

Daňová kontrola

Pojem

A-Z

Od 1. 1. 2011 upravuje postup při daňové kontrole nový zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též DŘ), který nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. S účinností od 1. března 2011 daňový řád upravuje tzv. technická novela, která byla publikována jako zákon č. 30/2001 Sb. Cílem technické novely bylo napravit některé technické nedostatky, nikoli provést zásadní změny nebo zavést nové povinnosti. Tato novela mimo jiné upravuje některé instituty, které se vztahují k daňové kontrole (upřesňuje zastupování daňového subjektu a také postup při projednávání výsledku daňové kontroly). Daňová kontrola je neoblíbeným a často i obávaným nástrojem správce daně. Průběh kontroly přitom bývá velmi rozdílný. V mnoha případech je vzájemná spolupráce velmi dobrá, kontrolor i kontrolovaný subjekt spolu jednájí korektně a vzájemně si neztěžují práci. Bohužel nejsou ojedinělé případy, kdy kontrola probíhá v napjaté atmosféře, spolupráce je velmi špatná a kon-

trolovaný subjekt podává oprávněné či neoprávněné námitky proti postupu správce daně.

V následujícím textu uvádím základní postupy při daňové kontrole podle nového daňového řádu, a to vždy v porovnání se zrušenou právní úpravou.

Zahájení daňové kontroly

DŘ v ust. § 87 odst. 1 stanoví, že daňová kontrola je zahájena **prvním úkonem správce daně**. Správce daně tedy po sepsání protokolu (ve kterém přesně vymezí předmět a rozsah kontroly) začne „fyzicky kontrolovat“. To znamená, že si nechá zástupcem daňového subjektu předložit doklady v listinné nebo v elektronické podobě a začne se jimi zabývat. Nemělo by docházet k situacím, kdy správce daně těsně před uplynutím promlčecí lhůty kontrolu zahájí formálně (pouze sepiše zahajovací protokol), aby uměle prodloužil lhůtu pro možnost stanovení (doměření) daně. Úřední osoby (pracovníci správce daně) mají o kontrolované společnosti informace pouze ze spisu a daňových tvrzení (přiznání). Z toho důvodu většinou po sepsání zahajovacího protokolu kontrolní pracovníci požádají oprávněnou osobu o podání základních informací o kontrolované organizaci, např. o pracovní náplni zaměstnanců, organizační struktuře, o oběhu a uložení účetních písemností, podrobnější informace o způsobu výkonu činnosti, historii organizace apod.

T

Tabulka 1 – Porovnání s právní úpravou

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

ZSDP okamžik zahájení daňové kontroly přesně nedefinoval.

Pro bezproblémové zahájení daňové kontroly je ideální, když spolu správce daně i zástupce daňového subjektu spolupracují. V praxi se občas můžeme setkat s případy, kdy se daňový subjekt zahájení kontroly vyhýbá.

Daňový subjekt se vyhýbá zahájení kontroly

Pro tyto případy daňový řád stanoví následující postup:

- Správce daně zašle daňovému subjektu **výzvu k umožnění daňové kontroly**. V této výzvě je stanoveno místo zahájení kontroly, rozsah kontroly a také 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.
- Pokud daňový subjekt bez závažných důvodů nevyhoví výzvě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Nereagovat na tuto výzvu správce daně není rozumné, protože daňový subjekt v těchto případech nevyužije celou řadu svých práv, která při daňové kontrole má. Navíc má tato skutečnost za následek obnovu běhu lhůty pro vyměření daně, stejně jako je tomu při zahájení klasické daňové kontroly.

Tabulka 2 – Porovnání s právní úpravou

T

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

Správce daně měl možnost zástupce daňového subjektu k jednání opakovaně předvolat, a pokud se k jednání nedostavil, mohl jej správce daně nechat předvést orgány Policie ČR. Pokud daňový subjekt nespolupracoval, mohl i v minulých letech správce daně stanovit daň podle pomůcek.

Povinnosti a práva daňového subjektu

Jedním z nejvýznamnějších práv daňového subjektu je právo na to, aby navrhoval a předkládal důkazní prostředky. To znamená, že v průběhu celé daňové kontroly může daňový subjekt vyvracet pochybnosti správce daně, vysvětlovat a prokazovat své obchodní případy a účetní operace. Naopak povinností kontrolovaného subjektu je spolupracovat s úředními osobami, předkládat a zapůjčit jim vyžádané doklady, záznamy a písemnosti. Kontrolovaná organizace je také povinna zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly. Správci daně musí být v rámci daňové kontroly také umožněno jednání se všemi pracovníky kontrolované společnosti. Naopak kontrolovaný subjekt má právo být přítomen jednání správce daně s jeho zaměstnanci a od 1. 1. 2011 bylo toto právo **rozšířeno na jednání s dalšími subjekty**, které vykonávají pro daňový subjekt činnost (např. externí účetní, subdodavatel apod.).

T

Tabulka 3 – Porovnání s právní úpravou

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

Povinnost spolupracovat se správcem daně ukládala i zrušená právní úprava. Daňovým řádem byly povinnosti a práva daňového subjektu více upřesněny.

Povinnosti a práva správce daně

Správce je povinen zabývat se všemi důkazními prostředky předloženými a navrženými daňovým subjektem. Pokud správci daně vzniknou nějaké pochybnosti o správnosti a pravdivosti skutečností uváděných daňovým subjektem v daňových tvrže-

ních (příznáních), je povinen tyto povinnosti kontrolovanému subjektu sdělit.

Správce daně má právo na předložení všech dokladů, podání vysvětlení a na předložení všech souvisejících důkazních prostředků.

Úřední osoby mají v době provozu právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků, ale také do obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro výkon činnosti.

Novinkou je, že správce daně může v průběhu daňového řízení pořídit o všech skutečnostech dokumentujících průběh šetření obrazový nebo zvukový záznam. O skutečnosti, že je jednání nahráváno, musí správce daně všechny zúčastněné osoby předem informovat. Pořízení záznamů nelze správci daně „zakázat“. Tato novinka by mohla být přínosem pro obě strany. O jednáních uskutečněných v rámci daňového řízení se sice již v minulosti běžně vyhotovovaly protokoly, ale i při největší snaze nemohly tyto zápisy přesně obsáhnout a vystihnout průběh jednání.

Podle ust. § 6 odst. 4 DŘ je správce daně povinen vycházet daňovému subjektu vstříc, a navíc je **povinen vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti**. V průběhu daňové kontroly úřední osoba nemůže mít k daňovému subjektu direktivní přístup (zásada vstřícnosti). Podle ust. § 7 DŘ je správce daně také povinen postupovat **bez zbytečných průtahů** (zásada rychlosti).



Tabulka 4 – Porovnání s právní úpravou

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

Povinnosti a práva správce daně v průběhu kontroly byly obdobným způsobem upraveny i ve zrušené právní úpravě, novým daňovým řádem však byly doplněny a upřesněny. Zejména se jedná o právo pořizovat v průběhu daňové kontroly obrazový nebo zvukový záznam. ZSDP v ust. § 2 vymezil základní zásady daňového řízení. V tomto ustanovení bylo mimo jiné uvedeno, že správce daně je povinen dbát na zachování práv a oprávněných zájmů daňových subjektů. O chování správců daně se však původní právní úprava nezmiňovala.

Ukončení daňové kontroly

Práva daňového subjektu při ukončení daňové kontroly jsou DŘ na rozdíl od původní právní úpravy lépe propracována a také jsou lépe vymezena práva správce daně. Před ukončením daňové kontroly předloží správce daně zástupci daňového subjektu návrh zprávy o daňové kontrole. Navíc má daňový subjekt nově 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 navrhopvat, protože pokud návrhem daňového subjektu nedojde ke změně výsledků kontrolního zjištění, **nelze v rámci projednávání zprávy o kontrole navrhopvat jeho další doplnění**. Tím je zabráněno umělému a neúčelnému prodlužování daňové kontroly ze strany daňových subjektů.

Po uplynutí stanovené lhůty je konečné znění zprávy se zástupcem daňového subjektu znovu projednáno a spolupodepsáno. Podpisem zprávy je daňová kontrola ukončena. Skutečnost, že daňový subjekt

zprávu podepsal, však neznamena, že s jejím obsahem bezvýhradně souhlasí nebo že se nemůže proti závěrům daňové kontroly odvolat.

Daňový subjekt nevyřeší případný problém ani tím, že se bude projednání a podpisu zprávy vyhýbat. V těchto případech správce daně zástupci daňového subjektu doručí zprávu o kontrole (např. do datové schránky) a den doručení se považuje za den ukončení daňové kontroly.

Jak jsem již uvedla – nespolupracovat se správcem daně není dobré řešení případného problému, protože daňový řád na tyto možnosti pamatuje. Pokud daňový objekt se závěrem či postupem správce daně nesouhlasí, má možnost využívat zákonné prostředky – odvolání, stížnost, námitku apod.

Tabulka 5 – Porovnání s právní úpravou

T

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

Zákon o správě daní okamžik ukončení daňové kontroly přesně nestanovil. Při aplikaci judikatury bylo za ukončení daňové kontroly považováno projednání výsledků kontroly.

Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly kontrolovány, lze opakovat pouze ve dvou následujících případech:

- Půjde o situaci, kdy budou zjištěny nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole, a tyto nové skutečnosti zakládají pochybnosti o správnosti stanovené daně. Při splnění této podmínky lze daňovou

Opakování daňové kontroly

- kontrolu stejného období a stejné daně opakovat, ale pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům.
- Opakování daňové kontroly je připuštěno také v případě, kdy sám daňový subjekt změní svá dosavadní tvrzení a podá dodatečné daňové tvrzení (původně přiznání). Také v tom případě je možné opakovat daňovou kontrolu pouze v rozsahu odpovídajícím novým tvrzením daňového subjektu.

Pokud však správce daně v protokolu, kterým zahajuje daňovou kontrolu, vymezí pouze určitý předmět a rozsah kontroly (např. u daně z příjmů právnických osob faktury přijaté za II./IV.2011), může druhou daňovou kontrolou kontrolovat stejnou daň i stejné zdaňovací období (např. daňové odpisy uplatněné za rok 2011), aniž by byl napaden za opakování daňové kontroly.

T**Tabulka 6 – Porovnání s právní úpravou**

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

Judikatura postupně dospěla k soudnímu výkladu, že opakovanou kontrolu lze provést pouze za určitých podmínek. Zákon o správě daní a poplatků však možnost opakované kontroly stejné daně a stejného období nezakazoval.

Daňový subjekt mohl měnit při splnění podmínek místní příslušnost, a to i v průběhu daňové kontroly. V praxi nastávaly případy, kdy jeden správce daně zahájil daňovou kontrolu, seznámil se s činností a způsobem podnikání kontrolované společnosti, prováděl svědecké výpovědi apod., a daňový subjekt se v případě problémů přestěhoval (někdy i několikrát v průběhu jedné kontroly). Podle nového daňového řádu již toto spekulativní měnění místní příslušnosti v průběhu kontroly není možné, protože daňovou kontrolu nyní může i při změně místní příslušnosti dokončit ten správce daně, který ji zahájil.

Změna místní příslušnosti v průběhu daňové kontroly

Proti všem rozhodnutím správce daně může být podáno odvolání, a to do 30 dnů od doručení tohoto rozhodnutí. Významnou novinkou obsaženou v DŘ je skutečnost, že v případě odvolání je dodatečně stanovena daň splatná až po rozhodnutí o odvolání. V této souvislosti je však potřebné upozornit na to, že v případě, kdy odvolací orgán odvolání organizace odmítne, vznikne úrok z prodlení, a to od původního data splatnosti až do dne úhrady doměrku.

Odvolání

Tabulka 7 – Porovnání s právní úpravou



Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

V minulých letech nemělo odvolání odkladný účinek placení.

Rozsah plné moci

Podle nové právní úpravy je nutné, aby zmocnitel přesně vymezil **rozsah zmocnění**, aby bylo jasné, k jakým úkonům se plná moc vztahuje. V případě nejasností vyzve správce daně z mocnítele k úpravě plné moci. Tato plná moc pak bude vůči správci daně účinná až po odstranění vad. Udělení plné moci nezabavuje zmocnítele práva jednat se správcem daně samostatně. Pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, má přednost jednání zmocnítele.

Podle úprav DŘ „technickou“ novelou nebude nutné dokládat správci daně přijetí plné moci zmocněncem, postačí zplnomocnění zmocnítelem. Vzhledem k tomu, že novela platí od 1. 3. 2011, musí plné moci vystavené v období od 1. 1. do 28. 2. 2011 přijetí plné moci zmocněncem obsahovat.

Od 1. 3. 2011 je daňovým řádem také upravena situace, kdy daňový subjekt vystaví na stejnou věc více plných mocí. Podle novelizované úpravy již platí, že nová plná moc udělená pro tutéž věc ruší původní plnou moc, aniž by musela být vypovězena zmocněncem nebo zmocnítelem.

T

Tabulka 8 – Porovnání s právní úpravou

Porovnání s právní úpravou podle zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010

V případě, že plná moc neměla jasný rozsah, byla pro daňové účely považována za neomezenou.

Doručování písemností

Podle § 41 DŘ nové právní úpravy se písemnosti **doručují pouze zástupci**, a to v rozsahu oprávnění k zastupování. Výjimku tvoří případ, kdy má zastoupený něco vykonat osobně, doručuje správce

oběma, tj. daňovému subjektu i jeho zástupci. V tomto případě se za den doručení považuje ten, který nastane později.



Tabulka 9 – Porovnání s právní úpravou

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

Podle ZSDP doručoval správce daně písemnosti zmocněnci i zmocniteli.

Úřední osoby jsou povinny se v průběhu daňové kontroly chovat slušně a vstřícně. Arogantní přístup a direktivní přístup nelze připustit. Kontrolovaný subjekt podat proti postupu správce daně nebo proti nevhodnému postupu úředních osob **stížnost**. Tato stížnost musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

**Stížnost na postup
správce daně**



Tabulka 10 – Porovnání s právní úpravou

Porovnání s právní úpravou podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, která byla platná do 31. 12. 2010.

Daňový subjekt mohl v průběhu daňové kontroly podat námitku proti postupu správce daně. Termín vyřízení námitky nebyl zákonem stanoven.

Technickou novelou DŘ byl upřesněn text vztahující se k projednávání výsledku daňové kontroly. Z upraveného znění ust. § 88 odst. 2 DŘ je zřejmé, že daňový subjekt nemůže být s výsledkem daňové kontroly seznámen až při projednávání zprávy o daňové kontrole, ale již dříve. Povinnost správce daně seznámit daňový subjekt se svým zjištěním v dostatečném předstihu zajišťuje daňovému subjektu mož-

**Projednání zprávy
o daňové kontrole**

nost na toto zjištění reagovat (předložit nové důkazní prostředky, podat vysvětlení, zajistit posouzení znalce apod.).



Právní úprava

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
 - § 24 – daňově účinné náklady
 - § 25 – daňově neúčinné náklady
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
 - § 85 – § 88 – Daňová kontrola



Základní účetní postupy

Účtování příspěvkových organizací se řídí zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Některá ustanovení zákona o účetnictví se provádějí vyhláškou č. 410/2009 Sb., která s účinností od 1. 1. 2010 nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb.



Tabulka 11

Č.	Text	MD	D
1.	Vyúčtování daňové povinnosti podle daňového přiznání	591	341
2.	Zaplacení daňové povinnosti	341	241
3.	Předpis daně dodatečně doměřené správcem daně	595	341
4.	Zaplacení dodatečně doměřené daně	341	241



Analytická evidence

Příspěvkové organizace vytvářejí analytické účty v souladu s ust. bodu 3.2. ČÚS 701 – Účty a zásady

účtování na účtech. Nákladové a výnosové účty je potřebné členit podle jednotlivých druhů nákladů a výnosů a také pro daňové účely.

Účetní doklady



Účetní doklady musí být tvořeny v souladu s vnitřním předpisem a zákonem o účetnictví. V souvislosti s daňovou kontrolou bude účetní jednotka účtovat zejména o zaplacení daňových povinností, případně o souvisejících sankcích. Tyto případy budou zaúčtovány na základě interních dokladů, výpisů z účtu, případně na základě pokladních dokladů.

Daňové hledisko



Daň dodatečně stanovená správcem daně není daňově uznatelným nákladem organizace. Stejně tak nelze daňově uplatnit související sankce (penále, úrok z prodlení, pokutu).

Nejčastější chyby



- Daňový subjekt, který nesouhlasí s rozhodnutím správce daně a domnívá se, že mu byla daň doměřena neoprávněně, by neměl otálet s podáním odvolání. V praxi občas nastávají případy, kdy je odvolání podáno po uplynutí odvolací lhůty.
- V praxi je občas opomíjeno, že dodatečné daňové přiznání v souladu s ust. § 141 odst. 6 DŘ nelze podat v průběhu daňové kontroly. O této skutečnosti by měla úřední osoba zastupce daňového subjektu před zahájením kontroly poučit.

- Velmi zjednodušeně lze konstatovat, že nejčastější chybou zjištěnou při daňové kontrole jsou případy, kdy daňový subjekt zahrne do daňově účinných nákladů položku, kterou podle daňového zákona nelze uplatnit nebo také do daňově účinných výnosů nezahrne všechny zdanitelné výnosy.
- Důsledkem pochybení v daňovém posouzení jsou sankce ve formě penále a úroku z prodlení. V případě pozdního podání daňového přiznání uloží správce daně pokutu a při rušení řádného průběhu kontroly může být uložena pořádková pokuta.

Autorka: Jaroslava Pfeilerová