**Daňový řád pro malou účetní kancelář**

Malých účetních kanceláří jsou u nás tisíce. Mám na mysli kanceláře bez daňového poradce, často o jednom člověku, OSVČ či malá s.r.o. Tyto kanceláře mají velice těžký život. Nepřetržitě se na ně valí informační záplava v podobě novel zákonů a metodik finanční správy, navrch k tomu judikatura. To vše by měli jejich pracovníci zvládat, pokud chtějí být profesionály, a nejenom zadavači dat do účetního SW. Samotné účtování je ale korunou jejich snažení, ze kterého jim plynou příjmy – proto mu musejí věnovat valnou většinu času. Kdo by jenom studoval a neprodával, ten by jednou, sice chytrý, ale umřel hlady. Plyne z toho jeden závěr: malé účetní firmy potřebují dostávat podklady k důležitým zákonům, metodikám či judikátům v maximálně zhutněné podobě. Bez velkých teorií, nepodstatných detailů, okrajových výjimek, ale s praktickými závěry. Musí jim totiž zbýt čas na výdělečnou činnost.

Ze své lektorské činnosti znám hodně skvělých účetních a obdivuji je za to, jakými profesionály jsou. Mají často daňové zákony zvládnuty lépe, než řada daňových poradců. Svoji práci zvládají výborně do chvíle, než se dostanou do sporu s finanční správou. A zde nastává paradox: byť mohou být účetní odborně zdatnější, než pracovníci správce daně, tak mohou své spory prohrát jen proto, že neznají pravidla správy daní. Zbytečně ustoupí autoritě správce daně, nevyužijí svá práva, promeškají lhůty apod. Pravidla správy daní stanovuje zejména z.č. 280/2009 - daňový řád (dále DŘ).

Jednotlivé daňové zákony, např. zákon o daních z příjmů, nazýváme hmotné zákony. DŘ je norma procesní. Upravuje pravidla práce správců daně, a pokud dochází ke kontaktu mezi správcem daně (dále SD) a námi, daňovými subjekty (dále DS), tak stanovuje pravidla i nám. Některá procesní pravidla ale najdeme i v jednotlivých hmotných zákonech. Potom zafunguje právní zásada, že speciální má přednost před obecným. DŘ je norma obecná, procesní pravidla v hmotných zákonech jsou pravidla speciální. Typickým příkladem mohou být ustanovení o podávání daňových přiznání (dále DAP) v zákonu o daních z příjmů, která tedy budou mít přednost před obecnými pravidly podle DŘ. Tento článek by byl rád pomocníkem malých účetních firem ve vztazích se SD. Chce stručně upozornit na hlavní části DŘ, na jeho praktickou realizaci v běžné praxi. Nejedná se o detailní výklad a v případě zásadnějších sporů se SD doporučuji spolupráci s dobrým daňovým poradcem.

**Úvodní ustanovení § 1–9**

Úvodní ustanovení DŘ mohou někomu připadat jako velmi obecná, ale jsou veledůležitá. Stanovují základní pravidla, podle kterých se má hrát hra zvaná správa daní. Dají se vztáhnout na jakoukoliv fázi činnosti SD. DS s nimi může vždy argumentovat v jakémkoliv řízení (např. že SD nedodržuje nějaká pravidla). Co zde najdeme? Hned v § 1 se říká, že správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní. Vůbec tedy nejde o to, aby se vybralo co nejvíce, ale aby se vybralo správně. SD má povinnost přihlížet i k výhodám pro DS a stanovit daň ve správné výši. Nepleťme si to ale s tím, že když DS zapomene uplatnit nějakou svou volitelnou výhodu, tak že by mu to musel SD připomenout. Pokud si ale např. DS dvakrát započítal zdanitelný příjem, tak jej musí SD jednou vyloučit.

DŘ stanoví, že osoby zúčastněné na správě daní vzájemně spolupracují. To neplatí jenom pro DS, ale i pro SD! Pokud tedy má DS nějakou potřebu kooperace se SD, potřebuje třeba nějakou informaci, tak o ni požádá, a SD má povinnost mu vyjít vhodným způsobem vstříc.

Je dobré vědět, že postavení SD a DS jsou dosti rozdílná. Na jednu stranu má SD tzv. vrchnostenské postavení. To znamená, že má právo po DS vyžadovat to, co ke své práci nutně potřebuje, a DS má povinnost jeho požadavky splnit. Ano, je tu prostor pro spory: potřebuje to SD nutně, nebo už je „za hranou“? To zde ale neřešme. Na druhou stranu SD smí v postavení správního orgánu dělat jen to, co mu zákony výslovně povolují, vždy musí být schopen svůj postup obhájit odkazem na nějaké ustanovení zákona. DS má volnější postavení: smí dělat vše, co mu zákon nezakazuje. Malý příklad: může SD dělat audionahrávku svého jednání s DS? Může, protože k tomu má v § 60/2 DŘ zmocnění. DS jej může i bez svolení SD pořizovat také, protože mu to žádný zákon nezakazuje. Jenom bude slušné na to předem SD upozornit.

SD má dle § 7 DŘ postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (tedy ani státní správě). Ze spisu musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly jednotlivé úkony SD učiněny. Pokud má např. DS otevřenou daňovou kontrolu na DPH, a SD bude požadovat něco kolem daně z příjmů, tak se může DS otázat, proč to SD chce. Jakou to má mít souvislost s otevřenou kontrolou na DPH, když přece pravidla DPH s pravidly daně z příjmů spolu až na naprosté výjimky nesouvisí.

SD dle § 8 DŘ hodnotí důkazy podle své úvahy. Posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Právo hodnotit důkazy „podle své úvahy“ neznamená libovůli. SD by měl hledat „daňovou pravdu“, aby mohl vyměřit daň správně. Navíc další ustanovení říká, že SD nesmí dělat mezi řešením podobných případů nedůvodné rozdíly. Důležitá věta v § 8 říká, že SD při výkonu své práce nepřihlíží k takovým jednáním DS, kdy převažující motivací bylo získání daňové výhody v rozporu s daňovými zákony. Pokud si tedy DS zvolí, že chce využívat paušální daň nebo paušální náklady a neuplatňovat skutečné náklady, protože tak bude mít menší daňovou povinnost, je to v pořádku, neboť zákon o daních z příjmů dává na výběr. Pokud ale někdo uzavře zjevně nevýhodný obchod, kdy bude patrné, že si chce především snížit základ daně, tak se vystavuje nebezpečí, že mu SD takový náklad neuzná. Takový postup DS by byl „zneužitím práva“. Stejný právní přístup najdeme i v § 8 občanského zákoníku: „Zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany“.

1. **Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní § 10–31**

Kdo to je SD? Je to každý (krajský) finanční úřad. DŘ nezná pojem „územní pracoviště“. Územní pracoviště finanční správy musíme vnímat jako detašovaná pracoviště jediného SD v rámci kraje. SD jsou i obce nebo orgány celní správy; článek se ale dále bude zabývat jen finanční správou. SD koná prostřednictvím úředních osob, což jsou jeho zaměstnanci. Osobami zúčastněnými na správě daní se myslí DS a třetí osoby (např. svědci, odborní konzultanti).

Každý DS má svého věcně a místně příslušného SD. Místně příslušný správce se určí u fyzické osoby podle jejího místa trvalého pobytu, u právnické osoby podle adresy sídla. Protože DŘ nezná „územní pracoviště“ a SD se myslí ten „celokrajský“, tak to znamená, že DS z Písku může činit svá podání třeba v Táboře, a dodrží tím pravidlo místní příslušnosti. Táborský SD bude možná trochu prskat a odkazovat DS na územní pracoviště v Písku (protože spis DS je uložen v Písku), ale oporu v DŘ pro své rozladění nenajde. Podání musí přijmout jako správně podané a odešle je do Písku.

Věcnou příslušností se myslí to, který SD spravuje příslušnou daň. Např. i poplatek ze psů dle zákona o místních poplatcích je pro DŘ daní. Tento poplatek je ale nutno zaplatit na obecním úřadu (tedy u věcně příslušného SD), nikoliv na finančním úřadu.

DS si může zvolit pro účely správy daní zástupce, s výjimkou situace, kdy má sám něco vykonat. Zástupců je několik druhů, např. zákonný zástupce (rodič za dítě). Při činnosti účetní kanceláře to bývá nejčastěji zmocněnec, tedy držitel plné moci. Plná moc je pro SD účinná až od okamžiku, kdy u něj byla uplatněna (třeba do protokolu) a nemá vady. Z plné moci musí jednoznačně vyplývat, k čemu DS zmocněnce zmocnil. Není-li SD jasný rozsah zmocnění, vyzve DS k jejímu upřesnění. Pokud si DS zvolí nového zmocněnce (nebo více zmocněnců), tak původní plná moc zaniká v rozsahu nové plné moci. Pozor – ani generální plná moc zmocněnci neumožňuje automatické nahlížení do daňové informační schránky (DIS+) DS. Zmocněnec si může zvolit svého zmocněnce (říká se tomu substituce), jen jedná-li se o daňového poradce. Běžná účetní kancelář tedy nemůže „podzmocnit“ někoho dalšího.

Výbornou věcí jsou tzv. odborní konzultanti, viz § 31 DŘ. DS si může vzít na jednání se SD jednoho či více poradců – odborných konzultantů. Typicky to bude situace, kdy SD něco účetního či daňového po DS požaduje, ale DS tomu nerozumí, účetnictví mu vede externí účetní. Dojde k jednání na finančním úřadu a DS si tam vezme tuto účetní, kterou označí za odborného konzultanta. Přísně vzato by měl jednat SD jen s DS, kterému by měla jeho účetní napovídat, co má říkat. Rozumný SD ale přistoupí na přímou komunikaci s touto účetní.

1. **Lhůty § 32–38**

Se lhůtami může být potíž, zejména když je zmeškáme. Můžeme je různě dělit:

* + - * + hmotněprávní (jejich zmeškání nelze napravit, konec může být i o svátku)
				+ procesní (to jsou lhůty podle DŘ)
				+ zákonné (stanoví je nějaký zákon, např. DŘ)
				+ správcovské (stanoví je na základě zákonného zmocnění dle své úvahy SD)
				+ pořádkové (jejich zmeškání – zpravidla ze strany SD – nemá právní následky)

Pokud poskytuje SD správcovskou lhůtu, měla by trvat nejméně 8 dnů, kratší může být jen zcela výjimečně. Nejčastěji to budou situace, kdy nám dá SD lhůtu na to, abychom mu něco dodali, vysvětlili, abychom se k něčemu vyjádřili (třeba v rámci daňové kontroly).

Připadne-li poslední den procesní lhůty na víkend či svátek, končí lhůta následující pracovní den. Lhůta je dodržena, pokud poslední den lhůty předáme podání k přepravě - typicky odevzdáme papírové DAP na poště. Lhůta ke splnění na základě výzvy SD se rozběhne následující den po jejím doručení. Pokud DS převzal výzvu SD ve středu a má lhůtu ke splnění 10 dnů, začne mu lhůta běžet od čtvrtka, počítání dnů skončí v sobotu, čili lhůta skončí v pondělí.

Lhůta zůstane zachována, je-li požadovaný úkon učiněn nejpozději v poslední den lhůty u jiného, ale věcně příslušného SD. To bude např. situace, kdy DS z Příbrami podá své DAP na finančním úřadu v Jihlavě (kdyby je podal v Berouně, bylo by to zcela správně, viz výše). Není ale možné, aby podnikatel z Příbrami podal své DAP na městském úřadu v Příbrami. Městský úřad je sice také SD, ale není věcně příslušný pro DAP.

Lhůty lze dle § 36 DŘ prodlužovat. SD povolí ze závažného důvodu na základě žádosti DS prodloužení správcovské lhůty, pokud byla žádost podána před uplynutím lhůty. SD vždy vyhoví první žádosti o prodloužení správcovské lhůty, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. DS např. dostane výzvu, aby se ve lhůtě 14 dnů vyjádřil k nějaké okolnosti v rámci daňové kontroly. Pokud DS hned v den doručení této výzvy požádá SD, aby mu prodloužil lhůtu o měsíc, tak SD musí vyhovět prodloužením alespoň o 14 dnů, protože tolik dnů v den podání žádosti do konce lhůty zbývalo.

Určitě je důležité vědět, že SD může na žádost DS (nebo z vlastního podnětu) prodloužit až o 3 měsíce zákonnou lhůtu pro podání řádného DAP. Pokud se jedná i o příjmy ze zahraničí, může SD prodloužit lhůtu pro podání DAP k daním z příjmů až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Když se žádost dobře odůvodní, SD zpravidla vyhoví. Je i v zájmu SD, aby byla podaná DAP dobře zpracovaná. DŘ tedy umožňuje, aby měl DS (nebo jeho účetní) lhůtu na zpracování DAP delší než je standard, a to i bez spolupráce s daňovým poradcem. Proti rozhodnutí SD o (ne)prodloužení lhůty se nelze odvolat.

Na závěr této kapitoly prakticky připomenu, že když DS obdrží nějakou zásilku od SD, měl by mít vždy pečlivě poznamenáno, kdy mu byla doručena, aby věděl, kdy se mu rozběhla a kdy skončí příslušná lhůta. Mohlo by se stát, že třeba zmešká lhůtu na odvolání a potom již je veškerá snaha marná, ať byla daňová pravda kdekoliv.

1. **Doručování § 39–51**

Základní způsoby doručování písemností pro DS je osobní předání v rámci jednání, anebo elektronické doručení do datové schránky. Nelze-li využít tyto způsoby lze doručit náhradními způsoby, především poštou. Má-li DS datovou schránku, nemělo by mu být nic doručeno poštou. Pokud se tak ale stane a doručení je prokazatelné, tak sice SD porušil pravidla doručování, ale doručení je účinné (to nám říká judikatura).

Má-li DS zástupce, tak se v rámci jeho oprávnění doručuje pouze tomuto zástupci. Pokud SD omylem doručí samotnému DS, ač měl v dané věci doručit zástupci, tak doručeno není. Ledaže by se prokázalo, že DS písemnost svému zástupci předal.

Pokud nebylo doručeno a zásilka byla uložena na poště, tak nastává fikce doručení po 10 dnech. Obdobné pravidlo platí při doručení do datové schránky: pokud příjemce zásilku neotevře do 10 dnů, považuje se desátým dnem za doručenou. Po ukončení úložní lhůty na poště se zásilka vhodí do domovní poštovní schránky. Ze závažných důvodů může SD na základě žádosti DS vyslovit neúčinnost doručení.

1. **Dokumentace § 60–69b**

Zásadním dokumentem dokreslujícím obsah osobního jednání (včetně ústního podání) mezi SD a DS je protokol. SD jej musí sepsat vždy. Protokol musí obsahovat pravdivé vylíčení průběhu jednání. DS by měl být při osobním jednání a tvorbě protokolu aktivní. I on může klást SD otázky, ten musí odpovědět (zásada oboustranné spolupráce). Pokud by se v průběhu jednání SD nějak nevhodně choval či vyjadřoval (např. že podnikatelé většinou podvádějí), měl by DS trvat na tom, aby se to objevilo v protokolu. Pokud to SD odmítne do protokolu uvést, může to DS uvést ve svém závěrečném vyjádření k průběhu jednání, které je povinnou součástí protokolu. Nemá smysl protokol nepodepsat, správnější je vyjádřit v něm svoje výhrady k průběhu. Podepsaný protokol bude důkazem o tom, co kdo řekl či předal druhé straně. Opakuji: DS by se při tvorbě protokolu neměl chovat jako svědek u výslechu (jen pasivně odpovídat), měl by být aktivním spolutvůrcem protokolu.

O důležitých úkonech při správě daní, pokud se nesepisuje protokol, sepíše SD úřední záznam, který založí do spisu DS. Spis vede SD na příslušném územním pracovišti pro každý DS. Součástí spisu je také „část vyhledávací“. Lidově řečeno si do ní SD ukládá „špeky“, o kterých nechce, aby DS věděl, že je má k dispozici (typicky udání). Do této části spisu je omezený přístup. Její obsah musí být DS zpřístupněn (pokud o to požádal) nejpozději do provedení hodnocení důkazů při daňové kontrole (dále DK). DS má právo v úředních hodinách nahlížet do spisu a do seznamu obsahu vyhledávací části spisu. Tuto akci si musí předem se svým SD dohodnout. Na žádost DS pořídí SD ze spisu kopie, výpisy nebo potvrzení.

1. **Podání, vady § 70–77**

Podání je úkonem DS vůči SD. Posuzuje se podle skutečného obsahu, ne podle svého označení. DŘ definuje tzv. formulářová podání, kterými jsou daňové tvrzení, registrační přihláška a oznámení o změně údajů. Má-li DS povinně zřízenou datovou schránku, musí činit formulářová podání elektronicky. DS má právo na to, aby mu SD učiněné podání potvrdil.

Pokud má učiněné podání vady, SD vyzve DS k jejich odstranění. Je tedy nepřípustné, aby pracovnice SD odmítla převzít nějaké podání s tím, že má chyby, nicméně stává se to. Je potom na DS, aby byl dostatečně znalý, asertivní a na převzetí trval (např. kvůli dodržení lhůty) DŘ rozděluje v § 74/1 DŘ vady podání na dvě skupiny. Vady dle písmen a) a b) jsou takové, že jejich neodstranění způsobí neúčinnost podání. DŘ je specifikuje dosti neurčitě, ale jedná se např. o nepodepsané podání. Vady dle písmen c) a d) jsou již vymezeny konkrétně. Jedná se víceméně o vady formální a jejich neodstranění nezpůsobí neúčinnost podání. Patří sem např. nedodržená elektronická forma podání. Jsou-li vady (obou druhů) odstraněny ve lhůtě, hledí se na podání tak, že bylo učiněno řádně a včas. Za neodstranění vad dle § 74/1/c,d bude následovat pokuta dle § 247a/2,4 (zpravidla 1.000 Kč), ale podání bude účinně provedeno.

1. **Vyhledávácí postupy § 78–84**

Jednou z náplní práce SD je neustále vyhledávat důkazní prostředky o činnosti kteréhokoliv DS (s jeho vědomím či bez něj); říká se tomu vyhledávací činnost. V jejím rámci může SD po všech osobách žádat „vysvětlení“ (to není svědecká výpověď). Ve výzvách SD se potom můžeme dočíst přibližně toto: „SD v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že….. SD Vás vyzývá, abyste v této věci podal dle § 79 DŘ vysvětlení…“. Vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Tímto postupem si SD pouze „osáhává“ terén a připravuje se k případné další akci, kterou může být např. výzva k podání dodatečného DAP, nebo zahájení DK.

Dalším vyhledávacím postupem je místní šetření. Jeho formu DŘ upřesňuje dosti mlhavě. Může probíhat za součinnosti s DS i bez ní. SD si občas rozsahem pletou místní šetření s DK. Na základě místního šetření nelze doměřit daň, není to kontrolní postup. Podle povahy místního šetření o něm sepíše SD protokol (proběhlo zároveň jednání s DS), nebo jen úřední záznam, který SD založí do vyhledávací části spisu. Podobně jako u „vysvětlení“ si SD i cestou místního šetření předem ověřuje situaci, aby mohl zvolit nějaký další postup vůči DS.

1. **Kontrolní postupy § 85–90**

Nejtvrdším kontrolním postupem je DK. Na jejím začátku musí SD vymezit rozsah DK, ale v jejím průběhu jej může měnit. Rozsahem se myslí to, na jakou daň je DK vyhlášena, za jaká zdaňovací období, zda bude v plném či omezeném rozsahu. DK (na stejnou daň a období) lze opakovat jen ve výjimečných případech. DS má oproti místnímu šetření v § 86 DŘ přesněji stanovená práva a povinnosti.

DK je zahájena doručením oznámení o zahájení DK. V současné době to probíhá tak, že se SD dotáže DS, zda mu stačí oznámení o zahájení DK elektronickou formou, nebo chce sepsat protokol. SD by měl po zahájení DK bez prodlení začít u DS praktickou kontrolu.

Dojde-li k zahájení DK bez předchozí výzvy k podání dodatečného DAP na kontrolovanou daň, ač měl SD důvodné pochybnosti o správnosti původně podaného DAP, je DK přesto zahájena. DS ale v takovém případě nemusí uhradit případné penále z doměřené daně (doplatí jen daň a úroky z prodlení). Praktická potíž je v tom, že se DS jen obtížně dozví, že měl SD výzvu k podání dodatečného DAP vydat. Lze to zpravidla zjistit jen studiem spisu.

Pokud má SD pocit, že zjistil vše, co je ke správnému stanovení daně potřeba, sepíše tzv. „dosavadní výsledek kontrolních zjištění“. Pokud z něj vyplývá, že by mohla být DS doměřena daň, tak SD tento „výsledek“ DS sdělí a zároveň mu dá lhůtu na vyjádření. DS má možnost zjištění SD zpochybnit a navrhovat další důkazy. Je to velmi důležitá fáze DK. Pokud zde DS ve stanovené lhůtě nezareaguje, tak nebude mít další možnost výsledek DK ovlivnit. Pokud zareagoval, tak DK pokračuje a SD následně sepíše nový „výsledek“. DK je ukončena doručením oznámení o ukončení DK, ke kterému je přiložena zpráva o DK. Pokud DS s výsledkem DK nesouhlasí, tak se proti závěrečné zprávě o DK neodvolává. Ještě mu totiž dorazí platební výměry na daň, na úroky z prodlení a na penále. Až tyto platební výměry jsou „rozhodnutím správce daně“, proti kterým je možné podat odvolání, viz dále. Pokud reálně hrozí při DK problémy, velice doporučuji od začátku DK spolupráci s daňovým poradcem.

Druhým kontrolním postupem je postup k odstranění pochybností (dále POP). Používá se zejména poté, co DS podá DAP a SD má konkrétní pochybnosti o jeho správnosti. SD musí vydat v rámci POP výzvu, ve které sdělí DS svoje konkrétní pochybnosti ohledně podaného DAP. Zároveň mu dá lhůtu k vyjádření se v minimální délce 15 dnů. Jak je uvedeno výše, DS může žádat o prodloužení této lhůty a roli hraje rychlost při podání žádosti.

Pokud DS neodstraní pochybnosti SD, tak mu to SD oznámí. DS může následně do 15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování a dát návrh na další důkazy. Je to tedy podobný postup, jako při DK. SD buď neshledá návrh jako opodstatněný a daň vyměří. Nebo jej shledá jako důvodný a bude pokračovat v POP, nebo může dle své úvahy zahájit DK, která bude také zakončena platebním výměrem (buď v souladu s podaným DAP, nebo jinak).

1. **Dokazování, důkazy § 92–100**

Dokazování provádí (ve smyslu řídí) SD a dbá, aby byly rozhodné skutečnosti zjištěny co nejúplněji. Není vázán jen návrhy DS nebo jím předloženými důkazními prostředky.

Základní důkazní břemeno tíží DS. Ten prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (zpravidla DAP). Důkazní břemeno v něčem ale tíží i SD. Ten prokazuje: oznámení vlastních písemností, skutečnosti vyvracející věrohodnost tvrzení DS, skutečnosti potvrzující názory SD.

Jako důkazních prostředků lze užít vše, co má svoji vypovídající hodnotu. Jedním z možných důkazů jsou veřejné listiny, pro účely DŘ jsou definované v § 94. Její základní vlastností je, že prokazuje pravdivost svého obsahu, ledaže je prokázán opak. Typickou veřejnou listinou je občanský průkaz, protokol, vysvědčení, živnostenský list, tedy úředně vydané dokumenty.

Důležitým důkazem může být svědecká výpověď. Vypovídat nemusí ten, kdo by způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Nesmí vypovídat ten, kde je vázán mlčenlivostí, např. daňový poradce. DS má právo být přítomen výslechu a klást svědkovi otázky. Musí být včas o výslechu vyrozuměn, včetně toho, čeho se bude výslech týkat – jinak je výslech nezákonný. Pro DS je důležité se výslechů zúčastňovat, aby svými otázkami na svědka korigoval dopad případných zavádějících či jednostranných otázek ze strany SD. DS má také možnost sám své svědky navrhovat. Tito svědci by asi měli podpořit tvrzení DS…

Nelze-li vyměřit daň na základě provedeného dokazování, např. protože je účetní evidence neprůkazná, vyměří ji SD pomocí “ pomůcek“, viz § 98 DŘ. Ty určí SD a zpravidla by si měl vzít jako vzor pro stanovení daně obdobný DS, jako je ten kontrolovaný. Použití pomůcek je pro DS velmi nepříjemné, hodně to omezuje jeho možnosti ovlivnit konečnou daň.

1. **Rozhodnutí § 101–103**

SD ukládá povinnosti a přiznává práva rozhodnutím. Typickým rozhodnutími jsou platební výměr, rozhodnutí o poskytnutí lhůty, nebo rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutí je účinné dnem doručení jeho příjemci. Tento den musí mít příjemce rozhodnutí stále na mysli, protože následujícím dnem se mu možná rozběhla nějaká lhůta (k úhradě, k odvolání, k podání žaloby…). Kdo lhůtu zmešká, bude mít smůlu.

Rozhodnutí má předepsaný obsah. Musí tam být i poučení o opravném prostředku. Rozhodnutí, proti kterému se již nelze odvolat, nabylo právní moci.

1. **Opravné prostředky § 108–124a**

Zmíním se jen o základním opravném prostředku, kterým je odvolání. Odvolání je nástroj, kterým lze napravit případnou nezákonnost v postupu SD. Odvolat se lze proti rozhodnutí SD, ledaže zákon odvolání nepřipouští (u výzev to platí opačně). Nelze se odvolat jen proti odůvodnění rozhodnutí. Odvolat se lze do 30 dnů od doručení rozhodnutí. Odvolání se podává u toho SD, který vydal napadené rozhodnutí.

Odvolání má předepsané náležitosti, najdeme je v § 112. Pokud má odvolání vady, tak se nic hrozného neděje, SD vyzve DS k nápravě, dá mu k tomu lhůtu. Přece jen to ale je signál, že proti SD nestojí profesionál. Až do vydání rozhodnutí může DS své odvolání měnit a doplňovat.

Odvolací řízení je dvojinstanční. V první instanci o odvolání rozhoduje (krajský) SD, který napadené rozhodnutí vydal. Může vyhovět zcela nebo částečně (říká se tomu autoremedura). Pokud nevyhoví, postoupí odvolání na Odvolací finanční ředitelství v Brně (dále OFŘ), což je odvolací orgán.

OFŘ odvolání posoudí v požadovaném rozsahu, ale může jít i nad něj. Může provádět nové dokazování (nebo to uložit prvoinstančnímu SD). Ke konci své činnosti odvolací orgán seznámí DS s tím, co zjistil, a dá má lhůtu na vyjádření, nejméně 15 dnů. Ve svém rozhodnutí musí vzít v úvahu vše, co vyjde najevo. Z praxe vím, že toto řízení probíhá řadu měsíců, někdy i přes rok. Rovněž z praxe znám, že OFŘ většinou „podrží“ prvoinstančního SD a odvolání nevyhoví. Proti rozhodnutí OFŘ se již odvolat nelze. DS má možnost ve lhůtě 2 měsíců od obdržení zamítavého rozhodnutí OFŘ podat žalobu ke krajskému soudu.

1. **Vyměřovací řízení § 135–148**

Každý DS ví, kdy má podávat svá DAP. Je ale dobré vědět, že povinnost je podat má každý, koho k tomu SD vyzve. SD např. v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že někdo podniká „na černo“, a nepodává DAP. Tak jej k tomu vyzve.

 Od roku 2021 byl upraven § 136/2 DŘ, který upravuje prodlužování lhůt na podání DAP na 4 nebo 6 měsíců. Prakticky se to tudíž týká jen DAP k daním z příjmů. Poměrně rychle se rozšířila informace, že kdo podá DAP elektronicky, má lhůtu prodlouženou o měsíc. Pozor – není to takto jednoduché. Pokud např. podá DS své DAP elektronicky v březnu, tak má stále lhůtu jen do 1. dubna. Těch záludností tam je ale více, chce to pozorně číst. Pokud DS žádá o prodloužení lhůty k podání DAP (viz výše), tak musí do žádosti uvést, zda je jeho základní tříměsíční lhůta prodloužena na 4 nebo 6 měsíců. SD totiž dle nové úpravy až do podání DAP nemůže vědět, jakou lhůtu DS k podání má.

Pokud chce SD vyměřit daň tak, jak ji ve svém DAP tvrdil DS, tak nemusí výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem. Říká se tomu konkludentní vyměření. Dnem fiktivního doručení platebního výměru je potom poslední den lhůty pro podání DAP. Platební výměr ale musí být vydán a doručen, pokud byl zahájen POP nebo DK. Potom SD na konci řízení platební výměr vydá. SD nemá na vyměření daně lhůtu.

1. **Doměřovací řízení § 141–148**

Vyměřovací řízení je běžná nutnost, doměřovací řízení je občasná smutná skutečnost. Daň lze doměřit na základě podaného dodatečného DAP, tedy aktivity DS, nebo z moci úřední. Z moci úřední to lze na základě výsledků DK, nebo když DS nevyhoví výzvě SD k podání DAP nebo dodatečného DAP. Jak jsem uvedl výše, někdy SD na základě své pátrací činnosti vydá výzvu, aby její adresát podal DAP nebo dodatečné DAP. SD se může mýlit, důvod k takovému podání třeba není. To ale nic nemění na tom, že příjemce výzvy na ni musí reagovat, a např. SD sdělit, že se ve své výzvě mýlí, že povinnost nějakého podání není. Jen tak se DS vyhne nebezpečí, že mu na základě „nereakce“ SD daň vyměří, třeba i pomůckami.

Doměřená daň je splatná do 15 dnů od právní moci dodatečného PV. Zde malý dovětek k dodatečnému platebnímu výměru. Odvolání proti němu nemá odkladný účinek a DS se může domnívat, že tudíž doměřenou daň musí ve lhůtě uhradit. To není pravda. Odvolání sice nemá odkladný účinek, ale pokud se DS odvolá, tak dodatečný platební výměr nenabyde právní moci, tudíž se nerozběhne lhůta k úhradě. Je na volbě DS, zda po podaném odvolání přesto (zatím nepravomocně) doměřenou daň uhradí, nebo ne. Pokud ji uhradí a následně spor prohraje, bude mu za kratší dobu vyměřen úrok z prodlení. Pokud nakonec spor vyhraje, bude platit úrok SD jemu.

Zjistí-li sám DS, že daň má být vyšší, než jak ji naposledy přiznal, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné DAP a ve stejné lhůtě rozdíl uhradit. Ve stejné lhůtě je DS oprávněn podat DDAP na daň nižší. Toto pravidlo platí i pro dodatečné DAP k DPH. Upozorňuji ale, že pro následné kontrolní hlášení platí dle speciálního ustanovení § 101f zákona o DPH lhůta pěti dnů od zjištění nutnosti podat následné hlášení. DS je oprávněn podat dodatečné DAP, pokud se nemění poslední daň, ale jiné dříve tvrzené údaje. Dodatečné DAP nelze podat, pokud se při vyměření použily pomůcky.

V průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení nelze podávat DAP. Údaje v něm uvedené se ale využijí při stanovení daně. Pokud je podáno, SD řízení zastaví a oznámí to DS. To bude např. situace, kdy měl DS lhůtu pro podání DAP do 1.4. a tak i podal. V průběhu dubna zjistí, že v něm měl chybu. Na podání opravného DAP mu již proběhla lhůta, dodatečné DAP podat nesmí. Přesto DAP podá, označí je třeba jako dodatečné, ale musí počítat s tím, že mu SD oznámí, že řízení o tomto podání zastavuje. Snaha DS ale naprázdno nevyjde, SD údaje v něm uvedené využije. Třeba i tak, že z důvodu rozporu v prvním a druhém podání zahájí POP.

Na závěr zmíním poměrně komplikovaný § 148 DŘ. Ten stanoví lhůty, dokdy může SD vyměřit a zejména doměřit daň. Základní lhůta je tříletá, ale na základě různých okolností se může prodlužovat – chce to se do tohoto ustanovení začíst. Navíc připomenu, že na základě speciálního ustanovení v § 38r/2 zákona o daních z příjmů se tato lhůta prodlužuje vlivem dosažené ztráty, která je způsobilá k jejímu budoucímu využití ke snížení základu daně.

1. **Obecná ustanovení o placení daní § 149–160a**

DS mají k dispozici portál MOJE daně, který provozuje finanční správa. Na něm najdeme volbu „Online finanční úřad“. Přes ni se dostaneme až do daňových informačních schránek, označovaných jako DIS+. Zde můžeme u jednotlivých daní vidět předpisy ze strany SD (na straně MD) i platby DS (na straně DAL). Došlé platby použije SD nejprve na nedoplatky na daních a splatné daně, potom na příslušenství daně, nakonec na vymáhané daně a příslušenství.

Má-li DS přeplatek, převede jej SD na případný nedoplatek na jiné dani. O převedení přeplatku vyššího než 1.000 Kč musí být DS vyrozuměn (což se někdy bohužel neděje). Není-li takový nedoplatek, jedná se o vratitelný přeplatek. Přeplatky se automaticky nevrací, DS musí podat žádost o vrácení (jedinou výjimkou je DPH). DS může požádat o převedení přeplatku (minimálně 200 Kč) na jiný svůj daňový účet nebo na úhradu nedoplatku jiného DS. Nelze-li žádosti DS vyhovět, tak SD o tom DS vhodným způsobem vyrozumí. Při vracení přeplatku převodem je DS povinen určit ke vrácení přeplatku jeden z registrovaných bankovních účtů.

Na žádost DS může SD povolit posečkání (rozložení platební povinnosti do splátek). Žádost ale musí být opřena o splnění některé ze zákonných podmínek, které najdeme v § 156/1 DŘ. O žádosti SD rozhodne do 30 dnů. SD může povolit posečkání i zpětně a může stanovit podmínky posečkání. Nejsou-li podmínky dodrženy, posečkání se zruší dnem porušení podmínek. Úroky z posečkání jsou v poloviční výši, než úroky z prodlení. Až ode dne případného zrušení posečkání začne SD počítat vyšší úroky z prodlení.

Na závěr této kapitoly uvedu, že daň nelze vybrat po uplynutí lhůty 6 let ode dne její splatnosti. Avšak pozor, běh této lhůty se mohl z různých důvodů zastavit – najdete je v § 160 DŘ. Budeme tedy ve své praxi rozlišovat lhůtu pro vyměření daně (viz § 148 výše) a pro vybrání daně. To samé platí pro přeplatek. Není tedy dobré přeplatky nechávat ladem ležet na účtech SD, mohlo by nám zaniknout právo na jejich vrácení.

1. **Pokuty, penále, úroky § 247–254a**

Dostáváme se k závěrečným ustanovením DŘ, sankcím. První z nich jsou pokuty. Je jich několik druhů.

Prvním typem pokuty je pořádková pokuta. Může ji (ve značné výši) dostat ten, kdo ruší pořádek při jednání, neuposlechne výzvy SD, nebo jinak maří správu daní.

SD může vyměřit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. To budou prohřešky při registraci, oznamování údajů, nedodržení nějaké záznamní či evidenční povinnost. Tuto pokutu může také dostat DS, který na výzvu SD neodstraní vadu podání dle §74/1/c,d, (viz výše). Potom dostane pokutu 1.000 Kč, ale jeho podání je účinné.

Dalším typem je pokuta za opožděné tvrzení daně (např. pozdě podané DAP), je-li prodlení delší, než 5 pracovních dnů. Počítá se z hodnoty tvrzené daně násobené denní procentní sazbou. Pokuta se nepředepíše, pokud nedosáhne alespoň 1.000 Kč.

Nepříjemnou sankcí je penále z doměřené daně či snížení odpočtu (ve výši 20 %) nebo snížené ztráty (ve výši 1 %). SD vyměřit penále za dané situace musí. Výjimkou je doměrek daně na základě podaného dodatečného DAP, penále se v tomto případě nevyměří.

SD může vyměřit také úroky. Jsou dvojího druhu: úroky z prodlení a z posečkání (ty mají poloviční hodnotu). Úrok z prodlení vzniká od 4. kalendářního dne po splatnosti daně (náhradní lhůta splatnosti nemá žádný vliv). Úrok se ale nepředepíše, pokud u jednoho SD a jedné daně za zdaňovací období nepřesáhne 1.000 Kč.

1. **Prominutí daně a příslušenství § 259–260**

V běžné praxi se účetní kancelář může setkat s potřebou umět požádat o prominutí příslušenství daně.

V případě penále může DS požádat o jeho prominutí, pokud byla příslušná daň uhrazena. SD může prominout dle míry součinnosti ze strany DS až 75 % penále. DS musí podat žádost o prominutí do 3 měsíců od právní moci platebního výměru, kterým bylo penále vyměřeno.

U pokuty za opožděné tvrzení daně může DS požádat o její prominutí, jen pokud bylo tvrzení podáno. V případě úroku z prodlení lze požádat o prominutí, pokud byla uhrazena daň, z jejíž pozdní úhrady úrok vzniknul. Pokuta a úrok mohou být prominuty v plné výši, záleží na tzv. ospravedlnitelných důvodech. SD zohlední ekonomické poměry DS, tvrdost sankce, četnost porušování povinností DS. Prominutí není možné, pokud DS nebo jeho statutární orgán v posledních 3 letech závažně porušili své povinnosti. Postup SD i DS v této záležitosti upřesňuje pokyn finanční správy GFŘ-D-47.

V závěru kapitoly připomenu něco, co jsme bohužel z poslední doby znali. Ministr financí může zcela nebo částečně prominout daň nebo její příslušenství z důvodu nesrovnalostí v zákonech nebo při mimořádných událostech (to byla epidemie covidu). Prominutí musí být plošné, ne pro vybraný DS. Taková rozhodnutí ministr zveřejní ve Finančním zpravodaji.

1. **Námitka a stížnost § 159, § 261**

A jsme u poslední kapitoly rozebírající DŘ z pohledu praxe malé účetní kanceláře. DŘ poskytuje DS dva další nástroje, jak se může bránit nesprávnému postupu SD v průběhu zatím nedokončeného řízení. Dle § 159 DŘ může DS ve lhůtě 30 dnů podat námitku proti úkonu SD při placení daní, (pokud se nelze proti takovému úkonu odvolat). Podává se u SD, který úkon provedl. Pokyn MF-5 stanoví, že námitka má být vyřízena do 3 měsíců. Je to ale jen pořádková lhůta, jejím nedodržením se nic podstatného nestane.

§ 261 DŘ dává DS právo podat stížnost proti nevhodnému chování nebo postupu SD. Stížnost se podává ke SD, jehož pracovník dle názoru DS postupoval nesprávně. Zákonná hůta na vyřízení činí 60 dnů, DS bude o způsobu vyřízení vyrozuměn.

Pokud má DS pocit, že SD nepostupuje správně, je správné námitky, stížnosti a odvolání podávat. Zjednává si tím u SD určitý respekt. Byť má SD stanovit daň správně, byť má postupovat vždy v souladu se zákony, tak je to také člověk se svými chybami. A řada SD bude postupovat s menším respektem vůči DS, který se chová jako krotká ovce. Dalším důvodem je to, že bude-li se chtít DS následně obrátit na soud, tak ten mj. hodnotí, zda DS využil všechny předsoudní možnosti. Pokud dojde k tomu, že ne, může žalobu z tohoto důvodu zamítnout.

1. **Závěr**

A jsme u konce. Pokud bude účetní firma ovládat DŘ alespoň v rozsahu, jak jej rozebírá článek, bude to pro běžnou činnost stačit. K tomu je potřeba přidat zkušenosti z jednání a sporů se SD. Pokud má DS pocit, že má pravdu, musí si ji také umět vybojovat. Předpokladem je, že si sám dobře plní své povinnosti. Ve složitějších situacích se včas obraťte na specialisty.