

Veźměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Když zaklepe bernák

Na co je nutné si dát pozor, když se ve vaší firmě ohlásí finanční úřad? Nezapomeňte, že zákon logicky klade větší pravomoci do rukou správce daně.

Snad každý daňový subjekt - poplatník či plátce daně - se již setkal s daňovou kontrolou. Pro mnohé je daňová kontrola hrozbou, pro jiné je to však pouze jedna z více kontrol, ať již externích či interních, které ve firmě probíhají. Můj článek si neklade za cíl poskytnout komplexní výklad problematiky daňových kontrol. Chci upozornit na některá úskalí daňových kontrol a připomenout čtenářům některá legislativní pravidla a názorové posuny.

DAŇOVÁ KONTROLA, NEBO MÍSTNÍ ŠETŘENÍ? Strohé sdělení, že se finanční úřad ohlásil na kontrolu, za sebou v podtextu skrývá mnoho dalších informací, které jsou v každé firmě chápány i přijímány trochu jinak. Je vhodné předeslat, že ne každý kontakt s finančním úřadem, a dokonce ne každá návštěva finančního úřadu v sídle firmy, nutně musí být daňovou kontrolou. Výraz "daňová kontrola" je termín jednoznačně definovaný v paragrafu 16 zákona o správě daní a poplatků. Označuje proces, ve kterém správce daně (finanční úřad) prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Jedná se zpravidla o komplexní prověření jednoho či více zdaňovacích období. Daňová kontrola bývá v hovorové praxi někdy ztotožňována s tzv. místním šetřením. Místní šetření je daňové kontrole zdánlivě podobné, avšak pouze v tom, že finanční úřad navštíví daňový subjekt a prověřuje určité dokumenty související s daňovým řízením. Zásadním rozdílem oproti daňové kontrole je, že místní šetření může být provedeno kdykoliv v průběhu daňového řízení, zatímco daňová kontrola je prováděna až po vyměření daně. Místní šetření tak může být například součástí vytýkacího řízení. S místním šetřením se nejčastěji setkávají plátci DPH, vykazující nadměrné odpočty. Finanční úřady na základě určitých kritérií vytypují subjekty s vysokými nadměrnými odpočty a ještě před vrácením odpočtu plátci daně prověří jeho oprávněnost. Druhým výrazným rozdílem je skutečnost, že v rámci místního šetření může finanční úřad prověřovat i jiné skutečnosti než ty, které souvisejí s daňovým základem či daňovou povinností, například záležitosti související s registrací k daním, ale třeba i daňové povinnosti jiných subjektů. Do třetice, zatímco daňová kontrola zpravidla trvá několik měsíců, místní šetření je zpravidla otázkou jediného dne.

LHŮTA PRO DOMĚŘENÍ DANĚ. Má však finanční úřad právo kontrolu provést? Nejsou již příslušná období z hlediska možnosti provést kontrolu uzavřena? I této otázce je třeba se věnovat. Základní lhůta pro provedení kontroly vymezená v paragrafu 47 zákona o správě daní a poplatků je "1+3", tedy tři roky následující po konci zdaňovacího období, ve kterém bylo podáno přiznání za období, jež má být předmětem kontroly. Například, daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období zdaňovací období totožné s kalendářním rokem 2002 je podáno v roce 2003. Lhůta pro doměření daně proto končí posledním dnem roku 2006. Stačí však, aby správce daně kdykoliv v této době učinil úkon k doměření daně (např. pouze formálně kontrolu zahájil), aby byla lhůta dále prodloužena. Nová lhůta končí vždy tři roky od konce roku, ve kterém byl takový úkon učiněn. A pozor, stejné účinky má i podání dodatečného daňového přiznání. Zákon o daních z příjmů obsahuje tři speciální pravidla týkající se lhůty pro doměření daně, a sice pro poplatníky, kteří jsou příjemci investičních pobídek, pro poplatníky, kteří vykazovali daňovou ztrátu, a konečně pro poplatníky, kteří pořizují majetek formou finančního leasingu. Tyto tři skupiny poplatníků mají lhůtu pro doměření daně delší. Rád bych se zmínil především o druhé skupině, tj. poplatnících, kteří vykazovali ztrátu. Lhůta pro doměření daně se u těchto poplatníků odvozuje nikoliv od roku, ve kterém byla ztráta vykazána, ale od posledního roku, ve kterém mohla být uplatněna. Důležité je slůvko "mohla", neboť

rozhodující skutečně není rok, ve kterém byla ztráta uplatněna, ale poslední rok sedmileté (počínaje ztrátou za zdaňovací období 2004 pětileté) lhůty pro uplatnění daňové ztráty. Například u ztráty vykázané v roce 2002 je možné její uplatnění až v roce 2009. Lhůta pro doměření daně za všechna období mezi léty 2002 až 2009 bude končit v roce 2013. Není přitom podstatné, zda byla ztráta zcela uplatněna již v roce 2003 nebo až v roce 2009. Navíc může být, stejně jako standardní lhůta, prodloužena v případě, že správce daně učiní v průběhu této lhůty úkon k doměření daně. V krajním případě tedy může být lhůta pro doměření daně až 18 let.

PŘELOMOVÝ ROZSUDEK. Proč se o tomto ustanovení zmiňují podrobněji? Jedná se o poměrně tvrdé pravidlo, které bylo do zákona o daních z příjmů začleněno zákonem o investičních pobídkách, který nabyl účinnosti 1. května 2000. Logickým otazníkem bylo, která období jsou již novým ustanovením postižena. Výklad státních orgánů byl poměrně nekompromisní a prosazoval aplikaci i na ta léta před rokem 2000, která dosud nebyla z hlediska možnosti provést kontrolu uzavřena. Část odborné veřejnosti s tímto výkladem nesouhlasila, zejména s argumentem nepřípustnosti retroaktivity v daňovém právu a rovněž i analýzou dopadů absence jakýchkoliv přechodných ustanovení. Teprve od léta roku 2004 je k dispozici přelomový rozsudek Nejvyššího správního soudu (viz Ekonom č. 4/2005), který konstatuje, že právě z důvodu nepřípustnosti retroaktivity je možné toto ustanovení použít až u ztrát vyměřených v roce 2000 a následujících. Jinými slovy, poplatníci, kteří vykážou daňovou ztrátu v letech 1999 a předchozích, mají lhůtu pro doměření daně za toto období standardní. Zajímavé rovněž je, že tentýž rozsudek ještě dále omezuje aplikaci předmětného ustanovení pouze na poplatníky, kteří jsou příjemci investičních pobídek v režimu zákona č. [72/2000](#) Sb. Bohužel, rozsudek Nejvyššího správního soudu není právně závazný, a proto nelze vyloučit, že v případě sporu nad oprávněností kontroly může být obdobná kauza rozhodnuta odlišně.

ČAS PRO DODATEČNÉ DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ. Je jasné, že zpráva o nastávající kontrole se ihned po prvním kontaktu s finančním úřadem bleskově rozšíří po firmě, která má být kontrolována. Pokud jsou pracovníci firmy přesvědčeni, že v minulosti nic nezanedbali, vyplácí se zachovat chladnou hlavu. Naopak, pokud si je daňový subjekt vědom určitých problémů, je zapotřebí jednat rychle. Jedním z nejdůležitějších procesních důsledků zahájení daňové kontroly totiž je, že v jejím průběhu daňový subjekt nesmí podat dodatečná daňová přiznání za období, která jsou předmětem kontroly. Podle zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt na podání dodatečného daňového přiznání lhůtu do konce následujícího měsíce po zjištění okolností, které k jeho podání vedou. Například, pokud je 20. ledna zjištěna chyba v daňovém přiznání za zdaňovací období 2002, lhůta pro podání tohoto dodatečného daňového přiznání uplyne 28. února. Pokud je však 10. února zahájena daňová kontrola za toto období, dodatečné daňové přiznání již od tohoto data není možné podat. Chtělo by se poznamenat, že podání dodatečného přiznání je zbytečné, neboť korekci provede sám finanční úřad. Avšak není tomu tak. A to hned ze dvou důvodů. Prvním důvodem je, že finanční úřady při daňových kontrolách nerady berou v potaz položky "nepříznivě" ovlivňující základ daně, tj. především zvýšení výdajů či snížení příjmů na základě nově objevených skutečností. Finanční úřad má na základě paragrafu 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků povinnost přihlídnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. V reálném životě se situace poněkud mění, pokud by mohl být ohrožen základní cíl daňové kontroly, a sice přinést do státního rozpočtu dodatečné prostředky. V takovém případě bývají občas položky působící opačným směrem posuzovány velmi přísně a náklady, které by za normálních okolností zůstaly finančním úřadem nepovšimnuty či akceptovány, jsou prostřednictvím přísného dokazování zpochybňovány. Druhým, snáze definovatelným důvodem pro podání dodatečného přiznání je přesně opačná situace, tj. korekce by byla provedena směrem nahoru a došlo by ke zvýšení základu daně. Záměrně neuvádím tradiční dvojče výrazu "zvýšení základu daně" v sousloví "zvýšení základu daně nebo snížení daňové ztráty". Tím již naznačuji, v čem je jádro problému. Ano, jedná se o daňové penále. Pokud by byla daň zvýšena dodatečným daňovým přiznáním, činí penále za prvních 500 dnů prodlení "pouhých" 0,05 % denně (přibližně 18,25 % p. a.). Avšak pokud by došlo k doměření finančním úřadem, je sazba čtyřnásobná, tedy 0,2 % denně. To

odpovídá roční sazbě 73 %. Tlak na podání dodatečného přiznání před zahájením kontroly je tedy opodstatněný. Výše penále je v České republice extrémně vysoká. Jeho výše navíc závisí i na rychlosti postupu správce daně, tedy není zcela v rukou daňového subjektu. Ačkoliv zde v minulosti byly návrhy na zrealnění sazeb penále, například jejich stanovení pevnou procentní částkou bez ohledu na dobu prodlení, dosud žádná taková změna schválena nebyla.

ZAHÁJENÍ A PRŮBĚH KONTROLY. Prvním kontaktem s finančním úřadem kontrola ještě nemusí být zahájena. Kontrola není zahájena telefonickým ohlášením pracovníka kontrolního oddělení, dokonce ani jeho vstupem do areálu firmy. Finanční úřad musí daňovou kontrolu řádně zahájit, což se v praxi děje především sepsáním protokolu o ústním jednání, kdy je se statutárním zástupcem společnosti sepsán stručný dokument, obsahující kromě standardních náležitostí též vymezení kontrolovaných období, daní, které jsou předmětem kontroly, a úvodní požadavky na předložení podkladů. Kontrola může být samozřejmě zahájena i jiným způsobem, který zaručuje, že bylo daňovému subjektu zahájení kontroly oznámeno, například písemně. Průběh vlastní kontroly není možné popsat stručně a zároveň vyčerpávajícím způsobem. V zásadě se však jedná o hledání nedostatků správcem daně a jejich vyvracení daňovým subjektem. Zákon logicky klade větší pravomoci do rukou správce daně. Daňový subjekt má celou řadu povinností, například poskytovat informace, předkládat dokumenty, prokázat skutečnosti, umožnit přístup do prostor apod. Na druhé straně je oprávněn předkládat důkazní prostředky, klást otázky svědkům apod. Nejdelší fáze kontroly bývá zpravidla v podobě pravidelných či nepravidelných návštěv v sídle kontrolované firmy. Během těchto návštěv pracovník správce daně studuje předložené dokumenty a průběžně komunikuje se zaměstnanci společnosti, kteří mu předávají požadované podklady. Na tomto místě bych rád zdůraznil, že průběh této fáze je ovlivněn především vzájemnou komunikací pracovníka finančního úřadu a konkrétních osob na straně daňového subjektu. Není pravda, že finanční úřad musí obdržet všechny informace okamžitě, avšak měl by je obdržet tzv. bez zbytečného odkladu, tedy v dohodnuté době, jinak co nejdříve. Musejí to být ale informace přesné a nikoliv chybné. Je třeba brát v potaz, že kontrolované období je několik let zpětně, a tak ne všechny informace mají pracovníci kontrolované firmy v čerstvé paměti. Pokud připočteme personální změny, dostáváme se nevyhnutelně k tomu, že rychle podané informace jsou často spekulativního charakteru. Věty typu "Myslím, že to bylo takto, ale ještě se podívám" by při daňové kontrole zaznít rozhodně neměly. Pokud je skutečnost odlišná od vyřčené domněnky, dochází ke zbytečným nedorozuměním. Pokud by místo toho zazněla věta: "Podívám se do smluv (faktur, pošty) a odpovím vám zítra.", dostane finanční úřad ověřenou informaci, se kterou může pracovat. Z tohoto důvodu je vhodné, aby primární komunikaci s pracovníky správce daně obstarával jeden předem určený pracovník, který bude mít přehled o poskytnutých podkladech i informacích a bude zajišťovat případné kontakty s dalšími osobami. Jakékoliv písemné dokumenty předkládané správci daně je vhodné před jejich předložením zkontrolovat. Finanční úřady zpravidla aplikují poměrně přísný formální přístup. Pokud je tedy například k faktuře založené v jednom z mnoha šanonů předložených správci daně přiložena pracovní, a tedy nepodepsaná verze smlouvy s dodavatelem, je někdy obtížné vysvětlit, že řádně podepsaná smlouva, která je v archivu obchodního oddělení, k této faktuře opravdu patří, a že rozdíly mezi oběma smlouvami nejsou důležité, neboť pracovní verze není relevantní. Takto bych mohl pokračovat. Pokud má daňový subjekt pocit, že postup pracovníka správce daně je v rozporu se zákonem, má možnost proti tomuto postupu podat námitky. V praxi se však s využitím tohoto institutu prakticky nesetkáme, neboť efekt takového podání je spíše teorií. Naopak, řada daňových subjektů se obává rozšíření záběru daňové kontroly, a proto volí raději opatrný postup. Skutečnost, že o námitkách rozhoduje vždy nejbližší nadřízený pracovníka, vůči kterému námitka směřuje, a dále skutečnost, že proti rozhodnutí o námitce není možné odvolání, staví námitky do role nedotaženého pokusu o zajištění práv kontrolovaného subjektu použitelného snad jen v krajních případech zjevného a zásadního porušení zákona.

DŮKAZNÍ BŘEMENO A LHŮTA PRO UKONČENÍ KONTROLY. Pro vlastní výsledek daňové

kontroly je důležité si uvědomit, že důkazní břemeno je především na straně daňového subjektu. Pouze ve výjimečných případech je pozice opačná a svá tvrzení je povinen doložit správce daně. Po části daňové kontroly, kterou by bylo možné nazvat "vyhledávací", následuje jedna či více výzev správce daně. Tyto výzvy již naznačují možná riziková místa a správce daně se touto oficiální formou snaží získat podklady pro doměření daně. Někdy jsou výzvy natolik obsáhlé, že příprava podkladů vyžaduje více času, než umožňuje lhůta uvedená ve výzvě. V takovém případě je možné využít institutu prodloužení lhůty. Lhůtu je totiž možné prodloužit automaticky, a to o dobu, která v den podání žádosti o prodloužení lhůty zbývá k uplynutí původní lhůty. Tedy pokud je ve výzvě uvedena patnáctidenní lhůta, je možné docílit jejího prodloužení až na třicet dnů, pokud je žádost o prodloužení lhůty podána ještě v den doručení výzvy. Samozřejmě žádost o prodloužení lhůty může obsahovat i delší návrh prodloužené lhůty, avšak v tom případě by již prodloužení nebylo automatické a žádost by podléhala schválení správcem daně. V praxi se často setkávám s dotazy, zejména od zahraničních investorů, mateřských společností českých firem, zda existuje nějaká lhůta pro ukončení kontroly. Zákon bohužel žádnou takovou lhůtu nestanoví. Určitou náhradou takového ustanovení může být zákonem abstraktně definovaná tzv. zásada přiměřenosti, a to jak v podobě obecné zásady daňového řízení, tak i ve speciálním ustanovení týkajícím se právě daňové kontroly. Správce daně je povinen volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují, a přitom umožňují dosáhnout cíle řízení. Pokud jsou požadavky správce daně nepřiměřené, je možné přistoupit k podání výše uvedené námítky. Míra přiměřenosti je však opět spíše subjektivním postojem konkrétních osob. Je známou skutečností, že přístup ke kontrole je v různých regionech, dokonce i na jednotlivých konkrétních finančních úřadech, odlišný.

ZPRÁVA O KONTROLE. Na závěr kontroly předloží správce daně kontrolovanému subjektu zprávu o kontrole. Správce daně je povinen obsah zprávy projednat s daňovým subjektem. To však neznamená, že daňový subjekt musí s obsahem zprávy souhlasit. Projednání zprávy jako takové výsledek kontroly neovlivní, případné výhrady již správce daně stejně zpravidla nezohlední, pokud se nejedná o evidentní nedostatky, početní chyby apod. Na základě zprávy správce daně vydá platební výměr, kterým doměří daň. Teprve po doručení platebního výměru se může daňový subjekt odvolat proti nově stanovené výši daně. Podané odvolání však nemá odkladný účinek, případný doměrek je nutné ve stanovené lhůtě zaplatit. Jako podklad pro odvolání slouží především zjištění uvedená ve zprávě o kontrole. Součástí platebního výměru není vyměření penále. Penále za pozdní zaplacení daně bývá vyměřeno později. O prominutí penále je možné požádat, avšak na prominutí není právní nárok. **ŠTĚSTÍ PŘEJE PŘIPRAVENÝM.** A doporučení na závěr? Kvalita interního informačního systému, přehledná a zejména úplná dokumentace ke všem transakcím je při daňové kontrole základem úspěchu. Firmy, které mají kvalitní vnitřní kontrolní mechanismus, zpravidla procházejí kontrolami bez vážnějších doměrků.

Zdroj: KPMG

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Nové limity opatrovnického rozhodování v judikatuře ESLP a Ústavního soudu](#)
- [10 otázek pro ... Jaroslava Nováka](#)
- [Souhrn významných událostí ze světa práva](#)
- [Mimosmluvní odměna při společném zastupování více osob](#)
- [Nepřiznané koalice](#)
- [Kupní smlouva k nemovité věci bez určení kupní ceny: Nejvyšší soud koriguje katastrální praxi](#)

- [Společnost s podíly 50:50 – právní rizika patových situací a jejich smluvní řešení](#)
- [Možnosti a meze obhajoby v souvislosti se šetřením porušení pravidel podle zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 34: Jednání za společnost – prokura](#)
- [Jak nastavit smlouvy s dodavateli podle nové právní úpravy kybernetické bezpečnosti?](#)
- [Vada koupené věci – kdy zjištěné nedostatky zakládají kupujícímu práva z vadného plnění a kdy nikoliv?](#)