Česko: Linde.

Zatloukal, T. (2011). *Daňová kontrola v širších souvislostech*. (2. vydání). Praha, Česko: C. H. Beck.

## Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád

Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník

## Kvalifikační práce

Dořičáková, L. (2018). *Daňové úniky u nepřímých daní v České republice*. (Bakalářská práce). Vysoká škola Báňská – Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta, Česká republika.

Fojtíková, J. (2008). *Daňová kontrola a její účinnost*. (Bakalářská práce). Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Česká republika.

Matyáš, P. (2010). *Právní problematika daňové kontroly*. (Rigorózní práce). Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, Česká republika.

Růžičková, M. (2008). *Daňová kontrola a její fáze*. (Bakalářská práce). Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Česká republika.

Skálová, E. (2017). *Daňová kontrola*. (Diplomová práce). Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, Česká republika.

Šaldová, A. (2012). *Daňová kontrola a její průběh*. (Bakalářská práce). Bankovní institut vysoká škola Praha, Katedra práva a veřejné správy, Česká republika.

Václavík, P. (2011). *Daňová kontrola*. (Diplomová práce). Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, Česká republika.

## **Webové stránky**

Finanční správa (2018). *Finanční správa*. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/>

Finanční správa (2020). *Daňová kobra*. Dostupné z <https://www.danovakobra.cz/>

GiST (2020). *GiST*. Dostupné z <http://gist.cz/cz/software/adis>

Hanzl Aleš (2008). *Pražská síť podpory elektronického vzdělávání*. Dostupné z [http://pspev.cvut.cz/PSPEV\\_CD/H1/anotace.html](http://pspev.cvut.cz/PSPEV_CD/H1/anotace.html)

Ministerstvo financí České republiky (2020). *Ministerstvo financí České republiky*. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

Nejvyšší správní soud (2020). *Nejvyšší správní soud*. Dostupné z <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>

## **Elektronické knihy**

Hospodářská komora České republiky (2018). *Kontroly pod kontrolou*. Dostupné z [https://www.komora.cz/files/uploads/2018/10/P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka\\_KONTROLY-POD-KONTROLOU.pdf](https://www.komora.cz/files/uploads/2018/10/P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka_KONTROLY-POD-KONTROLOU.pdf)

Lichnovský, O. a kol. (2016). *Daňový řád. Komentář, 3. vydání*. Dostupné z <https://www.beck-online.cz>

## **Článek (v elektronické podobě)**

Schillerová, A. (2019). Pozitiva novely daňového řádu: daně online, zálohy odpočtů DPH a mírnější sankce. *Lidové noviny*, 11. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2019/pozitiva-novely-danoveho-radu-dane-onlin-36630>

Vedral, J. (2016). K rozsahu působnosti kontrolního řádu. *Správní právo*, 49(6), 353-394. Dostupné z <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-6-2016.aspx>

Zachardová, L. (2019). Pozitiva a negativa novely daňového řádu 2020. *Bnt*. Dostupné z <https://www.bnt.eu/cs/zpravy/pravni-novinky/2876-positiva-a-negativa-novely-danoveho-radu-2020?layout=bnt:news>

### **Rozsudky Nejvyššího správního soudu**

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 29 Odo 813/2001 (2001). Dostupné z

<http://kraken.slv.cz/29Odo813/2001>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 11/2004-191 (2004) Dostupné z

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2004/0011\\_1Afs\\_0400190A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0011_1Afs_0400190A_prevedeno.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 55/2005-96 (2005). Dostupné z

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2005/0055\\_1Afs\\_0500092A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0055_1Afs_0500092A_prevedeno.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 112/2006-53 (2006). Dostupné z

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2006/0112\\_8Afs\\_0600053A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0112_8Afs_0600053A_prevedeno.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 13/2010-55 (2010). Dostupné z

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2010/0013\\_2Afs\\_1000\\_85e77d7f\\_c608\\_4c56\\_9d7f\\_c1d926ab2170\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0013_2Afs_1000_85e77d7f_c608_4c56_9d7f_c1d926ab2170_prevedeno.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 59 A 4/2018-61 (2018). Dostupné z

[http://nssoud.cz/files/EVIDENCNI\\_LIST/2018/59\\_A\\_4\\_2018\\_20180525121507\\_prevedeno.pdf](http://nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2018/59_A_4_2018_20180525121507_prevedeno.pdf)

### **Dokumenty Finanční správy ČR**

Finanční správa (2013). *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013*. Dostupné z

[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2013.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf)

Finanční správa (2014). *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014*. Dostupné z

<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>

Finanční správa (2015). *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015*. Dostupné z

[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2015.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf)

Finanční správa (2016). *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016*. Dostupné z

[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2016.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf)

Finanční správa (2017). *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017*. Dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2017.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf)

Finanční správa (2018). *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2018*. Dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2018.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf)

Generální finanční ředitelství (2015). *Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly*. Dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf)

### **Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR vypracované Ministerstev financí ČR**

Ministerstvo financí (2013). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2013*. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2013/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22060>

Ministerstvo financí (2014). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014*. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>

Ministerstvo financí (2015). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2015*. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>

Ministerstvo financí (2016). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2016*. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142>

Ministerstvo financí (2017). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2017*. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

Ministerstvo financí (2018). *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2018*. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Kritéria výběru daňového subjektu pro kontrolu .....	40
Tabulka 2: Analýza počtu daňových kontrol v letech 2013 - 2018 .....	42
Tabulka 3: Výše doměřených daní v letech 2013 – 2018 (v tisících Kč) .....	44
Tabulka 4: Počet ekonomicky „aktivních“ daňových subjektů v letech 2013 - 2018.....	47
Tabulka 5: Celková efektivita daňových kontrol .....	48
Tabulka 6: Efektivita daňových kontrol u daně z přidané hodnoty .....	49
Tabulka 7: Efektivita daňových kontrol u daně z příjmů právnických osob.....	49
Tabulka 8: Porovnání daňových kontrol s nálezem a bez nálezu - efektivita .....	50
Tabulka 9: Analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích – rok 2017.....	53
Tabulka 10: Analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích – rok 2018.....	54

## Seznam grafů

Graf 1: Počet daňových kontrol v jednotlivých letech .....	43
Graf 2: Výše doměřených daní v jednotlivých letech .....	45

## Abstrakt

Hrabačková, K. (2020). *Daňová kontrola* (Bakalářská práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** daňová kontrola, daňový subjekt, správce daně, daňový řád

Bakalářská práce se zabývá daňovou kontrolou. Hlavním cílem práce je zhodnotit stav daňových kontrol prováděných finanční správou ČR v letech 2013 až 2018. V práci je představen daňový řád a jsou uvedeny základní informace o daňové kontrole, včetně zásad, které je potřeba při daňové kontrole dodržovat. Práce se dále zabývá představením účastníků daňové kontroly, seznámením s jejich právy a povinnostmi při daňové kontrole. Dále jsou v práci popsány jednotlivé fáze daňové kontroly, následky daňové kontroly a způsoby, jakými se lze bránit po ukončení daňové kontroly. Problematika je zpracována na základě prostudovaných informací z dostupných zdrojů. V praktické části jsou uvedena kritéria výběru daňových subjektů pro kontrolu, dále je analyzován vývoj daňových kontrol v průběhu let 2013 až 2018 a je vyhodnocena efektivita daňových kontrol. V poslední kapitole je vypracována analýza daňových kontrol v jednotlivých krajích. V závěru práce dochází ke shrnutí zjištěných poznatků a jsou stanoveny závěry práce.

# Abstract

Hrabačková, K. (2020). *Daňová kontrola* (Bachelor Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics.

**Key words:** tax audit, taxpayer, tax administrator, tax code

The bachelor thesis deals with tax control. The main objective of the work is to assess the state of tax audits performed by the Financial Administration of the Czech Republic in the years 2013 to 2018. The thesis introduces the tax code and provides basic information about tax audit, including the principles that must be followed during tax audit. The work also deals with the introduction of the participants of the tax audit, familiarization with their rights and obligations in the tax audit. Furthermore, the work deals with the individual stages of tax control, the consequences of tax control and the ways to defend yourself after the tax control. The issue is processed on the basis of information studied from available sources. The practical part describes the criteria for the selection of tax subjects for the control, then there is analyzed the development of tax controls during the years 2013 to 2018 along with the effectiveness of tax controls. In the last chapter, an analysis of tax controls in individual regions is worked out. At the end of the work, there is a summary of the findings and the conclusions of the work are set.