

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208B Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

IMPLEMENTACE E-AUDITU DO PROBLEMATIKY KONTROLY DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jarmila Rybová

Autor:

Vendula Sedláčková

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Vendula SEDLÁČKOVÁ**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Implementace E-Auditů do problematiky kontroly daně z příjmů právnických osob**

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

Cíl:

Analýza daňové kontroly, zhodnocení aplikace kontrolního analytického nástroje SW IDEA při daňové kontrole u právnických osob.

Osnova:

1. Úvod
2. Kompetence a činnost daňové správy
3. Daňová kontrola se zaměřením na daň z příjmů právnických osob
4. E-audit - aplikace nástroje, analýza a kontrola dat v elektronické podobě
5. Kontrolní software IDEA
6. Analýza a vyhodnocení konkrétních dat
7. Zhodnocení využitelnosti nástroje pro daňovou kontrolu
8. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění platném od 1.1. 2000 - 31.12. 2009

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění platném od 1.1. 2000 - 31.12. 2009

Boněk, V.: Zákon o správě daní a poplatků:komentář. Codex Bohemia 1997. ISBN 80-85963-30-2

Boněk V. a kol.: Lexikon - daňové pojmy. Ostrava, Sagit 2001

Vančurová, A.: Daňový systém ČR. Praha, Vox 2008. ISBN 978-80-86324-72-2

Kalous, S., Kohoutková, A.: Správa daní aneb daňový subjekt versus správce daně. Praha: Pragoeduca 1996. ISBN 80-7357-092-0

Jirásková, Z., Šneberková, A.: Veřejná správa - poradce. Český Těšín 2008

Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc, Anag 2007. ISBN 978-80-7263-375-3

Kobík, J.: Daňová kontrola. Praha Aspi 2006.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jarmila Rybová

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

24. března 2009

Termín odevzdání diplomové práce:

30. dubna 2010

1-2. 
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (26)
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Studenčík, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 24. března 2009

Poděkování

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Jarmile Rybové za cenné připomínky a metodické vedení práce.

Obsah:

1. Úvod.....	7
2. Charakteristika daňového systému ČR	10
3. Správa daní, kompetence a činnosti daňové správy, daňové řízení	13
3.1. Správa daní.....	13
3.2. Kompetence daňové správy	13
3.3. Daňové řízení.....	14
3.3.1. Zásady dodržované při daňovém řízení	16
3.3.2. Fáze daňového řízení	17
4. Daňová kontrola.....	20
4.1. Historie daňové kontroly.....	20
4.2. Právní úprava.....	21
4.2.1. Kompetenční předpis	21
4.2.2. Procesní předpis	21
4.2.3. Hmotněprávní předpisy.....	21
4.3. Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly	23
4.4. Výběr daňových subjektů ke kontrole	26
4.4.1. Místní šetření	27
4.5. Zahájení daňové kontroly	28
4.5.1. Vyrozumění daňového subjektu o záměru provedení daňové kontroly.....	30
4.5.2. Vlastní zahájení daňové kontroly.....	30
4.6. Provádění daňové kontroly	31
4.6.1. Dokazování	32
4.6.2. Pomůcky	34
4.7. Ukončení daňové kontroly	35
4.8. Opravné prostředky.....	36
5. Implementace e-auditů do činnosti české daňové správy.....	38

5.1. E-audit - legislativní rámec	39
5.1.1. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ...	40
5.1.2. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ...	41
5.1.3. Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpis,.....	42
5.1.4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ...	42
5.2. E-audit v rámci české daňové správy.....	43
5.2.1. Zavádění e-auditních postupů	43
5.2.2. Systém implementace e-auditů - e-auditní postupy	44
5.2.3. Rozvoj e-auditů.....	46
5.3. Software produkty podporující e-audit	47
5.3.1. Analytický software IDEA	47
6. Další programy využívané při e-auditě	51
6.1. Databázová aplikace BIZguard	51
6.2. Databázová aplikace AMADEUS.....	51
7. Nejčastěji zjišťované daňové úniky a chyby	53
8. Analýza konkrétní daňové kontroly daně z příjmů právnických osob	54
8.1. Výběr daňového subjektu ke kontrole	54
8.2. Daňová kontrola a kontrolní zjištění	57
8.2.1. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování rezerv	60
8.2.2. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování oprav namísto technického zhodnocení	61
8.2.3. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování o neoprávněných nákladech	62
8.2.4. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování opravných položek	63
8.2.4.1. Pohledávky bez možnosti tvorby opravné položky.....	65
8.2.4.2. Nепrokázaná oprávněnost tvorby opravné položky	68
8.2.4.3. Tvorba opravné položky k promlčené pohledávce.....	69
8.3. Uzavření daňové kontroly	70
9. Daňová optimalizace neboli správné použití zákonných možností ke snížení daňového základu.....	72
9.1. Jak předcházet chybám při využití opravných položek.....	72

9.1.1. Co je lepší?	74
10. Závěr	76
11. Summary.....	79
12. Seznam použité literatury	80
13. Přílohy	84
Příloha č. 1	85
Příloha č. 2	86
Příloha č. 3	88
Příloha č. 4	89

1. Úvod

Cílem této diplomové práce je rozbor daňové kontroly daně z příjmů právnických osob podle právní úpravy platné v České republice s poukazem na rozsáhlost a komplexnost tohoto institutu v oblasti daňové správy. Součástí tohoto rozboru je implementace e-auditů do problematiky kontroly daně z příjmů právnických osob.

Daňová kontrola je významným nástrojem k prověření správnosti výše základu daně a odvodu daně, který je stanoven správcem daně na základě údajů z daňového přiznání ve vyměřovacím řízení. Obě zmíněná řízení jsou pouze fázemi řízení daňového, tj. řízení ve věcech daní, poplatků a odvodů, které jsou příjmem veřejných rozpočtů České republiky. Daňové řízení je prováděno specializovanými orgány státní správy, je řízením dvoustranným, písemným a neveřejným. Daňové řízení je součástí a jádrem správy daní. Jeho cílem je stanovení a vybrání daně. Správa daně je však širší pojem zahrnující v sobě rovněž právo vyhledávat daňové subjekty, vést o nich a jejich povinnostech evidence a registry, a dále jsou v tomto pojmu zahrnuté i úkony daňové správy vykonávané ve vztahu k zahraničním správcům daně.

E-audit je zaváděn především za účelem zjednodušení daňové kontroly, jak pro správce daně, tak i pro samotné poplatníky daně, u kterých je daňová kontrola prováděna. Zjednodušení přináší hlavně fakt, že po úspěšné implementaci tohoto kontrolního postupu bude zkrácená délka daňové kontroly a zjednoduší se i náročnost daňové kontroly ve smyslu vyhodnocování dokladů předkládaných při běžné daňové kontrole v klasické, tedy papírové podobě. Při kontrolách to mnohdy představuje několik spisů daňových a účetních dokladů, které musí daňový subjekt předkládat správci daně, a ten by je měl při své kontrolní činnosti zkontrolovat.

Velmi důležité je, aby si každý čtenář této práce uvědomil, proč je e-audit do činnosti daňových správ uvnitř Evropské unie zaváděn, a proč je mu dáвана taková důležitost. Implementace e-auditů jako nového kontrolního nástroje je vlastně přirozenou reakcí státní správy na rozvoj informačních technologií a na jejich masové využívání podnikatelskou sférou. Současní podnikatelé, téměř do jednoho využívají při své činnosti nástroje výpočetní techniky. Vzhledem k tomu, že podnikatelské subjekty jsou klienty české daňové správy a i ta upřednostňuje klientský přístup, je nutné, aby byl nalezen účinný, ale zároveň komfortní nástroj pro kontrolu daňových povinností.

Svou práci jsem rozdělila na teoretickou a praktickou část, kde v první části charakterizuji daňový systém České republiky a zaměřuji se na právní předpisy, dle kterých se daňová kontrola řídí. Obsáhlou část věnuji daňové kontrole z pohledu obecných zásad tohoto řízení, zmiňuji zde hlavně práva a povinnosti účastníků daňové kontroly. Dále pak podrobně popisuji celý postup od výběru daňového subjektu ke kontrole, přes zahájení, provádění daňové kontroly, sepsání a projednání zprávy o výsledcích daňové kontroly, až po řízení o opravných prostředcích. V kapitolách o e-auditě diplomová práce přináší interní pohled do současného trendu české daňové správy, kterým je zavádění e-auditních postupů. Uvádím zde vybrané paragrafy zákonů, které poskytují podporu implementaci e-auditů do české daňové správy, a podrobněji popisuji a přibližuji, již v rámci daňových kontrol využívaný, analytický software IDEA.

V praktické části této práce se pokusím o co nejpodrobnější přiblížení daňové kontroly na konkrétním příkladu z praxe s použitím právě zmíněného analytického softwaru IDEA. Nejprve popíši nejčastější chyby a daňové úniky zjišťované při prováděných daňových kontrolách z titulu daně z příjmu právnických osob. V rámci popisované daňové kontroly využiji možnosti analytického softwaru, pomocí něhož docházím ke konkrétním pochybením kontrolovaného subjektu. Pro hlubší rozbor jsem si vybrala problematiku tvorby opravných položek k pohledávkám a to i z důvodů, že analytický software IDEA disponuje funkcemi, jejichž výstupem jsou velmi přehledné podklady, které lze využít v další kontrole opravných položek tvořeným k pohledávkám. Od právního a obsahového vymezení přes veškeré možné dopady do daňové oblasti, na konkrétním příkladu chybného účtování obchodní společnosti demonstruji dopad do daňově uznatelných nákladů až po kontrolní zjištění a doměření správcem daně.

V rámci problematiky tvorby opravných položek k pohledávkám je nutné dodržovat řadu podmínek, které jsou obecně řešeny v zákonu o rezervách. Pro daňové subjekty je však nejpodstatnější daňová uznatelnost zákonných opravných položek, která je už předmětem zákona o daních z příjmů. Podmínek, které je třeba splnit pro správné, daňově účinné vykázání opravných položek je celá řada, a proto se často stává, že daňový subjekt tvoří opravnou položku v rozporu s tímto zákonem a následně ji pak uplatňuje nesprávně do daňových nákladů. V závěru se proto zmiňuji o úkonech, na které by se nemělo při správném zacházení s pohledávkami zapomínat a předcházet tak chybám při využití opravných položek.

Má práce je ukončena navržením řešení pro daňové subjekty a zároveň porovnáním variant, jak postupovat v případě problematiky promlčené pohledávky, která byla jednou z konkrétních chyb nalezených v uvedeném příkladu daňové kontroly.

Informace obsažené v této práci pocházejí především z mých vlastních zkušeností nabytých při několikaleté praxi v české daňové správě. K tomuto bych ještě uvedla, že patřím ke skupině pracovníků, kteří v rámci české daňové správy zajišťují implementace nového kontrolního nástroje do činnosti této daňové správy.

2. Charakteristika daňového systému ČR

Daňový systém je souhrn všech daní, které slouží k naplnění veřejného rozpočtu.

Daňový systém České republiky se do současné podoby vytvářel od roku 1992 a postihuje zdaněním:

- příjmy (důchody), jak peněžní, tak nepeněžní, a to z činnosti nebo z nakládání s majetkem,
- spotřebu, tedy konečnou spotřebu zboží a služeb,
- majetek, především nemovitý majetek, který je ve vlastnictví, případně držbě různých subjektů a nachází se na území České republiky, nabytí majetku, a to jak movitého tak i nemovitého.

Daňový systém ČR je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní.

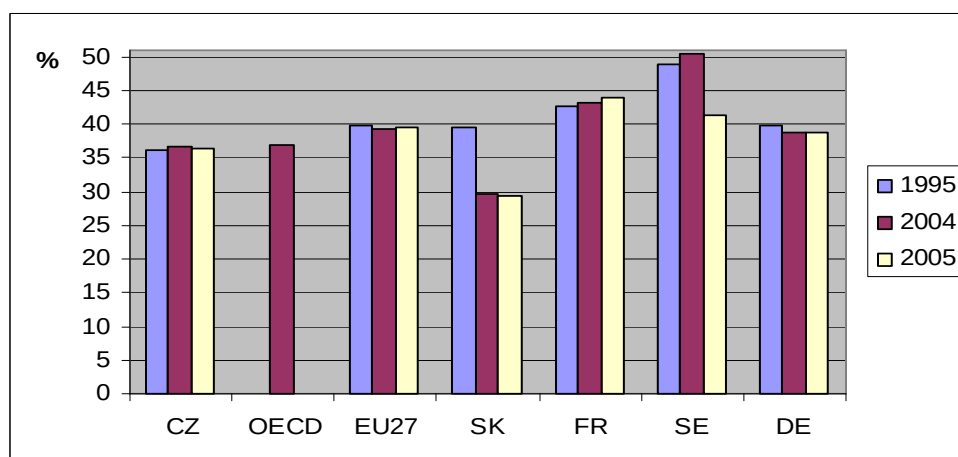
1. Přímé daně zdaňují:
 - a. důchody = různé druhy příjmů včetně příjmů kapitálové povahy, tj. dividendy, úroky, zisky a jiné,
 - b. majetek = různé druhy majetku, především nemovitého, ale v některých případech i movitého.
2. Nepřímé (spotřební) daně – tj. DPH a specifické (spotřební) daně, které jsou vybírané v ceně nakupovaného zboží nebo služeb ve fázi konečné spotřeby, jsou jedním z nejstabilnějších příjmů státního rozpočtu.
3. Ostatní – pojistné sociálního pojištění, pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

Národní ekonomika používá k naplnění veřejných rozpočtů zejména daňové příjmy. Jako ukazatel celkové daňové povinnosti se používá pojem **daňová kvóta**, což je podíl vybraných daní na hrubém národním produktu. Slouží i k mezinárodnímu srovnávání a např. průměr složené daňové kvóty (včetně dalších odvodů) v zemích OECD je 35,9 % HDP, přičemž ČR se s hodnotou 38,5 % HDP pohybuje těsně nad tímto průměrem.

Společným trendem všech uskutečňovaných změn v daňové oblasti i připravovaných daňových reforem je snižování této daňové kvóty. Z obecného hlediska lze s tímto

směrem samozřejmě souhlasit, avšak dovoluji si upozornit, že bez současné změny důchodového systému by se snižování složené daňové kvóty mohlo negativně odrazit na ostatních rozpočtových výdajích, neboť zejména výdaje do sociální oblasti jsou garantovány řadou zákonů (tzv. mandatorní výdaje) a jsou fiskálně nejvyšší.

Graf č. 1: Daňová kvóta ve vybraných zemích



Zdroj: EUROSTAT

V současné době jsou v ČR platné tyto daně:

Přímé daně

1. Daně z příjmu
 - 1.1. Daň z příjmu fyzických osob
 - 1.2. Daň z příjmu právnických osob
2. Daně majetkové
 - 2.1. Daň z nemovitosti
 - 2.1.1. Daň z pozemků
 - 2.1.2. Daň ze staveb
 - 2.2. Silniční daň
 - 2.3. Daně převodové
 - 2.3.1. Daň dědická
 - 2.3.2. Daň darovací
 - 2.3.3. Daň z převodu nemovitostí

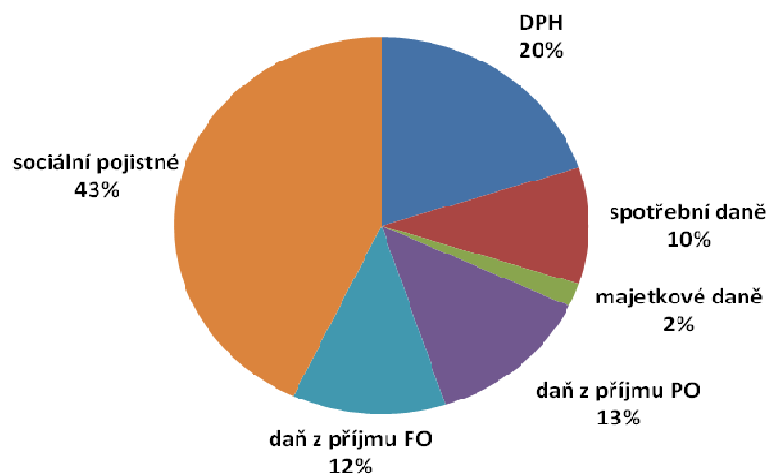
Nepřímé daně

1. Daň ze spotřeby
 - 1.2. Univerzální
 - 1.2.1. Daň z přidané hodnoty
 - 2.1. Selektivní
 - 2.1.1. Spotřební daně
 - 2.1.1.1. Daň z minerálních olejů
 - 2.1.1.2. Daň z lihu
 - 2.1.1.3. Daň z piva
 - 2.1.1.4. Daň z vína a meziproductů
 - 2.1.1.5. Daň z tabáku a tabákových výrobků
 - 2.1.2. Ekologická daň
 - 2.1.2.1. Daň z plynu
 - 2.1.2.2. Daň z pevných paliv
 - 2.1.2.3. Daň z elektřiny
 - 2.1.3. Clo

Ostatní daňové příjmy

1. Pojistné sociálního zabezpečení
2. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

Graf č. 2: Význam základních druhů daní v českém daňovém systému v roce 2006



Zdroj: Makroekonomická predikce ČR, leden 2007, Ministerstvo financí České republiky.

3. Správa daní, kompetence a činnosti daňové správy, daňové řízení

3.1. Správa daní

Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době.

Daňová správa je v České republice tvořena třístupňovou soustavou orgánů:

1. Ministerstvo financí (úroveň celostátní),
2. finanční ředitelství (úroveň regionální),
3. finanční úřady (úroveň místní).

3.2. Kompetence daňové správy

1. **Ministerstvo financí** je ústředním orgánem státní správy pro daně, a to jako správní úřad s celostátní působností.

V daňové oblasti například

- zajišťuje tvorbu návrhů zákonů a jiných právních předpisů v oblasti daní,
- zabezpečuje pro oblast daní úkoly související se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce,
- řídí finanční ředitelství a jejich prostřednictvím finanční úřady,
- přezkoumává rozhodnutí finančních ředitelství vydaná ve správních řízeních.

Integrální součástí Ministerstva financí je **Ústřední finanční a daňové ředitelství** (ÚFDR). Jedná se o seskupení odborů, které zejména řídí správu daní a podílí se na jejím výkonu.

2. **Územní finanční orgány** (ÚFO) jsou tvořeny finančními ředitelstvími a finančními úřady. Finančních ředitelství je celkem 8 a dohromady řídí 199 finančních úřadů. Finanční ředitelství a finanční úřady mají postavení správních úřadů, jsou tedy oprávněny jménem státu vykonávat vrchnostenskou správu v oblasti své působnosti. Zároveň mají finanční ředitelství postavení tzv. účetních jednotek a jsou tedy oprávněny samostatně

hospodařit s majetkem státu, a to rovněž za podřízené finanční úřady, které toto majetkoprávní oprávnění nemají.

A. Finanční ředitelství mimo jiné zejména:

- řídí finanční úřady,
- vykonávají správu daní v rozsahu stanoveném ZSDP,
- jsou orgánem druhé instance,
- přezkoumávají rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správních řízeních.

B. Finanční úřady zejména:

- vykonávají správu daní podle ZSDP, přičemž fungují jako prvoinstanční orgán,
- provádějí řízení o přestupcích v oboru své působnosti,
- vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dalších zákonů,
- převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají, a které nejsou příjmem státního rozpočtu.

Pokud se týká kompetencí daňové správy všeobecně, bývá diskutována otázka efektivnosti a správnosti její působnosti při kontrole dotací nebo např. vymáhání pokut uložených jinými státními orgány. V současné době sice tuto agendu vykonává celní správa, avšak otázka efektu této činnosti tím řešena není. Proto se také objevují úvahy o sloučení některých kompetencí čistě daňových (např. správa spotřebních daní) do daňové správy, neboť je dnes vykonávána celní správou. Sloučení by mohlo přinést i odbourání řady duplicitních činností a zefektivnit výkon správy.

3.3. Daňové řízení

Správce daně, daňové subjekty, ale i daňoví poradci se neřídí jen daňovými zákony, ale i judikaturou Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu. Ta je i v případě daňové kontroly velmi důležitým pramenem, který je aplikován zejména v takových případech, kdy se jedná o sporné případy, které nejsou v zákonech přesně vymezeny.

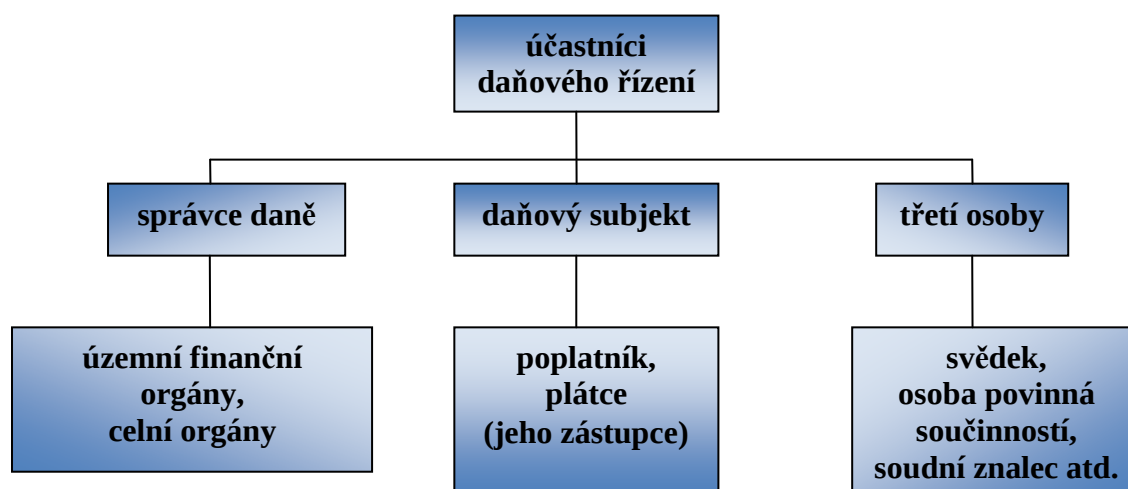
Na úpravu judikaturou narážíme již v samotném vymezení pojmu daňová kontrola. Tento pojem není zákonem vymezen a ohledně vymezení tohoto pojmu byl veden nejen spor.

Jen na úvod můžeme vzpomenout rozsudek 2 Afs 144/2004 Nejvyššího správního soudu, ve kterém je daňová kontrola charakterizována takto: „Pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž podle svého systematického zařazení v daňovém řádu je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.“ (ROZSUDEK NSS 2 AFS 144/2004)

Daňové řízení, jeho jednotlivé úkony, včetně daňové kontroly v rámci něho prováděné, jsou velice specializované, je tomu tak zejména proto, že výběr daní představuje ve smyslu čl. 11 odst. 5 LZPS (LZPS) jeden z mála povolených zásahů do jinak nedotknutelného práva vlastnit majetek. (DRÁB, TRUBAČ, ZATLOUKAL, 2006)

Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a to buď u daňového subjektu, nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu tohoto zákona, (DAŇOVÉ ZÁKONY, 2009) tj. provádí se v souladu s právními předpisy, s účelem stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy státu. Daňová kontrola je složeným právním úkonem, tedy zjednodušeně řečeno je souborem dílčích úkonů správce daně, mezi které patří např. výzvy, místní šetření, výpovědi, dožádání apod.

Schéma č. 1: Účastníci daňového řízení



Zdroj: (VANČUROVÁ, 2008)

Výběr daní představoval odjakživa střet dvou proti sobě stojících stran - poplatníka na jedné straně, jehož zájmem je minimalizace daňové povinnosti, a státu (zastoupeného výběrčím daně, správním orgánem) na straně druhé, jehož zájmem je vybrat na daních co nejvíce, resp. kolik stanoví zákon.

Z hlediska daňové techniky dělíme daňové subjekty na poplatníky a plátce daně.

Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět (tj. především příjem nebo majetek) je dani podroben. Poplatník je také povinen daň sám platit, protože je to právě jeho příjem nebo majetek, který je dani podroben.

Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkem pod svou majetkovou odpovědností. Plátce daně je jediným daňovým subjektem u daní ze spotřeby. Plátce v tomto případě odvádí daň vybranou od jiných subjektů prostřednictvím ceny své produkce.

Třetí osoba může být např. tlumočník, soudní znalec, svědek, auditor. Každý subjekt se může stát i účastníkem daňového řízení jako třetí osoba, a to zejména jako osoba povinná součinností se správcem daně.

Součinnost třetích osob představuje zákonnou povinnost spolupracovat se správcem daně, který ji využívá k získávání informací pro vedení daňového řízení.

3.3.1. Zásady dodržované při daňovém řízení

- zákonný postup – správce daně jedná v souladu se zákony, chrání zájmy státu a dbá na zachování práv daňových subjektů,
- neveřejnost – všichni účastníci daňového řízení (kromě daňového subjektu) jsou vázáni mlčenlivostí o skutečnostech, které se dozvěděli v souvislosti s daňovým řízením,
- přiměřenost – tato zásada vede k zamezení zneužití postavení správce daně a říká, že správce daně je povinen dělat v daňovém řízení jen takové kroky, které ještě vedou k dosažení cíle řízení a které současně představují pro daňový subjekt co nejmenší újmu,
- dokazování – důkazní prostředky si opatřuje správce daně nebo je navrhuje daňový subjekt; avšak co bude důkazem, o tom rozhoduje správce daně a ten potom důkazní prostředky hodnotí jednotlivě a ve vzájemných souvislostech,

- skutečný obsah věci – závaznost posuzovat v daňovém řízení skutečný stav věci, je-li v rozporu s obsahem,
- součinnost správce daně s daňovým subjektem – povinnost ale i právo daňového subjektu,
- rovnost daňových subjektů před správcem daně.

Po účinnosti nového správního řádu se do daňového řízení musela promítnout ještě jedna základní zásada správního řízení, a sice zásada rychlosti řízení. Ta chrání zejména daňový subjekt před nečinností správce daně, aby řízení postupovalo bez zbytečných průtahů.

3.3.2. Fáze daňového řízení

A. **Přípravné řízení** – je to ta část, která předchází vyměření daně a slouží k podchycení daňových subjektů a podstatných skutečností pro budoucí vyměření a evidenci daní. Nejdůležitější součástí je registrace daňových subjektů. Registrační povinnost má každý daňový subjekt. Podle okolností správce daně provádí také činnost vyhledávací, případně uloží povinnost vést záznamy pro daňové účely.

B. **Vyměřovací řízení** – v rámci vyměřovacího řízení na základě shromážděných důkazních prostředků stanoví správce daně výši základu daně a částky daně. Vyměřovací řízení končí vydáním daňového rozhodnutí, typicky platebního výměru.

Daňový subjekt je ze zákona povinen daň sám vypočítat a sdělit ji správci daně prostřednictvím daňového přiznání.

Daňová přiznání známe *řádná* - podaná v zákonem stanovené lhůtě,

opravná - podaná před uplynutím zákonem stanovené lhůty,

dodatečná - podaná z důvodu změny již vyměřené daně.

Jestliže má správce daně pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, zahájí **vytýkací řízení**, v jehož rámci je daňový subjekt vyzván, aby údaje v daňovém přiznání opravil, doplnil a řádně prokázal.

Lhůta pro vyměření daně neboli období, ve kterém lze výši daně změnit, případně ji dodatečně vyměřit, je stanovena na **tři roky** od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Lhůta pro vyměření daně dostála v roce 2009 důležité změny, kterou bych si zde dovolila zmínit. Jedná se o teorii 3+0, která je aplikována od roku 2009. Tato změna byla do § 47 zákona ZSDP učiněna z důvodu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, který se při aplikaci ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP přiklání k tzv. „teorii 3+0“, což znamená, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V návaznosti na uvedený nálezn se následně k „teorii 3+0“ v některých svých rozsudcích přiklonil i Nejvyšší správní soud (*viz např. rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 139/2006-108 ze dne 4. 2. 2009 či č.j. 8 Afs 3/2009-101 ze dne 25. 2. 2009*). Výklad podle „teorie 3+0“ je nutno aplikovat u všech daní, u nichž je ze zákona stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Nutnou podmínkou rovněž je, aby došlo v této lhůtě k vyměření či doměření daně, které bude pravomocné, tedy nelze proti němu uplatnit žádný řádný opravný prostředek, k čemuž zpravidla dojde marným uplynutím lhůty pro odvolání proti platebnímu výměru.

Významný nástroj k prověření správnosti výše daně přiznané daňovým subjektem je **daňová kontrola**. Podrobněji je tato problematika rozebrána v další části mé práce.

C. **Placení daní** – je základním smyslem celého daňového řízení.

Daňový dlužník je každá osoba, která je povinna daň platit nebo ji odvádět a není-li zvláštním daňovým zákonem stanoveno jinak, pak den splatnosti daně je totožný s posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání. Lhůta pro zaplacení daně může být i prodloužena a tento úkon se nazývá **posečkání daně**. Správce daně může daňovému dlužníkovi povolit **splátky daně** a z vážných důvodů může dojít i k **prominutí daňového nedoplatku**. Jestliže nedojde k plnění nepeněžitě povinnosti nebo k zaplacení nedoplatku na dani, ve stanoveném termínu, využívá se **příslušenství daně**.

Tabulka č. 1: Příslušenství daně

PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ	
za nesplnění nepeněžitě povinnosti	vázící se k daňovému dluhu
pokuta	penále
zvýšení daně	úrok z prodlení
další náklady řízení	exekuční náklady

Zdroj: Autorka

Penalizace dle úpravy účinné od 1. 1. 2007:

- a) *opožděná úhrada daně i dodatečně přiznaná daň* – výše úroku z prodlení je v obou případech stanovena ve výši reposazby ČNB platné k prvému dni kalendářního pololetí, zvýšené o 14 procentních bodů,
- b) *dodatečně doměřená daň* – je použita stejná výše úroku z prodlení jako výše uvedená, ale navíc je z dodatečně doměřené daně vypočteno penále ve výši 20%.

Způsoby placení daně jsou převodem z účtu, v hotovosti anebo přeplatkem na jiné dani.

Pořadí úhrady na daň v případě, že na účtu daně je zaevidováno několik splatných částek, jsou jako první hrazeny náklady řízení, pokuty a penále, zvýšení daně, poté nejstarší nedoplatky na dani, běžné platby (i zálohy na daň) a až naposledy úroky z prodlení.

Přeplatek na dani vzniká ve chvíli, kdy částka plateb převyšuje splatnou daň včetně příslušenství.

D. **Vymáhací řízení** – směřuje k uhrazení daňových nedoplatků poté, co je daňový dlužník neuhradil dobrovolně. Správce daně má právo vymáhat daňové nedoplatky nejpozději do **šesti let** po konci roku, ve kterém se nedoplatek stal splatným, nazýváme ji promlčecí lhůtou. Právo vybrat nedoplatek zcela zaniká (prekluduje se) po dvaceti letech od této doby.

K zajištění výběru daňových nedoplatků před výkonem daňové exekuce slouží obecné **zástavní právo** k věcem a pohledávkám daňového dlužníka nebo jeho věřitele. Pokud má správce daně obavy o úhradu dosud nesplatných daní, může využít **zajišťovací příkaz**. Jádrem vymáhacího řízení je daňová exekuce, před kterou je daňový dlužník vyzván k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Jestliže tato lhůta uplyne, vydá správce daně **exekuční příkaz** na přikázání pohledávky na peněžní prostředky u bank, srážkou ze mzdy, prodej movitých věcí nebo prodej nemovitosti.

4. Daňová kontrola

4.1. Historie daňové kontroly

Daně a různé poplatky jsou staré jako lidstvo samotné. První zmínky o daních a poplatcích se datují již z dob kultur žijících na naší planetě před mnoha tisíci lety a ve své podstatě se jedná o nezbytný prvek státnosti. (DAŇOVÉ ZÁKONY, 2009)

„Na území českých zemí se daně a poplatky vyskytovaly již od prvních státních útvarů vznikajících v 6. století našeho letopočtu. Moderní soustava daní se začala utvářet v polovině 18. století. Daň z příjmu vznikla a byla zavedena na území rakousko-uherské monarchie v roce 1743 v jednotné výši 10%. K významným změnám došlo patentem ze dne 1. 11. 1799, zákonem z roku 1849, který rozlišoval čtyři druhy daně, a konečně zákonem o osobních daních přímých č. 220/1896. Dle tohoto zákona byl každý daňový poplatník povinen bernímu úřadu odevzdat svoje přiznání a zároveň mu umožnit nahlédnutí do účetních knih“. (DRÁB, TRUBAČ, ZATLOUKAL, 2006)

Dalším důležitým mezníkem vývoje daní je období mezi lety 1948-1989. Daňová kontrola v tomto období byla upravena zákonem č. 78/1952 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva a to v § 22. Ovšem můžeme říci, že daňová kontrola jako taková byla upravena později a to vyhláškou ministerstva financí č. 162/1953Sb., kterou bylo upraveno řízení ve věcech daňových, zároveň byly vydány společné předpisy k provedení daňových zákonů. V tomto období byla kontrola prováděna národním výborem. O kontrole byl poplatník zpraven předem, ale jen v případě, že to národní výbor uznal za vhodné.

O provedení kontroly byl sepsán protokol. Poplatník se proti stanovení daňového základu a jiným rozhodnutím mohl odvolat.

4.2. Právní úprava

V současné době je daňová kontrola řízena zejména níže uvedenými právními předpisy.

4.2.1. Kompetenční předpis

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, je základní kompetenční normou finančních ředitelství (FŘ) a finančních úřadů (FÚ) jako regionálních a místních orgánů daňové správy. Upravuje tak především věcnou a územní působnost těchto územních finančních orgánů (ÚFO) a otázky jejich právního postavení, jakož i problematiku vertikálních řídicích vztahů v rámci daňové správy, v jejímž čele stojí Ministerstvo financí jako ústřední orgán státní správy ve smyslu zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR. Na zákon o územních finančních orgánech pak navazují příslušné hmotněprávní a procesněprávní předpisy, podle kterých jsou vykonávány jednotlivé kompetence ÚFO, jejichž síť v současnosti tvoří celkem 8 FŘ a 199 FÚ.

4.2.2. Procesní předpis

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“)

Zákon o správě daní a poplatků je **procesním** předpisem, který upravuje správu daní, poplatků, odvodů a dalších příjmů státního rozpočtu, rozpočtů obcí, okresních úřadů a státních fondů. Vymezuje základní zásady daňového řízení a dále práva a povinnosti pracovníků správce daně a daňových subjektů v průběhu daňového řízení. **Daňová kontrola**, jakožto soubor procesních úkonů v daňovém řízení, je upravena zejména ustanovením § 16 ZSDP. Průběh daňové kontroly je ovlivněn i dalšími ustanoveními procesního předpisu, která se používají dle podmínek konkrétního případu.

4.2.3. Hmotněprávní předpisy

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)

Tento zákon upravuje:

- a) daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“),

b) daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“).

Vzhledem k zaměření práce na DPPO je stěžejním hmotněprávním předpisem zákon o daních z příjmů, kde je daň z příjmů právnických osob upravena zejména §§ 17 – 21 a společnými ustanoveními od § 22 ZDP.

DPPO je určena pro všechny právnické osoby. Předmětem DPPO jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů potom zejména příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku. Základ daně odvozený od účetního výsledku hospodaření před zdaněním se upravuje podle § 23 odst. 3 ZDP o několik nestandardních odpočtů. Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární a postupně se snižuje. V současné době činí 21 % a záměrem přijatých zákonů reformy veřejných financí je dospět k sazbě 19 % DPPO. Dle mého názoru jde o snahu zatraktivnit podnikatelské prostředí v ČR pro tyto subjekty a zamezit odliv kapitálu do příznivějších oblastí. Je však třeba přihlížet i k ostatním aspektům podnikatelského prostředí, nikoliv pouze k sazbě daně, jak to často dělají navrhovatelé reforem.

Pro srovnání v následujících tabulkách uvádím sazby daní z příjmů v evropských zemích v roce 2008.

Tabulka č. 2: Nejvyšší zákonné sazby *osobních daní z příjmů* pro rok 2008 (v %)

BG	RO	SK	EE	LV	LT	CY	CZ	MT	HU	LU	EU27*	IT	EL	FR
10.0	16.0	19.0	21.0	25.0	27.0	30.0	32.0	35.0	36.0	38.0	38.7	39.0	40.0	40.0
PL	UK	PT	IE	SI	DE	EA13*	ES	BE	AT	FI	NL	SE	DK	
40.0	40.0	40.0	41.0	41.0	42.0	44.8	45.0	50.0	50.0	50.9	52.0	56.6	59.0	

Zdroj: European Commission Services

Tabulka č. 3: Celkové zákonné sazby *daní z příjmů firem* pro rok 2008 (v %)

BG	CY	IE	LV	RO	LT	PL	SK	EE	HU	SI	CZ	EU27**	EL	AT
10.0	10.0	12.5	15.0	16.0	18.0	19.0	19.0	21.0	21.3	22.0	24.0	24.5	25.0	25.0
DK	NL	FI	PT	IT	SE	EA13*	DE	LU	UK	ES	FR	BE	MT	
25.0	25.5	26.0	26.5	27.5	28.0	28.5	29.8	30.0	30.0	30.0	33.3	34.0	35.0	

Zdroj: European Commission Services

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“)

Je základním kamenem účetního systému v České republice a představuje právní úpravu v oblasti soukromého práva. Jeho úkolem je zajistit informace pro finanční řízení, prokázat stav a pohyb majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výdajů, výnosů, příjmů a výsledku hospodaření.

Mezi věcné účetní zásady patří např. věrný a poctivý obraz poskytovaný v účetní závěrce, zásada kompenzace, zásada opatrnosti, kontinuita, apod. Zákon stanovuje rozsah a způsob vedení a průkaznosti účetnictví.

Z prováděcích předpisů k účetnictví bych ještě zdůraznila zejména vyhlášku č. 500/2002 Sb. vydanou Ministerstvem financí a České účetní standardy, které upravují používání účetních metod a postupů účtování v jednotlivých oblastech účtování a pro jednotlivé typy účetních jednotek.

4.3. Práva a povinnosti účastníků daňové kontroly

Cílem a smyslem daňové kontroly je zjištění a prověření daňového základu a všech okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla prováděna až po pravomocném vyměření daně, kdy teprve na základě kontrolních zjištění lze daň doměřit, resp. vyměřit dodatečně.

Zákon vyžaduje od kontrolovaného daňového subjektu na straně jedné i od správce daně na straně druhé součinnost nezbytnou pro naplnění cíle daňové kontroly.

Povinnosti a práva daňového subjektu při daňové kontrole

1. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně zejména **povinnost**:
 - a) poskytovat sám nebo jím určeným pracovníkem informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
 - b) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
 - c) předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace,

- d) nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí,
- e) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly,
- f) umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- g) zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu.

2. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně **právo:**

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

Daňový subjekt má při jednání s finančními úřady jednu výsadu, kterou bych zde ráda zmínila. Jedná se o zastupování na základě plné moci. Tato problematika je vymezena jak v § 10 ZSDP, ale i upravena judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud vydal dne 12. 6. 2007 usnesení rozšířeného senátu č. j. 1Afs 39/2006-79, ve kterém učinil závěr, že plná moc může být dvojího charakteru a to: buď omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno taková, která bude ve všech ostatních případech.

Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachováváje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce. Bohužel toto je pouze rozlišení jednotlivých plných mocí, ale opět v zákoně chybí přesné vymezení náležitostí, které jednotlivé druhy plných mocí musí obsahovat. Častým předmětem sporů je nejednoznačné vymezení rozsahu plné moci a jejich rozdílné pochopení oběma stranami účastnící se daňové kontroly.

Jisté je, že daňový subjekt a jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce se může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Pokud není rozsah zmocnění vymezen nebo není vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

V žádném případě ale zastupování daňového subjektu zástupcem nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo, aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Daňový subjekt je povinen výzvě správce daně vyhovět. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět.

Povinnosti a práva pracovníků správce daně při daňové kontrole

1. Pracovník správce daně, provádějící daňovou kontrolu, má ve vztahu k daňovému subjektu zejména **povinnost**:
 - a) zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli,
 - b) postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy,
 - c) hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo,
 - d) zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji,
 - e) sepsat o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole,
 - f) umožnit nahlížení do spisů týkajících se daňových povinností daňového subjektu,
 - g) vyřizovat námitky.
2. Pracovník správce daně provádějící daňovou kontrolu má ve vztahu k daňovému subjektu **právo**:
 - a) na prokázání totožnosti všech osob zúčastněných na řízení,
 - b) vyslechnout kteroukoliv osobu jako svědka nebo osobu přezvědnou,
 - c) požadovat zapůjčení potřebných dokladů a jiných věcí mimo prostor kontrolovaného

- subjektu,
- d) požadovat předložení dokladů rozhodných pro ověření správnosti vykázaného základu daně,
 - e) stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, nelze-li stanovit daň dokazováním.

4.4. Výběr daňových subjektů ke kontrole

Výběr daňových subjektů ke kontrole je jeden z nejdůležitějších úkonů, který předchází samotnému provedení kontroly. Na větších typech finančních úřadů je pro tento účel zřízeno vyhledávací oddělení a to zejména z důvodu zefektivnění práce kontrolního oddělení. Pracovníci provádějící analyticko-vyhledávací činnost důkladně analyzují vnitřní a vnější informační zdroje. Jako vnitřní zdroje jsou využívány poznatky získané v rámci kontrolní činnosti z daňových kontrol či kontrol dotací, místních šetření včetně tematických akcí, dožádaných úkonů, podněty od státních orgánů, především Policie ČR. Standardní metodou vyhledávací činnosti se již stalo monitorování regionálních i celostátních periodik a ostatních medií, Internetu, inzerce a reklamních tiskovin a nabídek. Správci daně využívají údaje z dostupných databází, jako např. z registru o pořízení zboží VIES, registru dovozu a vývozu zboží, evidence JSD a jiných dostupných databází, jako jsou ARES, AMADEUS, CEDR, CREN, BIZguard, MISYS, Justice, evidence obyvatel, evidence motorových vozidel, katastr nemovitostí nebo signální informace. Správce daně disponuje vnitřní databází automatizovaného daňového informačního systému (dále jen „ADIS“), který je velmi důležitým pomocníkem využívaným při výběru subjektů ke kontrole. Nejčastěji používaná kritéria pro výběr jsou ukazatelé finanční analýzy - rentabilita, zadluženost, doba obratu zásob, pohledávek, krátkodobých závazků, dále výše ročního obratu, počet let ztráty, záporná přidaná hodnota, záporná obchodní marže nebo vysoká hodnota závazků. Při výběru daňových subjektů ke kontrole se zjišťuje i výkonnost (poměr uskutečněných a přijatých plnění), výše nadměrných odpočtů DPH, poměr uskutečněných plnění a obratu, či vazby na problematické osoby.

Uvedené informace jsou analyzovány z hlediska vývoje konkrétního daňového subjektu v časové řadě i z hlediska porovnání s průměrnými hodnotami subjektů se stejným předmětem činnosti, ve které daňový subjekt podniká.

Další podněty k provedení daňové kontroly předávají ostatní oddělení finančního úřadu, které mají k dispozici informace o způsobu plnění peněžitých i nepeněžitých povinností daňových subjektů, výši přiznaných zdanitelných příjmů a dalších skutečností získaných v průběhu výkonu správy daní.

Následně je po těchto úkonech sestaven plán kontrol, ve kterém se určí, které daně a za jaká zdaňovací období budou u vybraného daňového subjektu zkontrolována. Někdy je navíc upřesněna i oblast, na kterou je nutné se při daňové kontrole zaměřit. V poslední době, z hlediska co nejmenší zátěže daňového subjektu, ale i z hlediska provázanosti a efektivního využití času kontrolních pracovníků, je trend kontrolovat více daní najednou.

Před zahájením daňové kontroly je dále nutné, aby si kontrolní pracovník analyzoval předložené, ale i další zjištěné informace o daňovém subjektu. Tyto aktualizované informace lze dohledat ve spisu daňového subjektu, dále v ADISu, v údajích ze živnostenského registru, z obchodního rejstříku, ale právě i z provedených místních šetření apod. Dále správce daně musí ověřit, zdali není udělena neomezená neboli generální či omezená plná moc zástupci daňového subjektu a to zejména z důvodu zajištění správného doručování písemností a jednání s osobou oprávněnou jednat před správcem daně při zahájení a v průběhu daňové kontroly.

4.4.1. Místní šetření

Provádění místních šetření slouží k získání nebo ověření informací o daňovém subjektu přímo na místě a je také významnou součástí daňové kontroly.

Tento institut existoval pod pojmem „místní prohlídka“ již na počátku 20. století a umožňoval státním úředníkům prohlédnout v pracovních nebo obchodních hodinách pozemky, budovy, dále obchodní řemeslné a průmyslové provozovny a zařízení, konečné zásoby, a to měrou, kterou uznávali za potřebnou.

Místní šetření je zpravidla užší a specializovanější než daňová kontrola. Může se provádět náhodně u kteréhokoli daňového subjektu, jestliže si správce daně chce zajistit informace o současném stavu podnikatelské činnosti. Tyto informace jsou potom využívány při daňových kontrolách, které jsou prováděny za roky zpátky a kdy už by bylo těžké, v některých případech dokonce nemožné, ověřit současné skutečnosti. Už v tuto chvíli mohu zmínit jeden z častých problémů, se kterým se v průběhu daňové kontroly správce daně může setkat. Je to právě případ, kdy tato místní šetření nejsou provedena a správci

daně později chybí ve spisu daňového subjektu určité údaje při provádění daňové kontroly, které nelze zpětně získat. Konkrétním příkladem může být daňová kontrola prováděná v restauraci nebo u obchodníka. Pro zjištění obchodní marže je nutné, aby měl správce daně k dispozici jídelní a nápojové lístky, prodejní ceny zboží. V případě, že daňový subjekt nesplnil povinnost uchovat si cenovou evidenci je k tomu vyzván správcem daně a stává se, že daňový subjekt cenovou evidenci dodatečně vytvoří tak, aby odpovídala údajům, tedy obchodní marži, kterou uvedl v podaném daňovém přiznání. Kdyby v tuto chvíli byl ve spisu daňového subjektu založen protokol o místním šetření a jeho přílohou by byla cenová evidence kontrolovaného období, navíc například i s kopiemi denních tržeb za určité období, byl by to velice užitečný důkazní prostředek, který by mohl správce daně v tu chvíli použít a naplnit tak cíl daňové kontroly.

4.5. Zahájení daňové kontroly

Zahájení daňové kontroly patří mezi její nejdůležitější okamžiky. Jestliže bychom se snažili nalézt vymezení okamžiku zahájení daňové kontroly v zákoně, zjistíme, že zákonem tento okamžik vymezen není. Problematika zahájení daňové je v současnosti již upravena rozsudkem Nejvyššího správního soudu, přesto nadále dochází v tomto ohledu mezi správcem daně a daňovými subjekty ke vzniku sporů. Zvláště pak v situaci, kdy je daňová kontrola zahájena krátce před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně. (ZATLOUKAL, 2009)

Pojem zahájení daňové kontroly byl v poslední době i hojně medializovaný problém. Tuto pozornost rozpoutal zejména nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007 ohledně zahájení kontroly svévolí, kde byly diskutovány důvody, kdy a za jakých podmínek může být daňová kontrola správcem daně zahájena.

„V citovaném nálezu Ústavní soud konstatoval, že zahájení daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než by měla být. Ústavní soud konstatoval, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu

sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Jen obecně formulovaný zájem státu na řádném výběru daní takovým důvodem dle Ústavního soudu není.“

Plné respektování shora uvedeného názoru nutně vede k závěru, že daňovou kontrolu nelze zahájit namátkově bez udání důvodu. V odůvodnění nálezu je argumentace založena na tvrzení, že postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu bez toho, že by zde existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven, je nepřípustným porušením autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci správce daně v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Argumentováno je i tím, že v případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí.

K citovanému nálezu Ústavního soudu je třeba uvést, že jeho závěry jsou v současné době vnímány nejednotně, a to nejen ze strany Ministerstva financí, finančních ředitelství a potažmo jednotlivých finančních úřadů, ale i ze strany odborníků na ústavní a daňové právo. Příznačné je, že na jeho závěrech se neshodl ani tříčlenný senát, který věc posuzoval.

Závěrem této kauzy uvádím prohlášení, které bylo vydáno Ministerstvem financí a dle něj bylo určeno, že i přes tento rozsudek budou daňové kontroly zahajovány i nadále stejným způsobem, tedy, že správce daně při zahájení nebude uvádět důvod, proč kontrolu zahajuje. Pouze ve výjimečných případech, kdy na uvedení důvodu daňový subjekt bude trvat, důvod bude uveden. Ten ovšem bude vymezen velmi obecně, aby se správce daně nevystavil případně možné žalobě za křivé obvinění nebo si neomezil rozsah kontrolovaných daní. Ministerstvo financí od kroku neudávat důvod kontroly očekává, že nastane podobný případ, který bude také řešen před Ústavním soudem a bude již projednáván v plénu. Ministerstvo předpokládá, že nález soudu by mohl být odlišný. V době vynesení tohoto rozsudku byl ministrem financí pan Kalousek, který před sdělovacími prostředky uvedl, že doměrky z daňových kontrol přinesou do státního rozpočtu 8 miliard korun ročně. Zároveň projevil nesouhlas s rozsudkem ústavního soudu.

4.5.1. Vyrozumění daňového subjektu o záměru provedení daňové kontroly

Správce daně může daňový subjekt vyrozumět několika způsoby, že u něj provede daňovou kontrolu:

1. **bez předchozího vyrozumění** – k tomuto způsobu správce daně přistupuje, když očekává na základě různých zjištění, že daňový subjekt by se mohl snažit například znehodnotit své účetnictví nebo určité doklady a díky tomu by potom nemohl správce daně fyzicky provést daňovou kontrolu. Tento způsob je spjat s možností, že daňový subjekt nebo osoba oprávněná jednat za daňový subjekt, nebude přítomna v sídle firmy.
2. **telefonické sjednání** – je jedním z nejčastějších. Má tu výhodu, že správce daně obeznámí daňový subjekt s úmyslem kontrolu provést a dohodne čas a místo jejího skutečného zahájení.
3. **oznamovací dopis** – nemá charakter rozhodnutí ani výzvy, neukládá tedy daňovému subjektu žádnou povinnost. Jedná se o pouhé oznámení, kdy správce daně kontrolu fyzicky zahájí.
4. **předvolání** – nepodaří-li se zahájit daňovou kontrolu na základě předchozích způsobů, je daňový subjekt předvolán na finanční úřad v souladu s § 29 ZSDP. Tento způsob se v praxi využívá zejména u nekontaktních daňových subjektů, který mají snahu vyhnout se provedení daňové kontroly.

4.5.2. Vlastní zahájení daňové kontroly

V domluvený den zahájení daňové kontroly správce daně zahájí jednotlivé úkony v součinnosti s daňovým subjektem na sjednaném místě, zpravidla v sídle společnosti. Po ověření identity osob jednajících za obě strany je sepsán protokol o ústním jednání o zahájení daňové kontroly. Z protokolu musí být patrné kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se jej zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, souvislé vyličení jeho průběhu včetně uvedení toho, které daně a za jaká zdaňovací období budou podrobeny daňové kontrole, označení dokladů odevzdaných při jednání, udělená poučení, vyjádření poučených osob, jejich návrhy nebo námitky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí o těchto návrzích nebo námitkách.

Už v tuto chvíli je nutné domluvit, kde bude následná daňová kontrola probíhat. Je totiž z výjimečných důvodů možné, nemá-li anebo nemůže-li daňový subjekt zajistit vhodné prostory pro provádění kontroly (jak je uvedeno v jeho povinnostech), aby kontrola byla

provedena na finančním úřadu. V tom případě je nutné tuto skutečnost zaznamenat i s odůvodněním do protokolu o ústním jednání a převzít od něho všechny doklady nutné k provedení daňové kontroly.

V průběhu jednání je vhodné od daňového subjektu získat informace o podnikatelské činnosti, o organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, dále zjistit všeobecné zásady o vedení účetnictví, jakým způsobem jsou evidovány zásoby, směrnice o inventarizaci, způsob oceňování, kalkulace, normy přirozeného úbytku, zásady účtování rezerv, opravných položek, ale i informace o odběratelích, dodavatelích, specifika činnosti apod. Tyto informace mohou být zaznamenány do protokolu o ústním jednání při zahájení daňové kontroly a napomáhají správci daně vytvořit si obrázek o podnikatelské činnosti a s tím související snazší orientaci při následné daňové kontrole. Důležité je upozornit daňový subjekt, že od chvíle zahájení daňové kontroly, není již přípustné podávat opravná nebo dodatečná daňová přiznání na kontrolovaná období, a to až do doby ukončení daňové kontroly.

Sepsáním protokolu o zahájení kontroly není ale v žádném případě považováno za skutečné zahájení daňové kontroly, je nutné, aby došlo také k jejímu faktickému provádění. V tomto ohledu vzniká praktická otázka, který okamžik je možno kvalifikovat jako započetí faktického zjišťování nebo prověřování daňového základu, tedy co lze vlastně považovat za první kontrolní úkon? Při odpovědi na tuto otázku se názory odborné veřejnosti různí a konečné řešení nikde nenalezneme. Obsah pojmu „kontrolní činnost“ tedy naplňuje každý správce daně individuálně.

4.6. Provádění daňové kontroly

Po zahájení daňové kontroly má správce daně právo, ale i povinnost požadovat plnění zákonných povinností ze strany daňového subjektu. Daňový subjekt má povinnost úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, přitom je samozřejmě nutné dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy.

Při provádění daňové kontroly může nastat situace, kdy z různých důvodů vyvstane potřeba rozšířit předmět daňové kontroly (zkontrolovat další druh daně či další zdaňovací období). V tomto případě je nutné tuto skutečnost zachytit do protokolu o ústním jednání, jehož předmětem je zahájení daňové kontroly.

4.6.1. Dokazování

V průběhu daňové kontroly, při analyzování různých skutečností vyplývajících z předložených dokladů mohou vyvstat různé nejasnosti a správce daně z tohoto důvodu může vyžadovat doložení dalších souvisejících dokladů. V tomto případě je stanovena nejnižší zákonná lhůta 15-ti dnů, kterou má daňový subjekt k tomu, aby na výzvu správce daně doložil a prokázal požadované skutečnosti.

Tento postup v průběhu kontroly vyplývá ze skutečnosti, že správce daně ze zákona vede důkazní řízení a daňový subjekt nese tzv. břemeno důkazní. Znamená to, že je povinen prokázat vše, co správci daně uvádí ve svých daňových přiznáních a ostatních podáních. Při vyjasňování různých problémů v průběhu daňové kontroly správce daně vyžaduje předložit důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu. Správce daně tedy dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, využívá při tom všech důkazních prostředků předložených daňovým subjektem i získaných jím samotným.

Není možné přijmout jako důkaz pouhý souhrn informací, který daňový subjekt ústně podá s pocitem, že se tak stalo a tudíž to je pravda, ale je nutné toto tvrzení doložit důkazními prostředky. Těmi mohou být listinná podání daňových subjektů, svědecké výpovědi, znalecké posudky, protokoly o místních šetřeních, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim.

Jako příklad mohu uvést pracovní cestu do zahraničí, kterou daňový subjekt absolvoval z důvodu návštěvy nějaké výstavy, pracovní schůzky apod. Hmotným důkazem pro uznání vynaložených nákladů bude potom vstupenka z výstavy, pozvánka od obchodního partnera, uzavření obchodního kontraktu a podobné doklady. Tyto skutečnosti jsou vždy velmi citlivé a záleží na správci daně a jeho dalších zjištěních, které vyplynou z kontroly, zdali tento náklad uzná jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 ZDP.

Mezi silné důkazní prostředky lze přiřadit svědeckou výpověď. Právo správce daně je vyslechnout kteroukoli osobu jako svědka či osobu přezvědnu, přičemž svědky může navrhopvat i sám daňový subjekt. Svědek je osoba, která vlastními smysly vnímala určitou skutečnost, která je předmětem dokazování. Svědek musí být před výslechem poučen o možnosti odepřít výpověď, stejně tak o své povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet. Svědecká výpověď se zachycuje do protokolu o ústním jednání, který je většinou sepsán ve formě otázek a odpovědí. Daňový subjekt, kterého se výpověď týká,

má právo být výsledku svědka přítomen a klást svědkovi otázky. Daňové řízení a dokazování provádí správce daně, proto je možno dát svědkovi prostor, ke kladení otázek tehdy, když se k tomu správce daně rozhodne a to obvykle bývá na konci prováděného ústního jednání – výsledku svědka.

Práva daňového subjektu je třeba ze strany pracovníka správce daně striktně dodržovat a tím předcházet možnému podávání oprávněných námitek proti postupu pracovníka správce daně. Procesní pochybení totiž mohou negativně ovlivnit i případné odvolací řízení proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému po provedené daňové kontrole, případně mohou být využita daňovým subjektem i v řízení soudním.

Správce daně během kontroly, je-li to nutné, má právo zapůjčit si potřebné doklady, a to zejména z důvodu, hrozí-li nebezpečí, že tyto důkazní prostředky by mohly být zničeny, pozměněny, zveřejněny nebo učiněny jinak nepotřebnými. Převzetí dokladů je ale nutné správcem daně potvrdit. Nejvhodnějším způsobem je sepsání protokolu o ústním jednání. Dochází-li k předání velkého objemu podkladů, není nutné v protokolu o převzetí vyjmenovávat jednotlivé listiny, ale postačí, pokud správce daně shrne spolu související listiny do jedné položky a vyznačí jejich druh a počet. Je na vůli daňového subjektu, aby si nechal potvrdit převzetí na seznamu podrobnějším, který si však sám připraví. Toto ustanovení vychází z rozhodnutí NSS ze dne 27. 3. 2006 sp. Zn. 1 Afs/2004.. Všechny zapůjčené doklady je potom nutné do 30 dnů vrátit. Jestliže si doklady správce daně nezapůjčuje, ale požaduje vytvořit kopie, potom je běžnou praxí, že se každý doklad opatří razítkem finančního úřadu, datem a podpisem správce daně.

Velice důležitou úlohou správce daně je zhodnotit shromážděné důkazní prostředky a osvědčit ty, které se v prováděné daňové kontrole stanou důkazem. Při rozhodování je veden základní zásadou daňového řízení, tedy hodnocením podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co vyšlo najevo. Své hodnocení zaznamenává do písemné podoby výsledků daňové kontroly – zprávy, a to formou správního uvážení, ze kterého musí být zřejmé, jaké logické úvahy jej vedly k danému závěru dokazování. Fiskálním vyjádřením provedeného dokazování během daňové kontroly je, v případě zjištěného rozdílu oproti podanému daňovému přiznání, následně vydaný dodatečný platební výměr.

4.6.2. Pomůcky

Pokud z výsledku dokazování v průběhu daňové kontroly vyplývá, že nelze daňový základ ověřit a daň stanovit dokazováním, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Při využití tohoto způsobu stanovení daně musí být správce daně schopen prokázat, že daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností při dokazování (např. nevedl účetnictví způsobem, kterým to ukládá ZoÚ, neprokázal všechny skutečnosti, které uvedl do daňového přiznání), dále musí prokázat, že pro nedostatek či absenci důkazů není možné stanovit daň dokazováním a že daň lze tímto způsobem stanovit dostatečně spolehlivě. Jestliže jsou naplněny tyto tři zákonem stanovené podmínky, je možné přejít na stanovení daně podle pomůcek. Nesplnění povinnosti daňového subjektu musí být doloženo nesplněnou výzvou, ve které správce daně jasně, zřetelně, konkrétně, srozumitelně a proveditelně vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností podle ZSDP. Závěr o tom, že základ daně a daň bude stanovena za použití pomůcek, sdělí správce daně daňovému subjektu ve zprávě o daňové kontrole, ve které popíše důvody, které vedly ke stanovení daně podle pomůcek.

Použití pomůcek znamená, že pracovník správce daně stanovuje základ daně a daň zpravidla bez účetních podkladů a dokladů. V praxi to znamená, že je zapotřebí si udělat představu o předmětu podnikání, nákladech a výnosech. Je nutné vzít v potaz počet zaměstnanců, lokalitu podnikání a další konkrétní podmínky.

Pomůcky musí být logické a měly by odrážet realitu běžného trhu a prostředí, kde daňový subjekt působí. V případě, že se některé skutečnosti podaří prokázat, přihlédně k nim správce daně při tvorbě pomůcek, aby se vyměření daně podle pomůcek přiblížilo co nejvíce realitě.

Jako pomůcku lze použít účetnictví obdobného daňového subjektu, přičemž do takových pomůcek subjekt nemůže nahlédnout z důvodu porušení mlčenlivosti. Pokud správce daně jako pomůcky použije údaje vycházející z účetnictví kontrolovaného daňového subjektu, potom je nahlédnutí do spisu přípustné.

4.7. Ukončení daňové kontroly

Zatímco zahájení a průběh daňové kontroly nejsou zákonem upraveny a tyto dvě fáze daňové kontroly jsou průběžně upravovány judikaturou Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu, tak ukončení daňové kontroly zákonem upraveno je. A to v § 16 odst. 8 ZSDP, kdy daňová kontrola je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole a jejím následným podepsáním. Zpráva o daňové kontrole musí obsahovat základní formální a věcné náležitosti. K formálním náležitostem lze přiřadit veškeré identifikační údaje, k věcným pak zejména zjištění z daňové kontroly včetně uvedení rozporu s platnými právními předpisy.

Při zapůjčení daňových dokladů je nutné ve zprávě z kontroly uvést, že všechny zapůjčené doklady byly v pořádku vráceny. Podkladem pro sepsání zprávy o daňové kontrole jsou kontrolní poznámky a kopie relevantních dokladů a jiných písemností, které se stávají součástí spisu daňového subjektu.

Při projednávání zprávy o daňové kontrole se má možnost daňový subjekt vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. O projednání zprávy o daňové kontrole je sepsán protokol o ústním jednání, ve kterém jsou zachycena všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k obsahu zprávy o kontrole a stanovisko správce daně k těmto vyjádřením. Správce daně, na žádost daňového subjektu, může poskytnout lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Lhůtu, v níž se k obsahu zprávy může vyjádřit, zákon nestanovuje, plně ji ponechává na správci daně s omezením, že nesmí být kratší než 8 dní. Správce daně délku lhůty stanoví s ohledem na složitost a rozsáhlost kontrolního zjištění.

V případě, že daňový subjekt ve stanovené lhůtě předloží další důkazní prostředky a pracovník správce daně tyto prostředky akceptuje, je sepsán nový protokol o ústním jednání, ve kterém jsou zaznamenány závěry hodnocení dalších důkazních prostředků.

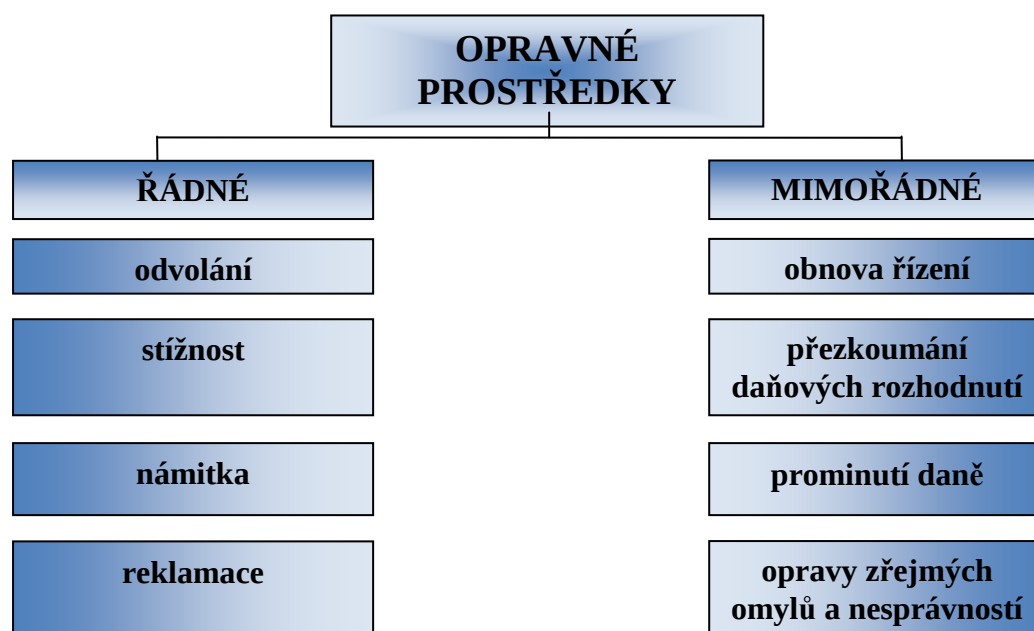
Zprávu o daňové kontrole spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně, který poté předá jeden výtisk protokolu o projednání kontroly i jeden výtisk zprávy o kontrole daňovému subjektu.

4.8. Opravné prostředky

Pokud se daňový subjekt domnívá, že rozhodnutí správce daně je neoprávněné, může ze zákona využít opravné prostředky.

Opravné prostředky dělíme na **řádné** a **mimořádné** a představují určitý způsob „obran“ práv daňového subjektu v daňovém řízení.

Schéma č. 2: Opravné prostředky v daňovém řízení



Zdroj: (VANČUROVÁ, 2008)

1. **Řádné opravné prostředky** může podat pouze daňový subjekt a lze je použít proti rozhodnutí.

Mezi nejvýznamnější řádný opravný prostředek patří **odvolání**. Odvolat se lze proti každému rozhodnutí správce daně, vůči němuž zákon odvolání přímo nevylučuje. Odvolání musí obsahovat jak identifikaci účastníků a napadeného rozhodnutí, tak i zdůvodnění rozporu s právními předpisy nebo se skutečnostmi. Nutné je uvést i návrh změn v rozhodnutí nebo návrh zrušení rozhodnutí. Odvolání lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje.

Odvolání se podává tomu správci daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje. Ten také může rozhodnout, pokud vyhoví plně (bez uvedení důvodů), nebo částečně

s odůvodněním. Vyhoví-li správce daně jen částečně, lze se proti jeho rozhodnutí odvolat. (VANČUROVÁ, 2008)

V řízení o provedené daňové kontrole se lze tedy odvolat až proti rozhodnutí vyplývajícimu z této kontroly, tedy dodatečnému platebnímu výměru. Rozpor s ním lze spatřovat jednak ve skutkovém stavu věci nebo přímo v právním předpisu odůvodňujícím rozhodnutí.

2. Řízení o mimořádných opravných prostředcích může iniciovat jak daňový subjekt, tak i správce daně, a je jimi možné korigovat pravomocná rozhodnutí, tedy lze je použít až v případě, kdy není možno uplatnit žádný řádný opravný prostředek.

Nejvýznamnějším mimořádným opravným prostředkem je **obnova řízení**. Znamená to zahájení nového řízení ve věci, ve které bylo vydáno pravomocné rozhodnutí.

Řízení může být obnoveno, vyjdou-li po nabytí právní moci rozhodnutí najevo podstatné skutečnosti, které mění fakta, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno (například při křivé svědecké výpovědi). Žádost o obnovu řízení musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však s ohledem na lhůty, ve kterých zaniká právo daň vyměřit či doměřit.

Přezkoumání daňových rozhodnutí patří také mezi mimořádné opravné prostředky a může být zahájeno z důvodu, je-li předmětné rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení. Může být zahájeno nejpozději do dvou let po roce, ve kterém přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci.

Rozhodnutí je vykonatelné, nelze-li proti němu podat opravný prostředek, který má odkladný účinek. Proto naprostá většina rozhodnutí v daňovém řízení je vykonatelná doručením.

Rozhodnutí je pravomocné, až když proti němu není možno uplatnit žádný řádný opravný prostředek.

5. Implementace e-auditů do činnosti české daňové správy

Není den, abychom se v našem okolí nesetkali s nějakým zdokonalením nebo rozvojem a dozajista můžeme říct, že denně nám technika napomáhá k zefektivnění našich činností. V textu své práce jsem zmiňovala historii daňové kontroly, dnes jsme díky výpočetní technice, softwarovým programům a neustálému učení v naprosto nové rovině a pohled na výběrčího daní v pohádkách, či v různých starších filmech nás s úsměvem vrací o mnoho let zpátky.

Od vstupu České republiky do Evropské unie došlo k ještě zásadnějšímu rozvoji, který byl zapříčiněn hlavně tím, že do České republiky začaly proudit nové informace z členských států. Obrovský rozvoj informační technologie (dále jen „IT“) do našeho státu zavál pojem e-audit, který se velmi rychle začal implementovat do činnosti české daňové správy. Kde jsou časy, kdy účetní společností vedly veškeré transakce ručně a každý zápis byl zaznamenáván písemně do účetních knih. Již několik let jsem se nesetkala s hlavní knihou, či účetním deníkem, který by byl veden ručně. A popravdě, jsem tomu jen ráda. Celý tento velmi pracný systém ručního účtování byl nahrazen softwarovými programy, které se neustále zdokonalují a díky nim mohou být všechny účetní transakce zaznamenávány elektronicky. Několik let, ačkoliv již účetní data v elektronické podobě existovala, při jakýchkoli kontrolách ještě nebyla využívána tak efektivně, jak je tomu dnes. Povětšinou se veškeré tyto účetní záznamy tiskly a daňová kontrola se potom beztak nevyhnula velkému množství papírů. Bylo by nanejvýš zvláštní, kdyby celý ten pokrok vpřed nepřišel i s takovým zlepšením, který by tyto stohy papírů eliminoval. A tím se v podstatě dostáváme k e-audit, který se stal novým kontrolním nástrojem, pomocí kterého lze analyzovat a kontrolovat účetní a daňová data v elektronické podobě za pomoci analytického softwaru.

Velmi důležité je si uvědomit, proč je e-audit do činnosti daňových správ uvnitř Evropské unie zaváděn, a proč je mu dávána taková důležitost. Státy Evropské unie, které e-auditní postupy praktikují řadu let, se staly mecenáši šíření této účinné, ale hlavně nezbytné kontrolní metody.

Evropská komise proto, aby byl tento kontrolní nástroj aplikován daňovými správami uvnitř unie, ustanovila tzv. E-audit group, jejímž hlavním úkolem je podpora ostatním státům EU v implementaci e-auditů do běžné kontrolní činnosti.

E-audit je zaváděn především za účelem zjednodušení daňové kontroly, jak pro pracovníky územích finančních orgánů neboli správce daně, tak i pro samotné poplatníky daně, u kterých je daňová kontrola prováděna. Zjednodušení přináší hlavně fakt, že po úspěšné implementaci tohoto kontrolního postupu bude zkrácená délka daňové kontroly a zjednoduší se i náročnost daňové kontroly ve smyslu vyhodnocování dokladů předkládaných při běžné daňové kontrole v klasické, tedy papírové podobě.

Hlavním úkolem daňových správ členských států EU je vybírat a spravovat daně a poplatky. V podmínkách státního rozpočtu České republiky představují daně a poplatky více jak padesát procent celkových příjmů státního rozpočtu. K tomu, aby byl tento cíl daňové správy plněn úspěšně, je nutné zavést nástroje, pomocí kterých se tyto cíle budou moci plnit. Daňové správy musí reagovat na elektronizaci podnikatelských aktivit daňových poplatníků, zejména na elektronickou fakturaci, internetové obchody a v neposlední řadě na možnosti uchovávání a archivaci dat v elektronické podobě.

Právě v tomto směru přizpůsobení se daňových správ rozšiřování elektronického obchodu pracuje a podporuje „E-audit group“ země, které ještě nestačily na tento rozvoj reagovat. Preferovanými postupy e-auditů, tak jak uvádí Evropská unie prostřednictvím „E-audit group“, jsou elektronická daňová kontrola, kontrola vnitřních podnikových informačních systémů a kontrola internetového obchodování.

5.1. E-audit - legislativní rámec

Pro správnou implementaci e-auditů do činnosti české daňové správy je nutné vytvořit právní podmínky, proto se v této kapitole věnuji popisu českých zákonů, které dávají podporu provádění e-auditů v podmínkách české daňové správy.

Bylo zmíněno, že Česká republika je členem EU a tímto se zavázala k implementaci zákonů EU do interních právních předpisů. Tedy základními právními dokumenty, do kterých byly implementovány směrnice EU, jsou:

- a) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů;
- b) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- c) Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů;
- d) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

5.1.1. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“)

Znění ZSDP (novelizované zákonem č. 214/2006) účinné od 1. srpna 2006 zpřesňuje možnost požadovat data v elektronické podobě při místním šetření a také daňové kontrole. Jednotlivá paragrafová znění ZSDP, která se vztahují k tématu práce, jsou následující.

§ 15 odst. 3

Pracovník správce daně má právo provést nebo si vyžádat z účetních písemností, záznamů nebo jiných informací bezúplatně výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má pracovník správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a je oprávněn využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.

§ 16 odst. 2

Daňový subjekt, u něhož je prováděná daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost

c) předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Pracovník správce daně má při provádění daňové kontroly oprávnění podle § 15 odst. 3.

S účinností od 11. listopadu 2005 je do ZSDP vloženo novelou č. 444/2005 Sb., ustanovení § 34 odst. 2 vztahující se k součinnosti státních orgánů a orgánů samosprávních územních celků.

§ 34 ZSDP odst. 2

Správcí daně mohou údaje získané podle odstavce 1 dožadovat jen v rozsahu nezbytném pro výkon svých pravomocí, a to jak jednorázově, tak s využitím dálkového a nepřetržitého přístupu, nebo způsobem, který dohodne správce daně se správcem příslušné evidence. Způsob získání informací musí umožňovat uchování identifikačních

údajů o správci nebo jeho pracovníkovi, který o výdej informací žádal, a o účelu, k němuž byl výdej informací žádán, nejméně po dobu 5 let.

5.1.2. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“)

V této normě jsou v návaznosti na e-audit nejdůležitější zejména ustanovení řešící použití účetních zápisů v elektronické podobě. Jedná se o ustanovení:

§ 4 ZoÚ odst. 10

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů; přitom mohou použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení. Účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy.

§ 33 ZoÚ odst. 2

Účetní záznam může mít písemnou nebo technickou formu. Pro účely tohoto zákona se považuje za

- a) písemnou formu účetní záznam provedený rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož výstup je pro fyzickou osobu čitelný,
- b) technickou formu účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod písmeno a), který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.

V dalších odstavcích § 33 ZoÚ, zejména odstavcích 3, 5, 6 se řeší konverze formátů a povinností zajistit rovnocenný přístup k oběma formám účetních záznamů. Zvláštní pozornost je přitom věnována odstavci 7, ze kterého vyplývá, že jako důkazní prostředek ve věcech účetnictví nebo ve věcech z účetnictví vyplývajících, lze použít pouze průkazný účetní záznam, kterým se stane ten účetní záznam, který vyhoví požadavkům ustanovení § 33a. Pokud by tedy účetní záznamy měly daňové subjekty pouze v technické formě, je třeba, aby záznamy byly podepsány elektronickým podpisem podle zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů, ve znění

později vydaných předpisů anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě.

5.1.3. Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Tento zákon upravuje v souladu s právem Evropských společenství používání elektronického podpisu, elektronické značky, poskytování certifikačních služeb a souvisejících služeb poskytovateli usazenými na území České republiky, kontrolu povinností stanovených tímto zákonem a sankce za porušení povinností stanovených tímto zákonem.

Důležitým paragrafem zákona je § 2, ve kterém jsou definovány základní pojmy a § 4, který uvádí, že použití zaručeného elektronického podpisu nebo elektronické značky zaručuje, že dojde-li k porušení obsahu datové zprávy od okamžiku, kdy byla podepsána nebo označena, toto porušení bude možno zjistit.

5.1.4. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Nejdůležitějšími paragrafy tohoto zákona, které souvisí s prováděním e-auditů, jsou § 26, jež v odstavci 4 umožňuje za určitých podmínek vystavení daňového dokladu v elektronické podobě a § 27, který řeší převod daňových dokladů z písemné podoby do elektronické podoby, jejich uchovávání v této podobě a přístup k těmto dokladům v reálném čase, pokud místem uchování není tuzemsko.

§ 26 odst. 4

Daňový doklad může být vystaven se souhlasem osoby, pro kterou se uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, i v elektronické podobě, pokud jej plátce nebo osoba uvedená v odstavci 3 opatřila zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu nebo elektronickou značkou založenou na kvalifikovaném systémovém certifikátu podle zvláštního právního předpisu nebo pokud je zaručena věrohodnost původu a neporušitelnost obsahu daňového dokladu elektronickou výměnou informací.

§ 27 odst. 2

Daňový doklad v písemné formě lze převést do elektronické podoby a uchovávat pouze v této podobě, pokud metoda použitá pro převod a uchování zaručuje věrohodnost původu, neporušitelnost obsahu daňového dokladu a jeho čitelnost a pokud je daňový doklad převedený do elektronické podoby opatřen zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu nebo označen elektronickou značkou založenou na kvalifikovaném systémovém certifikátu osoby odpovědné za jeho převod.

§ 27 odst. 3

Pokud plátce vystavuje, přijímá a uchovává daňové doklady v elektronické podobě a místem uchování není tuzemsko, musí plátce zajistit pro správce daně právo volného přístupu v reálném čase elektronicky k daňovým dokladům i datům zaručujícím věrohodnost jejich původu a neporušitelnost jejich obsahu. Obecně lze konstatovat, že forma elektronického předání dat nutí a přivádí kontrolory ke komplexnímu náhledu na činnost firmy a ke komplexnímu náhledu na účtování o této činnosti, k pochopení všech návazností a souvislostí v činnosti firmy a v příslušných evidencích.

5.2. E-audit v rámci české daňové správy

K zavádění e-auditů do činnosti české daňové správy dochází vlastně od vstupu České republiky do EU a to tím, že v první fázi docházelo k postupné implementaci nově přijímaných norem v rámci společenství. V roce 2004 byly zakoupeny první licence k analytickému softwaru, který umožňuje provedení e-auditů. K praktickému provádění e-auditů dochází od roku 2005. Zavádění e-auditů v České republice je v režii Ministerstva financí – Ústředního finančního a daňového ředitelství (dále jen „MF – ÚFDŘ“).

5.2.1. Zavádění e-auditních postupů

Zavádění e-auditních postupů do činnosti české daňové správy se stalo s ohledem na existenci postindustriální společnosti a na obrovský rozvoj informačních technologií nezbytností. Oddělení, které má nad rozvojem e-auditů republikovou garanci je oddělení Metodiky daňové kontroly a vyhledávání na MF – ÚFDŘ. V současné době má česká daňová správa necelých šest desítek lektorů, kteří zajišťují proškolení ostatních pracovníků správy daní. Tito lektori jsou pracovníci finančních ředitelství.

Samotný e-audit se skládá z několika postupů, které dohromady zajišťují nejenom kontrolu účetních dat a tedy daňových povinností poplatníků, ale také mapují účetní systémy a podnikové informační systémy a v neposlední řadě kontrolují hojně se rozvíjející internetové obchody.

5.2.2. Systém implementace e-auditů - e-auditní postupy

V současnosti existují tři základní e-auditní postupy, které budou postupně implementovány do běžné činnosti české daňové správy. První postup, který již česká daňová správa v posledních letech aplikuje je **kontrola účetních a daňových dat pomocí analytického softwaru IDEA**.

Kontrolou účetních a daňových dat se rozumí analýza a hodnocení elektronicky předaných dat k daňové kontrole. Daňová kontrola, jejíž základ spočívá v kontrole, analýze a vyhodnocování elektronických dat se nazývá elektronickou kontrolou neboli EDP kontrolou (electronic data processing). Předpoklad pro provedení EDP kontroly, jak jsem výše uvedla, je předání účetních a jiných dat daňového subjektu v elektronické podobě. V současné praxi se doporučuje přebírat data od daňového subjektu na nepřepisovatelných technických nosičích, tedy na CD nebo DVD.

Velkou předností EDP kontroly jsou **komplexnost náhledu** na činnost firmy a komplexnost náhledu na účtování o této činnosti. Je nutné si uvědomit, že **kontrole podléhá pouze to, co jí podléhalo i před zavedením EDP kontroly**, kontrole podléhají daňově relevantní data a to znamená, že je kontrolováno to, co může mít vliv na daňovou povinnost daňového subjektu. Při požadavku na poskytnutí dat v elektronické podobě je nutno také respektovat zásadu přiměřenosti nákladů spojených s úpravou dat do podoby umožňující provedení EDP kontroly. Přiměřenost nákladů lze v tomto případě specifikovat tak, že pokud by vícenáklady na poskytnutí dat v elektronické podobě představovaly náklady blížíící se ročním nákladům na vedení účetnictví nebo ročním nákladům na údržbu software, je třeba, aby správce daně od požadavku na poskytnutí dat v elektronické podobě ustoupil. Všechny tyto principy musí být neustále opakovány a dodržovány.

Druhým e-auditním postupem je **mapování účetních systémů a podnikových informačních systémů**. Lze ho rozdělit na dvě části, a to **určení nejvýhodnějších výstupních sestav** ze systému pro účely EDP kontroly a **zhodnocení rizikovosti systému** z hlediska jeho možných negativních dopadů na daňovou povinnost kontrolovaného

subjektu. Kontroloři se v současnosti již potýkají s problémem, jaká data od daňového subjektu převzít, aby bylo možno co nejlépe prověřit daňový základ kontrolovaného subjektu. Snahou je tedy určit neboli takzvaně mapovat veškeré možnosti elektronického výstupu dat ze systému, a to jak z hlediska obsahu výstupního souboru, tak z hlediska jeho formátu. Ze všech nabízených možností účetním nebo podnikovým systémem je pak třeba vybrat ty, které budou jako vstupní data pro provedení EDP kontroly nejvhodnější. Tento výběr je nutné provádět nejen z hlediska používaného analytického softwaru, ale také s ohledem na předpokládané využití těchto dat, tedy toho, co se chystá kontrolor prověřit. V praxi ovšem často narážíme na ne úplně technickou zdatnost daňových subjektů, které elektronická data ke kontrole předkládají. Jelikož se jedná o dost mladý projekt, nejsou ještě v žádném zákoně ani judikatuře zakotveny přesné požadavky na obsah výstupního souboru ani na výstupní formáty účetních softwarů, ve kterých podnikatelské subjekty účtují. Právě tento postup mapování by měl do budoucna napomoci eliminovat tyto problémy a specifikovat přesné požadavky, které pomohou oběma stranám. Jak kontrolorům, kteří budou přebírat jednoznačná data dle svých požadavků a potřeb, tak daňovým subjektům, kteří budou přesně vedeni, jaká data mají poskytnout.

Při zhodnocování rizikovosti systému dochází k vyhledávání nedostatků softwaru, které by mohly být zneužity s cílem snižovat daňovou povinnost. Příkladem může být zjištění, zda systém neumožňuje vystavit fakturu bez vazby na vystavení skladové výdejky nebo bez vazby na evidenci zakázek. Dále se zjišťuje, zdali není v systému modul, kde jsou přehledně a srozumitelně evidovány všechny účetní opravy, které byly v daném období provedeny. Nebo jestli je součástí systému modul, který umožňuje vyhledat rozdíl mezi moduly se zaúčtovanými daty a evidencemi, ze kterých byla data převzata do účetnictví (např. rozdíl mezi skladovými výdejkami a příjemkami a odpovídajícími pohyby na účtech skladů). Mezi významné zjišťování můžeme zařadit i možnost vytisknutí faktury, aniž by byla zaúčtována, nebo zda lze zrušit účetní závěrku a zasahovat do již uzavřeného účetnictví. Tento postup usnadňuje práci kontrolorů ve smyslu jejich lehčí orientace v již vyhodnocených systémech a v nasměrování kontrolní činnosti do problematických oblastí. Informační podnikový systém (ERP) se skládá z řady propojených informačních modulů, které umožňují spravovat jednotlivé úseky podnikatelské činnosti jako např. finanční hospodaření a cash flow firmy, účetnictví, kalkulaci, fakturaci, ale i plánování výroby a řízení manažerských projektů. V České republice je v současné době několik

desítek těchto systémů ve stovkách variant a konfigurací. Tato různorodost odpovídá rozdílnosti požadavků zákazníků, kteří jsou zároveň daňovými subjekty.

Třetím e-auditním postupem je **kontrola internetových obchodů**. Ve většině států Evropské unie se pro kontrolu internetového obchodování používají internetové vyhledávače a analytické programy s cílem najít neregistrované podnikatele provádějící činnost prostřednictvím internetu a zjistit a doměřit výši jejich příjmů. Rozdíl v těchto programech spočívá v tom, do jaké míry jsou uživatelské, zda byly vytvořeny na základě státní zakázky či jinak. Strategii „ideálního vyhledávače“ je u zvolené firmy archivovat její internetové stránky, dále zjistit jméno podnikatele, který jejich prostřednictvím prodává nebo nabízí služby, adresu, telefon, příslušný finanční úřad a daňové identifikační číslo. Vyhledávač hodnotí i aktivitu daňového subjektu, např. podle počtu objednávek, počtu plateb prostřednictvím platebních karet apod. Vytváří a zálohují údaje, které mohou být později využitelné při daňové kontrole a sloužit ke stanovení příjmů. Veškeré tyto údaje se archivují v přehledných tabulkách ve formátu, který je využitelný softwarem užívaným při EDP kontrolách. Známy vyhledávači jsou Xenon, X-spider, apod.

5.2.3. Rozvoj e-auditů

Rozvoj e-auditů, jak jsem již výše uvedla, zajišťuje oddělení metodiky daňové kontroly a vyhledávání na MF – ÚFDŘ. Investičním záměrem Ministerstva financí v roce 2008 byl nákup tzv. národní multilicence, která dala možnost použít analytický software v rámci e-auditů každému kontrolorovi. De facto to znamená, že v roce 2010 bude každý kontrolor provádět EDP kontrolu samostatně.

Dalším důležitým krokem rozvoje byla informační kampaň, kterou MF – ÚFDŘ rozběhlo na začátku roku 2008. Kampaň je realizována především ve snaze o zefektivnění práce daňové správy a zavedení klientského přístupu i do oblasti daňových kontrol. Hlavním úkolem této informační kampaně je vyzdvihnout přednosti používání analytického programu, mezi které rozhodně patří kratší doba pobytu kontrolorů u daňového subjektu a přesně cílené požadavky na daňový subjekt, v jehož důsledku ho bude samotná kontrola méně zatěžovat. Pro oboustranné zvýhodnění při zavedení EDP kontroly jsou daňovými subjekty zmíněny formáty dat, které daňová správa pro ideální užití analytického software požaduje. Předpokladem této činnosti ze strany daňové správy je, že daňová veřejnost i tvůrci účetních a podnikových softwarů budou reagovat snahou o dodržení

doporučených formátů dat čistě z ekonomických důvodů, čímž bude usnadněn import a načtení dat. Vlastní interní osvěta mezi pracovníky daňové správy je zajištěna prostřednictvím Intranetu české daňové správy a vlastní činností lektorů na jednotlivých finančních ředitelstvích a samotných pracovníků finančních úřadů, kteří EDP kontrolu již dnes praktikují. MF – ÚFDŘ vypracovalo pro vnitřní potřebu daňové správy metodickou pomůcku, která popisuje principy a směry zavedení e-auditů do běžné kontrolní činnosti.

5.3. Software produkty podporující e-audit

K provedení e-auditů je zapotřebí analytického software, který umožní přesné naplnění definice e-auditů tak, jak je popisována Evropskou unií i českou daňovou správou. V současné době používá daňová správa České republiky analytický software IDEA, který je jeden ze tří nástrojů, jejichž užívání je podporováno Evropskou unií resp. „E-audit group“. Dalšími takovými nástroji jsou programy ACL a SESAM, které však česká daňová správa nepoužívá. Software IDEA byl vyvinut v osmdesátých letech 20. století pro potřeby Nejvyššího kontrolního úřadu v Kanadě. Od roku 2001 je software IDEA produktem soukromé kanadské společnosti CaseWare International Inc, jejíž sídlo výzkumného střediska se nachází v Ottawě a ředitelství v Torontu. V současné době se tento analytický produkt prodává a je podporován ve více než 130 zemích. V České republice je výhradním distributorem společnost J + Consult spol. s r.o..

5.3.1. Analytický software IDEA

Analytický software IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis), jak vyplývá z překladu jeho anglického názvu, umožňuje interaktivní výběr a analýzu dat. Tento produkt byl vyvinut zejména pro auditory, účetní, systémové a finanční profesionály, jimž poskytuje podporu při čtení, zobrazení, analýze, zpracování, předvádění a výběru dat z téměř jakéhokoliv zdroje – od počítačů mainframe k osobním počítačům. Umožňuje rovněž načítat sestavy tištěné do souboru. Software IDEA rozšiřuje možnosti tím, že poskytuje unikátní funkce a vlastnosti, které žádný jiný produkt neposkytuje.

Software IDEA kombinuje špičkový výpočetní výkon s uživatelsky přívětivým prostředím Windows. Tento všestranný nástroj je vhodný pro jakýkoliv typ šetření dat.

Pro představu jeho možností uvádím některé z jeho unikátních funkcí, a to:

- umožňuje dokumentovat plán a zpracování analýzy,
- umožňuje načíst data z celé řady typů zdrojových souborů,
- poskytuje běžná zobrazení dat a vytváří zprávy,
- provádí analýzu dat zahrnující výpočet rozsáhlých statistik, vyhledávání mezer v číselných řadách, kontrolu duplicitních (opakujících se) položek, sumarizaci a stárnutí položek,
- provádí výpočty, realizuje výběry na základě několika technik výběru,
- spojuje a porovnává různé soubory,
- vytváří kontingenční tabulky pro vícerozměrné analýzy,
- automaticky vytváří historii práce dokumentující průběh analýzy,
- zaznamenává či vytváří makra pomocí přizpůsobitelného nástroje IDEASkript, který je kompatibilní s jazykem VBA (Visual Basic for Applications).

Z popisu vybraných možností tohoto software je patrné, že je ideálním nástrojem pro použití při e-auditů resp. EDP kontrole v podmínkách české daňové správy.

První těžký krok, který musela česká daňová správa překonat, byla implementace e-auditních postupů. To se v jisté míře rozhodně podařilo, ale ani v tu chvíli nebylo, jak se říká, takzvaně vyhráno. Při používání tohoto softwaru jednotlivými kontrolory vyvstávají praktické problémy, které přicházejí hned v úvodu daňového řízení, kdy kontrolor požádá o předložení dat v elektronické podobě a následně provádí import elektronických dat do prostředí analytického software IDEA.

V následující tabulce uvádím vhodné formáty v postupném řazení podle pracnosti importu.

Tabulka č. 4: Formáty vhodné pro import

Nejjednodušší formáty		Vhodné formáty s větší pracností		Nejvíce pracné tiskové sestavy	
Formát	přípona	formát	přípona	formát	přípona
Microsoft Excel	XLS	Formát obecného textu	TXT	Tisková sestava	PRN
dBase	DBF	Text kódu ASCII	ASC	Tisková sestava	LST
Databázový formát	XML	Text s oddělovačem	CSV	Tisková sestava ve formátu obecného textu	TXT
Microsoft Access	MDB	Text s pevnou délkou řádku	SDF	Adobe Acrobat	PDF
Lotus	WK		FXD		

(Zdroj: Autorka)

Největším problémem formátu TXT a PDF je, že díky mnohočetné nekompatibilitě tohoto formátu nepracuje načítání neboli import do programu IDEA spolehlivě. Díky tomuto faktu je nutné, aby každý, kdo takovýto formát importuje, zkontroloval ucelenost provedeného importu. Pokud je nalezena chyba v importu, je nutné provést úpravy již v rámci programu IDEA, ale ani ty vždy nevedou k odstranění nebo vyřešení vzniklého problému.

Každoročně je analytický software IDEA upgradován do vyšší verze, která vždy přichází s vylepšením a tyto problémy jsou v rámci nových verzí již řešeny a odstraněny. V současné době je na trhu nabízena verze 8.1, která rozšiřuje možnosti uživatele o tvorbu vlastních funkcí, jenž je po té možno uložit k ostatním funkcím do vlastní složky. Dalším zlepšením, které uživatelé „bojující“ s importem rozhodně uvítají, jsou tzv. „jednoklikové funkce“ v oblasti importu dat.

Pro import se naopak jako nejjednodušší jeví formát programu Microsoft Excel, ale i u tohoto formátu naráží pracovníci správce daně na problémy v omezenosti samotného programu pouze na 64 tisíc řádků. V současnosti má tento problém již své řešení a to v případě, že daňový subjekt pracuje v prostředí Microsoft Office 2007, který již excelovské formáty nelimituje řádky.

K tomu, aby byl e-audit úspěšně praktikován, přispívá již zmíněných necelých šedesát lektorů. Do současné doby byla proškoleni většina pracovníků z kontrolních oddělení finančních úřadů v rámci celé české daňové správy, která evidovala ke konci roku 2009 cca 3 600 kontrolorů. Do konce roku 2010 se předpokládá, že budou proškoleni všichni pracovníci, kteří působí v rámci daňové správy na odděleních daňové kontroly. Tito pracovníci procházejí velmi sofistikovaným školením, které je podpořeno virtuálním účetnictvím a snahou školitelů je, vytvořit reálné podmínky a připravit kontrolory na veškerá úskalí, se kterými se mohou poté setkat v praxi. Školení je rozděleno do několika etap, která jsou odstupňována dle obtížnosti a schopností kontrolorů.

6. Další programy využívané při e-auditu

6.1. Databázová aplikace BIZguard

BIZguard je aplikace, mezi jejíž možnosti patří vizualizace a grafická úprava vztahů mezi ekonomickými subjekty. Je nástrojem na vyhledávání, grafické zobrazení a analýzu ekonomických vazeb, jako např. majetkových, personálních nebo obchodních mezi ekonomickými subjekty v České republice. Pomocí vhodně navolených požadavků umožňuje zobrazovat jak okolí zvoleného subjektu, tak propojení mezi více subjekty. BIZguard využívá pro tyto účely databázi MagnusWeb, ve které jsou obsaženy hospodářské informace o českých podnicích, kapitálovém trhu, oborech a jiných ekonomických kategoriích. Obsahuje detailní údaje o všech českých ekonomických subjektech, cenných papírech emitovaných v tuzemsku, finanční výkazy, firemní a ekonomické události, veškeré dostupné vazby mezi firmami, státními organizacemi a osobami. Tyto informace jsou získávány z obchodního rejstříku, z registru ekonomických subjektů, z dalších zdrojů, jako jsou tisk, valné hromady, výroční zprávy aj, a co je důležité, dochází u nich ke každodenní aktualizaci. Kromě toho je možné vyhledávat a zobrazovat vazby mezi subjekty vyplývající z událostí jako jsou pohledávky, exekuce, úpadky nebo veřejné nabídky.

Před získáním konkrétních informací o subjektu je nutné navolit ve vyhledávacím formuláři kritéria a specifikovat, zdali požadujeme, aby výstupem vyhledávání byly veškeré dostupné vztahy anebo jen vztahy majetkové. Výbornou vlastností tohoto programu je, že lze kontinuálně získávat informace a veškeré vazby o dalších subjektech, které měly vazbu na první navolený subjekt. Nevýhodou je potom značná nepřehlednost, v případě navolení více subjektů s vyšší hloubkou informací a vazeb.

6.2. Databázová aplikace AMADEUS

AMADEUS je databáze srovnatelných finančních údajů evropských společností, jejímž tvůrcem je Bureau van Dijk Electronic Publishing. V České republice je k dispozici verze TOP 1,5 mil, tedy verze, ve které jsou informace o 1,5 milionu velkých evropských

společnostech. Firma je zveřejněna v databázi, pokud splňuje nejméně jedno z těchto kritérií:

- tržby větší než 1 mil. €,
- celková aktiva minimálně 2 mil. €,
- počet zaměstnanců větší než 15.

Databáze je využívána zejména pro potřeby srovnání větších firem s konkurenty nebo s odvětvím.

Údaje, které databáze poskytuje, pochází převážně z auditovaných výročních zpráv společností, které jsou doplněny o další data z nezávislých zdrojů. Dodavatelská firma používá velmi tvrdá kritéria, aby zajistila jen objektivní údaje.

Předností databáze AMADEUS je možnost získat informace o společnostech včetně jejich účetních výkazů (a to až 10 let zpětně). Finanční výkazy jsou uváděny v jednotné formě pro všechny společnosti, aby bylo možné porovnání firem z jakékoli země, tedy možnost srovnání i se zahraničními firmami z Evropy. Široká škála údajů poskytnutých databází AMADEUS lze tedy následně využít zejména pro kontrolu převodních cen, při porovnání sjednaných cen mezi osobami spojenými nebo také při dokazování dle pomůcek. Údaje v databázi jsou aktualizovány každý měsíc.

Databáze AMADEUS poskytuje širokou škálu kritérií, které lze definovat dle požadavků kontrolora. Mezi ně patří např. finanční ukazatelé, základní informace o společnosti, popis činnosti, včetně kódů dle činnosti, vlastnické struktury, informace o cenných papírech, apod. Vlastní vyhledávání a srovnávání pak probíhá tak, že kontrolor nadefinuje konkrétní podmínky, které jsou srovnatelné pro určitý počet subjektů. Čím více jsou podmínky konkrétnější, tím se zužuje vzorek společností se srovnatelnými údaji.

Výsledky je pak možné díky flexibilnímu softwaru převést do jednoduchých grafů, či složitějších analýz. Optimální velikost vzorku by se měla pohybovat kolem 10 – 30 společností.

Informace, které AMADEUS nabízí, jsou uváděny pouze v anglickém jazyce, proto je nutné, aby byl kontrolor vybaven jazykovými předpoklady, navíc ovládal finanční metody a orientoval se v účetních výkazech a analýzách. Požadavky na uživatele jsou tedy vcelku vysoké. Další nevýhodou je, že pomocí databáze nelze porovnávat a hodnotit menší společnost

7. Nejčastěji zjišťované daňové úniky a chyby

Mezi nejčastěji zjišťované daňové úniky se řadí:

- a) krácení příjmů, zejména přijatých v hotovosti, kdy není vystaven žádný doklad, a to hlavně u společností se stavební činností za provedené práce; neodpovídající vykazovaná obchodní marže,
- b) zaúčtované položky do daňových nákladů, u nichž daňový subjekt neprokáže, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- c) do daňových nákladů jsou účtovány náklady na pořízení hmotného a nehmotného investičního majetku, včetně technického zhodnocení a tvorby rezervy na jeho opravy,
- d) v daňových nákladech jsou uplatněny odpisy pozemků nebo je uplatňována nesprávná výše daňových odpisů u dlouhodobého majetku,
- e) účtování technického zhodnocení přímo do nákladů,
- f) do daňových nákladů jsou účtovány náklady na služby (průzkum trhu, propagace) aniž by daňový subjekt prokázal jejich uskutečnění a tedy oprávněnost jejich zahrnutí do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- g) náklady jsou zaúčtovány do účetních období, se kterým časově ani věcně nesouvisí,
- h) základ daně není zvýšen o neuhrazené sociální a zdravotní pojištění,
- i) do daňových nákladů jsou zahrnuty opravné položky k pohledávkám, které nesplňují zákonem stanovené podmínky.

8. Analýza konkrétní daňové kontroly daně z příjmů právnických osob

8.1. Výběr daňového subjektu ke kontrole

V roce 2009 provedly finanční úřady v Jihočeském kraji přes 3 600 daňových kontrol. Na základě provedených daňových kontrol bylo na daních dodatečně vyměřeno více než 240 milionů Kč. Z toho na dani z příjmů právnických osob tato částka činila přibližně 62 milionů Kč. Je nutné připomenout, že v tomto roce došlo poprvé k aplikaci teorie 3+0 a z tohoto důvodu musely být ukončeny všechny daňové kontroly, které se týkaly zdaňovacích období 2005 a dříve.

Mezi provedené daňové kontroly patří i kontrola daně z příjmů právnických osob u společnosti s ručením omezeným, která vykonává svou hlavní podnikatelskou činnost v předmětu potravinářské výroby a živnostenské oprávnění má zároveň na činnost silniční motorová doprava nákladní. Společnost v této oblasti podniká již 15 let, je kontaktní, daňová přiznání podává včas a stejně tak i včas plní všechny své povinnosti vůči finančnímu úřadu. Je plátcem DPH. Jednatel společnosti je jeden z pěti společníků se stejným podílem na základním kapitálu společnosti.

Popis této daňové kontroly, samozřejmě se smyšlenými názvy a údaji, je náplní mé praktické části diplomové práce.

Tato společnost byla vybrána vyhledávacím oddělením, které při své činnosti provedlo mnoho analýz. Využili při nich informace získané s interního systému ADIS, ze kterých vytvořili finanční analýzu a zejména ukazatele rentability, aktivity a zadluženosti byly výrazně pod odvětvovým průměrem. Pochybnosti rovněž vyvolala skutečnost, že podíl uskutečněných plnění a čistého obrátu vycházel nad hodnotou jedna. To znamenalo, že přiznaná plnění k dani z přidané hodnoty byly vyšší než čistý obrat vykazovaný u daně z příjmů právnických osob. Tato skutečnost může nastat, zejména když společnost nepřizná veškeré své výnosy k dani z příjmu právnických osob anebo v případě, že došlo k časovému posunu při účtování. V každém případě toto zjištění bylo nutné prověřit. Jiný

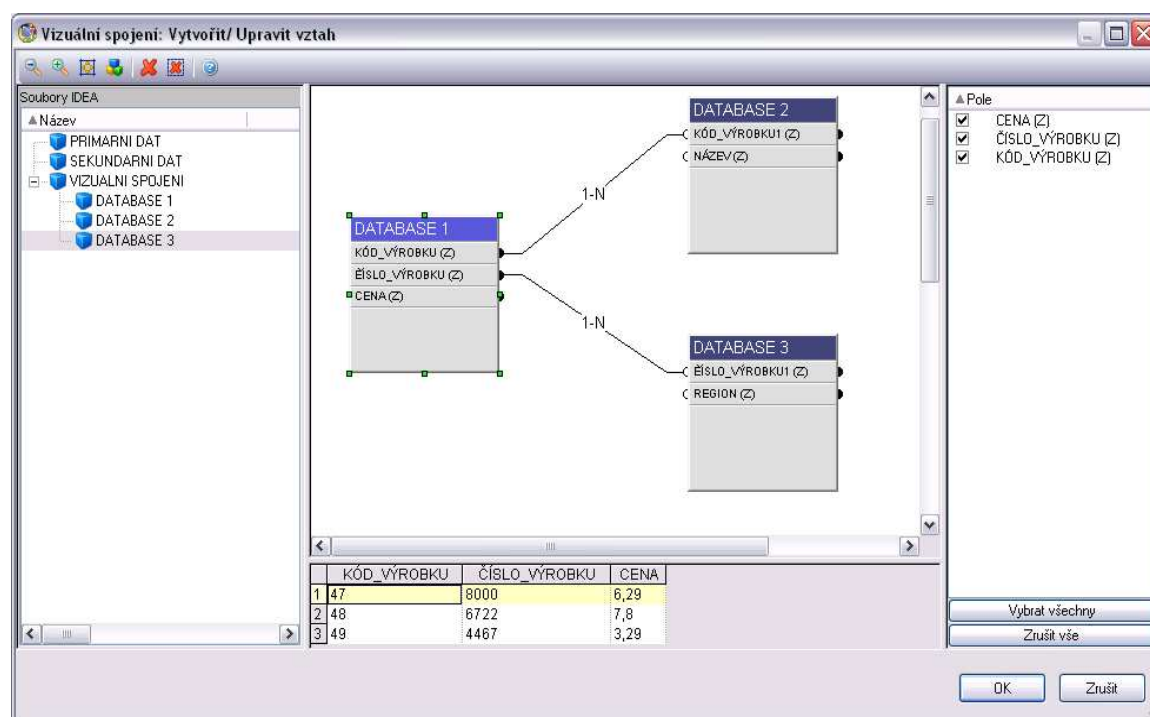
nepříznivý ukazatel byl na řádku přidané hodnoty ve výkazu zisku a ztrát, který je přílohou daňového přiznání. Přidaná hodnota byla nižší než hodnota osobních nákladů. Ve chvíli, kdy společnost svojí činností nepokryje ani mzdové náklady, se stává pro finanční úřad firmou rizikovou a je určena ke kontrole.

Další z důvodů pro zahájení daňové kontroly byly i dosahované ztráty anebo jen nízké zisky. Tyto ukazatele jsou ovšem častým problémem mnoha společností. Poslední analýzou, kterou tato společnost při výběru prošla, bylo ověřování údajů pomocí databáze BIZguard. Po zadání potřebných kritérií bylo zjištěno, že jeden ze společníků je majitelem jiné společnosti na Slovensku, která krátí své daňové povinnosti. Tyto skutečnosti daly příčinu tomu, že společnost byla vybrána a předána na kontrolní oddělení k provedení daňové kontroly.

Pro tyto vyhledávací úkony je již možné využít analytického softwaru IDEA, který nabízí různé druhy spojování, připojování a porovnání databází. Správce daně má možnost připojením k sobě více naimportovaných databází vytvořit pouze jednu. To se děje v případě, že jsou převzatá data kvůli velikosti souborů rozdělena například po měsících nebo čtvrtletích. Po naimportování je možné tato data připojit a vytvořit tak úplné účetní roční podklady. V tomto případě ale spíše přichází na řadu spojování databází, kdy dojde k tomu, že se k primární databázi připojí vyžadovaná data z databáze sekundární, čímž může být právě již zmíněná informace z programu BIZguard, obchodního rejstříku nebo interního systému ADIS. Software IDEA ve finální podobě poskytuje vlastně 3 různé druhy spojování, tím posledním, který jsem ještě nezminila je vizuální spojení. Každé z vybraných spojení má různá omezení, ale i přednosti, proto je třeba vždy dobře zvážit, které z nich vybrat. Například vizuální spojení, viz obrázek č. 1, umožňuje spojení s více než dvěma databázemi, definování požadavků je ulehčeno právě tím, že je možné vizuálně vybrat, co je v které databázi identické a přes které pole tedy dojde ke spojení. Nevýhoda tohoto spojení spočívá v tom, že nabízí jen 2 možnosti, a to že výsledkem bude pouze nadefinovaná shoda v obou databázích nebo zůstanou všechny věty primárního souboru, ke kterým, když je nalezena shoda, dojde k připojení informací ze sekundárního souboru.

Výběr z mnoha možností má naopak klasické spojení souborů, které nabízí všechny možnosti: pouze shoda z obou databází, věty bez sekundární shody, věty bez primární shody, všechny věty primárního souboru anebo že výsledkem budou všechny věty v obou souborech.

Obrázek č. 1: Vizuální spojení



Zdroj: IDEA CaseWare IDEA Inc.

Dle rozhodnutí finančního úřadu, měla být kontrola zahájena za zdaňovací období 2007, s možností rozšíření na další zdaňovací období. Ze spisu daňového subjektu správce daně zjistil údaje, které využil pro prvotní analýzu a utvoření si představy o podnikatelské činnosti společnosti. Dále byl vytvořen kontrolní spis, ve kterém byly shromážděny podklady k daňové kontrole, různá starší místní šetření, informace získané při dožádání i údaje z jiných zdrojů, jako je například tisk či internet.

Daňová kontrola byla na základě telefonické dohody s jednatelem zahájena v sídle společnosti. Při prvním jednání správce daně sepsal protokol o ústním jednání a seznámil se detailněji s činností dané firmy a oběhem dokladů. Z obchodního rejstříku bylo zřejmé, jaké činnosti společnost vykonávala, a v průběhu ústního jednání bylo upřesněno, za jakých konkrétních podmínek byly prováděny.

Současně si správce daně nechal předložit nájemní smlouvy, obchodní smlouvy, smlouvy o spolupráci a podklady týkající se nákladů, které byly v daňovém přiznání na řádku 40 vyloučeny jako náklady nedaňové. V rámci jednání rovněž dohodl, že účetní a daňová data požaduje připravit v elektronické podobě a vypálit na technický nosič, který si převezme při příštím jednání. Správce daně zjistil, že společnost pracuje v účetním softwaru, který umožňuje data exportovat ve formátu xls. a pdf. Bylo domluveno, že

kontrolovaný subjekt připraví za zdaňovací období 2007 tyto podklady: hlavní knihu obrátově včetně počátečních a konečných stavů, účetní deník, knihu faktur přijatých a vydaných, podklady k účetním i daňovým odpisům. Dále bylo požadováno, aby byly předloženy číselníky obchodních partnerů a účtová osnova. Co se týkalo obsahu a struktury dat, bylo vyžádáno, aby data obsahovala minimálně informace, jaké jsou uvedeny na reálných dokladech, s tím že je nutné, aby bylo patrné souvztažné účtování, tedy aby bylo možno u jednotlivých dokladů zjistit, kam byl oboustranně zaúčtován. Při dalším jednání správce daně převzal protokolem o ústním jednání dohodnutá vypálená data a do protokolu byl přesně zaznamenán typ technického nosiče, specifikace dat, formát dat a velikost souborů. Kontrolovaný subjekt byl mimo jiné upozorněn, že data na technickém nosiči budou po dobu kontroly správci daně k dispozici na finančním úřadě a po daňové kontrole budou vráceny daňovému subjektu.

8.2. Daňová kontrola a kontrolní zjištění

Správce daně se v průběhu prvního jednání seznámil se skutečnostmi a činnostmi, které jsou ve společnosti obvyklé a tedy pro další kontrolu mimo sídlo společnosti již mohl využívat dat v elektronické podobě tak, aby mohla daňová kontrola probíhat efektivně a zejména aby díky využití softwaru IDEA došlo ke zkrácení doby pobytu u daňového subjektu a s tím související snaha o snížení zátěže daňového subjektu, jak z časového hlediska, tak i z hlediska prostoru.

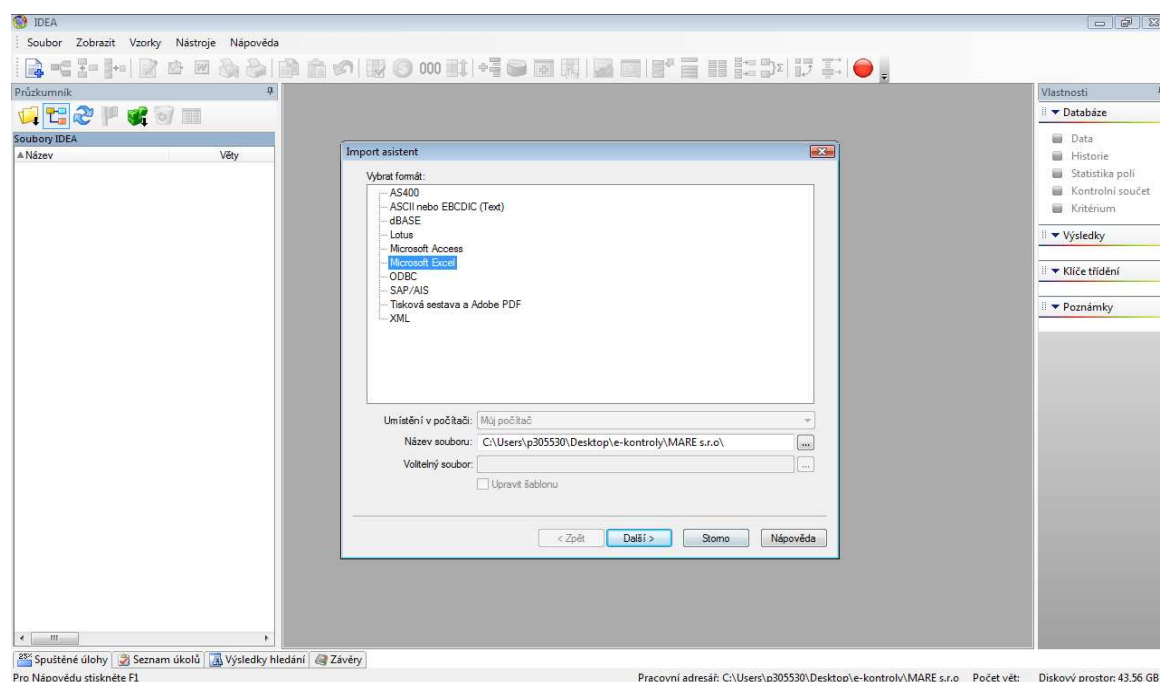
Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 byla zaměřena na prověření vykázaného základu daně a dalších okolností rozhodných pro správné stanovení daně v souladu se ZDP.

Pro správce daně znamená převzetí elektronických dat možnost mít neustále po ruce veškeré souvislosti týkající se účetních transakcí. V této skutečnosti spatřuji opravdu obrovskou výhodu proti daňovým kontrolám probíhajícím bez tohoto analytického softwaru.

Správce daně čeká zprvu několik základních úkonů, které se týkají převzatých dat na elektronickém nosiči. Jeden z úplně prvních je provést antivirovou kontrolu převzatého media. V případě pozitivního výsledku se elektronická data uloží v pracovním počítači kontrolora a již v tuto chvíli je nutné zachovávat pořádek a přehlednost a tudíž si zařadit elektronická data do složky kontrolované společnosti, kde jsou uloženy další jiné

informace vztahující se k této firmě. Software IDEA vyžaduje založit pracovní adresář a tak první, co je nutné, aby kontrolor při otevření programu udělal je, aby nastavil pracovní adresář kontrolované společnosti. Opět zde upozorním na promyšlenou práci při provádění tohoto úkonu a to zejména z důvodu, že od této chvíle software IDEA bude ukládat veškeré provedené úkony, šablony anebo vyexportované soubory právě do tohoto pracovního adresáře a bylo by jen na škodu neuvědomit si tyto základní skutečnosti a potom potřebné podklady nemoci nalézt. Dalším krokem je naimportovat převzatá data do softwaru IDEA. Import se provádí pomocí Import asistent, který nabídne výběr z několika formátů. V našem případě byla data týkající se účetního deníku přebrána ve formátu Adobe Acrobat a to z důvodu, že počet pohybů obsažených v účetním deníku za období roku 2007 by nebylo možné uložit ve formátu Microsoft Excel, který je limitován přibližně 64 000 řádky. Zbývající data již tak obsáhlá nebyla, proto byla předána ve snadnějším formátu pro import, tedy Microsoft Excel. Import každého formátu má svá specifika, která je nutné ovládat a jak už jsem několikrát zmiňovala, nejsložitější jsou textové formáty a formát Adobe Acrobat s příponou .pdf, kde je nutné při importu využít modul Report Reader. Správce daně provedl import všech souborů do softwaru IDEA a tyto soubory se zaznamenaly nalevo v panelu nástrojů Průzkumník, ze kterého je lze otvírat a ve kterém se dále zobrazují další vytvořené databáze v rámci prováděné analýzy.

Obrázek č. 2: Import Asistent



Zdroj: IDEA CaseWare IDEA Inc.

Mezi základní činnosti, které jsou po naimportování nutné provést, patří kontrola hospodářského výsledku na podané daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a na výkazy, které jsou povinnou součástí daňového přiznání, tedy na rozvahu a výkaz zisků a ztrát. Tento postup se neliší od postupu při kontrole prováděné v papírové podobě, jen je zde kontrola komplexnější. Tento krok se provádí i z důvodu kontroly, zda elektronická data nebyla ovlivněna exportem z účetního softwaru nebo importem do softwaru IDEA. V podstatě to znamená sestavit z převzatých dat rozvahu a výkaz zisků a ztráty a ověřit skutečnost, že naimportovaná data jsou úplná a účetnictví, které kontrolor převzal je tím, ze kterého byly sestaveny výkazy a daňová přiznání, jež byla podána na finanční úřad. Software IDEA, jak už jsem v úvodu zmiňovala, dokáže provádět různé analýzy, součty, výběry a pomocí mnoha funkcí dojít k požadovaným výsledkům. V rámci tohoto základního úkonu je nutné upravit analytické účty na syntetické, čehož docílíme využitím funkce „left“, kde je nutno nadefinovat, že požadujeme vzít první tři pozice zleva v poli účet. Takto upravené syntetické účty je dobré dále pomocí výběrů rozlišit na účty rozvahové a výsledkové. V rámci rozvahových účtů je ještě potřeba upravit hodnoty o počáteční stavy. Po té je buď možné takto předpřipravená data zesumarizovat podle pole syntetického účtu anebo využít nabídky zobrazení v kontingenční tabulce, která napomáhá větší přehlednosti. Nyní je již možné zkontrolovat zobrazené hodnoty na rozvahu a výkaz zisků a ztráty. Tento úkon by mohl být ještě o něco jednodušší v případě, že by daňová přiznání právnických osob byla podávána elektronicky a tato data by bylo možné ze systému naimportovat do software IDEA a přímo spojit na data převzatá ke kontrole upravená potřebnými úkony.

V tuto chvíli bych si ještě dovolila upozornit na základní funkce a možnosti softwaru IDEA. Ne vždy totiž předaná data kontrolor převezme v takové podobě, jaké potřebuje a po importu zjistí, že například částka není ve formátu číselném, tudíž při využití příkazu Statistika polí nebo Kontrolní součet není zobrazen žádný údaj, navíc tato pole nelze využívat jako číselné hodnoty a tedy není možné je sumarizovat, či jinak využít. Je tedy nutné využít funkcí a pomocí nich z těchto znaků vytvořit čísla, datum nebo čas.

Další unikátní možností analytického softwaru IDEA, kterou rozhodně kontrolor v rámci papírové kontroly neměl v takové míře k dispozici, je provedení detekce mezer a zjištění duplicitně zaúčtovaných dokladů. Při nadefinování potřebných kritérií, mezi které patří u detekce mezer vždy číslo dokladu, jsou zobrazena veškerá čísla dokladů, která byla vynechána v posloupnosti časové řady. U duplicit je možno využít buď pole částka anebo

také pole číslo dokladu a zjistit zda daňový subjekt záměrně nezaúčtoval některé doklady vícekrát a nesnížil tak svoji daňovou povinnost.

Další krok, který je vhodný aby následoval, je rozlišení veškerých zaúčtovaných položek podle účtu, na který byly účtovány. Toho se nejsnáze dosáhne pomocí příkazu Výběr dle klíčové hodnoty, kde klíčovou hodnotou je právě pole účet. Po provedení tohoto úkonu se v okně Průzkumník vytvoří několik nových databází, ve kterých jsou rozlišené transakce dle toho, na jaký účet byly zaúčtovány. V tuto chvíli lze již procházet přímo jen účty, ve kterých kontrolor předpokládá nějaká možná pochybení.

V rámci zahájené kontroly byly provedeny veškeré výše uvedené úkony a bylo zjištěno, že společnost neoprávněně snížila základ pro výpočet daně za rok 2007 v rozporu s právními předpisy v následujících případech:

8.2.1. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování rezerv

Správce daně při analýze účtu 552002 Tvorba zákonných rezerv – oprava skladu zjistil, že společnost zaúčtovala na tento účet částku 4,200.000,- Kč na generální opravu skladu. Správce daně požadoval na základě tohoto zjištění předložit rozpočet rezervy a veškeré podklady vztahující se k této akci. Z dokumentace bylo zjištěno, že kontrolovaný subjekt předpokládal tvorbu v letech 2004 až 2007 a realizaci naplánoval na rok 2009. V rámci rozpisu očekávaných nákladů byla vytvořena rezerva na výměnu dvou chladících kompresorů v hodnotě 2,400.000,- Kč. K roku 2007 činila částka zaúčtovaná na účtu 552 - *Tvorba zákonných rezerv* na výměnu dvou chladících kompresorů 600.000,- Kč, na jeden kompresor tato částka tedy činila 300.000,- Kč. Dle sdělení zástupce společnosti měla být oprava kompresorů provedena formou náhrady za nový majetek. Z ustanovení § 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“) vyplývá, že rezervami se rozumí bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na opravy hmotného majetku, rezerva na pěstební činnost a ostatní rezervy v rozsahu stanoveném tímto zákonem. Dle ustanovení § 4 odst. 2 citovaného zákona o rezervách, se rezervy nesmějí vytvářet na výdaje (náklady) na **pořízení hmotného a nehmotného majetku**. Stejně tak nelze tvořit rezervy na technické zhodnocení majetku. Toto vyplývá i z dalších ustanovení tohoto zákona, kde se uvádí, že poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může daňový subjekt uplatnit dle zákona v základu daně. Při inventarizaci se zjišťuje, zda hmotný

majetek, na jehož opravu se rezerva tvoří, je ke dni inventarizace skutečně v majetku společnosti, zda je možno stávající rozpočtovou cenu opravy považovat za platnou a zda stávající termín zahájení opravy zůstane stejný. V případě zjištění změn je třeba zrušit rezervu, změnit celkovou výši rezervy apod. Společnost tak porušila ustanovení zákona o rezervách a neoprávněně snížila základ daně o 600.000,- Kč.

Rozdíl, o který byly neoprávněně zvýšeny daňové náklady roku 2007, činí 600.000,- Kč

8.2.2. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování oprav namísto technického zhodnocení

Do hledáčku kontrolora vždy spadne účet oprav, protože zde mnohdy dochází ke špatnému posouzení oprav versus technické zhodnocení v případě různých stavebních úprav na objektech sloužících k podnikatelské činnosti. Správce daně proto prohlédl veškeré položky na analytických účtech oprav, ale pro úplnost využil ještě příkazu Přímý výběr, kde pomocí funkce isini nechal dohledat různě zadané výrazy ve všech zaúčtovaných dokladech účetního deníku. V tomto případě bylo zadáno, aby v poli Popis dokladu byly vyhledány výrazy, které například obsahují „oke“ anebo „okn“, „příč“, apod. Neúplná slova jsou zadávána proto, aby byly dohledány veškeré doklady, v jejichž popisu jsou právě tyto neúplné výrazy, tudíž výsledkem pak není jen okno, okna, ale i oken, okenní, aj. Pro další upřesnění si správce daně nechal předložit doklady vztahující se k opravě administrativní budovy v celkové výši 250.000,- Kč, tedy veškeré faktury přijaté a projektovou dokumentaci. Dále si nechal zaslat od stavební společnosti, která tyto opravy prováděla, Vyjádření k provedeným opravám. Po prostudování všech dokladů bylo zjištěno, že se dle charakteru vykonaných prací (bourání příček, výměna oken za okna jiných rozměrů, zazdívání otvorů apod.), jednalo o technické zhodnocení. Při posuzování zaúčtování výše uvedeného výdaje do nákladů vycházel správce daně z definice oprav, která je uvedena ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, ze které vyplývá, že opravou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Technickým zhodnocením se pro účely ZDP, rozumí vždy

výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40.000,-Kč. Rekonstrukcí se pro účely zákona o dani z příjmů rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu účelu nebo **technických parametrů** (v rámci těchto oprav byly využity jak lepší materiály, např. termoizolační skla, tak i okna menších rozměrů a na základě těchto aspektů došlo k lepším tepelně izolačním vlastnostem nemovitosti a rovněž se změnil i vzhled budovy). Ve smyslu ustanovení § 25 písm. p) ZDP nelze za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat výdaje na technické zhodnocení hmotného majetku. Podle ustanovení § 26 odst. 3 písm. a) ZDP, se jedná o jiný majetek, který lze do daňových nákladů uplatnit formou odpisů.

Rozdíl, o který byly neoprávněně zvýšeny daňové náklady roku 2007, činí 250.000,- Kč

8.2.3. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování o neoprávněných nákladech

Výše jsem se zmiňovala o důvodech, které vedly vyhledávací oddělení k tomu, že spis daňového subjektu předali na oddělení kontrolní. Jeden z těchto důvodů byl, že společníkem je osoba, která figuruje i v jiných společnostech, s tím že bylo zjištěno, že některé z těchto společností si mezi sebou fakturují náklady, které jsou buďto fiktivní anebo bylo zjištěno, že na základě stejného dokladu si tyto náklady uplatnilo více z těchto společností.

Kontrolor se tedy zaměřil na faktury přijaté i vydané, které měly IČ těchto společností. V rámci tohoto úkonu v analytickém softwaru IDEA využil nabídky Přímý výběr, kde nadefinoval požadovaná IČ. Tyto transakce nechal zesumarizovat a zjistil tak konečnou výši transakcí provedených pod jedním IČ.

Všechny tyto doklady si nechal předložit a v konečném výsledku zjistil pochybení u jedné z obchodních transakcí. Jednalo se o náklady vyplývající ze smlouvy o spolupráci se slovenskou společností. Podstatou těchto obchodů bylo to, že zmíněná slovenská společnost dovážela výrobky kontrolovaného subjektu na Slovensko a k tomu potřebovala mít vyhotoveny dle platné legislativy Slovenské republiky jako dovozce certifikace a rozbory dovážených výrobků. Přestože slovenská společnost byla žadatelem těchto listin a dosahovala výnosů z prodeje těchto výrobků, část nákladů spojených s certifikací

vyfakturovala daňovému subjektu. Z charakteru provedených transakcí je více než zřejmé, že společnost si zaúčtovala do daňových nákladů náklady jiného daňového subjektu a tím v rozporu s § 24 ZDP neoprávněně snížila základ daně o částku 268.000,-Kč.

Rozdíl, o který byly neoprávněně zvýšeny daňové náklady roku 2007, činí 268.000,- Kč

8.2.4. Kontrolou zjištěná pochybení při účtování opravných položek

Poslední pochybení, které bylo v rámci daňové kontroly zjištěno, se týkalo zákonných opravných položek tvořených k pohledávkám. Problematiku zákonných opravných položek tvořených k pohledávkám bych zde ráda zmínila trochu podrobněji a to i z toho důvodu, že analytický software IDEA nabízí možnost vytvořit velice přehlednou databázi pomocí příkazu Stárnutí pohledávek.

Aby bylo možné tento úkon provést, je třeba, aby kontrolor pracoval se souborem faktur vydaných, kde je nutné zajistit data, která obsahují IČ daňových subjektů, kterým byly poskytnuty nějaké úkony, dále je nutné, aby zde byla uvedena výše neuhrazené částky a údaj, bez kterého tento příkaz nelze provést a tím jsou datum vystavení faktury nebo datum splatnosti.

Na následujícím obrázku je možné vidět kritéria, která je třeba nadefinovat. Datem stárnutí většinou máme na mysli poslední den zdaňovacího období neboli den, ke kterému je provedena účetní závěrka, přes kritérium specifikujeme, aby hodnoty data vystavení byly menší nebo rovno datu 31. 12. 2007. Software IDEA nám v další části tabulky nabízí, zda výstupem chceme, aby byl jen soubor anebo i výsledek. Rozdíl v těchto databázích je především v zobrazených informacích.

Pro potřeby našeho kontrolovaného subjektu bylo nadefinováno, aby byl vytvořen nejen soubor, ale i výsledek.

Obrázek č. 3: Stárnutí pohledávek

Zdroj: IDEA CaseWare IDEA Inc.

Na následujícím obrázku je možné si prohlédnout vytvořenou databázi Výsledek, ze které je zřejmé, že v účetnictví kontrolovaného subjektu se nachází přesně 43 faktur vystavených, které jsou 180 dní po době splatnosti. Údaj 43 je hypertextovým odkazem, který po kliknutí zobrazí všechny věty, v tomto případě tedy veškeré faktury vystavené a dosud neuhrazené.

Obrázek č. 4: Výsledná databáze stárnutí pohledávek

Int (Dny)	Počet vět	(%) Poč vět	Má dat	(%) Má dat	Dal	(%) Dal	Čistá hodnota	(%) Čistá hodnota
0	52	42.28	721 363.20	19.71	0.00	0.00	721 363.20	19.71
30	11	8.94	197 611.00	5.40	0.00	0.00	197 611.00	5.40
60	6	4.88	205 437.20	5.61	0.00	0.00	205 437.20	5.61
90	0	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
120	6	4.88	60 565.60	1.66	0.00	0.00	60 565.60	1.66
150	5	4.07	380 592.00	10.40	0.00	0.00	380 592.00	10.40
180	0	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
180+	43	34.96	2 093 830.40	57.22	0.00	0.00	2 093 830.40	57.22
CHYBA	0	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Součty:	123	100.00	3 659 399.40	100.00	0.00	0.00	3 659 399.40	100.00

Zdroj: IDEA CaseWare IDEA Inc.

Tyto zjištěné informace kontrolor podrobil analýze v souvislosti se zaúčtovanými doklady na účtu 558 - *Tvorba zákonných opravných položek* včetně všech analytických rozlišení tohoto účtu.

Z údajů, které byly výstupem softwaru IDEA, správce daně zjistil následující pochybení, respektive pochybnosti, které v dalším průběhu kontroly požadoval doložit.

8.2.4.1. Pohledávky bez možnosti tvorby opravné položky

Podle § 8a ZoR lze u poplatníků, kteří vedou účetnictví, tvořit na vrub daňově účinných nákladů opravné položky k **nepromlčeným pohledávkám** splatným po 31. prosinci 1994. Při aplikaci tohoto paragrafu je nutné sledovat charakter příslušné pohledávky, neboť takto lze opravné položky vytvářet pouze k výnosovým pohledávkám, které nejsou promlčeny, již odepsány a nevznikly:

- za společníky, akcionáře za upsaný vlastní kapitál,
- vůči ekonomicky či personálně spojeným osobám,
- mezi osobami blízkými.

Dále ani není možné vytvářet zákonné opravné položky k pohledávkám vzniklým z titulu:

- úvěrů a půjček,
- ručení,
- záloh,
- smluvních sankcí (pokut poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů).

Základní sazba opravných položek

Výše procentní sazby je stanovena po uplynutí lhůty od konce splatnosti takto:

Tabulka č. 5: Základní výše sazby opravných položek k pohledávkám

Od konce lhůty splatnosti uplynulo	Maximální výše tvorby opravných položek
více než 6 měsíců	20% z hodnoty pohledávky

Vyšší procentní sazby lze použít v případě splnění dalších podmínek. Takovouto speciální podmínkou je, že bylo ohledně předmětných pohledávek zahájeno rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení, jehož se poplatník řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění tohoto práva.

Tabulka č. 6: Další sazby opravných položek k pohledávkám

Od konce lhůty splatnosti uplynulo	Maximální výše tvorby opravných položek
více než 12 měsíců	33% z hodnoty pohledávky
více než 18 měsíců	50% z hodnoty pohledávky
více než 24 měsíců	66% z hodnoty pohledávky
více než 30 měsíců	80% z hodnoty pohledávky
více než 36 měsíců	100% z hodnoty pohledávky

Vnitřním účetním dokladem (dále jen VÚD) č. 7/25 byla do daňových nákladů na účet 558001 – *Zákonné opravné položky*, zaúčtována tvorba opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 podle ustanovení § 8a ZoR, v celkové výši 200.000,- Kč. Všechny tyto pohledávky byly splatné od 1. 1. 2006 do 30. 6. 2007.

Ohledně těchto předmětných pohledávek nebylo zahájeno rozhodčí, soudní ani správní řízení.

Při kontrole daně z příjmů byly v souvislosti s tvorbou opravných položek zjištěny tyto nedostatky:

- celková výše pohledávek splatných od 1. 1. 2006 do 30. 6. 2007 se rovnala částce 1,000.000,- Kč z toho pohledávky, na které nelze tvořit opravnou položku ve smyslu výše citovaného ustanovení:

Tabulka č. 7: Pohledávky bez možnosti tvorby opravné položky

Číslo dokladu	odběratel	Předmět	Částka, snižující oprav. položku
02105	IP Truck s.r.o.	zálohová faktura za poskytnuté služby	50.000,-
03296	Vans a.s.	VÚD 07-357 byla zaúčtována úhrada pohledávky v účtové tř. 3	115.000,-
04111	SM s.r.o.	K evidované pohledávce ve výši 82.000,- Kč byl vystaven dobropis ve výši 12.000,- Kč, pohledávka k 31.12.2007 činí 70.000,- Kč	12.000,-
05157	MARE SK s.r.o	Pohledávka vytvořena mezi personálně spojenou osobou	150.000,-
Celkem			327.000,-

Zdroj: Vlastní výpočty

Již při vyhledávací činnosti bylo z programu BIZguard zjištěno, že jeden ze společníků kontrolované společnosti je i společníkem slovenské společnosti MARE SK s.r.o. Tento daňový subjekt se podílí na základním kapitálu kontrolované společnosti z 31%, jak bylo zjištěno v programu BIZguard. Tento vztah je posuzován podle § 23 odst. 7 ZDP jako vztah mezi personálně spojenými osobami. Ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se dle výše zmíněného ustanovení rozumí, jestliže se **jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby**, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. **Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25% podílů na základním kapitálu nebo podílů s hlasovacím právem.** Dle ZoR je vyloučeno vytvářet k takovéto pohledávce zákonnou opravnou položku.

Celková výše pohledávek, ke kterým lze tvořit opravnou položku ve smyslu ust.

§ 8a ZoR ke dni 31. 12. 2007

673.000,- Kč

Opravná položka k pohledávkám splatným od 1. 1. 2006 do 30. 6. 2007

činí

134.600,- Kč

Společnost vytvořila opravnou položku k pohledávkám splatným od 1. 1. 2006 do 30. 6. 2007 ve výši 20% účetní hodnoty pohledávek, tj.

200.000,- Kč.

Rozdíl, o který byly neoprávněně zvýšeny daňové náklady roku 2007, činí 65.400,- Kč

8.2.4.2. Neprokázaná oprávněnost tvorby opravné položky

Správce daně dále zjistil, že si společnost tvořila opravnou položku k nepromlčené pohledávce ve výši 160.000,- Kč.

Tuto opravnou položku tvořila v letech 2004 – 2007 až do výše 100%.

Tabulka č. 8: Tvorba opravné položky vztahující se k roku 2007

Účetní operace	Částka v Kč	MD	D
Tvorba zákonné OP – 100% rozvahové hodnoty pohledávky pro rok 2007	40 000	558.90	391.90

Použité účty:

558.90 - Tvorba zákonných opravných položek - do výše 100 % hodnoty pohledávek

391.90 - Opravné položky k pohledávkám - daňové – do výše 100 % hodnoty pohledávek

Ke kontrolovanému roku 2007 se vztahovala poměrná část vytvořené opravné položky ve výši **40.000,- Kč.**

Aby si společnost mohla tvořit opravnou položku k pohledávkám ve výši více než 20%, je nutné, aby prokázala, že bylo ohledně této pohledávky zahájeno rozhodčí řízení, soudní řízení nebo správní řízení.

Správce daně proto vyzval kontrolovaný subjekt k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 ZSDP. Konkrétně se jednalo o prokázání oprávněnosti tvorby opravné

položky. Společnost však nedoložila a ani na výzvu správci daně neprokázala oprávněnost tvorby této opravné položky. Neprokázala existenci nepromlčené pohledávky, nepředložila zápis z inventarizace pohledávek, při níž se posuzuje výše a odůvodněnost tvorby opravné položky. Tím, že společnost nepředložila žádné důkazy o zahájení řízení ve věci pohledávek, neprokázala oprávněnost její tvorby a tedy i její zahrnutí do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona ZDP.

Rozdíl, o který byly neoprávněně zvýšeny daňové náklady roku 2007, činí 40.000,- Kč

8.2.4.3. Tvorba opravné položky k promlčené pohledávce

Pohledávka k rozvahovému dni, kdy se opravná položka k nepromlčeným pohledávkám tvoří, nesmí být promlčená. V opačném případě je nutné, aby dle ZoR byla takováto vytvořená opravná položka zrušena. Otázku promlčení pohledávek řeší především obchodní zákoník, § 397, podle kterého činí promlčecí doba pohledávek 4 roky. Tato promlčecí doba přestává běžet, jestliže věřitel zahájí soudní vymáhání pohledávky. Pokud dlužník písemně uzná svůj závazek, běží nová čtyřletá promlčecí lhůta od tohoto uznání. Celková promlčecí doba je maximálně desetiletá.

Společnost tvořila opravnou položku k nevymáhané pohledávce ve výši 180.000,- Kč splatné 15. dubna 2003 následujícím způsobem:

Tabulka č. 8: Tvorba opravné položky v jednotlivých letech

Rok	Tvorba opravné položky 558.10/391.10 (Kč)	Stav opravné položky (Kč)	%
2003	36.000,- (20%)	36.000,-	20
2004	0	36.000,-	20
2005	0	36.000,-	20
2006	0	36.000,-	20

Použité účty:

558.10 - Tvorba zákonných opravných položek - do výše 20 % hodnoty pohledávek

391.10 - Opravné položky k pohledávkám - daňové – do výše 20 % hodnoty pohledávek

Dne 15. dubna 2007 došlo k promlčení pohledávky uplynutím promlčecí doby. Vzhledem k tomu, že uznání dluhu mezi společnostmi nebylo k dispozici, měla společnost přistoupit ke zrušení opravné položky v souladu s § 8a odst. 4 ZoR.

K tomuto zrušení nedošlo a společnost o odpisu pohledávky neúčtovala, tímto způsobem neoprávněně zvýšila náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP.

Rozdíl, o který byly neoprávněně zvýšeny daňové náklady roku 2007, činí 36.000,- Kč

8.3. Uzavření daňové kontroly

Výše uvedená zjištění a závěry sepsal správce daně do zprávy o daňové kontrole. Tato zpráva byla projednána a daňovým subjektem podepsána bez připomínek. V průběhu jednání také vrátil správce daně technické medium s převzatými daty. Tímto projednáním zprávy, o kterém byl sepsán protokol o ústním jednání, byla kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 uzavřena.

Pro správce daně toto ukončení daňové kontroly znamená, že veškerá data, vytvořené databáze a úkony spojené s kontrolovaným subjektem je potřeba vymazat z počítače. Před tím je ale nutné vytisknout ze softwaru IDEA podklady, na základě kterých došel k pochybnostem a které vedly k tomu, že došlo k doměření daně, a ty založit do spisu daňového subjektu.

Výsledkem kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2007 byl vyjádřen v tabulce, která byla přílohou zprávy o provedené daňové kontrole:

Tabulka č. 9: Souhrn výsledků z provedené daňové kontroly

Předmět pochybení	Částka na základu daně
Neoprávněně zaúčtované rezervy	600.000,- Kč
Účtování o opravách místo o technickém zhodnocení	250.000,- Kč
Neoprávněně zaúčtované náklady	268.000,- Kč
Opravné položky – pohledávky bez možnosti tvorby opravné položky	65.400,- Kč
Opravné položky – neprokázaná oprávněnost tvorby opravné položky	40.000,- Kč
Tvorba opravné položky k promlčené pohledávce	36.000,- Kč
Celkem (údaje po zaokrouhlení)	1,259.000,- Kč
Změna daně	302.160,- Kč

Zdroj: Vlastní výpočty

Zpráva o kontrole včetně celého spisu společnosti byla předána na vyměřovací oddělení a následně byl daňovému subjektu zaslán dodatečný platební výměr.

V tomto dodatečném platebním výměru bylo společnosti oznámeno, že ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení dodatečného platebního výměru, je nutné zaplatit uvedenou dodatečně vyměřenou daň ve výši 302.160,- Kč.

Po zaplacení dodatečně vyměřené daně bylo předepsáno penále. O výši částky a předepsaném penále byla společnost informována platebním výměrem na penále, který byl zaslán na adresu daňového subjektu.

9. Daňová optimalizace neboli správné použití zákonných možností ke snížení daňového základu

9.1. Jak předcházet chybám při využití opravných položek

- ve sledování jejich stárí; jde o důležitý podklad pro sledování lhůt pro tvorbu opravných položek,
- v odděleném sledování pohledávek, na které nelze vytvářet zákonné opravné položky,
- v bedlivém sledování promlčecích lhůt a vymáhání písemných uznání dluhů, tím se věřitel zbytečně nepřipraví o možnosti tvorby opravných položek a včas do doby promlčení stihne provést daňový optimalizační odpis pohledávky s vytvořenou opravou položkou,
- v podávání žalob na dlužníky, sledování zahájení soudních, rozhodčích a správních řízení, sledování včasné úhrady soudních či správních poplatků. Včasná úhrada poplatků je nutná pro splnění podmínky řádné účasti a včasného činění úkonů pro uplatnění práva. Tím si věřitel otevře dveře k vyšším sazbám opravných položek. Použitím vyšších sazeb dosahuje přímo úspor na dani.

V případě bodu 3 daňové kontroly si mohla společnost vybrat, jak předejít daňovému doměrku, ze tří alternativ:

- V případě, že by společnost účtovala o odpisu pohledávky ještě před promlčením pohledávky (tj. před datem 15. dubna 2007), měla postupovat následujícím způsobem:

Tabulka č. 10: Účtování o odpisu pohledávky před promlčením

Položka	Částka (Kč)	MD	D
Stav účtu 311.00	180.000,-	311.00	-
Stav účtu 391.20	36.000,-	-	391.20
1. Odpis pohledávky	180.000,-	546.00	311.00
2. Zrušení opravné položky	36.000,-	391.20	558.20

Použité účty:

311.00 – Odběratelé

391.20 - Opravné položky k pohledávkám - daňové – do výše 20% hodnoty pohledávek

546.00 – Daňový odpis pohledávky

558.20 - Tvorba zákonných opravných položek – do výše 20% hodnoty pohledávek

Důležitý by tu pak byl daňový dopad účtu 546.00. Při použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, kdy lze do daňových nákladů uznat odpis pohledávky ve výši vytvořené zákonné opravné položky. V tomto případě by to znamenalo ve zdaňovacím období 2007:

Tabulka č. 11: Daňový dopad odpisu pohledávky před promlčením

Položka	Částka (Kč)
Daňově účinný náklad – MD 546.00	36.000,-
Daňově účinný záporný náklad – D 558.20	36.000,-
Daňově neúčinný náklad – MD 546.99	144.000,-

Použité účty:

546.00 – Daňový odpis pohledávky

558.20 - Tvorba zákonných opravných položek – do výše 20% hodnoty pohledávek

546.99 – Nedaňový odpis pohledávky

- Pokud by společnost zjistila promlčení pohledávky až po uplynutí promlčecí lhůty – tj. až po 15. dubnu 2007 a například o odpisu pohledávky by účtovala až v prosinci 2007 v rámci operací vztahujících se k rozvahovému dni (tj. až po 15. dubnu 2007), pak by nastalý problém mohla vyřešit takto:

Tabulka č. 12: Účtování o odpisu pohledávky po promlčení

Položka	Částka (Kč)	MD	D
Stav účtu 311.00	180.000,-	311.00	-
Stav účtu 391.20	36.000,-	-	391.20
1. Odpis pohledávky	180.000,-	546.00	311.00
2. Zrušení opravné položky	36.000,-	391.20	558.20

Použité účty:

311.00 – Odběratelé

391.20 - Opravné položky k pohledávkám - daňové – do výše 20% hodnoty pohledávek

546.00 – Daňový odpis pohledávky

558.20 - Tvorba zákonných opravných položek – do výše 20% hodnoty pohledávek

I v tomto případě by byl důležitý daňový dopad účtu 546.00. Při použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) ZDP lze do daňových nákladů uznat odpis pohledávky ve výši vytvořené zákonné opravné položky. K promlčené pohledávce však již nemůže existovat zákonná opravná položka a není možné uplatnit daňové zvýhodnění. V tomto případě by to znamenalo ve zdaňovacím období 2007:

Tabulka č. 13: Daňový dopad odpisu pohledávky po promlčení

Položka	Částka (Kč)
Daňově účinný záporný náklad – D 558.20	36.000,-
Daňově neúčinný náklad – MD 546.90	180.000,-

Použité účty:

558.20 - Tvorba zákonných opravných položek – do výše 20% hodnoty pohledávek

546.99 – Nedaňový odpis pohledávky

- Stejně tak by byl náklad ve výši 180.000,- Kč daňově neúčinný v případě, že by společnost zákonnou opravnou položku netvořila vůbec.

9.1.1. Co je lepší?

Tyto tři varianty a jejich dopady na základ daně lze snáze porovnat v následující tabulce:

1. Tvorba zákonné opravné položky, včasný odpis pohledávky před promlčením a daňové zvýhodnění tohoto odpisu.
2. Tvorba zákonné opravné položky, odpis pohledávky po promlčení.
3. Opravná položka není vůbec tvořena.

Tabulka č. 14: Porovnání dopadů na daňový základ

Text	Varianta (Kč)		
	1.	2.	3.
Výnos při vystavení faktury	+ 180.000,-	+ 180.000,-	+ 180.000,-
Tvorba opravné položky	- 36.000,-	-36.000,-	0,-
Odpis pohledávky do daňových nákladů	- 36.000,-	0,-	0,-
Změna základu daně po rozpuštění opravné položky	+ 36.000,-	+ 36.000,-	0,-
Celkem základ daně	144.000,-	180.000,-	180.000,-

Na základě předcházející tabulky se v případě varianty 2 a 3 zdají být na první pohled opravné položky zbytečné, protože konečný efekt je stejný. Nesmíme ale zapomínat na důležité hledisko, kterým je časové uplatnění nákladů. Vzhledem ke snižující se sazbě daně z příjmů právnických osob se tedy tvorba zákonných opravných položek vyplatí.

V následující tabulce lze vidět snižování sazby DPPO od roku 2003.

Tabulka č. 15: Daňová sazba DPPO

rok	Sazba DPPO (%)
2003	31
2004	28
2005	26
2006	24
2007	24
2008	21
2009	20
2010	19

10. Závěr

Údaj o počtu daňových subjektů v České republice se řídí kategorií „ekonomicky aktivní“ daňový subjekt. Ten odráží počet osobních daňových účtů u ekonomicky aktivně činných subjektů. Celkový počet daňových subjektů neboli osobních daňových účtů, oproti tomu zahrnuje všechny osobní daňové účty, tedy i ty, které nemohly být zrušeny, protože dosud nejsou zcela vyrovnány finanční vztahy daňových subjektů vůči správci daně.

V následující tabulce uvádím počty daňových subjektů za rok 2009 v členění podle nejvýznamnějších druhů daní za Jihočeský kraj.

Tabulka č. 16: Počty daňových subjektů

Druh daně	Počet daňových subjektů	
	celkem	aktivních
Daň z příjmů právnických osob	22 189	21 656
Daň z příjmů fyzických osob - podnikatelé	141 955	125 955
Daň z přidané hodnoty	40 630	31 382

V roce 2009 bylo v Jihočeském kraji provedeno finančními úřady celkem 3 609 daňových kontrol, přičemž jednou kontrolou se rozumí kontrola jedné daně za jeden rok. Na základě provedených daňových kontrol bylo na daních doměřeno celkem více než 240 mil. Kč. Konkrétně za daň z příjmů právnických osob se jednalo o doměrek ve výši 62 mil. Kč ze 481 provedených daňových kontrol.

Mezi výsledky kontrolní činnosti je třeba dále uvést, že ztráta vykázaná u daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob byla v roce 2009 snížena o více než 78 mil. Kč.

Hlavní příčina, která negativně ovlivňuje efektivitu kontrolní činnosti, je neúměrné a často úmyslné prodlužování doby trvání daňové kontroly ze strany daňových subjektů, respektive jejich zástupců z řad daňových poradců. Při současné platné legislativě může daňový subjekt neustále dokládat další důkazní materiály, které jsou často dodatečně dopracované, při zachování zákonných lhůt pro daňové řízení a tím se doba daňové kontroly prodlužuje a dokazování daňových úniků je mnohem obtížnější.

Cílem mé práce bylo představit nové směry, které se dostaly do popředí zájmu české daňové správy a jejichž snahou je právě zefektivnění daňové kontroly. V komplexním pohledu se jedná zejména o zavádění e-auditních postupů, z nichž jeden ze směrů, kterým jsem se ve své práci hlouběji zabývala, je aplikace analytického softwaru IDEA. Ten umožňuje kontrolorům provádět daňovou kontrolu zejména u větších daňových subjektů komplexněji a současně snížit zatěžování kontrolovaných subjektů, jak z hlediska času, tak i místa. Tím také dochází k plnění kritérii klientského přístupu.

Závěrem by se možná očekávalo uvedení výsledků, kterých bylo díky softwaru IDEA dosaženo. Často se ve své praxi setkávám s otázkou: „Tak mi řekněte, co jste díky softwaru IDEA doměřili?“ Jenže na tuto otázku není jednoznačná odpověď, která by zřejmě měla být vyjádřena ve vysoké číselné podobě. Je nutné si totiž uvědomit, že veškeré prostředky a podpůrné produkty nám hlavně otvírají dveře k lepšímu využití zkušeností, znalostí a získaných souvislostí správcem daně. A právě bez těchto odborníků, kteří jsou nejcennějším prvkem, by tento, ale ani žádný jiný program, nebyl tak účinný. Nutno také podotknout, že e-audit se do daňové praxe teprve postupně dostává a je třeba notná dávka trpělivosti, protože v tuto chvíli je mnoho kontrolorů teprve na počátku. Prošli školeními, ale zkušenosti se softwarem IDEA budou teprve získávat. Navíc je zde ztížená situace tím, že nejsou legislativně sjednoceni a určeny požadavky pro výstupní formáty účetních softwarů, ve kterých by měla být elektronická data předávána správci daně a taktéž nejsou stanoveny podmínky týkající se obsahu výstupního souboru. Myslím, že tento krok by měl jít ruku v ruce spolu s implementací celého e-audit, protože by to v mnohém ulehčilo práci oběma stranám, jak správcům daně, tak daňovým subjektům. Vezmu-li v potaz z celého e-audit jen analytický software IDEA, tak v případě určení formátů výstupních sestav z účetních programů i podnikových systémů a struktury předávaných dat, bylo by možné pomocí IDEAScriptu naprogramovat mnoho operací, které by byly k dispozici v softwaru IDEA. Tím mám na mysli zejména úkony spojené s importem dat do softwaru IDEA a následná úprava dat, která je nutná provést před samotnými kontrolními analýzami. Staly by se tak z těchto mnohdy zbytečně komplikovaných a časově náročných situací „jednoklikové“ funkce a kontrolor by mohl ihned začít provádět kontrolní úkony.

Z výše uvedeného je patrné, že nároky kladené na pracovníky správce daně jsou poměrně vysoké, především na jejich odborné znalosti. Zvyšuje se i jejich psychická zátěž bez možnosti adekvátního ohodnocení a to vše je umocněno neustále se měnící legislativou

a nepřesnou formulací těchto změn právních předpisů. Každý pracovník správce daně nejen provádí kontrolní činnost, ale zároveň i metodicky působí na daňové subjekty a tím tak dochází k eliminaci možných chyb a jejich přenášení do budoucnosti.

Analytický software IDEA nabízí i mnoho dalších možností využití v rámci e-auditů, které zde nebyly uvedeny. S mnohými z nich se kontrolní pracovníci správce daně podrobněji teprve seznamují.

V budoucnosti bude nutné, aby se specializovaní vybraní pracovníci více zaměřili i na ostatní body implementace e-auditů, čímž mám na mysli zejména mapování účetních a podnikových systémů. Bylo by nanejvýš příhodné, aby se tímto bodem zabývali vybraní, proškolení odborníci na IT techniku, mezi jejichž kompetence by dle zákona spadala i možnost spolupracovat s výrobcí účetních systémů a těm by tak mohli předkládat konkrétní a smysluplné požadavky, čímž by se eliminovaly veškeré problémy spojené s vyžádáním dat v konkrétních formátech a strukturách.

Poslední bod z e-auditních postupů - kontrola internetových obchodů, je limitována zejména vysokou prvotní investicí na pořízení kvalitních internetových vyhledávačů. V současné době MF-ÚFDŘ investovalo velké finanční prostředky do pořízení národní multilicence softwaru IDEA a tudíž zavedení tohoto postupu bude zřejmě ještě nějakou dobu odloženo. V každém případě je to jeden z dalších kroků, který je do budoucna očekáván a jenž jistě přispěje ke snazšímu odhalování daňových úniků a k ještě komplexnější a přesto méně zatěžující kontrole daňových subjektů.

Závěrem bych si dovolila uvést, že implementace kontrolního nástroje je během na dlouhou trať, která končí tam, kde e-audit bude zcela běžným nástrojem pro provedení kontroly daňových povinností daňových subjektů.

11. Summary

My thesis is focused above analysis of Legal Entity Income Tax and include new trends aplicated in the Czech Tax Administration. First there is described tax audit general procedure, including operations that are necessary to do before of initiation of tax audit. Next there is carried out of tax audit till its finishing. After I try to meet readers with implementation of new audit instruments used in tax audit. In the practical part of my thesis there are the most frequent tax frauds and mistakes, from those I aimed for analysis for the problem of the rectyfiing items to claims of course all this operations are carried out with e-audit instruments, especially with analytic software IDEA.

Key words

Tax System, Legal Entity Income Tax, Tax Audit, e-audit implemantation, the most frequent mistakes from Tax Audit of Legal Entity, the rectyfiing items to claims.

Shrnutí

Má práce je zaměřena na rozbor daňové kontroly daně z příjmů právnických osob s přihlédnutím na nové trendy aplikované v české daňové správě. Nejprve je zde popsán obecný postup provádění daňové kontroly, včetně úkonů, které je nutné vykonat před samotným zahájením a dále provádění daňové kontroly až po její ukončení. Po té se snažím čtenáři nastítnit implementaci nových kontrolních nástrojů využívaných při daňových kontrolách. Praktická část se týká nejčastěji zjišťovaných daňových úniků a chyb, ze kterých je hlouběji zpracovaná problematika opravných položek k pohledávkám samozřejmě vše za pomoci e-auditních nástrojů, konkrétně zejména analytického softwaru IDEA.

Klíčová slova

Daňový systém, daň z příjmů právnických osob, daňová kontrola, implementace e-auditů, nejčastější chyby při daňové kontrole daně z příjmu právnických osob, opravné položky k pohledávkám.

12. Seznam použité literatury

Monografické publikace:

- [1] BONĚK, V. a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava : Sagit, 2001.
ISBN 80-7208-265-5
- [2] DRÁB, O.; TRUBAČ, O.; ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*.
Praha : Aspi, 2006. ISBN 80-7357-223-0.
- [3] DRBOHLAV, J.; POHL, T. *Pohledávky z právního, účetního a daňového pohledu*.
Praha : ASPI, a.s., 2006. ISBN 80-7357-162-5
- [4] JAROŠ, T. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2004/2005 praktický průvodce*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2005. ISBN 80-247-1184-2
- [5] KANIOVÁ, L., SCHILLEROVÁ, I. *Správa daní a poplatků*. Praha : Aspi, 2006.
ISBN 80-7357-106-4
- [6] KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. Praha : Aspi, 2006. ISBN 80-7357-092-0
- [7] KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. Akutal. Vyd. Olomouc :
ANAG, 2007. ISBN 978-80-7263-375-3
- [8] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha : Aspi, 2005.
ISBN 80-7357-092-0
- [9] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008*. Praha : VOX, 2008.
ISBN 978-80-86324-72-2
- [10] ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha : C.H.
Beck, 2008. ISBN 978-80-740-057-7.

Judikatura

- [1] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, sp. zn. . 1 Afs
139/2006-108
- [2] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2009, sp. zn. 8 Afs 3/2009-
101
- [3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004
- [4] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07
- [5] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007

Odborná periodika

- [1] *Finanční, daňový a účetní bulletin*
- [2] *Výroční zpráva Ministerstva Financí ČR 2008*

Právní předpisy

- [1] Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- [2] směrnice 2001/115 EC, o elektronické fakturaci
- [3] zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů
- [4] zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [5] zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [6] zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- [7] zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [8] zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

Interní písemnosti

- [1] MINISTERSTVO FINANČNÍ ČESKÉ REPUBLIKY. E-AUDIT - metodická pomůcka. Praha : 2009

Počítačové programy a databáze

- [1] MAŘÍKOVÁ, P., *AMADEUS – Databáze velkých evropských firem. FP_416* : [online]. Databáze firem AMADEUS. 2008. Dostupné na [www: <www.bvdeo.com>](http://www.bvdeo.com)
- [2] *IDEA verze 7 – Uživatelská příručka*, CaseWare IDEA Inc. Prosinec 2006
- [3] *BIZguard – Uživatelská příručka, verze 1.2.4.* [online]. Česká kapitálová informační agentura, Praha 2008. Dostupné na [www : <www.bizguard.cz>](http://www.bizguard.cz)

Elektronické zdroje

- [1] www.mfcr.cz

- [2] JIRKA, V. *Jsou namátkové daňové kontroly neústavní?*[online]. 2009, poslední revize 29. 2. 2009 [cit. 2009-02-29]. Dostupné z: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/jsou-namatkove-danove-kontroly-neustavni-55551.html>>
- [3] Nové trendy v daňových kontrolách v České republice 06. března 2008 [cit. 2008-03-06] Dostupný z: <URL:http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C94B72F67/cds/xsl/219_8612.html?year=0>

Nepublikované texty

- [1] LUXOVÁ, D. *Daňová kontrola*. Brno, 2009. 50 s., Bakalářská práce (Bc.). Masarykova univerzita. Ekonomicko-správní fakulta. Vedoucí bakalářské práce Jarmila Fojtíková
- [2] VLAČIHA, R. *Implementace E- auditu do české daňové správy a jeho srovnání s britskou daňovou správou*. Most, 2008. 48 s., Bakalářská práce (Bc.). Technická univerzita Ostrava. Hornicko-geologická fakulta, Institut ekonomiky a systémů řízení. Vedoucí bakalářské práce Oldřich Kodým.

Seznam použitých zkratk

DIČ – Daňové identifikační číslo

DPH – Daň z přidané hodnoty

EC – European Commission , Evropská komise

EDP – Electronic data processing, Elektronická kontrola dat

ERP – Enterprise Resource Planning, Podnikový informační systém

EU – Evropská unie

IDEA – Interactive Data Exctraction and Analysis

IČ – Identifikační číslo

IT – informační technologie

MF-ÚFDŘ – Ministerstvo financí – Ústřední finanční a daňové ředitelství

ÚFO – územní finanční orgány

ZDP - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZSDP – Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

ZoR – Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZoÚ – Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam grafů

Graf č. 1: Daňová kvóta ve vybraných zemích

Graf č. 2: Význam základních druhů daní v českém daňovém systému v roce 2006

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Vizuální spojení

Obrázek č. 2: Import Asistent

Obrázek č. 3: Stárnutí pohledávek

Obrázek č. 4: Výsledná databáze stárnutí pohledávek

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Nejvyšší zákonné sazby osobních daní z příjmů pro rok 2008 (v %)

Tabulka č. 2: Celkové zákonné sazby daní z příjmů firem pro rok 2008 (v %)

Tabulka č. 3: Příslušenství daně

Tabulka č. 4: Formáty vhodné pro import

Tabulka č. 5: Základní výše sazby opravných položek k pohledávkám

Tabulka č. 6: Další sazby opravných položek k pohledávkám

Tabulka č. 7: Pohledávky bez možnosti tvorby opravné položky

Tabulka č. 8: Tvorba opravné položky v jednotlivých letech

Tabulka č. 9: Souhrn výsledků z provedené daňové kontroly

Tabulka č. 10: Účtování o odpisu pohledávky před promlčením

Tabulka č. 11: Daňový dopad odpisu pohledávky před promlčením

Tabulka č. 12: Účtování o odpisu pohledávky po promlčení

Tabulka č. 13: Daňový dopad odpisu pohledávky po promlčení

Tabulka č. 14: Porovnání dopadů na daňový základ

Tabulka č. 15: Daňová sazba DPPO

Tabulka č. 16: Počty daňových subjektů

Seznam schémat

Schéma č. 1: Účastníci daňového řízení

Schéma č. 2: Opravné prostředky v daňovém řízení

13. Přílohy

- [1] Daňové přiznání daně z příjmů právnických osob ČR pro rok 2009
- [2] Zpráva o daňové kontrole
- [3] BIZguard – zjednodušené zobrazení vazeb mezi ekonomickými subjekty
- [4] AMADEUS – základní analýza zobrazení ukazatelů – český překlad

Příloha č. 1

Daňové přiznání daně z příjmů právnických osob ČR pro rok 2009

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Zdaňovací období podle § 17a písm.) zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet podílových fondů,
jejichž majetek je obhospodařován

Pořadové číslo podílového fondu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh⁶⁾

Počet samostatných příloh⁹⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od do

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi (podílovém fondu)⁶⁾

05 Název právnické osoby

06 Sídlo právnické osoby

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec

c) PSČ

d) stát/kód státu

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

ano ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1), 7)}

ano ne

ano ne

²⁾

12 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano ne

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace CZ-NACE²⁾

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Výplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^a)	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni		

20 ^a)	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 12 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^a)			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)		

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníků kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^a)	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^a)	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^a)	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^a)	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^a)	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^a)	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^a)			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)		

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci zdaňovacího období		
12	Úhm hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona^{a)} nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od - do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9	Celkem				

F. Odečet podle § 34 odst. 9 až 12 a 4 až 8 zákona^{a)}a) Odečet podle § 34 odst. 9 až 12 zákona^{a)} a § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Celková částka nároku na odečet podle § 34 odst. 9 až 12 zákona, ve znění platném od 1. ledna 2008		
2	Částka odečtu z nároku na ř. 1, uplatněná v daném zdaňovacím období		
3	(neobsazeno)	x	x
4	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
5	Celková částka odečtu uplatněného v daném zdaňovacím období (ř. 2 + 4)		

b) Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od - do	Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve sl. 1 při realizaci projektů výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1					
2					
3					
4					
5	Celkem				

G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2	Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím		

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3 ⁸⁾	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona		
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2 + 3)		
5 ⁹⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁵⁾

Počet samostatných příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁸⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ⁹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ⁹⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Odečet podle § 34 odst. 9 až 12 zákona (ř. 1 tabulky F/a)			
4	Odečet podle § 34 odst. 4 zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Z ř. 5 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím (ř. 2 tabulky G)			
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (ř. 4 + ř. 5 tabulky H)			
8				
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obrátu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾		
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}		
210 ⁸⁾	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ^{3),5)}		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾		
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240	Odečet podle § 34 odst. 9 až 12 zákona, vč. dosud neuplatněného nároku na odečet, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
241			
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242) ³⁾		
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250, zvýšený o částku vykázanou na ř. 241		
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250, zvýšené o částku vykázanou na ř. 241) ⁵⁾		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾ (ř. 250 – 251 – 260)		
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$		
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾		
301	Sleva na dani podle § 35 odst. 6 až 8 zákona		
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 – 301) ⁵⁾		
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾		
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁵⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334 ⁸⁾	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daňová povinnost (ř. 330 + 335)		
360	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)		

III. ODDÍL – výsledná daň investiční společnosti obhospodařující majetek v podílových fondech

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daňová povinnost za podílové fondy		
2	Celková daňová povinnost (ř. 1 + ř. 340 II. oddílu)		
3	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení záloh podle § 38a zákona		

IV. ODDÍL – dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá částka daně		
2	Nově zjištěná částka daně (ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (–) částky daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (–) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně srazeno plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{a)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (–) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) > 0		

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM**

Údaje o zástupci:	Kód zástupce:	
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby		
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby		
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě		
Datum	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Za finanční úřad přiznanou daňovou povinnost vyměřil¹⁾ – dodatečně vyměřil¹⁾ podle § 46 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni .

Vysvětlivky:

¹⁾ Nehodící se škrtněte
²⁾ Vyplní finanční úřad

³⁾ V případě vykazování ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (–)

⁴⁾ Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností

⁵⁾ Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty

⁶⁾ Zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁾ Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 40 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Za podílové fondy předkládá účetní závěrku investiční společnost, která obhospodařuje jejich majetek. Pro účely elektronického podání daňového přiznání se **Účetní závěrkou** rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy** a **Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.

Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu k dispozici elektronické přílohy se závazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.

⁸⁾ Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění, rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.

⁹⁾ Výpočet částky vykázané na takto označeném řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového přiznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu.

Příloha č. 2

Zpráva o daňové kontrole

FINANČNÍ ÚŘAD V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

F.A.Gerstnera I/5, 370 01 České Budějovice

Č.j.:

ZPRÁVA O DAŇOVÉ KONTROLE

podle ustanovení § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění
pozdějších předpisů

I. ČÁST ÚVODNÍ:

Kontrola byla provedena u:

DIČ:

Kontrolovaná daň:

Za zdaňovací období:

Kontrola byla zahájena dne:

Kontrolu provedly pracovnice správce daně:

Kontrolovaný subjekt zastupovali:

Tato zpráva je podkladem pro doměření a vyměření daně finančním úřadem a k dalším opatřením vyplývajícím ze zjištění.

Všechny doklady, předložené pracovním provádějícím kontrolu, byly řádně vráceny.

Zpráva byla vyhotovena ve dvou vyhotoveních.

II. VÝSLEDEK KONTROLY:

Daň z příjmů právnických osob za rok 2007

Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 byla zaměřena na prověření vykázaného základu daně ve smyslu zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro příslušné zdaňovací období.

Zde by byla uvedena kontrolní zjištění a jejich zákonné zdůvodnění.

III. SHRUTÍ VÝSLEDKŮ KONTROLY:

Kontrola byla zaměřena na prověření vykázaného základu daně ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zde by byl uveden závěr uvedený v části 8.3. Uzavření daňové kontroly.

IV. VÝSLEDEK PROJEDNÁNÍ:

Stanovisko kontrolovaného subjektu:

Zpráva byla projednána a současně předána dne:

V. POUČENÍ:

Bezdůvodné odepření podpisu zprávy kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné.

.....

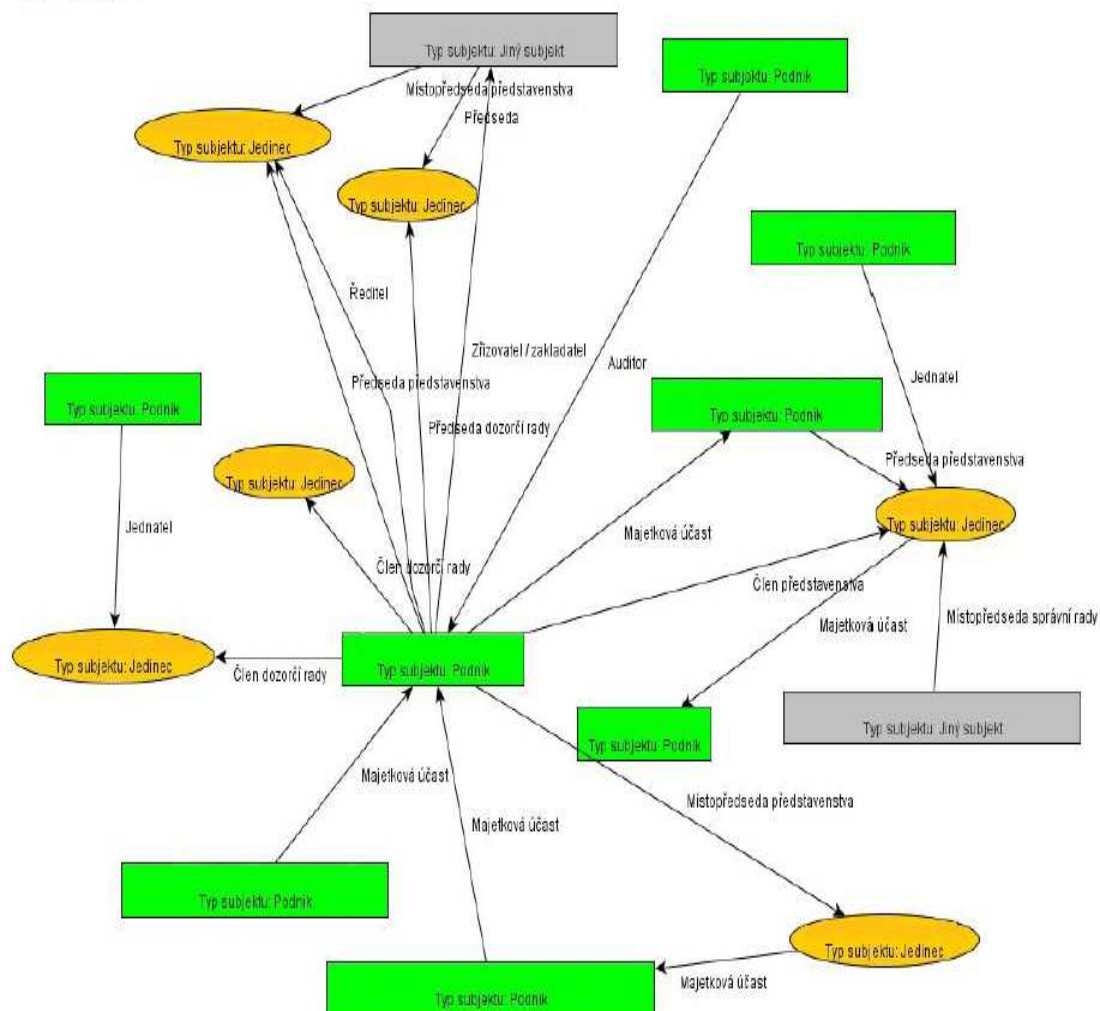
Za kontrolovaný subjekt

.....

Za finanční úřad

Příloha č.3

BIZguard – zjednodušené zobrazení vazeb mezi ekonomickými subjekty



Příloha č.4

AMADEUS – základní analýza zobrazení ukazatelů – český překlad

NÁZEV SPOLEČNOSTI		Zpráva je založena na :				
ADRESA		Konsolidovaných / nekonsolidovaných údajů				
www adresa:		BVD identifikační číslo:				
e-mail:		BVD účetní číslo:				
telefon:		Datum založení:				
fax:		Právní forma:				
Stav:		Poslední datum předložených údajů:				
Aktivní/neaktivní		Údaje poskytnuty v:				
Veřejně obchodovatelná:		měna				
Ano/ne		Destupná finanční data:				
Hlavní burza:		Omezená / úplná				
Kód domácí burzy:						
Obrat:	XX	Zisk za období:	XX			
Kapacita trhu:		Počet zaměstnanců:	XX			
Základní kód odvětví						
NACE Rev 1.1 (období	XXXX					
OKEC):						
Srovnatelná skupina:	(Malé, středí, velké, velmi velké společnosti)					
Počet uvedených společností:	XX	Počet uvedených	XX			
BvD koeficient závislosti:	A, B, C	dceřinných společností:	XX			
Finanční profil						
Zpráva založena na....	31/12/2004	31/12/2001	31/12/2000	31/12/1999	31/12/1995	
	12 měsíců	12 měsíců	12 měsíců	12 měsíců	12 měsíců	
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	
OBRAT						
Zisk před zdaněním						
Peněžní tok						
Celková aktiva						
Vlastní jmění						
Koeficient krytí						
ZISKOVÁ marže, ZISKOVÉ ROZPĚTÍ (%)						
Návratnost vlastního kapitálu (%)						
Návratnost investovaného kapitálu (%)						
Ukazatel platební schopnosti						
(solventnost) (%)						
Počet zaměstnanců						
Průmysl / obchodní činnost						
Popis obchodní činnosti						

volný slovní popis

WZ 2003 kód(y)

Hlavní kód :

Vedlejší kód(y):

NACE Rev. 1.1 kód(y)

Hlavní kód :

Vedlejší kód(y):

US SIC kód(y) [odvozené od NACE Rev. 1.1 kódu]

Základní kód :

Hlavní kód(y) :

Vedlejší kód(y):

NAICS 2002 kód(y) [odvozené od NACE Rev. 1.1 kódu]

Základní kód :

Hlavní kód(y) :

Vedlejší kód(y):

Rozvaha

Zpráva založena na....

31/12/2004

12 měsíců

EUR

31/12/2001

12 měsíců

EUR

31/12/2000

12 měsíců

EUR

31/12/1999

12 měsíců

EUR

31/12/1995

12 měsíců

EUR

Investiční majetek

Nehmotný investiční majetek

Hmotný investiční majetek

Ostatní investiční majetek

Oběžná aktiva

Zásoby

Pohledávky (dlužníci)

Ostatní oběžná aktiva

Peníze, hotovost

Celková aktiva

Vlastní jmění

Základní jmění

Ostatní vlastní jmění

Dlouhodobá pasiva

Dlouhodobé pohledávky					
Jiná dlouhodobá pasiva					
Krátkodobá pasiva					
Půjčky					
Závazky					
Jiná krátkodobá pasiva					
Celkové jmění a pasiva					
Provozní aktiva					
Čistá oběžná aktiva					
Počet zaměstnanců					
Výkaz zisků a ztrát					
Zpráva založena na....	31/12/2004 12 měsíců EUR	31/12/2001 12 měsíců EUR	31/12/2000 12 měsíců EUR	31/12/1999 12 měsíců EUR	31/12/1995 12 měsíců EUR
Obrát					
Příjmy z prodeje					
Náklady na prodej					
Hrubý zisk					
Jiné provozní náklady					
Provozní hospodářský výsledek					
Finanční výnosy					
Finanční náklady					
Finanční hospodářský výsledek					
Hospodářský výsledek před zdaněním					
Daň					
Hospodářský výsledek po zdanění					
Mimofažné a jiné výnosy					
Mimofažné a jiné náklady					
Mimofažný a jiný hospodářský výsledek					
Hospodářský výsledek za období					
Obrát vývozu					
Náklady na materiál					
Mzdové náklady					
Amortizace (odpisy)					
Nákladové úroky					

Peněžní tok

Přidaná hodnota

EBIT

EBITDA

Ukazatele

Zpráva založena na....

31/12/2004	31/12/2001	31/12/2000	31/12/1999	31/12/1995
12 měsíců	12 měsíců	12 měsíců	12 měsíců	12 měsíců

Koeficient krytí

Likvidita (%)

Podíl společnosti na zisku (%)

Ukazatele platební schopnosti

Ukazatel solventnosti (%)

Finanční síla (%)

Vlastní kapitál na zaměstnance (tis.)

Provozní kapitál na zaměstnance (tis.)

Celková aktiva na zaměstnance (tis.)

Zisková marže (%)

Návratnost vlastního kapitálu (%)

Návratnost vloženého kapitálu (%)

Návratnost celkových aktiv (%)

Úrokové krytí

Obrát zásob

Inkasní období

Úvěrové období

Obrát čistých aktiv (čistého jmění)

Mzdové náklady/ provozní výnosy (%)

Provozní výnosy na zaměstnance (tis)

Průměrné náklady na zaměstnance/rok
(tis)

Zisk na zaměstnance (tis)

Tok peněz /obrat (%)

Hrubá zisková marže (%)

EBIT ukazatel (%)

EBITDA ukazatel (%)

Vývozní obrátitelkový obrát (%)

VEDENÍ SPOLEČNOSTI (členové dozorčí rady, ředitelé)

AUDITORI

SLOUČENÍ A AKVIZICE

VLASTNÍCI, SPOLEČNÍCI

BvD ukazatel nezávislosti: B+

Společnosti podřízené a uvedené tučně nadře jsou rovněž obsaženy v této databázi Amadeus. Společnosti s jiným vyznačením jsou dostupné přes jiné BvD databáze.

Konečný vlastník

Název spol.	Stát	Typ	Vlastníci		Zdroj info.	Datum info.	Obrát	Celková aktiva
			Přímé	Celkové				
Společníci								

DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI:

Název spol.	Stát	Typ	Vlastníci		Zdroj info.	Datum info.	Obrát	Celková aktiva
			Přímé	Celkové				
Dceřinné společnosti:								