

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Andrea Peláková

## Některé aspekty daňové kontroly

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 25.6.2012

## **Prohlášení**

„Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.“

V Praze dne .....

.....

podpis

## **Poděkování**

Děkuji touto cestou JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za pomoc při vedení mé diplomové práce a za cenné podněty, které vedly ke zvýšení kvality konečné formy této práce.

V Praze dne .....

.....

podpis

## **Obsah:**

<b>ÚVOD</b> .....	<b>5</b>
<b>1. OBECNÁ PROBLEMATIKA DAŇOVÉ KONTROLY</b> .....	<b>7</b>
<b>2. ZAHAJOVÁNÍ DAŇOVÉ KONTROLY</b> .....	<b>16</b>
2.1. Zahájení daňové kontroly dle Zákona o správě daní a poplatků.....	16
2.2. Zahájení daňové kontroly dle Daňového řádu .....	18
2.3. Rozbor judikatury týkající se zahájení daňové kontroly .....	21
<b>3. OPAKOVANÁ KONTROLA</b> .....	<b>23</b>
3.1. Opakovaná kontrola dle Zákona o správě daní a poplatků.....	23
3.2. Opakovaná kontrola dle Daňového řádu .....	24
3.3. Judikatura týkající se opakované daňové kontroly .....	24
<b>4. LHŮTY V DAŇOVÉ KONTROLE</b> .....	<b>26</b>
4.1. Lhůty v daňové kontrole podle Zákona o správě daní a poplatků .....	26
4.2. Lhůty v daňové kontrole dle Daňového řádu.....	29
<b>5. ZPRÁVA O DAŇOVÉ KONTROLE</b> .....	<b>32</b>
5.1. Zpráva o daňové kontrole podle Zákona o správě daní a poplatků.....	32
5.2. Zpráva o daňové kontrole dle Daňového řádu .....	34
<b>6. PROSTŘEDKY OBRANY V PRŮBĚHU DAŇOVÉ KONTROLY</b> .....	<b>36</b>
6.1. Prostředek obrany podle ZSDP.....	36
6.2. Prostředek obrany podle Daňového řádu.....	36
<b>7. STRUČNÁ REKAPITULACE SROVNÁNÍ JEDNOTLIVÝCH ASPEKTŮ DLE STARÉ A NOVÉ ÚPRAVY</b> .....	<b>38</b>
<b>8. VLASTNÍ PRAKTICKÉ ZKUŠENOSTI S VÝŠE UVEDENÝMI INSTITUTY DAŇOVÉ KONTROLY</b> .....	<b>42</b>
<b>ZÁVĚR</b> .....	<b>62</b>
<b>SEZNAM ZKRATEK</b> .....	<b>64</b>
<b>SEZNAM TABULEK</b> .....	<b>65</b>
<b>POUŽITÁ LITERATURA</b> .....	<b>66</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH</b> .....	<b>68</b>

<b>PŘÍLOHY .....</b>	<b>69</b>
<b>ABSTRAKT .....</b>	<b>72</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>72</b>

# Úvod

Daňová kontrola je základním zákonným prostředkem pro správné, úplné zjištění a stanovení daňové povinnosti. Jedná se o jeden z nejdůležitějších nástrojů správce daně k tomu, aby zjistil nebo prověřil, že daňový základ a daň jsou daňovým subjektem určeny ve správné výši.

Téma daňové kontroly je mi velmi blízké. Pracuji ve firmě, která se zabývá vedením účetnictví a daňovým poradenstvím, a proto jsem měla možnost se s tímto institutem několikrát i prakticky setkat. Napsání této práce mi umožní seznámit se velmi podrobně s problematikou daňové kontroly.

Daňová kontrola byla od roku 1993 upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. V průběhu roku 2009 byl vydán zákon č.280/2009 Sb., daňový řád, který s účinností od 1.1. 2011 nahradil dosud platnou právní normu pro oblast správy daní a poplatků.

Daňová kontrola je téma velice široké. Obsáhnout jej daleko přesahuje možnosti diplomové práce. Pro napsání práce jsem proto vybrala pouze některé aspekty s daňovými kontrolami spojené.

Cílem mé práce je popsat vybrané aspekty spojené s daňovou kontrolou, provést jejich porovnání v závislosti na starém a novém znění právní úpravy. V úvodu této práce bude obecně popsána oblast daňové kontroly. Další kapitoly jsou věnovány mimo jiné zahájení daňové kontroly, opakované daňové kontrole a zprávě o daňové kontrole. Zvláštní pozornost bude zaměřena na prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. V závěru první části bude zmíněno využití institutu námitky a stížnosti v průběhu daňové kontroly. Všechny výše zmíněné aspekty budou vymezeny za platnosti staré i nové úpravy. Zároveň bude provedeno jejich srovnání. Závěr některých kapitol je věnován zajímavým srovnáním judikátů Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Druhá část práce je věnována popisu praktických zkušeností s vymezenými aspekty daňové kontroly. Budou také popsány rozdíly mezi zákonným řešením těchto aspektů a jejich praktickým uplatňováním u daňové správy i daňových subjektů. Tato část bude doplněna o několik vlastních vypracovaných podání dle nové právní úpravy, které mohou být využity v praxi.

V této práci bude pro vymezení daňové kontroly použita metoda deskripce. Bude provedena také analýza dostupných odborných publikací a judikatury zabývající se danou problematikou. Práce bude doplněna o syntézu vlastních poznatků a zákonných norem, které upravovaly a v současnosti upravují oblast daňové kontroly.

Při psaní této práce jsem vycházela především z legislativy, která upravovala a v současnosti upravuje daňovou kontrolu. Jedná se především o zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád a důvodovou zprávu k návrhu Daňového řádu. Dále jsem čerpala z odborné literatury, článků, z internetu a rovněž z rozsudků Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkajících se daňové kontroly. Při psaní práce bylo využito zkušeností získaných v oboru daňového poradenství.

## 1. Obecná problematika daňové kontroly

*„Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správce daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady. Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně tvoří jednotný celek.“<sup>1</sup>*

Procesní normou upravující vztah daňových subjektů a pracovníků správce daně platnou od konce roku 2010 byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Zákon o správě daní a poplatků umožňoval správcům daně provádět kontrolu plnění daňových povinností a toto právo na provedení daňové kontroly vycházelo z definice obsahu pojmu „daňová správa“, uvedeném v § 1 odst. 2 ZSDP. Zákon o správě daní a poplatků také definuje v § 2 odst. 2 „cíl daňového řízení“ jako stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Dále obsahuje vyjádření, k čemu slouží daňová kontrola, a obecně vymezuje její časový rámeček. V ZSDP však zcela chybí definice daňové kontroly.

Definici daňové kontroly provedl v rámci své rozhodovací činnosti Nejvyšší správní soud<sup>2</sup>, podle něhož daňová kontrola nepředstavuje samotné daňové řízení, ale je pouze dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení, resp. úkonem správce daně. Jak daňová kontrola samotná, tak i její důsledky jsou hrubým zásahem do soukromí a popřípadě i do vlastnictví kontrolovaného daňového subjektu. Takový zásah je pochopitelný vzhledem k nutnosti výběru daní a správného fungování samotného státu. Tento zásah musí mít předem vymezená pravidla. *„Z procesního hlediska se jedná o pouhý úkon směřující k dodatečnému stanovení a vyměření daně.“<sup>3</sup>*

Dne 19.11. 2008 vláda schválila návrh nové procesní normy Daňového řádu jako jeden ze tří pilířů připravované reformy veřejných financí. Vládní návrh Daňového řádu byl v Poslanecké sněmovně projednán jako sněmovní tisk č. 685/0 a v Senátu jako senátní tisk č. 132.

---

<sup>1</sup> *Reforma daňového procesu [online]. [cit. 2011-3-15]. Dostupné z: [http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material\\_38910.html?year=PRESENT](http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material_38910.html?year=PRESENT)*

<sup>2</sup> Rozhodnutí NSS ze dne 2.11. 2005, sp. zn. 2Afs 144/2004, č.j. 5 Afs 16/2004-60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS.

<sup>3</sup> ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. s.4.

Daňový řád (dále jen „DŘ“) byl schválen Parlamentem dne 22. 7. 2009. Legislativní proces při schvalování Daňového řádu byl ukončen 3.9. 2009 jeho publikací ve Sbírce zákonů v částce 87, pod číslem 280/2009 Sb. Původně navržený termín pro účinnost od 1.1. 2010 byl v průběhu jednání posunut o jeden rok a účinnost Daňového řádu nastala až 1.1. 2011. Tímto dnem byl současně zrušen Zákon o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP).

*„Nově vydaný DŘ upravuje velmi podrobně problematiku správy daní a daňových subjektů celkem v 266 různě obsáhlých paragrafech, zatímco dosavadní ZSDP řešil tuto problematiku jen ve 105 paragrafech.“<sup>4</sup> Pro srovnání je také nutné uvést, že ZSDP řešil problematiku daňové kontroly pouze v jednom paragrafu, a to v § 16, zatímco DŘ upravuje daňovou kontrolu v několika paragrafech. Jedná se konkrétně o § 85-88. „Za jeden z hlavních přínosů DŘ je možno považovat přesnější a jednoznačnější vymezení postupů správců daně. To by mělo ve svých důsledcích vést ke zvyšování právní jistoty daňových subjektů. Obsahově navázal DŘ i na dosud známou a praxí již potvrzenou judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu ČR, která doposud poskytovala výklad některých sporných a nejasně formulovaných ustanovení již zrušeného ZSDP.“<sup>5</sup>*

Nově a precizněji je v § 1 odst. 2 DŘ definován cíl daňového řízení jako „správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“. *„Tato definice je oproti dosavadní úpravě dle ZSDP přesnější a vyváženější než dosavadní úprava v ZSDP, protože hlavním cílem by mělo být správné zjištění a stanovení daně včetně její úhrady a nikoliv pouze eliminace případného krácení daně.“<sup>6</sup>*

Zrušený Zákon o správě daní a poplatků používal některé termíny, které byly Daňovým řádem nahrazeny termíny novými. Nejdůležitější a nejvíce používané původní termíny jsou uvedeny níže v prvním sloupci tabulky. Ve druhém pak najdeme jejich nové znění.

---

<sup>4</sup> ŠRETR, V. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. 1. vyd. Praha: Linde, 2011. s.11.

<sup>5</sup> ŠRETR, V. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. 1. vyd. Praha: Linde, 2011. s.12.

<sup>6</sup> Tamtéž.

Jsou to:

<b>Původní termín</b>	<b>Nový termín</b>
Daňové přiznání, hlášení, vyúčtování daně	Tvrzení daně
Vyměření (případně doměření) daně	Stanovení daně
Vyměřovací řízení	Nalézací řízení
Zástupce daňového subjektu	Zmocněnec
Pracovník správce daně	Úřední osoba

Tab. 1 Původní a nové termíny

*„Daňová kontrola zřejmě byla, je a bude z pohledu daňového subjektu jedním z nejsložitějších úkonů prováděných v rámci správy daní a celého daňového řízení. Daňovou kontrolu je možno považovat za velmi složitý komplex úkonů, které probíhají v rámci přípravy, zahájení, průběhu i ukončení daňové kontroly.“<sup>7</sup>*

V převážné většině případů stanovení daně je daňový základ vypočten samotným daňovým subjektem a tento základ a vypočtená daň jsou pak daňovým subjektem uvedeny ve zpracovaném a podaném daňovém přiznání (tvrzení). *„V rámci provedení daňové kontroly je ověřováno, zda jsou údaje o daňovém základu a vlastní dani stanoveny v souladu s hmotně-právním předpisem pro příslušnou daň.“<sup>8</sup>*

Daňovou kontrolu provádí správce daně, který je místně příslušný ke správě daňových povinností daňového subjektu. Místní příslušnost u fyzické osoby se řídí místem trvalého pobytu u občana České republiky nebo místem hlášeného pobytu u cizince. Nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, pak je její příslušnost určena místem v České republice., kde se tato osoba převážně zdržuje. Místní příslušnost u právnické osoby se řídí sídlem právnické osoby. Sídlem se rozumí adresa, pod kterou je tato právnická osoba zapsaná v příslušném veřejném rejstříku, nejčastěji je tímto rejstříkem obchodní rejstřík. Pokud se vznikem právnické osoby není spojen zápis do veřejného rejstříku, například se to týká některých stálých provozoven, jde o adresu, na které právnická osoba skutečně sídlí a kterou je tato osoba povinna ohlásit správci daně při registraci.

<sup>7</sup> ŠTRET, V. Daňová kontrola z pohledu nového daňového řádu (1.). in: *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2010, 18, ISSN 1211-1872.

<sup>8</sup> ŠTRET, V. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. 1. vyd. Praha: Linde, 2011. s.20.

Speciálně je nastavena místní příslušnost v případech, kdy je předmětem daně nemovitost. Obecné vymezení místní příslušnosti najedeme v § 13 Daňového řádu. Velmi podobné vymezení bylo i v Zákonu o správě daní a poplatků. V § 30 odst. 2 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, je ještě speciálně určena místní příslušnost na Finanční úřad pro Prahu 1 v takových případech, kdy nelze určit místní příslušnost podle výše uvedených obecných kritérií.

Od 1. ledna 2012 byl zaveden do soustavy územních finančních orgánů Specializovaný finanční úřad (SFÚ) s celostátní působností, který se bude zabývat vybranými subjekty. Jedná se o ty daňové subjekty, jejichž přínos je pro výši vybraných daní a plnění státního rozpočtu zcela zásadní. U těchto daňových subjektů je daňová kontrola extrémně časově a odborně náročná, a proto bude soustředěna do specializovaných útvarů, které by se měly vyznačovat vysokou odborností, operativností a jednotností řízení. Daňovým subjektem, který je nově spravován SFÚ, je:

- právnická osoba založená za účelem podnikání, která za zdaňovací období dosáhla obratu více než 2 miliardy Kč;
- banka;
- pobočka zahraniční banky;
- pojišťovna;
- zajišťovna;
- spořitelní a úvěrní družstvo;
- pobočka pojišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu;
- pobočka zajišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu;
- každý člen skupiny (dle zákona o DPH), pokud alespoň jeden ze členů skupiny je jedním z výše uvedených subjektů.

Daňovým subjektem spravovaným SFÚ může rovněž být na základě rozhodnutí Generálního finančního ředitelství právnická či fyzická osoba, která výše uvedené podmínky nesplnila. Přechod subjektů na SFÚ bude probíhat průběžně, především v první polovině roku 2012. Pokud daňový subjekt bude splňovat podmínky k tomu, aby se stal tzv. vybraným subjektem, dojde ke změně podmínek pro určení příslušnosti správce daně. Dosavadní místně příslušný finanční úřad stanoví z úřední povinnosti rozhodnutím datum, k němuž přejde příslušnost vybraného subjektu na FSÚ.

Sídlo úřadu bude v Praze 7 a v rámci České republiky bude mít 6 poboček, a to v Plzni, Českých Budějovicích, Ústí nad Labem, Hradci Králové, Brně a v Ostravě. Tento úřad bude podřízen Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu.

S místní příslušností souvisí ještě dva instituty, a to dožádání a delegace. Institut dožádání umožňuje místně příslušnému správci daně dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení a také jiných postupů, které by správce daně dožadující mohl sám provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, případně pokud by je dožadující správce daně nemohl provést vůbec.

Institut delegace místní příslušnosti umožňuje na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně delegovat místní příslušnost odchylně od obecných kritérií určujících místní příslušnost daňového subjektu ke správci daně. K rozhodnutí o delegaci je příslušný nejbližše společně nadřízený správce daně současně místně příslušnému správci daně a správci daně, ke kterému je navrhováno delegovat místní příslušnost.

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

*„Věcný rozsah daňové kontroly je dán stanovením cíle daňové kontroly. Daňovou kontrolou lze prověřit všechny druhy daní bez ohledu na způsob stanovení výběru těchto daní ze strany státu.*

*Daní se přitom dle § 2 odst. 3 DŘ rozumí nejen platba státu pojmenovaná jako daň zákonem, ale i peněžité plnění, která zákon označuje jako clo nebo poplatek. Dále pak se pod pojmem daň skrývá i jakékoliv jiné peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle DŘ (např. odvody za porušení rozpočtové kázně a taktéž plnění v rámci dělené správy). Daň přitom nepředstavuje pouze výdaj daňového subjektu, ale i jeho příjem z veřejného rozpočtu nebo jinou formu „záporné“ daně. To znamená, že daňovou kontrolou může být prověřována i daňová ztráta, daňový bonus nebo uplatněný nárok na odpočet.,<sup>9</sup>*

---

<sup>9</sup> *Daňová kontrola v českém prostředí [online]. [cit. 2012-3-21] Dostupné z: <http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>*

Finanční úřad i kontrolovaný daňový subjekt mají procesní normou vymezena svá práva a povinnosti. Jejich znalost a respektování je jednou ze základních podmínek racionálního a efektivního průběhu daňové kontroly a omezení možností vzniku konfliktních situací v jejím průběhu.

Jednou z povinností kontrolovaného daňového subjektu je zajištění vhodného místa a podmínek k provádění daňové kontroly. Při zahájení daňové kontroly a v jejím průběhu je daňový subjekt povinen, pokud to správce daně požaduje, zajistit úředním osobám vhodné místo a podmínky ve svých provozních prostorách anebo i mimo ně, tj. poskytnout jim přiměřené pracovní místo, přístup k telefonu a jiným technickým prostředkům k výkonu daňové kontroly. Individuální posouzení nutného rozsahu splnění této povinnosti je velmi citlivou záležitostí. Je třeba nalézt kompromis mezi racionalitou výkonu daňové kontroly a zachováním podmínek pro pokud možno nerušený chod aktivit daňového subjektu. K povinnosti daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k provedení daňové kontroly se vyjádřil ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud<sup>10</sup>.

Povinnosti daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou rovněž v oblasti dokazování. Daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvede anebo je povinen uvádět v daňových přiznáních (tvrzeních) a dalších svých podáních. Správce daně ho může vyzvat i k prokázání dalších skutečností v rozsahu nezbytném pro řádný průběh daňové kontroly, avšak ne takových skutečností, které si správce daně může sám zjistit a ověřit z vlastní úřední evidence.

V rámci svých práv může daňový subjekt předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které sám nemá k dispozici. Daňová kontrola je ve své podstatě velkým dokazovacím řízením a záleží na schopnostech, znalostech a zkušenostech daňového subjektu nebo jeho zástupce, aby věděl, jaké důkazní prostředky může účinně navrhnout.

Daňová kontrola se řídí zásadami, které jsou výslovně upraveny v daňové procesní normě, ale také v Ústavě. Časový rozsah a četnost daňové kontroly nejsou zákonem definovány. Existuje významné omezení pro provedení daňové kontroly a to s ohledem na prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.

---

<sup>10</sup> NSS 1 Afs 11/2004 zde dne 27.3. 2006.

Zákon nestanoví možnou délku trvání daňové kontroly. Četnost daňové kontroly není zákonem upravena. Výjimku tvoří subjekty, kterým byly uděleny investiční pobídky. V praxi se odvíjí četnost daňových kontrol u daňových subjektů od kapacitních možností příslušných správců daně. Daňová kontrola je v Daňovém řádu, na rozdíl od Zákona o správě daní a poplatků, mnohem podrobněji popsána a jednoznačněji vymezena, jde o formalizovaný postup.

Z důvodové zprávy k návrhu Daňového řádu (dostupné na [www.psp.cz](http://www.psp.cz)) vyplývá, že cílem DŘ je vyplnit mezery, na něž poukazuje praxe a judikatura, zejména ve vztahu k problematice zahájení daňové kontroly a jejího opakování. Úprava v DŘ rovněž zohledňuje apel na jasné vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, přičemž předpokládá, že daňová kontrola nemusí být vždy komplexním prověřením všech v úvahu přicházejících okolností a aspektů, ale může být tématicky zaměřena pouze na předem deklarovanou oblast.

Daňový řád mnohem podrobněji upravuje, co má být obsahem zprávy o daňové kontrole. Podrobněji je upraveno i projednávání zprávy o daňové kontrole. Na rozdíl od ZSDP, kde bylo zakotveno právo daňového subjektu podat námitku proti postupu pracovníka správce daně (§ 16 odst. 4 písm. d, a odst. 6 ZSDP), nebude již možné podle Daňového řádu podávat námitky, ale daňový subjekt bude oprávněn podat správci daně stížnost podle § 261 DŘ. Stížnost musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

Novinkou v Daňovém řádu je, že již není zakázáno zastupování více daňových subjektů před jedním správcem daně zástupcem, který není daňovým poradcem nebo advokátem.

V průběhu daňové kontroly je Daňovým řádem nově umožněno, aby si daňový subjekt nebo jeho zástupce přizvali k jednání tzv. odborného konzultanta. Odborný konzultant má zajistit pomoc daňovému subjektu, případně jeho zástupci, v jednání před správcem daně, zejména o odborných otázkách, ke kterým nemá znalosti. Jde o specializovaného odborníka, který nemusí odbornost zvlášť prokazovat.

*„Pozici daňové kontroly posiluje i skutečnosti, že právě a pouze na jejím základě lze z moci úřední doměřit daň. Tento princip byl prosazován na účinnosti zákona o správě daní a poplatníků na základě judikatury správních soudů v čele s nejvyšším správním soudem. V současné právní úpravě je již toto pravidlo zachyceno výslovně v ustanovení § 143 odst. 3 DŘ.“<sup>11</sup>*

Z přechodných ustanovení Daňového řádu (§ 264) vyplývá, že řízení a postupy, které byly zahájeny do 31.12. 2010 podle ZSDP, se po 1.1. 2011 dokončí již podle nového Daňového řádu, s určitými výjimkami stanovenými pro přechodnou dobu. Přechodná ustanovení řeší rovněž speciální postupy pro posouzení běhu a délky započatých lhůt pro vyměření daně.

Na závěr této kapitoly bych se ráda v krátkosti zmínila o významu a závaznosti soudní judikatury v českém právu, neboť na rozsudky soudů, především Nejvyššího správního a Ústavního soudu, na mnoha místech v mé práci odkazuji.

*„Český právní řád patří do tzv. kontinentálního právního systému, který je, na rozdíl od angloamerického právního systému, charakteristický svou psanou formou. Soudní rozhodnutí je v kontinentálním právním systému aktem aplikace práva. Soudce podřazuje konkrétní případ pod obecnou právní normu.“<sup>12</sup>*

Soudní rozhodnutí v angloamerickém právním systému, které řeší případ dosud právními normami neupravený, má normativní význam, a je tak obecně závazný pro další rozhodování v obdobných případech. *„Judikát v kontinentálním právním systému tak, na rozdíl od precedentu a angloamerickém právním systému, není pramenem práva. V českém právním řádu judikáty tedy nemají, na rozdíl od precedentů, normotvornou povahu a tedy neplatí, že by nižší soudy byly při svém rozhodování judikaturou vyšších soudů formálně vázány.“<sup>13</sup>*

Nejvyšší soud dle zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, sleduje a vyhodnocuje pravomocná rozhodnutí soudů v občanském soudním řízení a v trestním řízení a na jejich základě v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujímá stanovisko k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu. Stejně jako u Nejvyššího soudu

---

<sup>11</sup> *Daňová kontrola v českém prostředí [online].* [cit. 2012-3-21]. Dostupné z: <http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>

<sup>12</sup> Barbora Baslíková. *Několik poznámek k závaznosti soudní judikatury v českém právu [online].* [cit. 2012-06-18]. Dostupné z: <http://www.elaw.cz/cs/ostatni/201-nekolik-poznamek-k-zavaznosti-soudni-judikatury-v-ceskem-pravu.html>

<sup>13</sup> Tamtéž.

konstruuje zákon i pro jurisdikční činnost Nejvyššího správního soudu obdobný mechanismus, jehož účelem je dosažení jednotného rozhodování ve správním soudnictví.

*„I když v českém právním řádu judikatura soudů vyšších stupňů není pro soudy nižších soudů formálně závazná, nelze ji jen tak opomíjet a dovodí-li soudy nižších stupňů aplikovatelnost judikatury vyšších soudů, musí se právním názorem vysloveným v této judikatuře řídit.“<sup>14</sup>*

Judikatura nejvyšších soudů se úzce dotýká rozhodovací praxe soudů nižších stupňů, které by ji měly ve svém rozhodnutí zohledňovat, protože tuto ustálenou judikaturu pak tyto vyšší soudy aplikují v rámci své rozhodovací činnosti a nelze vyloučit, v případě nerespektování této judikatury nižším soudem, že pak rozhodnutí daného soudu zruší. *„Mají-li soudy nižších stupňů v obdobných věcech odlišný názor od dřívější judikatury nejvyšších soudů, mohou se v takovém případě od judikatury nejvyšších soudů odchýlit, ale jen za podmíněk, že ve svém rozhodnutí pečlivě zdůvodní, proč se neztotožňují s právními závěry dřívějšího rozhodnutí nejvyšších soudů a uvedou k tomu přesvědčivé argumenty.“<sup>15</sup>*

V judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nalézáme některé významné právní názory, které ovlivnily názory na průběh daňové kontroly především od konce roku 2008. Zásluhou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu se v poslední době také kultivuje a sjednocuje činnost správců daně.

Při studiu judikatury, která se dotýká problematiky daní a která zmiňuje procesní normu, si nelze nepovšimnout, že v ní soudci soudů nižších stupňů za platnosti Zákona o správě daní a poplatků používali pro tuto normu pojmu „Daňový řád“. V průběhu příštích let bude tedy nutné při studiu judikatury rozlišovat, co je myšleno pojmem „Daňový řád“, zda se ještě nejedná o Zákon o správě daní a poplatků.

V následujících kapitolách se budu podrobněji věnovat některým aspektům spojeným s daňovými kontrolami.

---

<sup>14</sup> Barbora Baslíková. *Několik poznámek k návaznosti soudní judikatury v českém právu* [online]. [cit. 2012-06-18]. Dostupné z: <http://www.elaw.cz/cs/ostatni/201-nekolik-poznamek-k-zavaznosti-soudni-judikatury-v-ceskem-pravu.html>

<sup>15</sup> Tamtéž.

## **2. Zahajování daňové kontroly**

### **2.1. Zahájení daňové kontroly dle Zákona o správě daní a poplatků**

Daňová kontrola byla ve smyslu § 21 Zákona o správě daní a poplatků zahájena dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, které jsou stanoveny zákonem, učinily.

Před vlastním zahájením daňové kontroly správce daně zpravidla vyrozuměl daňový subjekt o záměru provést daňovou kontrolu, a to nejčastěji telefonickým nebo písemným oznámením termínu a místa zahájení kontroly. Daňový subjekt tak měl dostatek času, aby se vyjádřil, zda je pro něj termín zahájení daňové kontroly přijatelný či nikoli.

V úvodním telefonátu většinou správce daní sdělil, jaké období bude kontrolováno a jaké druhy daní budou kontrolou dotčeny. Další podrobnosti bylo nutné sjednat se správcem daně až osobně a písemně protokolem o ústním jednání o zahájení daňové kontroly.

Po telefonickém oznámení zahájení daňové kontroly bylo čistě na dohodě mezi daňovým subjektem a správcem daně, kdy bude daňová kontrola skutečně zahájena. V zákoně ani v žádné podzákoně normě nebyla jednoznačná lhůta, do které od oznámení finančního úřadu muselo dojít ke skutečnému, faktickému zahájení daňové kontroly na místě. Z pohledu správce daně byla možnost posunutí daňové kontroly na dobu pozdější limitována jeho plánem daňových kontrol a pracovní vytížeností jeho pracovníků.

Daňový subjekt tak měl možnost se na daňovou kontrolu připravit a případné chyby ve vykázané dani, které zjistil nebo o nich věděl, napravit formou dodatečného daňového přiznání. Daňovou kontrolu bylo ale možné zahájit i bez předchozího upozornění přímo u daňového subjektu.

Pokud daňový subjekt neumožnil zahájení daňové kontroly, dalo se využít výzvy dle § 29 Zákona o správě daní a poplatků k jeho předvolání na finanční úřad. V krajním případě mohl být daňový subjekt k jednání na finanční úřad předveden Policií ČR.

Daňová kontrola byla zahájena v okamžiku, kdy se na místo kontroly dostavil pracovník správce daně a současně i kontrolovaný daňový subjekt nebo jeho zástupce. Správce daně se prokázal služebním průkazem a oznámil, že zahajuje daňovou kontrolu s uvedením jejího rozsahu. O tomto jednání byl sepisován protokol dle ustanovení § 12 Zákona o správě daní a poplatků, který podepisoval daňový subjekt nebo jeho zástupce a správce daně. V protokolu se mimo jiné uvádělo, jaká daň bude podrobena kontrole a za jaké zdaňovací období.

Pokud ale došlo pouze k sepsání výše uvedeného protokolu bez následného kontrolování daňových dokladů, tj. pouze k formálnímu zahájení daňové kontroly, nebylo možné považovat tento úkon správce daně za zahájení daňové kontroly. Kontrola byla zahájena až dnem, kdy správce daně začal fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.

Zahájením daňové kontroly byl učiněn úkon dle ustanovení § 47 odst. 2 Zákona o správě daní a poplatků a v důsledku toho začala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro dodatečné vyměření daně. Od data zahájení daňové kontroly již daňový subjekt nemohl podávat dodatečná přiznání za kontrolované zdaňovací období.

Za platnosti ZSDP se často diskutovalo o tom, kdy přesně je kontrola zahájena. Různě byla vnímaná otázka „prvního reálného kontaktu“ s pracovníky správce daně. Z dané oblasti je nám k dispozici bohatá judikatura, která bude rozebírána ve zvláštní kapitole.

Další významnou otázkou, která se za platnosti Zákona o správě daní a poplatků řešila při zahajování daňové kontroly, byla oprávněnost k provedení daňové kontroly. V historii provádění daňových kontrol od roku 1993 bylo považováno za samozřejmost, že správce daně mohl zahájit daňovou kontrolu u jakéhokoliv daňového subjektu dle svého vlastního uvážení. Pokud při zahájení daňové kontroly byly splněny pracovníky správce daně všechny podmínky vyplývající ze Zákona o správě daní a poplatků, byla považována takto zahájená daňová kontrola za úkon, který je v souladu s jedním ze základních právních dokumentů České republiky, tedy zákonem č.2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod, v jehož článku 2 bodu 2 je zakotven způsob výkonu státní moci. Podle tohoto ustanovení lze uplatňovat státní moc jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon.

*„Nositelem nových myšlenek v chápání nezbytnosti provedení daňové kontroly se stal nálezu Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 1835/07 ze dne 18.11. 2008. Z odůvodnění nálezu Ústavního soudu vyplývá, že použití daňové kontroly jako nástroje pro vybrání daně nemůže být zcela svévolné, ale zahájení daňové kontroly je podmíněno existencí konkrétních pochybností či podezření.*

*Povinností správce daně podle názoru Ústavního soudu je formulovat důvody vedoucí k zahájení daňové kontroly, na základě jejichž vznikly u správce daně konkrétní pochybnosti o tom, že daňová povinnost původně přiznaná daňovým subjektem a vyměřená správcem daně je nižší, než by měla ve skutečnosti být.“<sup>16</sup>*

K problematice důvodů zahájení daňové kontroly však v praxi zaujal odlišný právní názor Nejvyšší správní soud. V několika rozsudcích judikoval, že sdělení důvodů ke kontrole je popření samotného institutu kontroly. Také všechny kontrolní skupiny správců daně, které prováděly daňové kontroly, se řídily právním názorem NSS. Podrobněji je pojednáno o jednotlivých judikátech v kapitole 2.3. Rozbor judikatury.

## **2.2. Zahájení daňové kontroly dle Daňového řádu**

Podle ustanovení § 87 odst. 1 DŘ je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně započne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu, nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Na základě dostupné judikatury k Zákonu o správě daní a poplatků došlo k upřesnění data zahájení daňové kontroly v Daňovém řádu, který je účinný od 1.1. 2011.

Stejně tak jako v nedávné minulosti za platnosti Zákona o správě daní a poplatků i v současné době za platnosti Daňového řádu neprobíhá zpravidla daňová kontrola jako nějaká přepadová akce, kdy by se u daňového subjektu objevila „úderná jednotka“ správce daně s cílem překvapený daňový subjekt během několika hodin či dní „zničit“. I v současné době je daňový subjekt příslušnou úřední osobou daně s několikadenním předstihem kontaktován, většinou telefonicky, aby s ním termín daňové kontroly domluvil.

---

<sup>16</sup> ŠRETR, V. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. 1. vyd. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7 s 17.

Stěžejní otázkou zahájení daňové kontroly je, kdy je přesně kontrola zahájena. Zahájením kontroly není neformální telefonické, písemné, mailové, faxové apod. sdělení, že správce daně chystá u daňového subjektu zahájit kontrolu. Tento názor se již ustálil i za platnosti ZSDP a ani nadále nebude zřejmě předmětem sporů.

Zvláštní význam určení přesného data spočívá především v situacích, kdy ke kontrolám dochází těsně před koncem prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V tomto případě se nabízí podezření, zda kontrola nebyla zahájena ze strany správce daně pouze formálně s cílem nepřipustit uplynutí prekluzivní lhůty a získat časový prostor pro otevření příslušné daně a zdaňovacího období na delší dobu. Během kontroly také nelze podat dodatečné daňové přiznání, i proto je důležité znát přesné datum zahájení kontroly.

Podle ustanovení § 87 odst. 1 Daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

Předmět se obecně váže k jednomu daňovému řízení ve smyslu § 134 odst. 1 DŘ. Například se jedná o daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob za rok 2011 nebo daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010. Rozsah vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci předmětu prověřovat. Lze prověřovat všechna tvrzení vyplývající z přiznání nebo jen vybrané povinnosti a vybraná tvrzení. Příkladem je kontrola daňových odpisů a nedaňových nákladů ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 nebo kontrola oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu u daně z přidané hodnoty za září 2010.

Předmět a rozsah daňové kontroly vymezí správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly. Pro daňový subjekt je rozsah daňové kontroly zásadní, protože správce daně ho nemůže překročit. Je-li zahájena kontrola daně z přidané hodnoty, nemůže ji správce daně bez dalších procesních kroků rozšířit na daň z příjmů. K tomu by musel využít stejný postup, jako je nutný k zahájení daňové kontroly.

Zahájením daňové kontroly se stanoví nová lhůta pro stanovení daně, a tak správce daně bude mít zpravidla tři roky ode dne zahájení daňové kontroly na její řádné dokončení. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nevhodnější. O vhodnosti místa provádění daňové kontroly rozhoduje úřední osoba, kterou je pracovník správce daně.

Daňový řád nově řeší situaci, kdy v průběhu daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti daňového subjektu. V takovém případě může, ale nemusí daňovou kontrolu dokončit ten správce daně, který ji zahájil. Bude tedy na rozhodnutí správce daně, zda dokončení kontroly bude předáno novému správci daně nebo zůstane u původního.

Daňový řád pamatuje na realitu, kdy daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu. V ustanovení § 87 odst. 2 DŘ se uvádí, že neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván. V této výzvě stanoví správce daně základní předpoklady pro uskutečnění zahájení daňové kontroly, a to místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Tento den, který je daňový subjekt povinen sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

Pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě správce daně ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Daňový řád v žádném svém ustanovení, týkajícím se daňové kontroly, neuvádí nutnost existence důvodů pro zahájení daňové kontroly správcem daně.

### ***2.3. Rozbor judikatury týkající se zahájení daňové kontroly***

Pro praxi významnou judikaturu, která se týká zahájení daňové kontroly, můžeme rozdělit do dvou skupin. První skupina se týká okamžiku zahájení daňové kontroly, druhá důvodů oprávněnosti k provedení daňové kontroly.

První skupina obsahuje velmi bohatou judikaturu vztahující se k překážce pro zahájení daňové kontroly uplynutím prekluzivní lhůty. Z obsahu rozsudku č.j. 2 Afs 35 2009-124 ze dne 1.6. 2010 vyplývá, že se stěžovatelem byl dne 15. 12. 2004 sepsán protokol o ústním jednání ve věci zahájení daňové kontroly, jehož obsahem bylo pouze vymezení stěžovatele coby daňového subjektu, označení jeho zástupců, vymezení předmětu jednání (zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období 2001 a daně z přidané hodnoty za období listopad, prosinec 2001) a zákonné poučení.

Na tento protokol pak navázala výzva Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 13.1. 2005, kterou byl stěžovatel ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e) ZSDP vyzván k prokázání a doložení blíže specifikovaných skutečností týkajících se údajné obchodní spolupráce se společností BRASE spol. s r.o.. Následovaly další úkony prováděné v rámci daňové kontroly (ústní jednání, výslechy svědků apod.). Daňová kontrola byla zakončena zprávou o výsledku daňové kontroly ze dne 16.9. 2005. V této projednávané věci neshledal Nejvyšší správní soud na straně správce daně žádné pochybení a konstatoval, že první faktický úkon následoval již necelý měsíc po zahájení daňové kontroly, tzn. v podstatě bezprostředně, v horizontu několika dnů. Nelze se tedy domnívat, že by k zahájení daňové kontroly ze strany správce daně došlo ryze účelově a formálně jen proto, aby byla přerušena zákonná prekluzivní lhůta.

Naopak z rozsudku Nejvyššího správního soudu 8 Afs 7/2005-96 ze dne 17.2. 2006 vyplývá, že jestliže byl protokol o zahájení daňové kontroly sepsán 14.7. 2000 a další činností správce daně bylo až vyhotovení protokolu o ústním jednání 14.5. 2001, nelze formálně zahájení kontroly z července 2000 považovat za úkon protrhávající prekluzivní lhůtu.

Z dalšího rozsudku č. j. 7 Afs 22/2003-113 plyne, že je třeba v konkrétním případě vždy hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela

konkrétních daňově relevantních skutečností. To znamená, zda se jedná o dobu počítanou na dny, týdny či měsíce a zda i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech.

Jak plyne z judikatury, v oblasti ZSDP zvítězil názor, že formální sepsání protokolu o zahájení kontroly těsně před koncem roku postačí k přerušení prekluzivní lhůty za předpokladu, že faktická kontrola začne nejpozději v řádu dnů či týdnů. Pokud naopak začala reálně později, např. čtyři nebo dokonce deset měsíců po sepsání protokolu o jejím zahájení, tak jak plynulo z dalších rozhodnutí různých soudů, pak k přerušení prekluzivní lhůty nedošlo. Výše uvedené potvrdil i Ústavní soud pod č.j. III ÚSD 2357/10 ze dne 30.9. 2010.

Druhou skupinu judikátů, které se týkají nutnosti sdělení důvodů kontroly, reprezentuje především již v první části této kapitoly zmíněný nálezn Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11. 2008. Tak jak již bylo výše popsáno, Nejvyšší správní soud se s překvapivým názorem Ústavního soudu o nepřípustnosti namátkové kontroly neztotožňuje, když konstatoval v několika rozsudcích, např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) 8 Afs 46/2009-46 ze dne 25.10. 2009, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením nebo pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. Naplnění hlediska potřebnosti NSS shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný postup z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením nebo pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá podle NSS opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takovým. Navíc NSS konstatuje, že by znamenal negaci institutu daňové kontroly .

Z vývoje poslední judikatury vyplývá, že i Ústavní soud konstatoval přípustnost namátkové daňové kontroly, a to v rozhodnutí I. ÚS 378/10 ze dne 3.11. 2010 a nejnověji v I. ÚSD 1835/07 ze dne 8.11. 2011.

### 3. Opakovaná kontrola

#### 3.1. Opakovaná kontrola dle Zákona o správě daní a poplatků

Pokud správce daně provádí daňovou kontrolu téže daně za stejné daňové období, kterou již jednou zkontroloval, jedná se o opakovanou daňovou kontrolu. Zákon o správě daní a poplatků výslovně nezakazoval opakovanou daňovou kontrolu.

K otázce zákazu opakované daňové kontroly se ale vyjádřil Ústavní soud a také Nejvyšší správní soud. Ústavní soud nejdříve zcela vyloučil opakování daňové kontroly, protože v ní spatřoval *res iudicate*, tj. překážku věci rozhodnuté. Novější judikatura pak od tohoto principu upustila a stanovila určité podmínky, při jejichž naplnění je možné opakovanou daňovou kontrolu provést.

*„Při posuzování toho, zda se v daném případě jedná o opakovanou daňovou kontrolu, je rozhodující vymezení předmětu a cíle obou kontrol. Ústavní soud připouštěl opakování kontroly pouze ze závažných důvodů, zejména tehdy, zjistil-li správce daně nové skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici a které mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Opakovaná daňová kontrola musela být prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisel s nově zjištěnými skutečnostmi.“<sup>17</sup>*

Na základě principů vymezených Ústavním soudem došel Nejvyšší správní soud k závěru, že daňovou kontrolu lze opakovat pouze tehdy, pokud jsou věcně naplněny podmínky pro obnovu řízení. Dále Nejvyšší správní soud dovodil, že zákaz opakované daňové kontroly spočívá na presumpci správnosti a úplnosti postupu správce daně při předchozí daňové kontrole. Předpokládá se, že správce daně v rámci první daňové kontroly postupoval se vši odborností a profesionalitou a zjistil všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti, neboť je na jeho úvaze, jakým směrem zaměří daňovou kontrolu a v jakém rozsahu ji bude provádět. Pouze nezjistil-li podstatné skutečnosti z objektivních důvodů (bez zavinění jeho nebo daňového subjektu nebo z důvodů padělaných důkazních prostředků), lze daňovou kontrolu opakovat. Opakováním kontroly však nelze konvalidovat pochybení správce daně spočívající v neodborném nebo neprofesionálním postupu.

---

<sup>17</sup> ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7 s. 89-90.

### **3.2. Opakovaná kontrola dle Daňového řádu**

Vymezení podmínek pro opakování daňové kontroly v textu Daňového řádu je posílením právní jistoty daňových subjektů a navazuje na dosavadní vývoj soudní judikatury.

Z ustanovení § 85 odst. 5 Daňového řádu vyplývá, že daňovou kontrolu lze opakovat pouze ve dvou případech, a to tehdy, když:

- správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti dosud stanovené daně, v těchto případech lze opakovat daňovou kontrolu pouze v rozsahu odpovídajícím nově zjištěným skutečnostem;
- daňový subjekt učiní úkon, kterým mění dosavadní tvrzení, i v tomto případě lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu odpovídajícím tvrzení daňového subjektu.

Důležitou podmínkou pro možnost provedení opakované daňové kontroly je povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení. Tato povinnost správce daně je dána ustanovením § 85 odst. 6 Daňového řádu, jde o nutnou podmínku, která nebyla v Zákoně o správě daní a poplatků stanovena. Opakovaná kontrola se provede pouze v limitovaném rozsahu daném pro opakování kontroly, úkony, které nejsou dotčeny důvodem pro opakování kontroly, zůstávají v platnosti.

I přesto, že byla poslední známá daňová povinnost stanovena shodně s údaji uvedenými v daňovém tvrzení podaném daňovým subjektem nebo byla předchozí kontrola provedena bez nálezu, je možné při splnění výše uvedených podmínek kontrolu opakovat.

### **3.3. Judikatura týkající se opakované daňové kontroly**

Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku č.j. 7 Afs 67/2008-59 ze dne 8.1. 2009, že je správní orgán v daňovém řízení zásadně povinen zjistit a prověřit všechny okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, protože lze předpokládat, že by toho měl být schopen vzhledem k procesním instrumentům a materiálním prostředkům, které má za tímto účelem k dispozici.

Ústavní soud v nálezech sp. zn. III. ÚS 87/99 ze dne 4.11. 1999 a sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20.11. 2002 konstatoval, že provádění opakované daňové kontroly je možné pouze v případě, že se správce daně hodlá zaměřit na jiné otázky, než které byly předmětem předchozí daňové kontroly a kterými by se i při vynaložení odborné péče při první kontrole nemohl zabývat.

Ústavní soud dále zdůraznil, že v případě, že je druhá daňová kontrola zaměřena na stejné otázky a týká se i identického časového období, představuje takový postup správce daně vybočení z principů právního státu a porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

V rozsudku č. j. 1 Afs 32/2005-44 označil Nejvyšší správní soud za nezákonný postup správce daně, když při opakované daňové kontrole kontroloval všechny účetní doklady a nikoliv jen ty, které se vztahovaly k novým skutečnostem, jež označil za důvod pro zahájení nové daňové kontroly.

## 4. Lhůty v daňové kontrole

### 4.1. Lhůty v daňové kontrole podle Zákona o správě daní a poplatků

Podle ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, anebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Právo státu na vyměření nebo doměření daně zaniká v případě, že nebylo uplatněno ve stanovené lhůtě. Jedná se o prekluzivní lhůtu, po jejímž marném uplynutí není již možné daň vyměřit. Uplynutím prekluzivní lhůty nastává absolutní překážka pro zahájení daňové kontroly. Stanovením prekluzivní lhůty se zajišťuje právní jistota a ochrana daňového subjektu v tom smyslu, že je určena doba, po jejímž uplynutí je jisté, že daňová povinnost u konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zůstane nezměněna.

„Úprava prekluzivní lhůty, obsažená v ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP, se použila pouze tehdy, nestanoví-li zvláštní zákon jinak.“<sup>18</sup> Odchylná úprava byla obsažena v Zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Odlišnost spočívá v tom, že tyto daně nemají klasické zdaňovací období. V Zákoně o daních z příjmů byla obsažena odchylná úprava pro vymezený okruh poplatníků daně z příjmů. Jedná se o modifikaci obecné prekluzivní lhůty. Podrobněji bude problematika prekluzivní lhůty u tohoto vymezeného okruhu daňových subjektů popsána v poslední kapitole této práce.

Z důvodů ochrany práv daňových subjektu bylo nutné přesně vymezit počátek běhu lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Až do února 2009 byla dle státní správy prekluzivní lhůta čtyřletá a to od konce roku, za který se daň vyměřovala. V ZSDP ale nebylo jednoznačně vymezeno, od jakého okamžiku se prekluzivní lhůta odvozuje. Tento zákon uváděl, že prekluzivní lhůta začíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Běžně se za počátek lhůty považoval konec zdaňovacího období, ve kterém se daňové přiznání odevzdávalo. Například pokud daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2008 do 31.3. 2009, byl počátek běhu prekluzivní doby pro vyměření nebo doměření daně stanoven na den 31.12. 2009 a lhůta podle

---

<sup>18</sup> ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7 s.77.

ZSDP uplynula dnem 31.12. 2012. V odborné veřejnosti se ale začaly objevovat názory, že za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, je třeba chápat již zdaňovací období, ve kterém vznikla sama daňová povinnost. Jejich názor byl založen na domněnce, že nelze zaměňovat mezi vznikem povinnosti podat přiznání a koncem běhu lhůty, do kdy tak má poplatník učinit. Samotný úkon podání daňového přiznání byl dle této teorie pouhým formálně právním důsledkem vzniku právní povinnosti daňové přiznání podat. „Výsledkem této teorie byl závěr, že povinnost podat daňové přiznání vzniká okamžikem dosažení příjmů, které jsou předmětem daně, nikoliv až ve zdaňovacím období, kdy je daňový subjekt povinen tyto příjmy formálně přiznat.“<sup>19</sup> Podle této teorie by výše zmíněné právnické osobě, která podávala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2008 uplynula prekluzivní lhůta 31.12. 2011.

Spor o tříletou či čtyřletou prekluzivní lhůtu je označován jako spor teorií „3+1“ vs. „3+0“. Nejvyšší správní soud teorii označované jako „3+0“ nejprve nepřisvědčil a postavil se na stranu zažitého většinového výkladu, podle něhož začala prekluzivní lhůta plynout od konce zdaňovacího období, ve kterém měl daňový subjekt povinnost podat přiznání.

Vše se změnilo po průlomovém rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 1611/07 z 2.12. 2008, podle kterého správce daně nemohl vyměřit daň ve lhůtě tzv. „3+1“, ale daň musela být vyměřena nejpozději ve lhůtě „3+0“. V únoru 2009 se k této teorii přidala i daňová správa. Ministerstvo financí vydalo Stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07. Toto stanovisko ze dne 2.2. 2009, č. j. 43/14 314/2009-431 bylo určeno všem finančním ředitelstvím Ministerstva financí. V důsledku Stanoviska MF začali správci daně ukončovat daňové kontroly, které se při zahájení nevešly pod teorii „3+0“ s kontrolovanými daňovými subjekty pomocí protokolů o ústních jednáních bez doměření daní a deklarovali tím praktickou změnu správní praxe.

Protože teorie „3+0“ byla poprvé přednesena na případu daně z příjmů fyzických osob, čekalo se ještě nějakou dobu, zda se tato teorie bude aplikovat i na další druhy daní. Následně podle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 27/2009-98 se dne 12.1. 2011 bylo Nejvyšším správním soudem rozhodnuto,

---

<sup>19</sup> ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. s.83.

že lhůta pro vyměření daně se podle teorie „3+0“ musí vztahovat na všechny typy daní, tj. i pro daň z přidané hodnoty. V případě daně z přidané hodnoty pak přidaná nula nebo jednička neznamenají rok, ale zdaňovací období, tj. měsíc nebo kalendářní čtvrtletí. Novela ZSDP č. 304/2009 Sb. reagovala na rozhodnutí Ústavního soudu týkajícího se lhůty pro doměření daně a výslovně zakotvila v § 47 odst.1 uplatnění principu 3+0.

Obecná tříletá prekluzivní lhůta mohla být za určitých okolností přerušena. K dosud uplynulé lhůtě se pak nepřihlíželo. Od stanoveného okamžiku začala běžet lhůta znovu od počátku. ZSDP upravoval přerušování běhu prekluzivní lhůty v ustanovení § 47 odst. 2. Podle tohoto ustanovení mohla být lhůta přerušena a její běh znovu zahájen i opakovaně, dokud nebylo dosaženo absolutní lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Tato činila deset let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo ve kterém vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. K přerušování prekluzivní lhůty docházelo tehdy, byl-li před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. V takovém případě běžela prekluzivní lhůta znovu od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Zákon neobsahoval výslovný výčet úkonů, které měly za následek přerušování prekluzivní lhůty. Tato absence úkonů byla zdrojem četných sporů mezi daňovou správou a daňovými subjekty.

Judikatura se vyvíjela dlouho a obtížně. Zásadou činnosti NSS byl ale v posledních letech platnosti ZSDP poměrně přesně vymezen okruh úkonů způsobujících přerušování prekluzivní lhůty, a to jak pozitivně, tak i negativně.

Judikatura za platnosti ZSDP považovala za úkony způsobilé přerušování běhu prekluzivní lhůty:

- provedené místní šetření dle § 15;
- zahájení daňové kontroly dle § 16;
- výzvu k podání daňového přiznání dle § 40;
- výzvu k odstranění pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného (dodatečného) daňového přiznání nebo (následného) hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených § 43;
- rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b.

„Přerušení prekluzivní lhůty naproti tomu **nezpůsobovalo**:

- dožádání dle § 5;
- žádost o prominutí daně dle § 55a;
- rozhodnutí o nepovolení přezkumného řízení dle § 55b;
- výčet dlužného penále;
- úkon daňového subjektu, např. dodatečné daňové přiznání;
- (dodatečný) platební výměr správce daně;
- výzva správce daně k úhradě správního poplatku ve věci žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav.<sup>20</sup>

#### **4.2. Lhůty v daňové kontrole dle Daňového řádu**

Daňový řád je v ustanoveních týkajících se lhůt pro stanovení daně silně ovlivněn dosavadní judikaturou. Na rozdíl od právní úpravy podle Zákona o správě daní a poplatků došlo k uvedené problematice v Daňovém řádu k řadě zpřesnění a doplnění.

V ustanovení § 148 odst. 1 Daňového řádu je stanoveno, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně započne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Na ustanovení § 148 odst. 1 pak navazuje ustanovení § 148 odst. 5 Daňového řádu, podle kterého lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od počátku lhůty. V ustanovení § 148 odst. 2 jsou taxativně vymezeny úkony, které pokud budou učiněny v období posledních 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, prodlouží se základní lhůta o jeden rok.

Jedná se o tyto úkony:

- podání dodatečného daňového tvrzení (tj. dodatečného daňového přiznání, následného hlášení, nebo dodatečného vyúčtování); dodatečné daňové tvrzení podává daňový subjekt;
- oznámení (doručení) výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně;
- oznámení (doručení) rozhodnutí o stanovení daně (tj. platebního výměru, dodatečného platebního výměru nebo hromadného předpisného seznamu);

---

<sup>20</sup> ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. s.85 a násl.

- zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku (návrh na povolení obnovy řízení, nařízení obnovy řízení, nařízení přezkoumání rozhodnutí);
- oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (tj, rozhodnutí ve věci odvolání, rozkladu, obnovy řízení, přezkoumání rozhodnutí);
- oznámení (doručení) rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně (§ 105 odst. 3 DŘ).

V ustanovení § 148 odst. 3 DŘ jsou dále stanoveny úkony, které, pokud jsou učiněny nejpozději před uplynutím lhůty pro stanovení daně, přerušují lhůtu pro stanovení daně a způsobují nový běh tříleté lhůty ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Jedná se o následující úkony:

- zahájení daňové kontroly – okamžik zahájení daňové kontroly (viz kap. 2);
- podání řádného daňového tvrzení;
- oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení v případě, když daňový subjekt nesplnil svou povinnost.

Nový běh tříleté lhůty nastane rovněž marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly.

Podle § 148 odst.4 DŘ lhůta pro stanovení daně neběží a dočasně se staví:

- po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví (krajským soudem, Nejvyšším správním soudem) a před Ústavním soudem;
- po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně (např. § 99 DŘ);
- po dobu od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav (§ 37 DŘ);
- po dobu od marného uplynutí úložní doby až do dne skončení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení (§ 48 DŘ);

Daňový řád stanoví dva případy, kdy je možné stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně:

- pokud nabylo právní moci rozhodnutí soudu, kterým byl daňový subjekt shledán vinným ze spáchání daňového trestného činu, např. zkrácení daně (§148 odst. 6 DŘ);
- pokud se daňový subjekt bude domáhat podáním řádného nebo dodatečného daňového tvrzení stanovení daně pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti a současně tvrzenou daň uhradí.

S účinností od 1.3. 2011 je v ustanovení § 13b odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., stanoven speciální počátek běhu lhůty pro stanovení daně z nemovitosti, a to v některých případech. Naopak byla zrušena speciální úprava lhůt pro vyměření daně s účinností od 1.1. 2011 v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Důležité je ustanovení přechodné, vyjádřené v § 264 bod 4 DŘ, které řeší běh lhůty pro vyměření daně, jež započala za platnosti ZSDP a skončí za platnosti DŘ. Z tohoto ustanovení vyplývá, že běh a délka lhůty se posuzují podle nové právní úpravy, okamžik počátku běhu lhůty je ale stanoven podle staré právní úpravy.

## **5. Zpráva o daňové kontrole**

### **5.1. Zpráva o daňové kontrole podle Zákona o správě daní a poplatků**

Vyhotovením zprávy o daňové kontrole byl zahájen proces ukončení daňové kontroly. Správce daně popsal ve zprávě veškerá skutková zjištění a uvedl i to, jak je z právního hlediska kvalifikoval. Pokud se skutkový stav odlišoval od tvrzení podaného daňovým subjektem, popsal tyto skutečnosti do zprávy o daňové kontrole a doplnil také, jaké bude mít tato skutečnost dopad na základ daně a daň. Zpráva měla obsahovat všechny důkazní prostředky, které byly v průběhu daňové kontroly předloženy daňovým subjektem nebo obstarány správcem daně. Správce daně se také vypořádal s důvody odmítnutí některých důkazních prostředků navržených v průběhu daňové kontroly daňovým subjektem.

V případě, že správce daně přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně, nejčastěji pomocí tzv. pomůcek, byl povinen ve zprávě uvést důvody, které ho k tomu vedly a zda byly pro tento náhradní způsob stanovení daně splněny všechny zákonem předvídané podmínky. Byla-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, mohl být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Ve zprávě musel být také kontrolovaný daňový subjekt poučen, že bezdůvodné odepření podpisu zprávy je pro platnost uvedených zjištění bezvýznamné.

Po vyhotovení zprávy o daňové kontrole měl pracovník správce daně seznámit daňový subjekt s kontrolními nálezy a s jejich hodnocením. V Zákoně o správě daní a poplatků bylo uvedeno právo daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Obvykle byla stanovena dohodou správce daně a daňového subjektu lhůta pro seznámení se daňového subjektu s kontrolními zjištěními správce daně. Lhůta byla stanovena s ohledem na rozsah zjištění a bylo jí možné na žádost daňového subjektu prodloužit.

*„Ve svém vyjádření může daňový subjekt navrhnout doplnění zprávy o skutečnosti, které zpráva nezmiňuje, může předložit další návrhy na dokazování, dále lze namítat nedostatky v postupu správce daně, nesprávné závěry, chybnou právní kvalifikaci skutkového stavu, nedostatečné vypořádání se s důkazními prostředky a jiné skutečnosti, které daňový subjekt považuje za významné z hlediska správného stanovení základu daně a daně nebo z hlediska procesního postupu správce daně.“<sup>21</sup>*

*„Daňový subjekt má právo se k výsledku uvedenému ve zprávě vyjádřit, a pokud tohoto svého práva využije, musí na to odpovídajícím způsobem reagovat správce daně.“<sup>22</sup>*

*„Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole totiž odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl.“<sup>23</sup>*

Vyhotovenou zprávu o daňové kontrole byl povinen pracovník správce daně s daňovým subjektem projednat. Pokud měl daňový subjekt možnost se seznámit s návrhem zprávy předem, sdělil správci daně, nejčastěji při osobním jednání, své vyjádření. Správce daně byl povinen toto vyjádření doplnit do zprávy o daňové kontrole. Navrhoval-li daňový subjekt další, pro něj významné důkazní prostředky, přistoupil správce daně k dalšímu dokazování a vlastní projednání zprávy o daňové kontrole odložil. Zprávu pak po doplněném dokazování doplnil o skutečnosti, které z něho vyplynuly.

Neměl-li daňový subjekt možnost se před projednáním zprávy seznámit s návrhem zprávy, musel správce daně seznámit daňový subjekt se svými závěry při projednávání zprávy. Správce daně měl dát daňovému subjektu dostatečný časový prostor na seznámení se se zprávou.

Po projednání zprávy ji spolupodepisoval daňový subjekt a pracovník správce daně. Podpisem zprávy byla daňová kontrola ukončena. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy předal správce daně daňovému subjektu. Den podpisu zprávy se považoval za den jejího doručení. Odmítnul-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbal, odeslal mu ji správce daně v poštovní zásilce s doručenkou.

---

<sup>21</sup> ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. s.355.

<sup>22</sup> NSS. *Rozsudek NSS ze dne 21.9. 2006, j.č. 2 Afs 206/2005-64* [online]. [cit. 18.6. 2012]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2005/0206\\_2Afs\\_0500064A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0206_2Afs_0500064A_prevedeno.pdf)

<sup>23</sup> NSS. *Rozsudek NSS ze dne 25.9. 2008, j.č. 2 Afs 41/2007-115* [online]. [cit. 18.6. 2012]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2007/0041\\_2Afs\\_0700115A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0041_2Afs_0700115A_prevedeno.pdf)

## **5.2. Zpráva o daňové kontrole dle Daňového řádu**

Problematika zprávy o daňové kontrole je v Daňovém řádu, na rozdíl od Zákona o správě daní a poplatků, upravena mnohem obsáhleji a podrobněji a je jí věnován celý jeden paragraf.

Nová právní úprava, na rozdíl od staré právní úpravy, také přímo stanoví obsahové náležitosti zprávy o daňové kontrole. Jsou to především odkazy na protokoly o ústním jednání nebo úřední záznamy o:

- zahájení daňové kontroly s podpisy úředních osob i daňového subjektu;
- jednáních vedených v průběhu daňové kontroly;
- skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání;
- seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění;
- vyjádření daňového subjektu obsahující různá tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledkům kontrolních zjištění;
- stanoviscích správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Nejpozději v okamžiku zahájení projednávání zprávy o daňové kontrole musí správce daně seznámit daňový subjekt se všemi důkazními prostředky, které byly uplatněny v rámci daňové kontroly, a to i s těmi, které byly získány bez účasti daňového subjektu.

V rámci projednávání zprávy o daňové kontrole seznámí úřední osoba daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Daňový subjekt může požádat o zapůjčení kontrolní zprávy a o stanovení přiměřené lhůty na seznámení se s výsledky kontrolních zjištění.

Po prostudování zprávy může daňový subjekt navrhnout doplnění kontrolního zjištění, např. může navrhnout dalšího svědka. Pokud by se po výslechu tohoto svědka změnil výsledek kontrolního zjištění, pak se proces projednávání o daňové kontrole vrací na počátek, daňovému subjektu je umožněno vyjádřit se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění, včetně zachování jeho práva navrhnout jeho doplnění.

Pokud však nedojde po předchozím vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, pak již daňový subjekt není oprávněn navrhnout jeho další doplnění. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání. Zpráva se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

V případě, že daňový subjekt se zprávou o kontrole nesouhlasí, má možnost ji nepodepsat, ale musí k tomuto kroku mít dostatečný důvod, který se musí zaprotokolovat.

Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat, anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. Den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá ze den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

## **6. Prostředky obrany v průběhu daňové kontroly**

### **6.1. *Prostředek obrany podle ZSDP***

Daňový subjekt, který byl za platnosti ZSDP přesvědčen, že postup správce daně odporuje zákonu nebo je jiným způsobem nesprávný, mohl využít institutu námitky. Námitka proti postupu pracovníka správce daně byla upravena v § 16 odst. 4 písm. d, ZSDP. Smyslem námitek bylo především rychlé zajištění nápravy vadného postupu pracovníka provádějícího daňovou kontrolu.

Zákon o správě daní a poplatků neupravoval obsahové ani formální náležitosti námitky, a proto se lze domnívat, že bylo možno vycházet z obecných náležitostí stanovených pro podání, jímž se zahajuje řízení. Z námitky by tedy mělo být patrné, kdo ji podává, dále by měl být vymezen vadný postup správce daně, proti kterému směřuje, a jaký způsob nápravy je navrhován. Námitka se nejčastěji podávala písemně, setkat jsme se mohli i s ústním podáním do protokolu.

Námitky vyřizoval pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřovaly. Zákon o správě daní a poplatků neupravoval lhůtu pro vyřízení námitek. Nadřízený pracovník správce daně buď vyhověl a zajistil nápravu vadného stavu nebo daňovému subjektu písemně sdělil důvody, pro které nemohl námitce vyhovět. Proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka správce daně se nebylo možné odvolat.

### **6.2. *Prostředek obrany podle Daňového řádu***

Institut námitky výše popsany, který se uplatňoval za platnosti ZSDP v případě, že kontrolovaný daňový subjekt dospěl v průběhu kontroly k názoru, že postup správce daně odporuje zákonu nebo je jiným způsobem nesprávný, již v daňovém řádu nenajdeme.

Na místo toho najdeme nový prostředek obrany v průběhu daňové kontroly v § 261, který se nazývá stížnost. Stížnost může podat kterákoli osoba zúčastněná na správě daní, tedy nejen daňový subjekt. Stížnost se nepodává nadřízenému orgánu, ale přímo tomu správci daně, na jehož postup si stěžujeme. Stížnost se podává proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně. Stížnost lze podat jak na konkrétní pracovníky, tak na postup správce daně jakožto instituce.

Správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Považuje-li to za vhodné, vyslechne osoby, proti nimž stížnost směřuje, popřípadě další osoby, jejichž výpověď může přispět k objasnění věci. Obecná lhůta k vyřízení stížnosti je šedesát dnů ode dne jejího doručení příslušnému správci daně. V případě kontroly Daňový řád stanovuje, že stížnost musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Byla-li stížnost shledána důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku co nejdříve vyrozumí stěžovatele.

Pokud stížnost nebude kladně vyřízena, může daňový subjekt požádat nejbližší nadřízeného správce daně (obvykle finanční ředitelství), aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Pokud nebude daňový subjekt spokojen ani poté, připadá v úvahu soudní žaloba.

## 7. Stručná rekapitulace srovnání jednotlivých aspektů dle staré a nové úpravy

Následující tabulka stručně srovnává jednotlivé procesní otázky výše popsané v jednotlivých kapitolách.

Původní právní úprava dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP), do 31.12. 2009	Nová právní úprava dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (DŘ), od 1.1. 2011
<b>ZAHÁJENÍ DAŇOVÉ KONTROLY</b>	
ZSDP přesně definoval okamžik zahájení daňové kontroly.	<b>DŘ v § 87 odst. 1</b> stanoví, že daňová kontrola je zahájena <b>prvním úkonem správce daně</b> . Správce daně tedy po sepsání protokolu (ve kterém přesně vymezí předmět a rozsah kontroly) začne „fyzicky kontrolovat“. To znamená, že si dá zástupcem daňového subjektu předložit doklady v listinné nebo elektronické podobě a začne se jimi zabývat. Nemělo by docházet k situacím, kdy správce daně těsně před uplynutím promlčecí lhůty formálně zahájí kontrolu (pouze sepíše zahajovací protokol), aby uměle prodloužil lhůtu pro možnost doměření daně.
Pokud se daňový subjekt vyhýbal jednání se správcem daně, bylo podle zrušené právní úpravy zahájení daňové kontroly problematické.	Od 1.1. 2011 může správce daně subjektu, který nemůže zastihnout, poslat <b>výzvu k umožnění daňové kontroly</b> . V této výzvě je stanoveno místo zahájení kontroly, rozsah

	kontroly a lhůta, ve které je subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu, kdy bude k zahájení kontroly připraven. Lhůta stanovená správcem daně je individuální a nelze ji prodlužovat.
<b>OPAKOVANÁ KONTROLA</b>	
ZSDP možnost opakované kontroly stejné daně a stejného období nazakazoval. Judikatura však dospěla postupně k soudnímu výkladu, že opakovanou kontrolu lze provést pouze za určitých podmínek.	Aby mohla být podle DŘ zahájena opakovaná kontrola stejné daně za stejné období, musí vyjít najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní kontrole. Při splnění této podmínky lze kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům. Opakovanou kontrolu lze zahájit i v případě, že daňový subjekt učiní úkon, kterým mění své dosavadní tvrzení. Takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.
<b>LHŮTY V DAŇOVÉ KONTROLE</b>	
Podle zrušené právní úpravy byla tříletá lhůta pro vyměření a doměření daně počítána od konce zdaňovacího období.	Nově běží tříletá lhůta, během které lze doměřit a vyměřit daň od lhůty pro podání daňového přiznání. Tím se lhůta prodlužuje o tři, případně šest měsíců.
<p><b>Příklad</b></p> <p>Termín pro podání přiznání k dani z příjmů za rok 2011 bude 1.4. 2012. Podle nové právní úpravy končí lhůta pro stanovení daně 1.4. 2015. Podle dřívější by končila 31.12. 2014.</p>	

<p>Zrušená právní úprava konkrétně nestanovila, které úkony prodlužují prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Vycházelo se z judikatury.</p>	<p>Nová právní úprava přesně stanoví v § 148 odst. 2 DŘ úkony, které působí přerušení a stavění lhůty.</p>
<p>Poznámky: Zákonodárci uvažují o prodloužení lhůty pro stanovení daně na 5 let. Přejížděná ustanovení DŘ v § 264 odst. 4 řeší běh a délky lhůty pro vyměření daně, která započala za platnosti staré úpravy.</p>	
<p><b>ZPRÁVA O DAŇOVÉ KONTROLE</b></p>	
<p>Daňový subjekt měl právo vyjádřit se před ukončením kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění. Správce daně byl povinen se ve zprávě o kontrole s návrhy daňového subjektu vypořádat.</p>	<p>Toto právo zůstalo zachováno. Navíc má daňový subjekt nové právo požádat o stanovení lhůty, ve které bude mít možnost vyjádření k výsledkům daňové kontroly a navržení důkazních prostředků (§ 88 odst. 3 DŘ). Délka této lhůty je individuální. Daňový subjekt by měl pečlivě zvážit, jaké důkazy bude navrhopat, protože pokud návrhem daňového subjektu nedojde ke změně výsledků kontrolního zjištění, nelze v rámci projednávání zprávy o kontrole navrhopat další doplnění. Tím je zabráněno umělému a neúčelnému prodlužování daňové kontroly za strany daňových subjektů.</p>
<p>ZSDP okamžik ukončení daňové kontroly přesně nestanovil. Při aplikaci judikatury bylo za ukončení daňové kontroly považováno projednání výsledků kontroly.</p>	<p>DŘ v § 88 odst. 4 stanoví, že daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. Pokud daňový subjekt zprávu bezdůvodně odmítne podepsat, doručí mu správce daně zprávu poštou a za den ukončení kontroly bude považován den doručení zprávy.</p>

<b>PROSTŘEDKY OBRANY V PRŮBĚHU DAŇOVÉ KONTROLY</b>	
Daňový subjekt mohl v průběhu daňové kontroly podat námitku proti postupu správce daně.	Podle DŘ může kontrolovaný subjekt podat proti postupu správce daně nebo proti nevhodnému postupu úředních osob stížnost. Tato stížnost musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

*Tab. 2 Srovnání jednotlivých procesních otázek*

## **8. Vlastní praktické zkušenosti s výše uvedenými instituty daňové kontroly**

Mnoho daňových subjektů se domnívá, že podáním daňového přiznání k jednotlivým daním a zaplacením daně je jejich povinnost ke správci daně splněna. Mnohdy jim ale teprve nyní nastupuje celá řada povinností, které spočívají zejména v tom, aby správci daně prokázali, že jimi uvedené údaje v podaném daňovém přiznání jdou pravdivé, skutečné a podložené průkaznými účetními doklady.

Výnosy daní jsou významnou příjmovou položkou veřejných rozpočtů. V praxi proti sobě stojí daňový subjekt, který chce zaplatit co možná nejméně, a stát a jeho orgány, které se snaží vybrat na daních co nejvíce a posílit tak příjmovou stránku státního rozpočtu. Daňová kontrola finančních úřadů spolu se způsoby jejího provádění bývá nejčastějším sporem mezi daňovými subjekty a správci daně. Mnohdy hraje důležitou roli při odhalování daňových úniků.

Ve své několikaleté praxi daňového poradce jsem se vždy snažila, a nadále se snažím, působit na daňové subjekty tak, aby pečlivě vedly své účetnictví, měly vždy vše podloženo průkaznými doklady, dodržovaly zákony a byly tak vždy připraveny na případnou daňovou kontrolu. V mnoha případech by výsledky daňové kontroly mohly mít výrazný vliv na další hospodářskou činnost daňových subjektů. Daňový subjekt by měl být dokonalou znalostí daňových povinností u jednotlivých druhů daní i znalostí vlastního účetnictví připraven na daňovou kontrolu, v ideálním případě ji na základě vlastní analýzy očekávat.

Řada klientů ale s odkazem na novinové články s tituly typu: „V Praze vládne daňová pohoda, kontrola z úřadu chodí jednou za sto let“, informace na internetu a v dalších médiích, kde se pravidelně objevují zprávy o pravděpodobnosti možných daňových kontrol u jednotlivých finančních úřadů v celé České republice, nebere moje doporučení příliš vážně.

Tomáš Pelikán ze společnosti Terrinvest, která počítá četnost daňových kontrol u firem a živnostníků v jednotlivých obcích a také provádí srovnání více než čtyř set finančních úřadů již pátým rokem, říká, že se oproti minulým letům perioda kontrol prodloužila. Finanční úřady si stěžují, že stále přibývá firem, přitom počet kontrolních pracovníků stagnuje. Na základě analýz stále více firem umisťuje své sídlo do větších měst, aby se ztratily v davu a unikly tím pozornosti finančního úřadu.

Zveřejňování statistik nese nelibě Ministerstvo financí. Kontaktuje finanční úřady s extrémně dlouhou prodlevou kontroly a vyjadřuje s jejich činností nespokojenost. Žádné konkrétní opatření však nezavádí.

Lze očekávat, že po zavedení nové legislativy upravující správu daní s účinností od 1.1. 2011 (Daňový řád) dojde k dalšímu prodlužování periody kontrol, a to alespoň v krátkodobém horizontu, protože ze zkušenosti minulých let se ukázalo, že si pracovníci správce daně (úřední osoby) neumí poradit s aplikací nové zákonné úpravy.

V níže uvedené tabulce Analýza činnosti finančních úřadů, zpracované společností Terrinvest<sup>24</sup>, jsou zpracovány údaje za zdaňovací období 2010. Informace byly analyzovány a zpracovány na základě informací poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím ČR dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Čís. FÚ	Název	Počet pracovníků kontrolního oddělení	Počet registrovaných FO	Počet registrovaných PO	Počet subjektů / pracovník	Počet kontrol / rok	Kontroly / pracovníci	Perioda kontrol
1	FÚ pro Prahu 1	50	12 188	19 378	631	453	9	138
2	FÚ pro Prahu 2	34	16 647	12 881	868	156	5	264
3	FÚ pro Prahu 3	33	22 474	13 071	1 077	227	7	198
4	FÚ pro Prahu 4	53	36 287	17 549	1 016	503	9	138
5	FÚ pro Prahu 5	66	47 745	19 817	1 024	661	10	125
6	FÚ pro Prahu 6	41	37 047	13 331	1 229	387	9	146
7	FÚ pro Prahu 7	22	13 750	5 904	893	201	9	112
8	FÚ pro Prahu 8	38	32 704	10 691	1 142	608	16	81
9	FÚ pro Prahu 9	56	42 984	12 792	996	706	13	94
10	FÚ pro Prahu 10	49	45 589	15 470	1 246	610	12	106
11	FÚ pro Prahu - Jižní Město	27	25 021	5 416	1 127	400	15	77
12	FÚ v Praze - Modřanech	19	18 320	4 893	1 222	177	9	130
21	FÚ v Benešově	21	12 481	1 804	680	731	35	14
22	FÚ ve Vlašimí	7	5 412	707	874	285	41	15
23	FÚ ve Voticích	4	2 419	269	672	184	46	10
26	FÚ v Berouně	19	12 105	2 269	757	684	36	17
27	FÚ v Hořovicích	10	5 274	800	607	382	38	11
30	FÚ v Kladně	29	21 089	3 941	863	553	19	37
31	FÚ ve Slaném	11	6 711	998	701	403	37	14
34	FÚ v Kolíně	24	15 120	2 208	722	908	38	15
35	FÚ v Českém Brodě	7	4 367	504	696	255	36	13
38	FÚ v Kutné Hoře	18	9 985	1 370	631	223	12	36
39	FÚ v Čáslavi	7	4 495	475	710	116	17	29
43	FÚ v Mělníce	12	8 377	1 283	805	339	28	23
44	FÚ v Kralupech nad Vltavou	10	5 583	842	643	236	24	20
45	FÚ v Neratovicích	8	6 008	686	837	251	31	18
48	FÚ v Mladé Boleslavi	27	20 674	2 779	869	751	28	26
50	FÚ v Mnichově Hradě	7	3 057	465	506	244	35	11
53	FÚ v Nymburku	18	12 305	1 679	777	417	23	34

<sup>24</sup> PELIKÁN, T. *Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice* [online]. TERRINVEST, s.r.o. [cit. 2011-11-14]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz>

55	FÚ v Poděbradech	12	7 124	1 035	680	551	46	11
57	FÚ v Brandýse n.L.-Staré Boleslavi	23	20 150	3 364	1 022	435	19	40
59	FÚ v Říčanech	18	14 643	2 598	958	359	20	36
60	FÚ Praha-západ	30	30 504	6 648	1 238	821	27	42
63	FÚ v Příbrami	23	15 461	2 476	780	707	31	18
65	FÚ v Dobříši	6	4 770	626	899	107	18	35
66	FÚ v Sedlčanech	7	4 952	584	791	303	43	13
69	FÚ v Rakovníku	17	10 529	1 778	724	582	34	16
77	FÚ v Českých Budějovicích	52	36 196	8 036	851	588	11	71
78	FÚ v Trhových Svinech	6	3 442	442	647	37	6	73
79	FÚ v Týně nad Vltavou	6	2 846	418	544	110	18	21
82	FÚ v Českém Krumlově	16	9 350	1 615	685	190	12	43
83	FÚ v Kaplici	9	3 780	522	478	63	7	48
86	FÚ v Jindřichově Hradci	18	9 177	1 342	584	288	16	26
87	FÚ v Dačicích	7	3 261	583	549	108	15	27
88	FÚ v Třeboni	11	5 467	691	560	167	15	26
91	FÚ v Pelhřimově	18	9 370	1 295	593	306	17	25
92	FÚ v Humpolci	7	3 435	564	571	152	22	19
94	FÚ v Pacově	4	1 965	249	554	118	30	13
97	FÚ v Písku	20	10 930	1 802	637	249	12	37
98	FÚ v Milevsku	8	4 594	529	640	63	8	56
101	FÚ v Prachaticích	13	6 726	1 000	594	148	11	37
102	FÚ ve Vimperku	5	3 948	490	888	118	24	26
105	FÚ ve Strakonici	18	9 319	1 590	606	413	23	19
106	FÚ v Blatné	6	2 637	402	507	59	10	37
107	FÚ ve Vodňanech	5	2 459	340	560	94	19	21
110	FÚ v Táboře	29	16 973	2 278	664	265	9	51
111	FÚ v Soběslavi	9	4 032	438	497	108	12	28
118	FÚ v Domažlicích	11	7 811	1 414	839	327	30	21
119	FÚ v Horšovském Týně	4	2 559	375	734	100	25	21
123	FÚ v Chebu	15	11 630	1 589	881	450	30	21
124	FÚ v Aši	6	3 247	484	622	77	13	35
125	FÚ v Mariánských Lázních	10	5 728	1 240	697	115	12	47
128	FÚ v Karlových Varech	32	20 669	5 620	822	512	16	51
129	FÚ v Ostrově	9	7 448	883	926	178	20	32
133	FÚ v Klatovech	19	9 900	1 669	609	304	16	28
134	FÚ v Horažďovicích	4	2 367	347	679	53	13	37
135	FÚ v Sušici	8	5 043	743	723	223	28	19
138	FÚ v Pízní	40	49 955	10 361	1 508	1 686	42	36
140	FÚ Pízeň-jih	5	3 806	450	851	45	9	71
141	FÚ v Blovicích	5	4 403	560	993	110	22	31
142	FÚ v Přeštici	7	3 980	514	642	172	25	18
145	FÚ Pízeň-sever	14	10 190	1 244	817	622	44	14
146	FÚ v Krakovicích	6	4 344	641	831	227	38	16
150	FÚ v Rokycanech	13	9 109	1 325	803	496	38	15
155	FÚ v Sokolově	18	12 424	1 881	795	470	26	22
157	FÚ v Kraslicích	4	2 418	323	685	59	15	33
160	FÚ v Tachově	9	7 317	1 265	954	259	29	25
162	FÚ ve Stříbrně	5	2 850	523	675	170	34	15
172	FÚ v České Lípě	22	14 449	1 879	742	255	17	45
175	FÚ v Novém Boru	8	5 424	659	760	88	11	48
178	FÚ v Děčíně	22	15 890	1 856	807	308	14	39
179	FÚ v Rumburku	14	8 590	1 313	707	171	12	42
182	FÚ v Chomutově	22	12 573	2 445	683	208	9	55
183	FÚ v Kadani	14	6 565	857	530	99	7	52
187	FÚ v Jablonci nad Nisou	19	12 652	2 013	772	239	13	45
188	FÚ v Tanvaldě	7	4 614	566	740	135	19	27
189	FÚ v Železném Brodě	4	2 896	323	805	74	19	30
192	FÚ v Liberci	47	28 958	6 271	750	437	9	72
193	FÚ ve Frýdlantě	6	4 713	485	866	37	6	94
196	FÚ v Litoměřicích	16	11 546	1 508	816	180	11	51
197	FÚ v Libochovicích	7	4 772	641	773	65	9	59
198	FÚ v Roudnici nad Labem	10	6 370	909	728	125	13	41
201	FÚ v Lounech	12	7 877	976	738	110	9	56
202	FÚ v Podbořanech	4	2 460	355	704	62	16	32
203	FÚ v Žatci	9	4 280	626	545	153	17	23
206	FÚ v Mostě	20	11 668	2 243	696	183	9	58
207	FÚ v Litvínově	9	5 805	1 121	770	100	11	53
210	FÚ v Teplicích	28	19 300	3 657	820	301	11	63
211	FÚ v Bílině	5	2 886	491	675	104	21	24
214	FÚ v Ústí nad Labem	33	23 440	4 819	856	395	12	66
223	FÚ v Havlíčkově Brodě	17	8 802	1 493	606	393	23	19
224	FÚ v Chotěboři	8	3 582	563	518	218	27	14
225	FÚ v Ledči nad Sázavou	8	3 491	491	498	255	32	11
228	FÚ v Hradci Králové	22	30 443	6 551	1 682	372	17	101
230	FÚ v Novém Bydžově	5	3 478	447	785	42	8	65
233	FÚ v Chrudimí	27	14 872	2 497	643	227	8	56
235	FÚ v Hlinsku	7	3 850	548	628	101	14	31
238	FÚ v Jičíně	16	9 378	1 408	674	354	22	22
239	FÚ v Hořicích	7	4 609	472	726	176	25	19
240	FÚ v Nové Pace	5	2 906	437	669	86	17	28
243	FÚ v Náchodě	28	15 347	2 313	631	239	9	53
244	FÚ v Broumově	5	2 661	422	617	25	5	90
245	FÚ v Jaroměři	7	3 648	522	596	57	8	52
248	FÚ v Pardubicích	21	25 612	4 830	1 450	322	15	78
249	FÚ v Holicích	4	3 566	379	986	45	11	59

250	FÚ v Přelouči	8	4 953	647	700	93	12	42
253	FÚ v Rychnově nad Kněžnou	14	6 665	983	546	141	10	39
254	FÚ v Dobrušce	7	3 925	590	645	99	14	33
255	FÚ v Kostelci nad Orlicí	7	5 126	721	835	173	25	24
258	FÚ v Semilech	12	5 589	670	522	126	11	34
259	FÚ v Jilemnicích	11	4 875	522	491	209	19	17
260	FÚ v Turnově	13	7 445	1 061	654	256	20	24
263	FÚ ve Svitavách	14	8 018	1 267	663	272	19	25
264	FÚ v Litomyšli	8	5 299	711	751	131	16	32
265	FÚ v Moravské Třebové	7	4 074	562	662	58	8	56
268	FÚ v Trutnově	24	12 153	2 127	595	347	14	31
269	FÚ ve Dvoře Králové nad Labem	8	5 756	667	803	142	18	31
270	FÚ ve Vrchlabí	10	5 960	918	688	109	11	46
273	FÚ v Ústí nad Orlicí	23	11 759	1 680	584	203	9	47
274	FÚ ve Vysokém Mýtě	9	6 312	856	796	67	7	75
275	FÚ v Žamberku	11	7 124	983	737	221	20	26
283	FÚ v Blansku	17	8 795	1 619	613	1 460	86	5
284	FÚ v Boskovcích	15	8 024	1 322	623	546	36	13
288	FÚ Brno I	40	17 245	12 146	735	1 231	31	35
289	FÚ Brno II	30	20 393	5 782	873	1 352	45	21
290	FÚ Brno III	33	23 495	7 621	943	1 943	59	18
291	FÚ Brno IV	37	25 442	4 207	801	1 108	30	25
293	FÚ Brno-venkov	45	28 894	4 528	743	887	20	30
294	FÚ v Ivančicích	7	4 001	565	652	213	30	15
295	FÚ v Tisnově	7	5 270	805	868	187	27	23
298	FÚ v Břeclavi	19	10 855	2 034	678	462	24	21
299	FÚ v Hustopečích	10	7 156	964	812	521	52	11
300	FÚ v Mikulově	6	4 375	634	835	110	18	32
303	FÚ ve Zlíně	50	27 194	5 338	651	2 219	44	13
304	FÚ v Luhačovicích	5	4 063	644	941	133	27	26
305	FÚ v Otrokovcích	11	6 025	1 008	639	632	57	8
306	FÚ ve Valašských Kloboukách	6	4 430	489	820	191	32	17
309	FÚ v Hodoníně	21	11 948	2 130	670	720	34	15
310	FÚ v Kyjově	16	9 337	1 302	665	412	26	18
311	FÚ ve Veselí nad Moravou	10	6 898	942	784	387	39	14
314	FÚ v Jihlavě	37	18 167	3 460	585	1 389	38	13
317	FÚ v Telči	5	2 523	422	589	219	44	10
320	FÚ v Kroměříži	22	12 417	2 380	673	482	22	23
321	FÚ v Bystřici pod Hostýnem	6	3 416	454	645	219	37	12
322	FÚ v Holešově	9	4 197	613	534	300	33	11
325	FÚ v Prostějově	26	18 614	2 781	823	587	23	26
326	FÚ v Konici	5	1 839	287	425	179	36	9
330	FÚ v Třebíči	25	13 087	2 568	626	1 066	43	11
332	FÚ v Moravských Budějovicích	6	4 055	658	786	196	33	18
333	FÚ v Náměstí nad Sázavou	4	2 190	338	632	86	22	21
336	FÚ v Uherském Hradišti	32	16 188	3 001	600	888	28	18
338	FÚ v Uherském Brodě	15	10 071	1 444	768	341	23	24
341	FÚ ve Vyškově	14	9 554	1 478	788	445	32	18
342	FÚ v Bučovicích	4	3 062	412	869	94	24	26
343	FÚ ve Slavkově u Brna	7	4 201	531	676	193	28	17
346	FÚ ve Znojmě	27	17 256	2 993	750	1 216	45	12
348	FÚ v Moravském Krumlově	5	4 416	540	991	203	41	17
351	FÚ ve Zďáru nad Sázavou	23	11 406	1 537	563	621	27	15
352	FÚ v Bystřici nad Pernštejnem	6	3 518	569	681	255	43	12
353	FÚ ve Velkém Meziříčí	11	6 427	924	668	311	28	17
358	FÚ v Bruntále	16	10 612	1 274	743	819	51	10
359	FÚ v Krnově	11	6 483	983	679	353	32	15
362	FÚ ve Frýdku-Místku	28	18 551	3 185	776	399	14	40
363	FÚ ve Frýdlantě nad Ostravicí	6	4 449	623	845	114	19	32
364	FÚ v Třinci	17	10 456	1 718	716	322	19	28
367	FÚ v Karvině	13	7 999	1 354	719	119	9	58
368	FÚ v Bohumíně	6	3 926	492	736	136	23	23
369	FÚ v Českém Těšíně	5	3 882	805	937	116	23	31
370	FÚ v Havířově	17	13 093	1 530	860	344	20	29
371	FÚ v Orlově	6	5 047	649	949	96	16	41
374	FÚ v Novém Jičíně	21	12 461	1 946	686	320	15	33
375	FÚ ve Fulneku	5	2 938	448	677	92	18	27
376	FÚ v Kopřivnici	14	9 858	1 432	806	286	20	28
379	FÚ v Olomouci	41	31 360	6 602	926	958	23	37
380	FÚ v Litovli	5	4 052	541	919	134	27	24
381	FÚ ve Šternberku	11	7 792	882	789	155	14	38
384	FÚ v Opavě	37	25 045	3 254	765	694	19	31
385	FÚ v Hlučíně	8	6 776	702	935	125	16	40
388	FÚ Ostrava I	35	17 792	6 997	708	537	15	51
389	FÚ Ostrava II	25	22 429	3 709	1 046	605	24	38
390	FÚ Ostrava III	25	18 796	4 222	921	298	12	73
393	FÚ v Přerově	26	13 239	2 400	602	481	19	24
394	FÚ v Hranicích	13	8 505	1 299	754	140	11	50
398	FÚ v Šumperku	20	12 623	1 663	714	743	37	13
399	FÚ v Jeseníku	11	8 220	1 225	859	181	16	37
400	FÚ v Zábřehu	13	7 560	1 070	664	203	16	30
403	FÚ ve Vsetíně	19	11 243	1 843	689	723	38	13
404	FÚ v Rožnově pod Radhoštěm	9	6 897	993	877	468	52	12
405	FÚ ve Valašském Meziříčí	12	7 446	1 200	721	256	21	25

Tab. 3 Analýza činnosti finančních úřadů

## Vysvětlivky k jednotlivým sloupcům

<b>„Perioda kontrol:</b>	<i>průměrná statistická frekvence daňových kontrol ve spádové oblasti finančního úřadu;</i>
<b>Počet pracovníků:</b>	<i>evidenční počet pracovníků kontrolních oddělení jednotlivých finančních úřadů ke dni 1.1. 2011 (nezahrnuje počty pracovníků oddělení specializované kontroly při pověřených finančních úřadech);</i>
<b>Počet OF:</b>	<i>počet aktivních fyzických osob podávajících daňové přiznání příslušnému finančnímu úřadu;</i>
<b>Počet PO:</b>	<i>počet aktivních právnických osob podávajících daňové přiznání příslušnému finančnímu úřadu;</i>
<b>Počet subjektů/ pracovník:</b>	<i>průměrný počet daňových subjektů připadajících na jednoho pracovníka kontrolního oddělení;</i>
<b>Kontroly/rok:</b>	<i>počet pravomocně uzavřených daňových kontrol za kalendářní rok;</i>
<b>Kontroly/pracovníci:</b>	<i>počet pravomocně uzavřených daňových kontrol za kalendářní rok připadajících na jednoho pracovníka kontrolního oddělení.<sup>25</sup></i>

*Tab. 4 Vysvětlivky použitých výrazů*

*„Komentář k analýze činnosti finančních úřadů:*

- analýza je zpracována na základě informací oficiálně poskytnutých Generálním ředitelstvím ČR v březnu 2011;*
- evidenční počty kontrolních pracovníků nezahrnují pracovníky oddělení specializované kontroly, které jsou umístěny na pověřených finančních úřadech v rámci správních obvodů jednotlivých finančních ředitelství;*
- údaj Perioda kontrol udává počet roků, po kterých by se opakovala daňová kontrola za předpokladu jejich pravidelného provádění, v tomto udají je zohledněna i obvykle delší doba trvání daňové kontroly u právnických osob;*
- v analýze jsou zohledněny údaje o velikosti podnikajících subjektů ve větších městech;<sup>26</sup>*

<sup>25</sup> PELIKÁN, T. *Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice* [online]. TERRINVEST, s.r.o. [cit. 2011-11-14]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz>

<sup>26</sup> PELIKÁN, T. *Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice* [online]. TERRINVEST, s.r.o. [cit. 2011-11-14]. Dostupné z: <http://www.terrinvest.cz>

Kromě Analýzy činnosti finančních úřadů je na výše uvedených webových stránkách společnosti Terrinvest uveřejněn ukazatel „**Dlouhodobý trend**“, který sleduje výkonnost finančních úřadů za časové období let 2005–2010. Uveřejněný údaj Perioda kontrol je aritmetickým průměrem údaje frekvence daňových kontrol v jednotlivých letech. V tomto údaji jsou do značné míry eliminovány mimořádné výkyvy, které se u některých finančních úřadů v určitých letech vyskytly.

Při pohledu do tabulky analýzy činnosti finančních úřadů na periody kontrol především u pražských finančních úřadů, ke kterým místní příslušností většina mých klientů patří, připouštím, že jim moje s pravidelností opakovaná upozornění na připravenost k možné daňové kontrole mohou připadat neopodstatněná.

K tomu, že se zvláště v poslední době fyzické a právnické osoby téměř neobávají daňové kontroly, přispívají i další skutečnosti. Překvapivě možná bude znít to, že u klienta zastoupeného daňových poradcem je kontrola finančního úřadu zahajována jen zcela výjimečně. Toto mohu potvrdit nejenom ze zkušenosti své, ale i mých kolegů daňových poradců. Jednoznačnou odpověď na to, proč tomu tak je, jsem nenašla. Domnívám se, že pracovníci finančních úřadů při plánování svých kontrol vycházejí z jednoduchého předpokladu, že pravděpodobnost i četnost chyb v podaných daňových přiznáních u fyzických i právnických osob nezastoupených daňovým poradcem bude nejspíš mnohem vyšší, než u těch daňových přiznání, která pro své klienty připravují daňoví poradci, a proto své kontroly zaměřují především na první z nich. S daňovou kontrolou se tak setkávám pouze tehdy, pokud se na mě obrátí klient, u kterého už daňová kontrola započala, nebo klient až doposud nezastoupený daňovým poradcem, který obdržel informaci, že se u něho zahájení daňové kontroly chystá.

Ze zkušeností mých i mých kolegů vyplývá, že jsou obrovské rozdíly v přístupu k daňovým kontrolám mezi pražskými a mimopražskými finančními úřady. Rozdíly jsou především mezi úrovní daňových znalostí jednotlivých kontrolních pracovníků. Zatímco mimopražské úřední osoby jsou vybaveny většinou dostatečnou znalostí procesní normy a hmotně-právních daňových zákonů, o kontrolních pracovnících v rámci Prahy se to říci nedá.

Všichni kontrolní pracovníci správce daně většinou vždy spoléhají na svého vedoucího, který, když se na něho obrátí, zodpoví jejich dotazy, případně zjistí odpovědi na ně.

Dále popíšu vlastní praktické zkušenosti s jednotlivými aspekty uvedenými v předchozích kapitolách.

Na příběhu fiktivního daňového subjektu popíšu svoje praktické zkušenosti s daňovou kontrolou, srovnám starou a novou právní úpravu a upozorním na možné problémy s praktickým uplatňováním Daňového řádu.

Mohu potvrdit, že ve většině případů je daňový subjekt s přinejmenším několikadenním předstihem kontaktován, aby s ním příslušný pracovník správce daně termín zahájení daňové kontroly domluvil.

Ke kontaktování daňového subjektu dochází zpravidla telefonicky. Úřední osoba většinou již při telefonickém hovoru oznámí daňovému subjektu, na které daně a na které roky se hodlá při kontrole zaměřit. Při stanovení termínu pro zahájení daňové kontroly je pracovník správce daně většinou zcela otevřen dohodě s daňovým subjektem. Daňový subjekt tak má možnost stanovit termín zahájení daňové kontroly tak, aby získal dostatek času na přípravu daňové kontroly.

Předpokládejme, že máme daňový subjekt VR. Paní VR je původním povoláním manikérka. Ještě před několika lety žila s manželem a dvěma malými dětmi v nevelkém městě na severní Moravě. Během týdne chodili oba dospělí do zaměstnání, ve kterém pracovali za nízký plat. O víkendech snili o tom, jak by se jednou mohli mít lépe. Po dlouhém rozvažování opustili jednoho dne rodné město a celá rodina si odjela splnit svůj sen do Prahy. V hlavním městě si pronajali byt a nebytové prostory.

Paní VR si ještě před odjezdem do Prahy zažádala o živnostenské oprávnění a po jeho získání se řádně zaregistrovala na příslušných státních institucích včetně finančního úřadu v Opavě. V pronajatých prostorách pak s manželem otevřeli kosmetický salón a začali v něm provozovat služby – manikúru, kadeřnictví a kosmetiku. Najali jednu zaměstnankyni a později, když salón začal díky pilné práci obou manželů prosperovat, přijali i další pracovníky.

Brzy se začal, v souvislosti s provozem salónu, rozrůstat i počet účetních dokladů. Paní VR neměla s účtováním žádné zkušenosti, a proto se obrátila na pana účetního, který prostřednictvím inzerce nabízel své služby. Na první schůzce se pan účetní jevil paní VR jako velmi schopný člověk, a proto se hned domluvili na spolupráci. V dalších

měsících si pan účetní pravidelně jezdil do salónu pro doklady a zaúčtoval je na svém programu ve vlastní kanceláři. Za paní VR dále podával daňová přiznání a plnil i další povinnosti, které jsou s vedením účetnictví spojené.

Na podzim roku 2009 se paní VR telefonicky ozvala pracovnice finančního úřadu v Opavě a informovala ji o záměru tamního správce daně provést u paní VR daňovou kontrolu za roky 2005, 2006 a 2007. Předmětem kontroly měla být daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty.

Paní VR se při tomto telefonickém rozhovoru s pracovnicí správce daně zatím na žádném konkrétním termínu nedohodla. Kontroly se zalekla, i když v té době ještě neměla žádné důvody k obavám. Protože „papírům“, jak říkala účetním dokladům, vůbec nerozuměla, doufala, že pan účetní, který se stará o účetnictví její firmy, pojedje do Opavy místo ní. Pracovníci kontrolního oddělení paní VR slíbila, že zavolá ihned po tom, kdy se dohodne s panem účetním na zastupování její firmy při kontrole účetních dokladů. Pana účetního hodlala vybavit plnou mocí, aby ji mohl zastupovat.

Pan účetní ale rázně odmítl do tak vzdáleného místa cestovat, a proto paní VR nezbývalo nic jiného, než se kontroly zúčastnit osobně. Volala do Opavy, aby si domluvila termín daňové kontroly. Najít vhodný termín nebylo vůbec jednoduché, protože musela brát v úvahu jednak své už předem nasmlouvané závazky ve firmě, jednak rodinné povinnosti, zejména vůči svým malým dětem. Pracovnice správce daně se snažila vyjít paní VR s určením vhodného termínu kontroly maximálně vstříc, a proto se nakonec na termínu, který byl přijatelný pro obě strany, dohodly. Ještě před odjezdem do Opavy kontaktoval paní VR její účetní a sdělil jí, že ví o několika chybách v účetnictví, ale nyní, když je zahájena kontrola, se s tím nedá nic dělat.

Jaké jsou v praxi důvody pro zahájení daňové kontroly? Většinou by se mělo jednat o kontrolu plánovanou, související s tím, že za dané zdaňovací období ještě nebyl daňový subjekt kontrolován. Mnohem častějším důvodem pro zahájení daňové kontroly jsou v praxi dlouhodobě vykazované daňové ztráty, silné výkyvy hospodářského výsledku za jednotlivá daňová období, vysoký doměrek na základě předcházející provedené daňové kontroly, nepodaná přiznání nebo hlášení daňovým subjektem nebo

nereagování na výzvy správce daně, časté zjevné chyby v předložených přiznáních a poměrně často i udání podávaná obvykle nespokojeným zaměstnancem firmy. Když jsem v nedávné době oslovila několik kontrolních pracovníků správce daně, shodně mi potvrdili, že mají za úkol prověřit každé udání, a to i anonymní.

V případě paní VR byl důvodem k zahájení daňové kontroly nesoulad podaných čtvrtletních přiznání k DPH s podanými daňovými přiznáními k dani z příjmů fyzických osob. Jednoduchým matematickým výpočtem se dalo zjistit, že příjmy vykázané v dani z přidané hodnoty neodpovídají příjmům vykázaným v dani z příjmů fyzických osob. Rozdíl se pohyboval v každém jednotlivém roce od 500 tis. do 900 tis. Kč.

Tento důvod zahájení daňové kontroly byl pracovníci kontrolního oddělení správce daně v Opavě paní VR, nad rámec zákona, sdělen. Kontrolní pracovnice opavského finančního úřadu (dále jen FÚ) jistě nesdělila důvod zahájení daňové kontroly proto, že by znala judikát Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, který se vyjadřoval k namátkovým kontrolám a ke sdělení konkrétních pochybností správce daně při zahájení daňové kontroly. Je obecně známo, že pracovníci finančních úřadů, až na výjimky, nemají znalosti aktuální judikatury. Navíc již v té době celá daňová správa zaujala k tomuto judikátu odmítavý postoj. Zřejmě tedy tím hlavním důvodem, proč se majitelka dané firmy dozvěděla důvody pro zahájení daňové kontroly, byly sympatie kontrolní pracovnice k paní VR.

Osobně se k možnosti zachování „namátkových daňových kontrol“ také přikláním. *„Přenáší-li právní řád na daňový subjekt zodpovědnost za stanovení daně, je logické, že se na druhou stranu snaží zabezpečit efektivní instrumenty kontroly takového samostatného stanovení daně, aby tím daňový subjekt přiměl k co možná nejvyšší míře pečlivosti, poctivosti a čestnosti při výpočtu vlastní daně.“<sup>27</sup>*

Daňová kontrola by měla plnit několik funkcí. První z nich je **funkce preventivní**. *„Již svou existencí daňová kontrola působí na to, aby odradila daňové subjekty od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, fingování nákladů či nadhodnocování jejich výše a od dalších nežádoucích praktik. S preventivní funkcí daňové kontroly velmi úzce souvisí její funkce eliminační. Její podstatou je skutečnost, že na základě kontrolních zjištění dojde do budoucna k nápravě jednotlivých dosud nesprávně uplatňovaných postupů. Eliminační funkce daňové kontroly se zde nachází*

---

<sup>27</sup> *Daňová kontrola v českém prostředí [online]. [cit. 2012-3-21] Dostupné z: <http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>*

*v roli jakéhosi síta, přes které by neměly být propuštěny nedostatky v podobě např. nesprávného daňového posouzení nákladových položek, nesprávně uplatňované sazby daně z nemovitostí, apod. Další funkcí, kterou daňová kontrola dále plní je funkce inspekční spočívající v objektivním zjišťování a vyhodnocování daňovým subjektem konkrétně přiznané daně s ohledem na požadavky správného zjištění a stanovení daně. V neposlední řadě je třeba zmínit i ochranou funkci daňové kontroly, kterou je realizována samotná fiskální funkce veřejných statků a veřejných potřeb.“<sup>28</sup>*

V případě, že by se úřední osoby musely zabývat otázkou existence konkrétní pochybnosti při stanovení daně u každého daňového subjektu před započítáním každé daňové kontroly, byl by výkon jejich kontrolní činnosti značně ztížen. Navíc by byla smazána odlišnost daňové kontroly od vytýkajícího řízení, v němž musí úřední osoba konkrétní pochybnosti daňovému subjektu sdělit.

Pokud probíhá kontrola u daňového subjektu, u kterého je od počátku zřejmé, že si své povinnosti v oblasti daní plní a má velmi pečlivě doloženy veškeré příjmy a výdaje, je kontrola velmi rychle ukončena a daňový subjekt není dále zbytečně zatěžován dalšími dotazy ze strany úředních osob a předkládáním dalších důkazů na podporu svých tvrzení.

Kontrola byla zahájena dne 5. prosince 2009 sepsáním protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly. V kanceláři FÚ, ve které byl protokol sepsán, byly přítomny kromě paní VR ještě dvě kontrolní pracovnice opavského FÚ. Obě dvě se hned na začátku jednání prokázaly paní VR služebními průkazy. Také paní VR vyzvaly, aby prokázala svoji totožnost.

Kontrolní pracovníci správce daně provádějí kontroly vždy ve dvojici. Z kontrol, kterých jsem se v minulosti zúčastnila, jsem měla většinou pocit, že druhý zaměstnanec finančního úřadu, jenž byl přítomen při kontrole, je jen „do počtu“.

Bránila nějaká překážka kontrolním pracovnícím v tom, aby platně zahájily daňovou kontrolu fyzické osoby paní VR? Když se podíváme do kapitoly číslo 2, která se zahájení daňové kontroly věnuje, zjistíme, že jejímu zahájení brání uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně a dalším důvodem je opakovaná kontrola. Otázce

---

<sup>28</sup> *Daňová kontrola v českém prostředí [online]. [cit. 2012-3-21] Dostupné z: <http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>*

lhůt a opakované kontrole se budu věnovat později. K těmto dvěma překážkám přistupuje v praxi většinou ještě podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení) daňovým subjektem, a to do doby jeho zpracování správcem daně.

V praxi jsem se setkala i s tím, zejména v Praze, že po započetí sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly položil kontrolní pracovník daňovému subjektu otázku, zda bude podávat dodatečné daňové přiznání. Pokud daňový subjekt sdělil, že ano, informoval ho kontrolní pracovník, že v tomto případě nemůže být kontrola platně zahájena. Zahájení bylo pak odloženo na neurčito, do doby zpracování dodatečného daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že lze dodatečné daňové přiznání platně podat do konce měsíce následujícího po zjištění chyby, měl daňový subjekt dostatek času nejenom na podání tohoto přiznání, ale i na další nezbytnou přípravu na ohlášenou daňovou kontrolu.

Nejčastěji jsou v praxi prověřovány dva druhy daní, a to daň z příjmů a daň z přidané hodnoty, stejně jako tomu bylo i v případě paní VR. Občas je do daňové kontroly zahrnuta i kontrola daně silniční. Jen v ojedinělých případech jsou daňovou kontrolou FÚ kontrolovány ostatní druhy daní, jakými jsou daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí. Kontrolou téměř nedotčená zůstává daň darovací.

Nutnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly je v současné době vymezení rozsahu a předmětu daňové kontroly. V případě paní VR byly předmětem daňové kontroly daňové povinnosti k daním z příjmů fyzických osob za roky 2005, 2006 a 2007 a daňové povinnosti k DPH za všechna čtvrtletní zdaňovací období výše uvedených let. Rozsah kontroly byl vymezen za roky 2005 a 2007 na prověření všech tvrzení vyplývajících z podaných přiznání, za rok 2006 u daně z příjmů fyzických osob pouze na kontrolu tvorby rezervy na opravy majetku.

Při zahájení kontroly se dále musíme zabývat otázkou, zda ze strany úředních osob nebyla zahájena tato kontrola pouze formálně, těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, tak jak se s tím můžeme v praxi často setkat.

Daňová kontrola u paní VR byla zahájena ještě za platnosti a účinnosti Zákona o správě daní a poplatků. Dle judikatury vztahující se k tomuto zákonu by k zahájení kontroly stačilo formální sepsání protokolu, ovšem pouze za předpokladu, že v řádu dnů či několika málo týdnů bylo zahájeno faktické prověřování. Požadavek Daňového řádu na zahájení kontroly by ale takovýto postup splňovat neměl.

Podle nového Daňového řádu (dále jen DŘ) je kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém kromě vymezení rozsahu a předmětu daňové kontroly správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Pokud ve stejný den, v jaký je sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, úřední osoba již zároveň začne prohlížet doklady nebo účetní knihy, nebude o začátku zahájení kontroly sporu. Pokud však k tomuto nedojde, bude zde i nadále předmětem sporů, co přesně se myslí zjišťováním daňové povinnosti, prověřováním tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Otázkou dále zůstává, jak budou řešeny případy, kdy by případně úřední osoby tvrdily, že studiem daňového spisu daňového subjektu uloženého na finančním úřadě již prověřovaly okolnosti pro správné stanovení daně.

Navíc v důvodové zprávě k DŘ je uvedeno:

„Spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly by tak mělo dojít i k faktickému prověřování resp. připravenosti toto faktické prověřování vykonat; může nastat situace, kdy z důvodů na straně kontrolovaného bude faktické prověřování efektivnější provést později (např. daňový subjekt přislíbí připravit příslušné podklady apod.), což bude často věcí vzájemné dohody obou stran. Pokud nebude bezprostředně po zahájení daňové kontroly správce daně pokračovat v její realizaci, musí důvody, proč nepřezkoumává jednotlivé doklady (což může být zapříčiněno důvody na straně daňového subjektu, např. organizací archivu) pečlivě zaprotokolovat.“<sup>29</sup>

Důvodová zpráva oproti textu DŘ hovoří nejen o faktickém prověřování, ale i o pouhé připravenosti k němu.

Domnívám se, že důvodová zpráva je výrazně rozšiřující nad rámec textu zákona a ještě více zkomplikovala otázku posuzování platnosti zahájení daňové kontroly.

Pracovnice správce daně (úřední osoba) sepsala dne 5. prosince 2009 protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly a zároveň v tento den vyzvala paní VR, aby na dalším jednání, domluveném s ohledem na vánoční svátky a oslavy konce roku na 4. ledna 2010, předložila veškeré účetní doklady a účetní knihy za kontrolované roky.

---

<sup>29</sup> Viz. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009, Sb., daňový řád, s.12.

Paní VR přislíbila všechny požadované dokumenty dodat. Hned po příjezdu do Prahy kontaktovala svého účetního a požádala ho o přípravu dokumentů. Na začátku ledna účetní písemnosti od účetního převzala a v den domluveného termínu návštěvy na finančním úřadě v Opavě je odvezla a předala jeho pracovním. Na tomto jednání 4. ledna 2010 jí zároveň úřední osoby položily několik otázek, které se týkaly předmětu jejího podnikání. Do protokolu o ústním jednání, jehož jeden výtisk si paní VR přivezla do Prahy, kontrolní pracovnice zapsaly odpovědi na otázky kladené paní VR a také sepsaly předání dokladů a podkladů a to pouze obecně – pět šanonů s fakturami a pokladními doklady, účetní knihy za rok 2005, 2006 a 2007.

Po delší době, v květnu 2010, požádaly úřední osoby paní VR o další její návštěvu na finančním úřadě v Opavě. Na tomto jednání kontrolní pracovnice seznámily paní VR s velmi, dle jejich názoru, nevyhovujícím stavem jejího účetnictví.

Poté jí začaly klást další otázky, na většinu z nich ale paní VR nedokázala odpovědět. Slíbila, že po návratu do Prahy bude kontaktovat svého účetního a na nezodpovězené otázky odpoví písemně.

Pan účetní jí stručně odpověděl na všechny nezodpovězené dotazy, poté si paní VR domluvila schůzku na finančním úřadě v Opavě, kde odpovědi účetního tlumočila úředním osobám.

Ty jí pak zadaly otázky nové, s nezodpovězenými opět odjela do Prahy a předložila je panu účetnímu a celá situace se takto několikrát opakovala. Po dalších měsících už paní VR na další návštěvy finančního úřadu neměla dost sil. Navíc začínala tušit, že zřejmě s jejím účetnictvím není něco v pořádku. Svěřila se jedné své dlouholeté zákaznici salónu a ta jí poradila, aby se obrátila na daňového poradce. Další den jí tato klientka i poskytla telefonický kontakt na poradce své kamarádky. Paní VR nejdříve s kontaktováním daňového odborníka váhala, ale po poradě s manželem si s ním přeci jen domluvila schůzku.

Na jednání s daňovým poradcem přinesla paní VR všechny protokoly sepsané na začátku a během kontroly úředními osobami finančního úřadu v Opavě. Poradce jí slíbil, že se jejího „případu“ ujme, prostuduje dokumenty a vypracuje plnou moc pro zastupování paní VR a že se jí za pár dní ozve s návrhem dalšího postupu v její věci.

Další schůzka poradce a paní VR proběhla jednoho lednového dne roku 2011, jen pár dní po nabytí účinnosti nového daňového řádu. Ještě před schůzkou si vyžádal poradce od paní VR kontakt na jejího pana účetního.

Daňový odborník nejprve navrhnul paní VR sepsání několika stížností proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly.

První stížnost se týkala účetních dokladů, které byly úředním osobám zapůjčeny v lednu 2010 a dosud nebyly paní VR vráceny.

Daňový subjekt je povinen zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady i mimo své prostory. Pokud tak neučiní, správce daně může tyto doklady zajistit. Zapůjčení dokladů potvrdí správce daně při jejich převzetí. Převzaté doklady vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí.

Ve zvlášť složitých případech může třicetidenní lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodlužována opakovaně. ZSDP neobsahoval možnost opakovaného prodloužení lhůty pro zapůjčení dokladů, daňový řád již možnost finančních orgánů v této oblasti rozšířil.

V případech zapůjčení dokladů se jeví jako důležitá otázka sepsání přesného seznamu zapůjčených písemností. Pokud úřední osoby, tak jako tomu bylo i v případě paní VR, do protokolu zapíše pouze pět šanonů s fakturami a pokladními doklady za konkrétní roky, nezaručuje to odstranění možných budoucích pochyb o tom, jaké konkrétní doklady byly převzaty a následně vráceny. Je proto vhodné trvat na sepsání podrobnějšího předávacího protokolu. Požadavek však není možno přehánět do přílišných detailů. V takovýchto případech pak může mít správce daně úspěch s variantou, ve které požádá daňový subjekt o sepsání seznamu, který mu pouze potvrdí. Rozsudek NSS 1 Afs 11/2004 ze dne 12.3. 2006 k tomu uvádí: „*Povinnost správce daně potvrdit převzetí dokladů ke kontrole (§ 16 odst. 7 ZSDP) neznamená povinnost potvrdit převzetí listin individuálně určených, zvláště za situace, kdy těchto listin jsou tisíce nebo desetitisíce. Postačí, pokud správce daně shrne v protokolu o převzetí listiny spolu související do jednotlivých položek, jejichž označení (zde např.: „1. 12 složek výdajových dokladů 1998, č. 1-1310“)* určí jejich počet a druh. Je na vůli daňového subjektu, aby si nechal potvrdit převzetí na seznamu podrobnějším, který si však sám připraví.“

Nedodržení lhůty ze strany správce daně ale neznamená, že by např. v důsledku překročení třicetidenního limitu již nemohl daň doměřit. Ani ZSDP ani DŘ neobsahují žádnou konkrétní sankci pro správce daně v případě překročení lhůty. Nápravy a vrácení dokumentů se může daňový subjekt domáhat cestou stížnosti uvedené v příloze č.1 dle § 261 DŘ.

Po podání stížnosti by měl správce daně prošetřit skutečnosti uvedené ve stížnosti. Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode den jejího doručení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. V případě první stížnosti paní VR bude lhůta 60 dní k jejímu vyřízení jistě dostatečná.

Daňový řád však v případě vyřizování stížnosti v průběhu kontroly obsahuje speciální úpravu. Stížnosti musí být vyřízeny nejpozději do ukončení daňové kontroly. Bohužel však je v této oblasti možný dvojitý výklad. Jeden z možných výkladů daňového řádu by při aplikaci pravidla, že stížnost je nutné vyřídit nejpozději do ukončení daňové kontroly, mohl znamenat, že správce daně může stížnost vyřídit až do termínu ukončení kontroly, neaplikoval by tedy obecnou lhůtu 60-ti dnů.

Podle mého názoru tento pro správce daně přísnější výklad více odpovídá smyslu zákona. Povinnost vyřídit stížnost nejpozději do ukončení daňové kontroly by měla být spíše pravidlem zpřísňujícím a nikoli uvolňujícím podmínky pro postup správce daně.

O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě by měl správce daně informovat paní VR. Jestliže by stížnost daňového poradce paní VR nebyla kladně vyřízena, byla by možnost ještě požádat nadřízené finanční ředitelství, aby prošetřilo způsob vyřízení stížnosti. Vypracovaný vzor první stížnosti je uveden v příloze číslo jedna této práce.

Druhá stížnost se týká opakované daňové kontroly. Dle informací, které dostal od paní VR a jejího účetního, se daňový odborník domnívá, že došlo k zahájení nové kontroly na daň a období, které bylo již jednou kontrolováno. Konkrétně se u paní VR jedná o rok 2006.

Z předložené zprávy o daňové kontrole, která se týkala právě roku 2006, daňový poradce zjistil, že předmětem daňové kontroly tenkrát byla daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 a rozsahem kontroly byly veškeré náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů paní VR uplatněné v tomto roku.

Zatímco za účinnosti ZSDP bychom museli možnost opakování daňové kontroly vyvozovat z judikatury, zavádí nový DŘ přesné podmínky, za kterých je ze strany daňových subjektů nezbytné umožnit úředním osobám opakování daňové kontroly.

Z ustanovení § 85 odst. 5 DŘ vyplývá, že daňovou kontrolu lze opakovat pouze ve dvou případech. První důvod, pro který lze opakovat daňovou kontrolu, je obdobný jako důvod pro obnovu řízení. Rozsah opakované kontroly je pak závislý na nově zjištěných skutečnostech. Druhým důvodem je změna tvrzení daňového subjektu, přičemž rozsah opakované kontroly je dán předmětem změnového tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z textu zákona, postačuje pro provedení opakované kontroly naplnění alespoň jednoho z výše uvedených důvodů.

Důležitou podmínkou pro možnost provedení opakované daňové kontroly je povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

Finanční úřad v Opavě provedl v roce 2008 kontrolu daně z příjmů fyzických osob paní VR za rok 2006. Nyní prováděl stejný finanční úřad další kontrolu za rok 2006, tentokrát zaměřenou na správnost uplatnění daňově účinného nákladu v podobě tvorby rezervy na opravu hmotného majetku. Dle mínění daňového poradce je druhou daňovou kontrolu nutno posuzovat jako nezákonnou opakovanou kontrolu. Správce daně již při provádění kontroly v roce 2008 musel vědět o existenci rezervy. Při této původní daňové kontrole správce daně nezpochybnil její daňovou účinnost. Podmínky pro opakovanou kontrolu nebyly splněny, neboť prověřování tvorby rezervy na opravy hmotného majetku bylo předmětem původní daňové kontroly a nová kontrola nebyla opodstatněna novými skutečnostmi, které by vyšly dodatečně najevo.

Opakování kontroly má v současné době jasná pravidla, která jsou ovlivněna vývojem judikatury z minulých let. Autoři nového daňového řádu se z judikatury poučili a názory soudů přenesli do jeho textu. Zároveň ovšem vytvořili pro úřední osoby

legální cestu, jak nepostupovat v rozporu s judikaturou a s textem zákona, ale stejně umožnit kontrolu u daňového subjektu vícekrát na stejnou daň a stejné zdaňovací období.

Správce daně například zahájí u fyzické nebo právnické osoby kontrolu daně z příjmů za vybraný rok. Jako vymezení rozsahu kontroly uvede náklady na cestovné. Pokud by chtěly později úřední osoby znovu prověřovat náklady na cestovné za již kontrolovaný rok, šlo by o opakovanou kontrolu, která je možná pouze za výše uvedených podmínek. Pokud ale správce daně vymezí jako rozsah kontroly, i když se jedná o stejnou daň za stejné zdaňovací období, například prověření nákladů na zaměstnance, pak již nejde o kontrolu opakovanou, ale v daném případě se jedná o druhou „díličí kontrolu“, která v daňovém řádu nemá výslovné omezení jako je tomu u kontroly opakované.

Třetí stížnost, kterou se chystá daňový poradce sepsat, se týká uplynutí lhůty pro stanovení daně za rok 2005. Lhůta pro stanovení daně je nejdůležitější daňovou lhůtou. Jejím uplynutím zaniká pravomoc správce daně stanovit (tzv. vyměřit nebo doměřit) daň za určité zdaňovací období. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně není správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu.

Daňový řád upravuje problematiku prekluzivní lhůty pro stanovení daně odlišně od právní úpravy dle Zákona o správě daní a poplatků. Protože lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2005 započala ještě před účinností Daňového řádu, je nutné její počátek, běh a délku posoudit podle přechodných ustanovení Daňového řádu.

Podle § 264 odst. 4 Daňového řádu (dále jen DŘ) se počátek běhu lhůty stanoví podle ZSDP, běh a délka ale už podle DŘ. V případě paní VR počala běžet základní lhůta pro stanovení daně za rok 2005 31.12. 2005 a měla by uplynout 31.12. 2008. Dále je nutné si ještě položit otázku, zda nedošlo k některé skutečnosti, která by tuto základní lhůtu prodloužila, na nějakou dobu zastavila anebo tato lhůta začala běžet od určitého okamžiku znovu. Daňový poradce zjistil, že k žádné takové skutečnosti v průběhu plynutí lhůty nedošlo.

V praxi se ale při počítání běhu prekluzivní lhůty velmi často zapomíná na zvláštní úpravu v zákoně o daních z příjmů. Jedná se především o situace, kdy daňový subjekt vykáže za zdaňovací období ztrátu, kterou lze uplatnit v následujících obdobích jako položku odčitatelnou od základu daně. V takovém případě lhůta pro stanovení daně jak

pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za které lze tuto ztrátu nebo její část uplatnit, skončí až současně se lhůtou, pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu (nebo její část) uplatnit. Od základu daně lze přitom odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Tato skutečnost tak fakticky prodlužuje obecnou lhůtu pro stanovení daně o pět let. Po upozornění daňovým poradcem mu bylo paní VR sděleno, že v daňovém přiznání za rok 2005 byla vykázána ztráta ve výši přibližně 50 000 Kč.

Po sepsání a doručení stížností na finanční úřad v Opavě došlo k velmi rychlé nápravě ve prospěch daňového subjektu. Požadované doklady byly paní VR navraceny, kontrola, která se týkala daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 byla zastavena.

Daňový poradce dále zaslal na finanční úřad v Opavě žádost o delegaci místní příslušnosti ke správě daní z finančního úřadu v Opavě na finanční úřad v Praze 6. Časté cesty na Moravu byly velmi ekonomicky i časově náročné. Vypracovaný vzor o delegaci je uveden v příloze č.2.

Obecná základní lhůta pro stanovení daně z příjmu fyzické osoby paní VR za zdaňovací období 2005 tedy neuplyne 31.12. 2008, ale vzhledem k vykázané ztrátě až 31.12. 2013. Třetí stížnost, kterou se chystal daňový poradce sepsat, je tedy bezpředmětná.

Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od okamžiku, kdy začala běžet poprvé. Po uplynutí maximální desetileté lhůty již nelze její běh prodloužit ani přerušit některou z právních skutečností vyjmenovaných v odstavcích 2 a 3 § 148 DŘ. Nejednoznačná je situace v případě stavění lhůty pro stanovení daně. Zde je možný dvojí výklad. Podle mého názoru pro dobu úkonů uvedených v odstavci 4 § 148, např. po dobu řízení před správním a ústavním soudem, neběží ani maximální desetiletá lhůta.

O několik týdnů později byl daňový poradce paní VR pozván na finanční úřad k projednání zprávy o daňové kontrole.

Zprávou o daňové kontrole je završována daňová kontrola a je třeba ji považovat za velmi významný dokument, který může mít důležitou úlohu i v dalších navazujících částech procesu správy daní. Na rozdíl od DŘ nabyta v ZSDP projednávání zprávy o daňové kontrole věnována žádná pozornost, to vedlo k rozdílným postupům projednávání zpráv u různých správců daně.

Na finančním úřadu v Opavě daňový poradce zjistil, že zpráva je natolik obsáhlá, že bez určitého časového prostoru ji není možné na místě prostudovat a vyjádřit se k ní. Požádal tedy úřední osoby o zapůjčení zprávy k podrobnému pročtení.

Poskytnutí lhůty pro zpracování vyjádření daňového subjektu, případně navržení dalších doplnění kontrolních zjištění, je dle DŘ právem daňového subjektu. Daňový řád používá pojem „přiměřená“ lhůta. Její délka by měla být stanovena s přihlédnutím k obsažnosti zprávy a složitosti problematiky, která byla předmětem kontroly.

Úřední osoby stanovily daňovému poradci k prostudování zprávy 21 dní. Tři týdny se zdály být dostatečnou dobou nejenom k podrobnému pročtení zprávy, ale i k písemnému se vyjádření k ní.

Daňový poradce začal se studiem zprávy ihned následující den po návratu z finančního úřadu. Dozvěděl se nejen to, co už tušil po pročtení několika protokolů z průběhu daňové kontroly, které mu v minulosti předala paní VR, a to o hrubých chybách pana účetního v evidenci jednotlivých výdajů a příjmů, ale i o řadě svědků, kteří zpochybnili některé výdaje paní VR a ty jí pak nebyly úředními osobami uznány jako výdaje snižující základ daně.

Výsledkem zprávy bylo značné doměření daně paní VR. Chyby pana účetního se již nedaly v této závěrečné fázi daňové kontroly napravit. Prostředkem k opravě bylo pouze podání dodatečného daňového přiznání před skutečným zahájením daňové kontroly. Informace, kterou poskytl pan účetní paní VR o nemožnosti nápravy chyb po tom, co se dozvěděla po telefonu o chystaném prověření daňového základu a daně, nebyla pravdivá.

Co se týká výpovědi svědků, zjistil daňový poradce ze zprávy o kontrole, že byly při posuzování některých výdajů využity údaje z šetření u jedné dodavatelské firmy. Vzhledem k tomu, že skutečnosti vyplývající z této výpovědi jsou podle jeho názoru v rozporu s realitou, hodlá navrhnout jako svědka ještě jiného zaměstnance dodavatelské firmy, který deklarovaný průběh vzájemných obchodních operací potvrdí.

Po třech týdnech se daňový poradce dostaví se svými připomínkami k závěrečné zprávě na finanční úřad. Navrhuje, viz výše, výslech dalšího svědka. Úřední osoby mohou vyhovět žádosti daňového poradce paní VR a svědka vyslechnout. Pokud bude mít výslech vliv na změnu původního kontrolního zjištění, pak kontrola ještě není ukončena, probíhá dále a v návaznosti na výsledcích výslechu svědka se rozhodne, zda budou prováděny ještě nějaké další důkazy.

Pokud úřední osoby vyhoví žádosti daňového poradce a jím navrhaného svědka vyslechnou, ale výsledek kontrolního zjištění nezmění, není možné již dále navrhopat výslech dalšího svědka. Úřední osoby také mohou považovat výslech za zbytečný. Výslech dalšího svědka v tomto případě již není možné navrhnout. V rámci projednání zprávy o kontrole již není možné navrhopat další doplnění.

V popisovaném případě finanční úřad zvolí poslední ze tří možných variant – výslech svědka bez dalšího vysvětlení považuje za zbytečný. Daňový poradce následně „vrací úder“ úředním osobám odepřením podpisu závěrečné zprávy. Zároveň trvá na tom, aby bylo do závěrečné zprávy napsáno, proč si myslí, že je jeho odepření podpisu důvodné.

Úprava v DR, která se týká postupu úředních osob po navržení dalších důkazních prostředků v průběhu projednávání závěrečné zprávy, bude jistě předmětem budoucích soudních sporů. Na jedné straně je pochopitelný zájem úředních osob na tom, aby kontroly nebyly protahovány navrhováním dalších a dalších svědků donekonečna. Protiváhou je však základní cíl správy daní – správné zjištění a stanovení daní.

Úřední osoby po poradě se svým nadřízeným doručily z jejich strany podepsanou závěrečnou zprávu o daňové kontrole daňovému poradci prostřednictvím pošty do vlastních rukou. Daňový poradce se chystá zpochybnit závěry úředních osob nepřipuštěním důležitého důkazního prostředku v dalších řízeních (odvolání, případně soudní řízení).

## **Závěr**

Daňová kontrola je institutem velmi složitým a komplikovaným. Zpravidla trvá delší dobu – několik týdnů a někdy i několik měsíců. Skutečnost, že daňová kontrola a její provádění je stanoveno zákonem ji činí legálním a legitimním státním zásahem.

Text Zákona o správě daní a poplatků odpovídal době jeho vzniku a tehdejšími společenskými poměry. Vyznačoval se celou řadou nejednoznačných ustanovení, které vedly k vícero výkladům.

Adresáti ZSDP (úředníci z řad správců daní i daňové subjekty) tak museli znát vedle textu zákona i příslušnou metodiku a rozsáhlou judikaturu, které zákon vykládaly, zvláště judikaturu Nejvyššího správního soudu. Některé závěry judikatury byly v rozporu s do té doby fungující praxí a to zvyšovalo právní nejistotu ohledně výkladu jednotlivých ustanovení. Bez výše zmíněných podpůrných pramenů byla aplikace zákona velmi obtížná.

Daňový řád, který nahradil Zákon o správě daní a poplatků vychází ze zhodnocení účinnosti dosavadní právní úpravy. V nové právní úpravě zůstává hlavní význam daňové kontroly zachován. Jedná se o postup, kterým úřední osoby prověřují tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daně. Cílem DŘ je odstranit nedostatky v dosavadní právní úpravě správy daní a poplatků, na něž poukazuje praxe a judikatura, a vytvořit jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu správy daní.

Přijetí DŘ by mělo v oblasti daňové kontroly zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daně, protože zákon reaguje na dlouholetou zkušenost s problémy interpretace původní normy, která se projevovala jak rozdílným rozhodováním v obdobných případech krajskými soudy, tak i jednotlivými správci daně.

Po prvním přečtení textu nového zákona by se zdálo (na první pohled), že se záměr zákonodárců podařil. Při detailnějším rozboru jednotlivých aspektů na příkladu fiktivního daňového subjektu vyvstala celá řada dalších otázek, které budou muset být ještě zodpovězeny.



## **Seznam zkratk**

DŘ – Daňový řád

FÚ – Finanční úřad

NSS – Nejvyšší správní soud

SFÚ – Specializovaný finanční úřad

ÚS – Ústavní soud

ZSDP – Zákon o správě daní a poplatků

## **Seznam tabulek**

TAB. 1 Původní a nové termíny .....	9
TAB. 2 Srovnání jednotlivých procesních otázek.....	41
TAB. 3 Analýza činnosti finančních úřadů .....	45
TAB. 4 Vysvětlivky použitých výrazů.....	46

## Použitá literatura

### Monografie

1. KOBÍK, J., KOUHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7 s.959.
2. KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 1. vyd. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-831-4 s.374.
3. ŠRETR, V. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. 1. vyd. Praha: Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-856-7 s.150.
4. ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-057-7 s.355.

### Časopisy

1. BURDA, Z. Nad některými aspekty kontroly dle nového daňového řádu. *Bulletin komory daňových poradců České republiky*. 2011, 1, ISSN 1211-1872.
2. ŠRETR, V. Daňová kontrola z pohledu nového daňového řádu (1.). in: *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2010, 18, ISSN 1211-1872.

### Internetové stránky

1. Barbora Baslíková. *Několik poznámek k návaznosti soudní judikatury v českém právu* [online]. [cit. 2012-06-18]. Dostupné z: <http://www.elaw.cz/cs/ostatni/201-nekolik-poznamek-k-zavaznosti-soudni-judikatury-v-ceskem-pravu.html>
2. *Daňová kontrola v českém prostředí* [online]. cit [2012-3-21]. Dostupné z: <http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>
3. Nejvyšší správní soud. *Rozsudek NSS ze dne 21.9. 2006, j.č. 2 Afs 206/2005-64* [online]. [cit. 18.6. 2012]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2005/0206\\_2Afs\\_0500064A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0206_2Afs_0500064A_prevedeno.pdf)

4. Nejvyšší správní soud. *Rozsudek NSS ze dne 25.9. 2008, j.č. 2 Afs 41/2007-115* [online]. [cit. 18.6. 2012]. Dostupné z:  
[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2007/0041\\_2Afs\\_0700115A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0041_2Afs_0700115A_prevedeno.pdf)
5. PELIKÁN, T. *Analýza kontrolní činnosti finančních úřadů v České republice TERRINVEST, s.r.o.* [online]. [cit. 2011-11-14]. Dostupné z:  
<http://www.terrinvest.cz>
6. *Reforma daňového procesu [online]*. [cit. 2011-3-15]. Dostupné z:  
[http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material\\_38910.html?year=PRESENT](http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material_38910.html?year=PRESENT)

## **Seznam příloh**

PŘÍLOHA Č. 1: Vzor stížnosti proti postupu správce daně při daňové kontrole.....	70
PŘÍLOHA Č. 2 : Vzor žádosti o delegaci.....	71

## **Přílohy**

## **Příloha č. 1**

### **Vzor stížnosti proti postupu správce daně při daňové kontrole**

Finanční úřad v Opavě

**Věc : Stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole**

Podávám tímto stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole daňového subjektu paní VR DIČ: CZ.....

Stížnost odůvodňuji takto :

U paní VR byla dne 5.12. 2009 zahájena daňová kontrola.

Dne 4.1. 2010 byly úředním osobám zapůjčeny a předány v sídle finančního úřadu v Opavě účetní doklady, a to konkrétně dle sepsaného protokolu pět šanonů s fakturami a pokladními doklady za roky 2005, 2006 a 2007.

Výše jmenované doklady nebyly do dnešního dne úředními osobami daňovému subjektu, paní VR, vráceny.

Žádám tímto o urychlené sjednání nápravy.

V Praze dne 1.7.2011

Andrea Peláková  
daňový poradce č.....

## **Příloha č. 2**

### **Vzor žádosti o delegaci**

Finanční úřad v Opavě

**Věc : Žádost o delegaci místní příslušnosti ke správě daní**

Podávám tímto žádost o delegaci místní příslušnosti ke správě daní daňového subjektu paní VR, DIČ : CZ..... z Finančního úřadu v Opavě, kde je doposud zaregistrována, na Finanční úřad v Praze 6.

Žádost odůvodňuji takto :

Paní VR podniká jako kadeřnice a manikérka v provozovně, která se nachází na Praze 6. V nedávné době měla daňovou kontrolu za roky 2005 – 2007. Protože už v té době měla provozovnu v Praze, ví, jak bylo pro ni nákladné, neekonomické a časově zatěžující dojíždět do místa kontroly. V Praze jsou také uloženy veškeré účetní doklady a podklady, její účetní i daňový poradce také působí v Praze. Změna adresy trvalého bydliště není v současné době možná.

Paní VR byla informována o další chystané daňové kontrole za roky 2009 a 2010.

Domnívám se, že bude pro všechny zainteresované účelnější, když bude místní příslušnost k výkonu správy daní delegována na Finanční úřad v Praze 6.

Žádám tedy tímto nadřízené finanční ředitelství o delegaci místní příslušnosti z Finančního úřadu v Opavě na Finanční úřad v Praze 6.

V Praze dne 4.11.2011

Děkuji

Andrea Peláková  
daňový poradce č.....

## **Abstrakt**

Práce je zaměřena na některé aspekty spojené s daňovou kontrolou. Cílem mé práce je popsat vybrané aspekty spojené s daňovou kontrolou a provést jejich porovnání v závislosti na starém a novém znění právní úpravy. Úvodní kapitola je věnována vymezení daňové kontroly. Předmětem následujících kapitol je zahájení daňové kontroly, opakovaná daňová kontrola, lhůty pro stanovení daně, zpráva o kontrole a prostředky obrany v průběhu daňové kontroly. Závěrečná kapitola je věnována popisu vlastních praktických zkušeností s daňovou kontrolou.

### **Klíčová slova:**

daňová kontrola, správce daně, úřední osoba, daňový subjekt, zpráva o kontrole, aspekt, lhůta pro stanovení daně.

## **Abstract**

My dissertation deals with some aspects which are connected with tax control. The main point of my paper is to give a detailed description of selected aspects and to compare them according to an old and a new version of legal adjustment. An introductory chapter pays attention to defining tax control. Following chapters deal with the opening of tax control, repeated tax control, periods for tax setting, control report and means of protection during the tax control. My own practical experience with tax control is written about in the last chapter.

### **Keywords:**

tax control, tax officer, officer, tax payer, control report, aspect, period for a tax setting.