



SPORY S FINANČÁKEM

Rady pro účetní, jak přežít



Michal Hanych

Spory s finančákem

Rady pro účetní,
jak přežít

Díky, Moni

Sen.	5
Boj na mnoha frontách	6
Odpovědnost vůči klientovi	17
Trestní odpovědnost	27
Daňový proces	41
Judikatura	53
Další tipy pro boj.	59
Postup k odstranění pochybností.	67
Daňová kontrola	72
Odvolání.	81
Stížnost a ochrana před nečinností	87
Žaloba ve správním soudnictví.	93
Judikatura, která se může hodit.	95
Rozloučení	113

Spory s finančákem. *Rady pro účetní, jak přežít*

1. vydání, 2017

Michal Hanych

Vydal Michal Hanych v Brně roku 2017.

Ilustrace na obálce www.freepik.com

Na toto dílo se vztahuje licence Creative Commons „Uveďte autora – Neužívejte komerčně 3.0 Česko”. České znění této licence je dostupné online na adrese <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0/cz/>

Bezplatné šíření díla vítáno.

ISBN 978-80- 87934-06- 7

Sen

Seděl jsem v křesle a přemýšlel, co všechno mohu zítra ztratit. Báł jsem se a těšil se. Vždy mě těšily daňové spory.

Místnost se zmenšovala. Tlačila na mě. Musím ven, na vzduch.

Proběhne jednání Krajského soudu. Rozhodování o odvolání. Co na tom, ve věcech klientů jsem jich už viděl. A psal. Ale tentokrát to bude v mé vlastní věci. Něco úplně jiného.

Na obloze září krásné barvy. Když prohrájeme, uvidím je ještě? Co ztratím dál? Manželku, možná. Klienty. Práci. Vztahy. Lidi.

Stejně nemám rád lidi. Ale trávit sedm let v místnosti s někým, ke komu bych si nesedl ani v tramvaji? Proč to?

S vraždou je to jednoduché, říkám si. Zabil? Zabil. Máme tělo? Máme. Chtěl zabít? Chtěl.

Ale co daně. Kdo má vědět, který výklad je správný? Dejte mi pár tisíc a seženu vám právní analýzu renomované kanceláře, která bude říkat, co zrovna potřebujete. Krátil daně? Možná. Co s tím měl společného? Vždyť je jen poradce. Dělal svoji práci. Chtěl platit daně? Komu by se chtělo?

Každý racionální podnikatel chce platit co nejméně. Ale nikdo normální nechce zabít.

Vždyť to nejde trestat stejně! Vždyť šlo jen o peníze. A v sázce je až moc.

Boj na mnoha frontách

Je obrovský rozdíl mezi řešením už vzniklých daňových sporů a mezi tím pocitem, když jste mezi koly sporu. Drtí se vaše práce. První mě baví. Druhé je důvod vyhoření mnoha účetních.

Když jsem začínal jako účetní, stala se zvláštní věc. Rychle se v některých kruzích rozkřiklo, že umím právo i účetnictví. Ideální člověk pro všechno.

Udělal jsem chybu.

Pracoval jsem pro podnikatele, kteří byli střelci až příliš. A nemyslel na to, že se do problémů můžu dostat i já.

Pamatuji si ten den jako dnes. Vedro. Pět pater. Panelák. Kontrolní oddělení a moje první opravdu velká kontrola, kde jsem zároveň zastupoval klienta. Nárok na odpočet DPH klient spíše neměl. Uf. Vyhrál jsem. V tu dobu pro mě neuvěřitelné peníze.

Šel jsem dolů po schodech. Pochopil jsem. V hlavě byl jen nadšený hlas a říkal jednu větu tónem, který nikdy nezapomenu.

Daňové spory mě baví. Neskutečně.

Ale v účetnictví je právě rozměr, o kterém se nemluví. Sám jsem poznal, že jakmile dojde na spor, kdy opravdu o něco jde, jste na to sami. Vy jste přeci člověk, který svou práci zná a má vše účtovat tak, aby to bylo správně.

Tehdy mi to vyšlo. Nemuselo.

* * *

Podnikám od osmnácti. Programoval jsem a pak se pustil do reklamy. V prvním ročníku právnické fakulty ostatně moc právních služeb neprodáte. Pár neplacených praxí. Pár placených. A říkal jsem si. Až se stanu koncipientem, budu pracovat za minimální mzdu od nevidím do nevidím. Tři roky. Pak možná budu jeden z živořících advokátů v Brně.

Proto jsem založil SimpleTax a začal pomáhat lidem s účetnictvím.

Práva jsem vystudoval, stal se advokátním koncipientem. Souběžně jsem dokončil i ekonomku, se zaměřením na daně a účetnictví.

Sám jsem se stal zaměstnavatelem a snažím se kolegům předat z práva to, co účetní neumí. A z účetnictví reálný svět podnikání zase právníkům.

Díky profesní schizofrenii vidím věci jinak.

Fronta trestní

„In dubio pro reo“

V pochybnostech ve prospěch obviněného.

Budeme jí říkat Jana. Účtovala na volné noze pro společnost s fotovoltaikou.

„Bude to jen pár dokladů měsíčně. Chceme abyste se postarala o všechno, včetně zastoupení před úřady.“ Sešli se v kavárně, klient sice nebyl jednatel, ale měl u sebe generální plnou moc.

„Dobře, uzavřeme písemnou smlouvu, dáte mi plnou moc, postarám se o vás,“ řekla s úsměvem. Byl rok 2010, vrcholil instalovaný výkon ve fotovoltaice. Dobrý business.

Přišel rok 2011. Boom se zastavil. Bílý kůň jako jednatel. Skutečný vlastník potřeboval dostat peníze zpět.

V červnu rozhodnuto o úpadku společnosti. Nepředbíhejme ale, v březnovém přiznání vyšlo 4,8 milionu nadměrného odpočtu. Následoval postup k odstranění pochybností, neuznáno. Finančák zároveň podal trestní oznámení.

Říjen roku 2014. Co za to? Jana dostala u odvolacího soudu 2 roky s podmínkou na 18 měsíců.

Myslel jsem peníze. Co za účtování dostala? 3 000 Kč měsíčně.

Účetní jen plnila příkazy, dokonce i o předmětném zápočtu se klient radil s advokáty. Její odměna nebyla závislá na hospodářském výsledku, ani na tom, jak bude optimalizována výše daňové povinnosti. Nic špatného. Jeden z mnoha

klientů, ona externí účetní, neměla ani jak fakticky překontrolovat správnost pokynů.

Dokonce si byla jistá, že bude zahájen postup k odstranění pochybností. Nebyl zdaleka první.

Nakonec se jí zastal Nejvyšší soud.¹ Ale to bylo až v dubnu 2015, půl roku absolutní nejistoty. Proti rozsudku odvolacího soudu se nejde dále odvolat a byl pravomocný. Dovolání není řádný opravný prostředek a Nejvyšší soud přezkoumává meritorně jen malou část věci.

Měla štěstí.

Potkávám se s lidmi, kteří prochází trestním řízením. Ale nedovedu vám popsat ten pocit zmaru, kdy jste odsouzeni jen za to, že jste dělali svoji práci.

Nejvyšší soud navíc většinou nepomůže. Je spíše formalistický, intuitivní rozhodování u něj nehledejte.

Kriminál za krácení daní nehrozí ani zdaleka jen podvodníkům.

Daňový poradce se dostává do postavení, kdy mu hrozí trestní stíhání pro spáchání trestného činu zkrácení daně. Stačí jen podávat příznání za klienta a snažit se o maximální daňovou úsporu v rámci racionálního výkladu zákona. A účetní stejně tak – ačkoliv mají na poskytování daňového poradenství výhradní právo jen daňoví poradci, advokáti a omezeně auditoři – fakticky u nás poradenství poskytují také. A klienta často zastupují před finančkem.

Zavedená společnost, která postupovala podle zvláštního režimu DPH u cestovní služby, si nárokovala nadměrný

¹ Podle usnesení Nejvyššího soudu 5 Tdo 427/2015 ze dne 22.04.2015.

odpočet. Bylo zahájeno vytykáací řízení (dnešní postup k odstranění pochybností), nadměrný odpočet neuznán. Přirážka podle správce daně neměla být snížena o skonta a bonusy. Společnost měla daňového poradce. Ten se proti platebnímu výměru bránil odvoláním. Neuspěl. Žalobu ke správnímu soudu nikdo nepodal.

Klidně si nechte vyhotovit i znalecký posudek podporující váš výklad. Smůla.

Trvali na tom, že postupují správně a uplatnili odpočet DPH stejným způsobem i v dalších přiznáních.

Však co nám hrozí? Máme u správce daně přeplatky, tak je maximálně na daň započte a nic se nestane.

Chyba lávky.

Trest odnětí svobody v trvání dvanácti měsíců. Dvanáctiměsíční podmínka. Případ řešil i Nejvyšší soud a Ústavní soud. Odmítnuto.²

Účinná lítost? Nikoliv. Správce daně přeplatek započtl sám, takže se nejednalo o projev vůle obžalovaných, ale naopak o postup úřadu.

Jak vidíte, není vůbec těžké dostat se do velkých problémů. Je nutné počítat i s trestním řízením.

Maximální znalost vlastních práv není zbytečnost. A jejich maximální využití není vůbec od věci. Kdyby byla v daném případě podána žaloba ke správnímu soudu, mnohem hůře by se dovozoval trestnímu soudu úmysl, který popsals jako „oba obvinění však, i když byli již od roku 2006 s názory

² Podle usnesení Nejvyššího soudu 8 Tdo 1049/2014-37 ze dne 26.02.2015, usnesení Ústavního soudu II. ÚS 1882/15 ze dne 20. 10. 2015.

správce daně seznámeni, a byli upozorňováni na to, že jejich názor je v rozporu s § 89 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., stanovisko správce daně nerespektovali.“

Žaloba ve správním soudnictví by totiž nechala až do vyřízení věci vše otevřené.

Fronta finanční

„Tak tam tu kuchyňskou linku a gauč dejte. Když nám je vyhodí, není problém, daň doplatíme.“

Vyhodili.

„Proč jste to tam dávali, když víte, že je to špatně?“

Není nutné vysvětlovat dál. Každému, kdo účtuje, se to muselo stát. Máte v ruce daňový doklad, o kterém si nejste jisti. Zavoláte klientovi, o co se jedná. Odpověď není úplně přesvědčivá.

Vždy jsou dvě možnosti.

Důvěřovat klientovi a uplatnit výdaj nebo odpočet podle jeho pokynů.

Pokynů nedbat a klientovi svůj postoj vysvětlit.

Když jsou dvě možnosti, vždy je někde ve vzduchu i možnost třetí. Klienta ztratit.

* * *

Často přebíráme spor ve chvíli, kdy se daňová kontrola chýlí ke konci. A často nechápeme, proč daňový subjekt napovídal správci daně spoustu věcí ve svůj neprospěch. Je vaše úloha jej bránit. A někdy může být docela dobrá obrana i mlčení.

Cash is king. Platí bezezbytku pro podnikání. A když vám nebude mít z čeho klient platit, jen těžko budete mít z čeho žít.

Můžete bojovat o nadměrný odpočet. Můžete bojovat o čas, abyste doměření daně co nejvíce oddálili. Můžete bojovat o čest.

Nezapomínejte ale, že ten, za koho bojujete, vás živí.

A je ve vašem nejvyšším zájmu, aby vše dopadlo dobře.

Spory s finančákem jsou jádrem této knihy. Ale spor není o tom, že vezmete šanon a položíte jej správci na stůl, ať se tím probere. A pak pasivně čekáte, co přijde. Musíte chápat komplexní důsledky každého tahu. Souvislosti. Hranice.

Musíte najít místa, kde je pozice druhé strany slabá. A tam tlačit.

Občanská válka

Bohužel spor může zuřit i uvnitř.

S velkou důvěrou je spojena i velká odpovědnost. Nedávný případ mzdové účetní, která na svůj účet „přesměrovala“ více než 6 milionů Kč, je dost výmluvný.³

Není o čem diskutovat. Podvést zaměstnavatele je otřesné. Stejně tak podvést klienta.

Méně jasná je neúmyslná újma způsobená klientovi.

Jste účetní a jste pojištěni? Tak to je vám pojištění v daních k ničemu.

Pojištění se nevztahuje na odpovědnost za újmu způsobenou účetním:

1. daňovým poradenstvím a optimalizací daňové povinnosti,
2. zaúčtováním dokladu s chybně uvedeným věcným obsahem nebo dokladu neurčitého či dostatečně neoznačeného,
3. neplatností pracovní smlouvy nebo výpovědi připravené pojištěným.⁴

A co si budeme nalhávat, body 1 a 2 budou nejčastějším důvodem pro spor s finančákem. A tím pádem i spor mezi klientem a účetním.

³ <http://olomoucky.denik.cz/zlociny-a-soudy/ucetni-si-preposlala-7-milionu-dostala-pet-let-snizeni-kvuli-nemoci-zamitli-20161019.html> Rozsudek nebyl ke dni vydání této publikace veřejně dostupný.

⁴ VOP ČSOB Pojištění odpovědnosti za újmu způsobenou v souvislosti s poskytováním odborných služeb bit.ly/DanoveSpory1

Zpracování daňového přiznání pro jiné subjekty podnikatelským způsobem nespadá pod živnost „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence.“

Jestliže je pojistná smlouva sjednána k pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s vedením účetnictví, musíte si hodně dobře nastudovat pojistné podmínky.

Jistou naději skýtá právní názor Nejvyššího soudu: pokud k pochybení došlo již v rámci vedení daňové evidence a do daňového přiznání bylo pouze přeneseno, pak lze pojištění v rámci vázané živnosti vztáhnout i na něj.⁵

Co dělat, ať už pojištění jste, nebo nejste? Mějte sakra dobrou smlouvu s klientem!

⁵ Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn 32 Cdo 4092/2014 ze dne 27. 10. 2015.

Problém tupých zbraní

Ve sporu s finančákem si nevystačíte se zdravým rozumem. Pokus o racionální výklad zákona, pokud bude založen jen na vašich pocitech, skončí neúspěchem.

Co funguje? Judikatura, komentářová literatura, vlastní pokyny GFŘ a závěry z koordinačních výborů. V případě DPH je vhodné využít i evropskou úpravu, včetně přímo použitelných nařízení.

Problém, který u účetních vídám, je, že finanční správě pošlou podklady. Pak se snaží rozumně obhájit svůj postoj. A v případě neúspěchu jen pokrčí rameny.

Finanční správa dělá spoustu chyb. Špatně vede kontrolu, špatně doručuje, nehlídá si vývoj judikatury. Zjednodušuje závěry ve svůj prospěch.

Mají výhodu v tom, že jejich živobytí je snazší, když vám něco doměří nebo zadrží. Naopak vaše živobytí je o to složitější. Jenže jen s webem finanční správy a veřejně dostupnými články nevystačíte.

Nemá smysl dlouze vzlykat. Na následujících stránkách vás vybavím slušným arzenálem. Puštěme se do toho.

Odpovědnost vůči klientovi

Smluvní odpovědnost

Že žádnou smlouvu uzavřenou nemáte? Jestli něco pro klienta děláte a ten vám za to platí peníze, zjevně smlouvu uzavřenou máte, byť ne písemnou.

Smlouva je začátek a konec vaší práce pro klienta.

V případě, že máte písemnou smlouvu, je svět jednodušší.

Jste účetní, písemnou smlouvu nemáte a dohodnete se třeba e-mailem na „kompletním vedení účetnictví za paušál 5.000 Kč měsíčně“ a nic víc, k čemu jste vlastně zavázáni a jak odpovídáte?

Je to smlouva o dílo, nebo příkazní smlouva? Dílem se rozumí zhotovení určité věci (i nehmotné), kdežto příkazem je obstarávání určité záležitosti.

U díla vznikne právo na vaši odměnu až ve chvíli, kdy jej předáte. U příkazu stačí vynaložení úsilí. Typickou příkazní smlouvou je zastoupení advokátem. Ten dostane svoje peníze, i když neuspěje. Bez ohledu na výsledek.

Jestliže dodáte dílo vadné, musíte vady odstranit. U příkazu vady výsledku jaksi možné nejsou, jen zanedbání vašich povinností v průběhu plnění.

Pořád nevíte, jestli jste se „kompletním vedením účetnictví“ zavázali předat jednou za rok kompletní účetnictví včetně závěrky, nebo se jen snažit o vedení účetnictví nejlépe jak umíte? Já také ne. Soud rozhodne a garantuji vám, že to nebude jednoduchý proces.

Vedení účetnictví zahrnuje i inventury (jak dokladové, tak fyzické), vedení skladových karet, evidenci majetku. Opravdu to děláte?

Nemít písemnou smlouvu je značně rizikové pro vás. Protože vlastně ani nevíte, k čemu jste smluvně zavázáni. Jestliže máte pojištění, je písemná smlouva často nutnou podmínkou pro plnění ze strany pojišťovny.

Povinnosti nahradit škodu vzniklou porušením smluvní povinnosti⁶ se zprostíte, prokážete-li, že vám ve splnění povinnosti ze smlouvy dočasně nebo trvale zabránila mimořádná nepředvídatelná a nepřekonatelná překážka vzniklá nezávisle na vaší vůli. Překážka vzniklá z vašich osobních poměrů nebo vzniklá až v době, kdy jste byli v prodlení s plněním smluvené povinnosti, vás povinnosti k náhradě nezproští.

Lidsky řečeno, jste v troubě. **Při porušení smluvní povinnosti se vůbec nevyžaduje vaše zavinění.** Nevedli jste sklady? Vaše smůla. Nedělali jste inventury? Smůla. Že v důsledku toho vznikl doměrek? Vaše odpovědnost.

Zvláštní kategorií jsou **smluvní pokuty**. Jestliže není ujednáno nic dalšího, nahrazují náhradu škody z porušení smluvní povinnosti. Proto se k nim vkládá větička „ustanovením o smluvní pokutě není dotčeno právo na náhradu škody“. Smluvní pokutu jste povinni zaplatit bez ohledu na vaše zavinění.

⁶ § 2913 zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

Budete ležet v bezvědomí v nemocnici a ve smlouvě máte, že když nezpracujete podklady pro přiznání, budete platit smluvní pokutu.

Ano, budete platit. I v bezvědomí. Na smluvní pokuty si dávejte velký pozor.

Co do druhu odpovědnosti, daňoví poradci to mají podobně, objektivní odpovědnost bez ohledu na zavinění. Ale na rozdíl od účetních jim způsobenou újmu kryje pojištění.

Mimosmluvní odpovědnost

Základní zásada je, že každý je povinen počínat si při svém konání tak, aby nedošlo k nedůvodné újmě na vlastnictví jiného. To je prevenční povinnost.

Jako účetní nemáte zákonem uložených moc dalších povinností týkajících se smlouvy o vedení účetnictví.

Nezapomeňte ale na profesionální odpovědnost. Kdo se veřejně nebo ve styku s jinou osobou přihlásí k odbornému výkonu jako příslušník určitého povolání nebo stavu, dává tím najevo, že je schopen jednat se znalostí a pečlivostí, která je s jeho povoláním nebo stavem spojena. Jedná-li bez této odborné péče, jde to k jeho tíži.⁷

Jinými slovy, jestliže jste účetní, má se za to, že umíte účtovat. Jestliže jste daňový poradce, umíte daně.

Při porušení zákonné povinnosti se vyžaduje zavinění. Takže úmysl nebo nedbalost. Ale u vašich povinností účetního, které máte ze zákona, platí domněnka nedbalosti.⁸ Je pak na vás, abyste **vy, jako odborník, prokázali, že jste nedbale nejednali.**

Jste na to připraveni?

Hradí se skutečná škoda a ušlý zisk. Hradí se i nemajetková újma, jestliže poškodíte člověka na jeho přirozených právech. Tím máte odčinit jeho duševní útrapy.

⁷ § 5 odst. 1 zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

⁸ § 2912 zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

Mlčenlivost

Abychom si to vyjasnili, mlčet o věcech klienta byste měli vždy. Stejně tak o věcech zaměstnavatele. Jinak se moc dobře žít nebudete.

Ale zákon dává ještě trochu jiné mantinely.

Účetní OSVČ	Účetní zaměstnanec	Daňový poradce	Advokát
Nemá zákonnou povinnost mlčenlivosti.	Nemá zákonnou povinnost mlčenlivosti.	Mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství.	Mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb.

Pro všechny platí, že ve vztahu mezi podnikateli si můžete sjednat mlčenlivost libovolně. Daňový poradce a advokát si smluvně nemohou sjednat mlčenlivost mírnější, než jim ukládá zákon.

Účetní zaměstnanec může být zavázán mlčenlivostí smluvně, ale v pracovním poměru nelze platně sjednat smluvní pokuty za nesplnění povinnosti. Takže účinnost dohody o mlčenlivosti v případě zaměstnance je navázána jen na potenciální škodu, kterou porušením povinnosti způsobí.

Daňový poradce má povinnost zachovávat mlčenlivost i poté, co jí byl zbaven, pokud je to v zájmu klienta.⁹

Advokát má povinnost zachovávat mlčenlivost i poté, co jí byl zbaven, pokud byl zproštěn pod nátlakem nebo v tísní.¹⁰

⁹ § 6 odst. 9 zák. č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ § 21 odst. 2 zák. č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů.

Jak by smlouva s klientem mohla vypadat?

Na tomto místě bych se chtěl vzdát odpovědnosti za následující text vzoru smlouvy. Bohužel to ale podle našeho práva jednostranně nejde, takže mám smůlu. Mimochodem, všechny cedule, kde se píše, jak za odložené věci nikdo neručí, nemají na nic vliv.

Ale stejně, chovejte se opatrně a uzavírané smlouvy s klientem konzultujte s advokátem. Přeci jen situace každého je individuální a vytvořit dokonalý vzor smlouvy není možné.

Následující řádky berte jen jako inspiraci, ne hotovou smlouvu.

I. Předmět smlouvy

Účetní se zavazuje vést účetnictví Klienta a Klient se zavazuje za tyto služby zaplatit dohodnutou částku.

Vedením účetnictví se myslí soustava prací, které směřují ke zhotovení účetních knih a řádné účetní závěrky. Vedení účetnictví zahrnuje zejména zpracovávání prvotních účetních dokladů, účetních knih, účetní závěrky, mzdové agendy a přípravu podkladů pro daňové přiznání, vše v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem smlouvy není provádění inventarizace a podání daňových tvrzení, ani materiální přezkum dokladů

předaných Klientem k plnění závazků podle smlouvy. Klient má povinnost poskytovat součinnost při vedení účetnictví.

Když čtete smlouvu, vždy se zaměřte na předmět smlouvy. Všimněte si sousloví *směřují ke zhotovení*. To znamená, že uzavíráte smlouvu příkazního typu, kde klient platí už za to, že se snažíte právě třeba účetní závěrku zhotovit. Kdyby formulace byla jen *zhotovení účetní závěrky*, vznikl by vám nárok na odměnu až ve chvíli, kdy ji opravdu zhotovíte. A k tomu třeba ani nemusí dojít, když se rozejdete před termínem pro přiznání. Povaha smlouvy by se změnila na smlouvu o dílo, kde se platí, až je dílo hotové.

Dále, účetní nejsou oprávněni poskytovat daňové poradenství. Takže v předmětu smlouvy nemá co dělat podávání daňových přiznání za klienta. Můžete maximálně připravovat podklady pro přiznání a klient by si měl přiznání zkontrolovat a podat sám.

II. Trvání smlouvy

Smlouva se uzavírá na dobu neurčitou.

Účetní má právo odstoupit od této smlouvy, dojde-li k narušení důvěry mezi Účetní a Klientem, nebo neposkytne-li Klient potřebnou součinnost.

Z praktických důvodů není špatné zvolit smlouvu na dobu neurčitou. I když to ve smlouvě napsané nebudete mít, platí zákonné ustanovení o výpovědi smluv uzavřených na dobu neurčitou. „Zavazuje-li smlouva ujednaná na dobu neurčitou alespoň jednu stranu k nepřetržité nebo opakované činnosti, anebo zavazuje-li alespoň jednu stranu takovou činnost str-

pět, lze závazek zrušit ke konci kalendářního čtvrtletí výpovědí podanou alespoň tři měsíce předem.¹¹

Druhý odstavec je velmi praktický a kopíruje oprávnění daňových poradců. Kdykoli dojde ke ztrátě důvěry mezi klientem a účetní, je to dobrý důvod, proč už nespolutracovat. Stejně tak, jestliže vám klient soustavně dodává pozdě doklady nebo neúplné podklady. Volba je ale na vás.

III. Výše odměny

Varianta 1: Za vedení účetnictví náleží Účetní 5000,- Kč měsíčně.

Varianta 2: Za každou zaúčtovanou položku účetního deníku za kalendářní měsíc náleží Účetní 20,- Kč.

Stanovení odměny je velmi individuální. Pokud si nesjednáte splatnost, bude 30 dní od obdržení faktury.¹²

IV. Odpovědnost za škodu

Odpovědnost za škodu vzniklou v souvislosti s realizací této smlouvy se sjednává tak, že Účetní odpovídá za škodu, kterou zavinil.

Právo na náhradu škody Klientovi se omezuje do výše odměny obdržené Účetní za provedené práce.

¹¹ § 1999 odst. 1 zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

¹² § 1963 odst. 1 zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Je-li obsahem vzájemného závazku podnikatelů povinnost dodat zboží nebo službu za úplatu, je cena splatná, aniž je zapotřebí výzvy k placení, do třiceti dnů ode dne, kdy byla dlužníku doručena faktura nebo jiná výzva podobné povahy, anebo ode dne obdržení zboží nebo služby, podle toho, který z těchto dnů nastal později.

Nezapomínejte, že v obchodněprávních vztazích můžete odpovídat i za škodu, která nevznikne vaším zaviněním. Proto je vhodné režim změnit tak, abyste odpovídali jen za zaviněné jednání (ať už úmyslně, nebo nedbalostně).

Druhý odstavec limituje náhradu škody do výše odměny. Takže byste neměli klientovi platit nikdy víc, než on historicky zaplatil vám. Pak se nestane, že dostanete za účetnictví 1.000 Kč měsíčně, ale zaplatíte za způsobenou škodu milion.

Tím jsme vyčerpali jádro smlouvy. Zvažte úpravu povinností jak klienta, tak vašich. Do kdy konkrétně se budou předávat podklady? Co ujednat i vaši a klientovu mlčenlivost? Zvažte i smluvní pokuty pro případ porušení povinností.

Ve smlouvě by také neměla chybět doložka zakazující změny jinak než formou písemných dodatků.

Trestní odpovědnost

Zkrácení daně

Abyste se vyhnuli největším problémům, je třeba znát, kde hrozí kriminál.

§ 240 trestního zákoníku; Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

*(1) – Kdo ve větším rozsahu (nad 50.000 Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na **šest měsíců až tři léta** nebo zákazem činnosti.*

Zkrácení daně je **úmyslný trestný** čin. Nelze jej tedy spáchat z nedbalosti. Při zachování rozumné opatrnosti vůči klientovi nemůže ke zkrácení daně dojít.

Účetní a daňoví poradci jsou často v postavení spolupachatele, návodce nebo pomocníka. A je pak docela jedno, že příznání podal jednatel společnosti. Odpovídáte společně s ním.

Je trestné jen lhaní o daních. Zkrácení daně je jistým druhem podvodu. Naproti tomu nezaplacení daně není ve smyslu § 240 TZ trestné.

Jak vidíte, zákonodárce se dlouze rozepisuje v definici, co je zkrácení daně. Pro naše účely je nejpodstatnější, že se jedná

o limit 50.000 Kč. Například u DPH je 50.000 Kč překročeno hned, vždyť stačí jedna faktura.

(2) *Odnětím svobody na **dvě léta až osm let** bude pachatel potrestán,*

*a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně **se dvěma osobami,***

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

*c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu (**nad 500.000 Kč**).*

V druhém odstavci se nalézají kvalifikovaná skutková podstata. Pro vyšší trestní sazbu není potřeba značná škoda, která je ve výši půl milionu. Stačí účetní, daňový poradce a jednatel, kteří si společně trochu zašmelí.

(3) *Odnětím svobody na **pět až deset let** bude pachatel potrestán,*

*a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu (**nad 5.000.000 Kč**), nebo*

b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.

Do třetího odstavce se nechcete dostat. Hrozí vám vysoký trest.

Co je vysoký trest nikde konkrétně specifikováno není, nicméně rozhodovací praxe soudů za hranici považuje 8 let.

A právě hrozba vysokého trestu je důvodem pro **útěkovou vazbu**.¹³ Do vazby opravdu nechcete. Sice nemá být

¹³ Blíže k tomu § 67 zák. č. 141/1961 Sb., trestního řádu.

trestem, ale v případě daňových trestných činů je vazba horší než výkon trestu.

(4) Příprava je trestná.

Od 1. července 2016 je opět trestná příprava. Do té doby byl v režimu trestního zákoníku trestný pouze pokus. Příprava je trestná jen v rámci třetího odstavce, tedy typicky u škody nad 5.000.000 Kč.¹⁴

Příprava znamená už samotné připravování podmínek pro spáchání trestného činu. Přemýšlení o trestném činu není příprava.

Pokus je naproti tomu jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu, ale k dokonání z jakéhokoliv důvodu nedošlo.

Příprava bude spočívat ve vytvoření falešných faktur nebo vytváření struktur pro karuselové podvody.

Pokus je typicky podání lživého daňového přiznání, u kterého bude zahájen postup k odstranění pochybností a daň v přiznané výši nebude vyměřena.

U zkrácení daně je možnost účinné lítosti. To znamená, že dobrovolně napravíte, co jste spáchali. Pozor, dobrovolně to není ani pod hrozbou trestního stíhání, ani když finanční úřad sám započte přeplatek na jiné dani.

¹⁴ Musí se jednat o potenciální spáchání zvláště závažného zločinu. § 20 ve spojení s § 14 odst. 3 zák. č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Neodvedení daně

§ 241 trestního zákoníku; Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

V běžném podnikání se trestnost neodvedení daně týká typicky daně z příjmů za zaměstnance, sociálního a zdravotního pojištění. I když je ve skutkové podstatě zmíněn plátce, netýká se plátce DPH.

Neodvedení výše uvedeného je trestné samo o sobě. Nejde o podání lživého přiznání, stačí nezaplatit státu.

S tím se pojí zvláštní účinná lítost.

Jestliže zaplatíte do vyhlášení rozsudku, trestnost zaniká.

Praní špinavých peněz

Nebo lépe řečeno legalizace výnosů z trestné činnosti.¹⁵ Podstatou je zastírání původu majetku získaného trestným činem nebo jako odměna za něj.

Trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti lze spáchat i z nedbalosti, což tvoří samostatnou skutkovou podstatu.¹⁶ A to je průser.

Znáte jako účetní svoje povinnosti podle zákona proti praní špinavých peněz? Ne?

Nedodržíte je, váš klient peníze vypere, vy si toho ani nevšimnete. A právě jste sami spáchali trestný čin. A to jen účtujete kavárnu nebo z gangsterských filmů oblíbenou restauraci.

Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu vám vřele doporučuji ke studiu.¹⁷ Povinnými osobami jsou mimo jiné vždy auditor, daňový poradce a účetní.¹⁸ Samozřejmě i samotné porušení povinností může být potrestáno pokutou ve správním řízení.

Musíte provádět identifikaci klienta. A to včetně kontroly plné moci a ověření podoby na průkazu. Každý iracionální

¹⁵ § 216 zák. č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ § 217 tamtéž.

¹⁷ Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ § 2 odst. 1, písm. e) tamtéž.

obchod nebo obchod, na který by váš klient zjevně neměl mít prostředky, máte hlásit.

Zjistí-li povinná osoba v souvislosti se svou činností podezřelý obchod, oznámí to Ministerstvu financí bez zbytečného odkladu, nejpozději do 5 kalendářních dnů ode dne zjištění podezřelého obchodu.¹⁹ Daňoví poradci hlásí podezřelé obchody namísto Ministerstva financí své komoře. Stejně tak advokáti.

¹⁹ § 18 odst. 1 zák. č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

Nepřekážení a neoznámení trestného činu

Nepřekážení trestného činu zkrácení daně²⁰ ve třetím odstavci (zejména při škodě nad 5.000.000 Kč) bylo do 30. 6. 2016 trestným činem.

Vzhledem ke změně trestního zákoníku v souvislosti s trestností přípravy zkrácení daně ve třetím odstavci došlo k vynechání zkrácení daně z výčtu trestných činů, které máte překázat.

Není trestné ani nepřekážení neodvedení daně.

Takže jestli jste nepřekázali spáchání zkrácení daně před 30. červnem 2016, teď už můžete být v klidu. K překážení trestného činu byl povinný i advokát nebo daňový poradce bez ohledu na zákonnou mlčenlivost.

Vzhledem k retroaktivitě v trestním právu, která je vždy ve prospěch pachatele, už nejste potrestatelní.

Nepřekážení trestného činu legalizace výnosů z trestné činnosti ve čtvrtém odstavci (prospěch nad 5.000.000 Kč) je trestné, a to s trestní sazbou až tři léta. Překážení trestného činu se nejlépe činí oznámením na policii nebo státnímu zástupci.

Co se týče neoznámení trestného činu²¹ zkrácení daně, o kterém jste se dozvěděli, zkrácení daně nebylo nikdy ve výčtu. Takže když se dozvíte, že klient spáchal zkrácení

²⁰ § 367 zák. č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ § 368 tamtéž.

daně, nemusíte jej udávat. A to ani jako účetní. To samé platí pro legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Základy trestního procesu

Prošetřování > Obvinění > Obžaloba > Rozsudek

Finanční úřad má podle trestního řádu oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Začne **prošetřování**.

V praxi bude u daňového klienta provedena daňová kontrola, zjistí se, že odpočty uplatnil na základě falešných dokladů nebo dokladů sice formálně v pořádku, ale bez jediného reálného plnění.

Finanční úřad předá policii své poznatky a relevantní část daňového spisu.

Typicky vám přijde výzva k podání vysvětlení.²² Vždy se musíte dostavit, byť byste na místě využili svého práva nevypovídat. Teď je také ten správný okamžik, abyste vyhledali právní pomoc.

Ve výzvě by měl být i konkrétní předmět podání vysvětlení. Občas ale policie mlží a napíše jen „Zkrácení daně”.

U podání vysvětlení nejste v pozici obviněného, takže nemáte obhájce. Máte ale právo na právní pomoc, takže advokát může být u podání vysvětlení s vámi a může vám objasňovat vaše procesní práva a povinnosti.

Právo mlčet?²³ Máte. Někdy.

1. Jestliže jde o **zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti**.

²² § 158 odst. 7 zák. č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

²³ § 158 odst. 8 zák. č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Platí tedy u daňových poradců, advokátů, auditorů a jejich zaměstnanců. Účetní nemají žádnou zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti.

2. Pokud způsobíte nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým.

U podání vysvětlení ani výsledku nemusíte nijak policii dokládat, že byste si způsobili nebezpečí stíhání. Je na policii, aby odůvodnila případnou pokutu, kterou vám uloží za odepření výpovědi.

Ve fázi prošetřování neexistuje žádný racionální důvod, proč byste měli vypovídat. Nezapomeňte, že můžete spáchat trestný čin i jako pomocník nebo spolupachatel.

V případě, že policie nazná, že trestný čin byl pravděpodobně spáchán, dojde k zahájení trestního stíhání.²⁴ Od té chvíle máte postavení **obviněného**, včetně práva na obhajobu.

Bude probíhat váš výslech. Tam máte vždy právo nevypovídat. Co do výslechů svědků máte právo se všech účastnit. Jestli jste si nenašli advokáta u podání vysvětlení, tak teď je nejvyšší čas.

Následuje **obžaloba**. Pokud výsledky vyšetřování dostatečně odůvodňují postavení obviněného před soud, státní zástupce podá obžalobu. Tím začíná teprve část trestního řízení, která se vede před soudem. Do té doby je těžiště veškeré práce na policii a státním zástupci.

Soud věc projedná a vynese **rozsudek**. Máte vždy možnost odvolání, což je řádný opravný prostředek. To znamená,

²⁴ § 160 a § 32, 33 tamtéž.

že rozsudek nenabude právní moci až do chvíle, než o věci rozhodne odvolací soud. Do doby nabytí právní moci jste nevinní. Jakmile rozhodne odvolací soud ve váš neprospěch, okamžikem vynesení rozhodnutí se jedná o pravomocné rozhodnutí.

I v případě negativního výsledku u odvolacího soudu máte stále možnost podat dovolání k Nejvyššímu soudu. A jestliže neuspějete ani tam, můžete zkusit ústavní stížnost. Statistická úspěšnost u těchto instancí je ale velmi nízká.

Procesním prostředkem je i **vazba**²⁵, o které jsem se již okrajově zmínil. Vzít do vazby nelze za trestný čin, u něhož horní hranice trestu odnětí svobody nepřevyšuje dvě léta. Zkrácení daně začíná na třech letech, takže pozor, vazba je možná i u zkrácení daně ve výši 50.000 Kč. I když to není rozhodně běžné, jinak by byly vazební věznice přeplněné.

Pro vazbu je důvod, jestliže z vašeho jednání vyplývá obava, že:

1. uprchnete nebo se budete skrývat, abyste se trestnímu stíhání nebo trestu vyhnuli. Zejména nemáte-li stálé bydliště anebo hrozí-li vysoký trest.

Tento důvod je typický u zkrácení daně nad 5.000.000 Kč kvůli vysokému hrozícímu trestu.

2. budete působit na dosud nevyslechnuté svědky nebo spoluobviněné nebo jinak mařit objasňování skutečností závažných pro trestní stíhání, nebo

Pozor na komunikaci s (ex)klientem v průběhu trestního řízení. Doporučuji maximální opatrnost.

²⁵ § 67 zák. č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

3. že budete opakovat trestnou činnost, pro kterou jste stíhán, dokonáte trestný čin, o který se pokusil, nebo vykoná trestný čin, který jste připravoval nebo kterým jste hrozil.

Tento důvod se využívá u vyšetřování karuselových podvodů a složitějších struktur, kde hrozí, že byste nadále páchali trestnou činností. Jakmile jste ve vazbě a fakticky vám podnikání skončí, důvod opadne. Bohužel se tak stane, i když vaše podnikání bylo legální. Protože v době rozhodování o vazbě se neřeší, jestli jste něco spáchali.

Na závěr dvě věci:

1. Dávejte si pozor, co povídáte do telefonu.
2. Počítejte s tím, že vše, co napíšete do e-mailu, facebooku, nebo na Skype, policie dostane.

Nařídít **odposlech** je možné u zločinnů s horní hranicí nejméně osm let. V případě zkrácení daně se tak jedná o 500.000 Kč nebo společné jednání tří osob. To není moc. Obzvlášť jestli uvážíte, že jednotlivá zdaňovací období se mohou počítat jako pokračující trestný čin. A tři osoby jsou jednatel, účetní a daňový poradce.

Policie si může vyžádat **vaši e-mailovou komunikaci** a podobně. A také to dělá. Zde není dán žádný spodní limit, takže uvažte, jestli vše, co píšete klientovi, je rozumné.

Součinnost vůči policii a trestnímu soudu

Vaše povinnosti jsou přesně zrcadlové k právu nevyprávět. Takže máte povinnost vyprávět, nic nezamlčovat a předat veškeré vyžádané podklady, jestliže tím nezpůsobíte nebezpečí trestního stíhání sobě nebo nejste vázáni zákonnou mlčenlivostí. Musíte vypovědět úplnou pravdu a nic nezamlčet.²⁶

Právnícké a fyzické osoby jsou povinny bez zbytečného odkladu, a nestanoví-li zvláštní předpis jinak, i bez úplaty vyhovovat dožadáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů.²⁷

Přečetli jste si příběhy v úvodu? Jestliže policie obvinila vašeho klienta, kterému jste vedli účetnictví, nebezpečí trestního stíhání vám rozhodně hrozit může.

Mlčte, sežeňte si advokáta a bez porady s ním žádné dokumenty, doklady ani informace nevydávejte.

Jestliže jste účetní a podávali jste za klienta přiznání, jste to vy, kdo je podepsaný pod přiznáním. Bez rozmyslu nespouštějte.

Jestliže jste daňový poradce, který podával přiznání, platí pro vás to samé co pro účetní. Navíc kontaktujte Komoru daňových poradců.

Promluvit můžete vždy. Ale co vyslovíte, už zpět nevezmete. I když bude procesně vaše podání vysvětlení před

²⁶ § 101 zák. č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ § 8 tamtéž.

obviněním dále nepoužitelné. Policisté to slyšeli, státní zástupce uvidí a soudce také. Není nic horšího než přijít k případu, kde už na sebe účetní nebo daňový poradce stihl všechno prozradit.

Daňový proces

Začneme optimisticky. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.²⁸

Až budete od svého správce daně držet v ruce zprávu o daňové kontrole, optimismus vás přejde.

Daňový proces je boj.

Důkazní břemeno jen na vaší straně. Snaha správce daně o maximální inkaso je zjevná. A často, i když už objektivně nemáte čím prokazovat dále, je požadováno další prokazování skutečností. Snaha zadržovat nadměrné odpočty co nejdéle. Zjevně vadné zajišťovací příkazy, proti kterým není efektivní obrany.

Když řídíte stát jako firmu, platí stejná pravidla. Cash is king.

Pro klienta je zase ekonomicky nejlepší neplatit vůbec žádné daně. Když se na to nepříjde.

Máme tady dva problémy.

1. Často se na to přijde rychle.
2. Účetní a poradci jsou tlačeni až na tu hranu, kde nejsou schopni klientovi racionálně vysvětlit, proč se daň odvést musí.

Začneme s první částí. Jak se na to přijde?

Daně se kontrolují až překvapivě racionálně.

²⁸ § 1 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Čím vyšší je předmětná daň, tím spíše je volen přísnější a formálnější postup. Například u metodiky „Kombajn“²⁹, která souvisí s kontrolním hlášením u DPH jsou úrovně postupu při zjištění nesrovnalostí tři:

Přiznání s daní do 50.000 Kč	Nejdříve pokus o neformální ověření, poté zahájení postupu k odstranění pochybností.
50.000 – 250.000 Kč	Každý FÚ si nastaví podle kapacitních podmínek sám.
nad 250.000 Kč	Rovnou se zahájí postup k odstranění pochybností.

Čím více je daňový subjekt rizikový, tím spíše je volen formálnější postup. Rizikovost subjektu se odvíjí například od výše jeho daňových povinností, komunikativnosti, virtuálního sídla, informací o zapojení do podezřelých transakcí nebo podnětů třetích stran.

A druhá část je o tanci na hraně nože. Vysvětlovat totiž musíte nejen klientovi, ale hlavně finančáku.

V rámci daňového procesu je možné vůči správci daně činit tři skupiny úkonů:

1. skutková tvrzení,
2. navrhování důkazů,
3. právní hodnocení.

²⁹ Taktické postupy k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení, GŘ, str. 2.

Všechny postupně probereme, abyste získali přehled a výhodu. Důležité je chápat strukturu, protože není možné v jakékoli publikaci obsáhnout všechny daňové předpisy.

Skutková tvrzení

Daňové tvrzení je něco jiného než skutkové tvrzení. Daňové tvrzení zahrnuje daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování.

Daňové přiznání vyplníte tak, že vezmete **skutková tvrzení** svého klienta, důkazy k nim, právně je sami zhodnotíte a dospějete k nějakým číslům daně. To je proces autoaplikace, typický pro daňové právo. Do daňového přiznání ale vyplňujete i skutková tvrzení. Třeba kolik činily vaše výnosy v daném roce.

Příklad skutkového tvrzení? „Koupil jsem automobil pro ekonomické účely.“ Aby bylo dostatečně konkrétní, přidáme ještě datum, dodavatele, konkrétní předmět.

Dokazovat se bude podle toho, pro jakou daň důkaz potřebujeme. Pro DPH budeme potřebovat daňový doklad a cokoli, co osvědčí, že auto skutečně dodal daný dodavatel. Smlouvu, předávací protokol. Převod auta je koneckonců zaznamenán v registru.

Pak teprve bude následovat vaše právní hodnocení. Jestli má klient nárok na odpočet DPH.

Proč se tím vůbec zabývám? Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, **tvrzení daňového subjektu** nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

Dokazování

Dokazování se může zdát úplně intuitivní. Ale není.

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.³⁰

Zároveň platí, že úředník nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve, když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně.³¹

Co často berní úředníci nechápou, je rozložení důkazního břemene.

Správce daně **musí dokázat**:³²

1. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
2. skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.

Typický způsob, jak si správce daně představuje vyvrácení věrohodnosti listin – daňových dokladů – je, že ten, kdo listinu vystavil, je pro finanční úřad nekontaktní, a proto je listina nevěrohodná. Což do značné míry vychází z poměrně

³⁰ § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Plenární náleží Ústavního soudu Pl.ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996.

³² A další § 92 odst. 5 daňového řádu – oznámení písemností, skutečnosti rozhodné pro užití domněnky nebo fikce, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

přísné judikatury NSS ohledně prokazování nároku na odpocet DPH, který finanční úřady ještě neoprávněně rozšiřují.

Daňových subjektů se zastal až Ústavní soud:³³

Správce daně poté co zjistil, že doklad byl vystaven nekontaktním subjektem, měl jasno. To přeci znamená, že zboží dodatelem dodáno nebylo a daňový subjekt má smůlu. Dodavatel nekomunikoval a nepodával daňová přiznání.

Drobný problém byl totiž v tom, že jednatel dodavatelské společnosti si dovolil zemřít.

To nezajímalo ani finanční správu, ani soudy, včetně často racionálního Nejvyššího správního soudu. Ten dokonce zaperlil: “Skutečnost, že jediný společník a jednatel společnosti JUWO v průběhu vytykácího řízení zemřel, nemůže jít k tíži správce daně a finančního ředitelství.”

Až Ústavní soud měl dostatek rozumu, aby naznal, že to naopak nelze přičítat daňovému subjektu, který nepředpokládanou situaci nezavinil. Při své obchodní činnosti přiměřeně eliminoval možné riziko vyplývající z obchodních vztahů, neboť jednal s existujícím subjektem, zapsaným v obchodním rejstříku. Měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku, živnostenský list i osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty. Vystavené daňové doklady formálně splňovaly náležitosti zákona o DPH.

Často se nám v praxi sporů o DPH stává, že finanční úřad nazná, že jste neunesli důkazní břemeno. Ale přitom ani neprovedl všechny navržené důkazy. Vždyť komu by se chtělo vyslýchat desítky svědků?

³³ Nález Ústavního soudu III. ÚS 2096/07 ze dne 28. 5. 2009.

Jestliže finanční úřad trvá na rozhodnutí z důvodu nenesení důkazního břemene ve váš neprospěch, musí nejdříve provést všechny navržené důkazy.³⁴

Co může sloužit jako důkazní prostředek? Vše, co umožní zjistit skutečný stav a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Zákon demonstrativně vyjmenovává: tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Důkazní prostředek nesmí být získán v rozporu se zákonem.³⁵

Je samozřejmě možné, že správce daně sám některé důkazní prostředky aktivně vyhledá. Musí vzít v úvahu i ty důkazy, které svědčí ve prospěch žalobce. Nesmí užít selektivně pouze těch, které potvrzují tu skutkovou verzi, kterou má za pravdivou správce daně.³⁶

Navíc, podaří-li se daňovému subjektu tvrzené skutečnosti prokázat, a předpokládá-li hodnověrné důkazy pro svá tvrzení, avšak správce daně takové důkazy nehodlá přijmout – je na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené nejsou sto obstat.³⁷

Správce daně je oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku. Rozhodně ale nemůže předem hodnotit přínos navržené výpovědi.

³⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 40/2009-65 ze dne 13. 4. 2010.

³⁵ § 93 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 210/2005-89 ze dne 10. 8. 2006.

³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 31/2005-98 ze dne 26. 2. 2007.

Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.³⁸

K dokazování přidávám další judikaturu, která je často ze strany správce daně ignorována.

Musí být jasné, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoliv, a na základě jakých důkazů tak hodnotí. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, ale zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit.³⁹

Mohou na vás být kladeny pouze rozumné, tj. reálně splnitelné nároky při dokazování, přičemž rozumnost, resp. splnitelnost požadavku se nutně odvíjí od konkrétní situace, která ovlivní nároky na druh a charakter jednotlivých důkazů.⁴⁰

Objektivně není možné, aby daňový subjekt prokázal, že doložil veškeré dokumenty a listiny. (...) Na takový požadavek by daňový subjekt reagoval pouze tvrzením, že do evidence skutečně zahrnul veškerá plnění.⁴¹

Obchodní zástupci se při jednání obvykle neprokazují plnou mocí. Pokud je na vyžádání předložena kopie plné moci, nebývá úředně ověřena. Pokud se osoba představí jako zástupce dodavatele a předloží vizitku, nebývá zvykem volat

³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 79/2012-34 ze dne 19. 12. 2014.

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 25/2007-121 ze dne 14. 2. 2008.

⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Afs 29/2009-92 ze dne 16. 7. 2009.

⁴¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 63/2009-102 ze dne 11. 8. 2009.

do společnosti a ověřovat si, zda má skutečně právo zastupovat při obchodním jednání.⁴² To vše můžete použít, když správce daně bude mít pochybnosti o tom, kdo vám dodal zboží.

Daňově neuznatelná je pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování.⁴³

⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 44/2011-103 ze dne 27. 1. 2012.

⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 147/2006-70 ze dne 25. 5. 2007.

Právní hodnocení

Jestliže správce daně přezkoumává vaše daňové tvrzení, právní hodnocení je obsaženo v jeho odůvodnění případného rozhodnutí. Správce musí uvést důvody výroku rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami.⁴⁴

Jestliže se dokazuje, správce daně musí uvést, které skutečnosti má za prokazané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.⁴⁵

Je zcela nedostatečné pouze uvést skutková zjištění spolu s výčtem důkazních prostředků a následně obecně konstatovat, že důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyslovit konečný závěr.⁴⁶

Zjištění skutkového stavu je nezbytné pro jeho následné podřazení pod právní normu. Zjištěný skutkový stav k vydání rozhodnutí nepostačuje. Je třeba provést hodnocení po právní stránce.

V rámci právního hodnocení je povinností správce daně přiblížit zákonem blíže neupravené definice (neurčité právní pojmy). Teprve poté lze hovořit o přezkoumatelné úvaze správce daně, opravňující jej vydat konečné rozhodnutí.⁴⁷

⁴⁴ § 102, odst 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁵ § 102, odst 4 tamtéž.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 8/2007-64 ze dne 22. 2. 2007.

⁴⁷ LICHNOVSKÝ, O. § 102 [Obsah rozhodnutí]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 412.

Koncentrace řízení

Právní hodnocení z vaší strany můžete provádět kdykoli. A měnit jej. Co měnit nejde, jsou v určitých chvílích skutková tvrzení. A v určité chvíli v procesu nemůžete už navrhnout ani nové důkazy.

Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Po uplynutí této lhůty se k návrhům nových důkazů nepřihlíží.⁴⁸

Takže pozor, v případě odvolání je možné uvádět nové důkazy jen do konce lhůty pro vyjádření k provedenému dokazování.

Jak je tomu v případě správní žaloby?

Správní soudnictví není pokračováním správního řízení a určité skutečnosti je možné posuzovat nově až zde. To potvrzuje například usnesení rozšířeného senátu NSS⁴⁹ zdůrazňující skutečnost, že žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné s tím, že tomu nebrání ani skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.

⁴⁸ § 115 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁹ Usnesení Nejvyššího správního soudu 7 Afs 54/2007 ze dne 26. srpna 2008.

Ani to ale neznamená, že byste si mohli záměrně schovávat všechny relevantní skutečnosti až pro soud a nevznášet je před finanční správou. Tím by byl relativizován smysl podmínky vyčerpání řádných opravných prostředků pro uplatnění soudní žaloby, pokud by v rámci správního řízení nebylo možné posoudit všechny s případem související skutečnosti.⁵⁰

Poslední záchranou je kasační stížnost. Jedná se i mimořádný opravný prostředek, kterým napadáte rozhodnutí správního soudu. Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.⁵¹ To znamená, že „dovolávat“ se k Nejvyššímu správnímu soudu můžete jen na základě toho, co jste už uvedli ve správní žalobě. Jinými slovy, jestli předáte advokátovi řízení až ve fázi, kdy má být podána kasační stížnost, bývá už pozdě. Protože nemůže uplatnit důvody, které jste neuplatnili vy.

⁵⁰ K tomu blíže JEMELKA L., M. PODHRÁZKÝ, M., VETEŠNÍK P., a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, 1162 s., str. 567 an.

⁵¹ § 104 odst. 4 zák. č. 150/2002 Sb. soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Judikatura

Zdá se, že aplikace judikatury je intuitivní. Vždyť na tom nic není.

Vezmete konkrétní rozhodnutí soudu, které se hodí pro vaši věc, zkopírujete pár vět a argumentace je hotová. Podobný pocit má často i správce daně.

Jak je to ale doopravdy? Kdy se nemusím rozhodnutím řídit?

A jak naopak přesvědčit správce daně, že moje verze je ta správnější?

Judikatura není zákon. Je závazná jen někdy

Daňové řízení ovládá zásada zákonnosti. Správci daně nezbývá nic jiného, než postupovat při správě daní v souladu se zákony. Zároveň nesmí dělat nic, co mu zákon neukládá.

Judikatura není zákon, kromě pár nálezů Ústavního soudu nemá zákonnou závaznost. Je jen výsledkem rozhodovací činnosti soudů.

Judikatura je v kontinentálním smyslu zdrojem, který by měl soudce, a tím spíše berní úředník použít, aby jeho rozhodnutí bylo racionální a konzistentní s právem.

Sankcí za nepoužití judikatury je, že rozhodnutí může a mělo by být v instančním postupu zrušeno.⁵²

V souvislosti se závazností judikatury se užívá pojmu ustálené judikatury.⁵³ Pro závaznost se vyžaduje mnohost rozhodnutí, které si vzájemně neodporují.

Jednotlivé rozhodnutí tak typicky nemá obecnou závaznost.

Ale má jistou přesvědčivost a aby bylo rozhodování berních úředníků racionální, musí se s ním vypořádat.

Velkou chybou je zaměňovat právní větu rozhodnutí s rozhodnutím samotným, nebo dokonce judikaturou.

Co čtete v článcích a publikacích jsou právní věty. Stejně tak v komentářové literatuře. Výňatky ze soudních rozhod-

⁵² KÜHN, Zdeněk, Michal BOBEK a Radim POLČÁK, ed. *Judikatura a právní argumentace: teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*. Praha: Auditorium, 2006. str. 10.

⁵³ Tamtéž str. 33.

nutí, často dokonce zjednodušené a přeformulované. Pouhé právní věty závazné nejsou a nemohou být.

Judikatura může být závazná jen v obdobných věcech. Je proto nutné zjistit, čeho se rozhodnutí týkalo.

Jestliže je váš případ úplně jiný, není dost dobře možné aplikovat judikaturu z odlišné věci. Bez další úvahy není moc chytré používat jen z kontextu vytržené právní věty.

Co je právní věta? Jaký byl celý příběh? Nebylo rozhodnutí překonáno?

Použití 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 (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku“.⁵⁴

Krásná právní věta. Obecný závěr z posouzení zcela konkrétní věci.

Všichni vaši klienti si mohou oddechnout. Bez konkrétního podezření nemůže správce daně zahájit daňovou kontrolu. Paráda.

Rozhodl tak přece Ústavní soud už v roce 2008. Jak je možné, že to správci daně ignorují? Nespravedlnost! Nebo byla soudkyně Eliška Wagnerová úplně mimo?

Problém je, že musíte soudní rozhodnutí číst celé. V konkrétní věci byl protokol o zahájení daňové kontroly sepsán 20. prosince, pár dní před Vánocemi, deset dní před koncem prekluzivní lhůty k vyměření daně.

Do protokolu byly činěny vpisky rukou. A ve výsledku šlo o daň ve výši 13.080,- Kč. Ale především šlo o princip.

⁵⁴ Nález Ústavního soudu I.ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008.

Správce daně tehdy neměl nic, co by nasvědčovalo ne-správné výši přiznané daně.

Jednalo se jen o šikanu ze strany úřadu.

A v dané věci rozhodl Ústavní soud tak, že přiznal daňo-vému subjektu ochranu. V konkrétní věci, za konkrétních okolností.

Finanční správa odůvodnění rozhodnutí obecně nepřijala. Namátkové kontroly pokračovaly dál. A někteří se ptali, pro-boha, proč? Ignorujete Ústavní soud!

Když sestoupíme z právníckého obláčku neomylnosti, vy-světlení je jednoduché.

Soudce vždy rozhoduje v konkrétní věci a nemůže dohléd-nout důsledků svého rozhodnutí ve všech možných přípa-dech.

Pozdější rozhodnutí pléna (tj. všech ústavních soudců) Ústavního soudu uvádí: „Za porušení těchto principů ... ne-lze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ... bez konkrétními skutečnostmi podlože-ného podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“⁵⁵

Čemu má člověk věřit? Není to jednoduché, když si nejdý-znamnější soud v zemi protiřečí.

V druhé věci, o které rozhodovalo plénum soudu, byl ve spisu dokonce i podnět k zahájení kontroly. Obě věci byly skutkově odlišné, takže je logický i odlišný závěr.

Šikanóznost, o kterou šlo v prvním případě, chyběla.

⁵⁵ Plenární nález Ústavního soudu Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011.

Ale první nález v sobě obsahoval obecné závěry, které nebyly zamýšlené. A plénum Ústavního soudu je od toho, aby právní závěry sjednocovalo. Tak to udělalo.

Pozor také na odlišení usnesení, rozsudků a nálezů (ty jsou u Ústavního soudu). Usnesení se zpravidla vydává, když nejsou splněny formální náležitosti pro to, aby se soud věci vůbec meritorně zabýval.

To znamená, že se vůbec neřeší celý příběh, ale zkoumá jen pár formálních aspektů. Pak je logické, že odůvodnění usnesení nemusí být co do věci samotné příliš zdařilé a zpracované.

Naopak rozsudek nebo nález vždy řeší i samotnou podstatu případu, celý příběh. A má proto větší váhu.

Při práci s judikaturou řešte 4 otázky:

1. Je můj případ skutkově podobný jako ten, co byl rozhodovaný?
2. Neexistuje pozdější rozhodnutí téhož soudu, kde by byl jiný názor?
3. Neexistuje rozhodnutí vyššího soudu nebo většího senátu, kde by byl jiný názor?
4. Jestliže mám před sebou pouhé usnesení, a ne rozsudek, neexistuje rozsudek s jiným názorem?

Jinak můžete být překvapeni. A naopak, když budete vědět, proč je soudní rozhodnutí, kterým argumentuje finančník, ve vaší věci nepoužitelné, vyhrajete.

Co se týče vyhledávání judikatury, Nejvyšší soud, Nejvyšší správní soud i Ústavní soud mají na svých stránkách vyhledávače. Od věci nejsou ani sbírky judikatury, které se pro jednotlivé daňové problémy dají pořídit.

Další tipy pro boj

Neformální kontakt s daňovým subjektem

Je jasné, že co do četnosti „kontroly“ vedou neformální postupy správce daně. Volání, e-maily. Pro praxi je dobré vědět, jaká práva a povinnosti se s neformálním klábosením pojí.

Na druhé straně telefonu nebo klávesnice je také jen člověk. Je jen na vás, jestli chcete mít dobré vztahy s konkrétními lidmi v rámci správy daní, nebo dáte přednost formálním postupům. Neformální přístup bývá mnohdy rychlejší se stejným výsledkem. V případě dalšího sporu se vystavujete riziku, že vydáte víc informací, než byste nutně museli.

1. Může mi vůbec správce daně něco neformálně psát nebo volat?

Ano, může. Jedná se o součást vyhledávací činnosti. Při vyhledávací činnosti by měl správce daně postupovat prioritně v součinnosti s vámi.

2. Co když se odmítnu neformálně bavit?

Bude využito formálního postupu – zahájení místního šetření, postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Zároveň bude daňový subjekt hodnocen jako méně spolupracující.

3. Dá se použít to, co neformálně sdělím, jako důkaz?

Ano, jako důkaz lze použít vše co nebylo získáno v rozporu s právním předpisem. V rámci postupů při správě daní ještě nelze použít jako důkaz vysvětlení podle § 79 DŘ. K vysvětlení se může přistoupit jen pokud jej nelze získat podle jiného postupu. Proto se v praxi také příliš nevyužívá.

Nedá se použít zvukový záznam pořízený správcem daně bez vašeho souhlasu.

Cokoli řeknete bude použito proti vám.

I v té nejmizernější kriminálce z prostředí amerických padouchů dostane pachatel rychlé a stručné poučení o právech. V daňové praxi bývá tento úkon odbyt nenápadnou otázkou: „Poučení vám vytisknu?“ následované hustě popsanými listy s poučením, které stejně nikdo opravdu nemá na místě šanci přečíst a vstřebat. Tady to podepište.

Povinnosti lze ukládat jen na základě zákona

Daň nelze uložit na základě ničeho jiného než zákona. Nelze. Nejde. Ne. Zároveň žádnou právní povinnost nemůže stát uložit člověku jinak, než na základě zákona. Povinnosti nemohou být uloženy ve vyhláškách, D-pokynech, ani pokynech k podání přiznání nebo hlášení. Podzákonné předpisy mohou nanejvýš konkretizovat již zákonem uložené povinnosti. Tečka.

Jak je to ale s pokyny D? Jedná se o interní normativní instrukci správce daně. Zjednodušeně rozkaz svého nadřízeného, který je správce daně povinen uposlechnout. Závazný je ale zákon, tak jak je to s předností?

Správce daně je D-pokynem vázán. Nemůže se od něj odchýlit, jen proto že má vlastní „správnější“ názor. Daňový subjekt se může vždy dovolávat aplikace D-pokynu ve svůj prospěch.⁵⁶

Naopak od D-pokynu se správce daně musí odchýlit, jestliže je zákon pro daňový subjekt příznivější.⁵⁷

Správce daně se tak může odchýlit od jakéhokoli interního pokynu jen v případě, že to bude příznivější pro vás. Naopak se nemůže odchýlit ve váš neprospěch, ani kdyby byl pokyn v rozporu se zněním zákona.

⁵⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 AfS 107/2008 ze dne 5. 11. 2008.

⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 AfS 3/2005 ze dne 25. 10. 2006.

Máte právo mlčet a nic nedokazovat

Spíše než poučení o tom, že za určitých podmínek nemusíte tvrdit a dokazovat zhora nic, se vám spíše dostane poučení, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních [§ 92 DŘ]. To nepochybně ano. Co se ale stane, když to daňový subjekt neprokáže? Jaká je za to sankce?

Univerzální sankcí svého druhu je stanovení daně podle pomůcek.⁵⁸ Jestliže nelze stanovit daň na základě dokazování, může správce daně stanovit daň sám, a to zpravidla tak, že srovná daň podobného subjektu s tou vaší a rozdíl doměří. Za neunesení důkazního břemene by tak měla hrozit sankce v podobě stanovení daně obdobné, jak měla být stanovena řádně. To je sankce za neunesení břemene důkazního.

Jestliže je možné na základě dokazování stanovit daň, správce daně má takovou povinnost. I kdyby přetrvávaly jisté pochybnosti.

Může daňovému subjektu uložit správce daně pořádkovou pokutu za nepředložení požadovaných důkazů? Nikdy.

Předložit správci daně dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení je ve vlastním zájmu daňového subjektu. Pokud na tuto možnost, danou mu zákonem, rezignuje, vystavuje se riziku, že daň mu bude stanovena podle pomůcek. Nelze jej však ke splnění tohoto požadavku správce daně mocensky donutit.⁵⁹

⁵⁸ § 98 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁹ Rosudek Nejvyššího správního soudu 1 Aps 6/2008 ze dne 27. 8. 2008.

Jestli se ale rozhodnete nic neprokazovat, pozor na trestněprávní aspekty daní. K tomu zalistujte na předchozí kapitoly publikace.

Mějte stejně informací jako finančák

Můžete nahlížet do spisu, žádat informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím a také nahlížet do daňové informační schránky. Využijte toho.

Proč nahlížet do spisu?

1. Dozvíte se přesně to, z čeho správce daně může vycházet. Co není ve spise, jako by nebylo. Jestli zastupujete klienta, je docela dobře možné, že správce daně ví víc, než vám klient řekl. Tuto výhodu mu nenechávejte.

2. Občas získáte i vzácné informace. Co si správce daně ve spise podtrhl, zvýraznil, opoznámkoval? Často se takové vpisky objevují. To samé platí i pro soudní spisy. Pak lépe víte, na co se argumentačně a důkazně připravit.

Svobodný přístup k informacím

Získávání informací od správce daně prostřednictvím zákona o svobodném přístupu k informacím je kapitolou samou pro sebe.

1. Do sporu o delegaci místní příslušnosti by se mohlo hodit, v kolika případech správce daně rozhodoval minulý rok ve srovnání s nynějším. Proč najednou rozhoduje jinak? Vždyť máte základní právo, aby s každým bylo zacházeno stejně.

2. Hádáte se o odpočet DPH. Správce daně zmíní, že jen postupuje podle metodiky. Tak si ji vyžádejte! Alespoň lépe rozeberete, kde metodika neodpovídá zákonu.

Taková žádost může být zjevně užitečným nástrojem. Co je lepší zbraň proti finančáku než jeho vlastní metodika, na kterou máte právo?⁶⁰

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 As 107/2011 ze dne 19. 10. 2011.

Další zdroje

Doporučuji si sehnat slušnou literaturu. Obzvlášť komentářovou.

Finanční úřady koneckonců čerpají z úplně stejných komentářů, které si můžete koupit také. Nebo si zařídte alespoň vstup do knihovny. Když jde o vaše živobytí ve sporu, má to smysl.

K daňovému řádu je to komentář ***Daňový řád*** vydaný Wolters Kluwer, nebo menší komentář od C. H. Beck.

Pro hledání judikatury v rámci daňového procesu doporučuji publikaci ***Daňový proces – Judikatura*** k problémovým situacím, vydal Anag.

Co do trestních aspektů doporučuji ***Daňové trestné činy***, vydavatelství Aleš Čeněk.

A konečně co do vztahu odpovědnosti mezi klientem a vámi knihu ***Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti***, od Wolters Kluwer.

Jestli nemáte ASPI, Codexis, ani Beck Online, doporučuji pro práci se zákony používat zakonyprolidi.cz.

Postup k odstranění pochybností

Kdo by neznal postup k odstranění pochybností (POP) zejména u DPH. V roce 2013 připadalo v Praze při správě DPH 10 postupů k odstranění pochybností na jednu daňovou kontrolu. V roce 2014 to bylo 15.

Jedná se o faktické přezkoumání daňového tvrzení ještě před vyměřením daně. POP tedy není možné zahájit u daně, která byla již vyměřena. Vzhledem k existenci konkludentního vyměření je ale pro vnějšího pozorovatele velmi těžké hraniční okamžik určit.⁶¹

POP lze použít jen v případech, když má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení.⁶²

Konkrétní pochybnosti musí být už před vydáním výzvy k odstranění pochybností.

POP má být krátký. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou a správce daně ho využívá pouze v případech, kdy nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností.⁶³ Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, tento proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly.

⁶¹ § 140 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

⁶² § 89 tamtéž.

⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 174/2014 – 27 ze dne 28. 1. 2015.

Zkusíme to prakticky. Výzvu jsem záměrně zkrátil a vynechal některé její podstatné náležitosti. Pro vzdělávací účely nám to zatím bude stačit.

V Ý Z V A

k odstranění pochybností

Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 26.09.2016 za srpen 2016, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť uplatňujete nadměrný odpočet ve výši 250 000,- Kč.

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), Vás správce daně

v y z ý v á ,

k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Prokažte, že uplatňujete nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu č. FA0001 a FA0002 v souladu s ust. § 72 a následujícími ustanoveními zákona o DPH a že toto přijaté zdanitelné plnění bylo, resp. bude použito, a jakým způsobem, pro uskutečnění Vaší ekonomické činnosti.

Lhůta pro odstranění uvedených pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Zjevná vada této výzvy spočívá v absolutní neurčitosti pochybností.

Jak by tomu bylo, kdyby ve výzvě bylo uvedené *protože částka vykázaného nadměrného odpočtu se značně odlišuje*

od daňové povinnosti, kterou běžně přiznáváte. Alternativou používanou finanční správou je z dlouhodobého hlediska Vaše přijatá zdanitelná plnění výrazně převyšují Vaše skutečně zdanitelná plnění. Podle výkladu NSS by to už bylo dostatečné.⁶⁴

Jak byste se bránili? Jak byste bránili klienta?

První, co vás musí napadnout, je podání stížnosti. Proti výzvě k odstranění pochybností se nelze odvolat, stížnost ale podat lze.⁶⁵ To většinou stačí a příslušný pracovník správce daně dostane vysvětleno, jak má správně napsat výzvu. V případě, že by ani stížnost nevedla k nápravě, přichází v úvahu prošetření způsobu vyřízení stížnosti a pak žaloba ve správním soudnictví a vyslovení nezákonnosti zásahu správního orgánu.

Zároveň byste mohli požádat o prodloužení lhůty. Správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejdě-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.

Když podáte žádost o prodloužení ve stejný den, kdy vám přijde výzva k odstranění pochybností, musí vám v případě první žádosti finančák prodloužit o to, co zbývá. Takže na dvojnásobek.⁶⁶ Často dodatečný čas pomůže klientovi předat vám všechny podstatné informace.

⁶⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 219/2014-52 ze dne 17. 9. 2015.

⁶⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 10 Afs 40/2015-36 ze dne 11. 6. 2015.

⁶⁶ § 36 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Co dál? V rámci komunikace se správcem daně jste mu již zjevně poskytli faktury FA0001 a FA0002. Projděte si, jestli splňují formální náležitosti. Jestli ano, ujasněte si průběh obchodního případu. Ten byste měli být schopni vždy bez trhlin popsat.⁶⁷

Typicky ve výzvě dostanete „nápovědu“, čím máte pochybnosti odstranit. Finanční úřad vám to ale nikdy nemůže nadiktovat.

V případě DPH to bývá:

1. daňové doklady a evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o DPH,
2. originály veškerých daňových dokladů a dalších důkazních prostředků, které se vztahují k předloženým dokladům, zvláště smlouvy, objednávky, zakázkové listy, dodací listy, předávací, přebírací či zjišťovací protokoly, kartu majetku,
3. doklady o úhradě zdanitelných plnění (bankovní výpisy atd.),
4. veškeré důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v příznání.

Výčtem správce daně nejste vázáni, nicméně v rámci dalšího jednání se jedná o vodítko, co po vás bude požadováno, abyste unesli důkazní břemeno.

Dospěje-li správce daně k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani tak nelze rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu.⁶⁸

⁶⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 AfS 233/2014-26 ze dne 19. 7. 2015.

⁶⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012.

Samotné předložení, po formální stránce bezvadného daňového dokladu, nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně; vždy musí být v první řadě fakticky prokázáno existující zdanitelné plnění. Prokázat skutečnou existenci zdanitelného plnění není způsobila ani samotná smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.⁶⁹ Finanční úřady toto rozhodnutí citují se zvláštní oblibou a vykládají jej tak, že předložená smlouva nikdy neprokazuje faktické plnění. A vlastně k ní ani nepřihlíží. To je chyba.

V souzené věci šlo o dodávky zboží, ke kterým nikdo nevedl skladové karty a důkazy o převzetí zboží (předávací protokoly) k datu uvedenému na předmětných dokladech nebyly doloženy. Při práci s judikaturou opravdu dávejte pozor, čím se soud zabýval.

Samotná smlouva faktické plnění někdy osvědčit může. Například, když v ní bude uvedeno, že dodání zboží proběhlo již před uzavřením písemné smlouvy, a písemně pouze konkretizujete podmínky již proběhlého obchodu. Také typicky ke smlouvě budou náležet předávací protokoly. Ty už faktické plnění jsou schopné prokázat.

⁶⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 10/2007 ze dne 16. 8. 2007.

Daňová kontrola

Zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola je zahájena až prvním faktickým úkolem správce daně vůči daňovému subjektu, kterým se začne prověřovat daňový základ.⁷⁰

Jedinou možností zahájení kontroly je **ústní** jednání s daňovým subjektem.⁷¹ O zahájení kontroly se sepisuje protokol a je pak jasné, kterým dnem začala. Tím také vznikají vážné důsledky co do lhůty pro stanovení daně. Dnem zahájení běží nová, tříletá prekluzivní lhůta.

Tady končí naivní představy o daňové kontrole. Že úředník přijde neohlášený, nikdo jej do kanceláře nebo výroby nepustí a stejně bude zahájena daňová kontrola.

Nebude.

Pro tyto případy má finanční správa zvláštní nástroj. Výzvu k zahájení kontroly. Jestliže neumožníte zahájení kontroly, můžete k tomu být vyzváni, abyste do správcem daně určené lhůty od doručení sdělili termín, kdy budete k zahájení daňové kontroly připraveni.⁷² Když ani pak nebudete spolupracovat, kontrola zahájena nebude. Sankcí je stanovení

⁷⁰ § 87 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 69/2005 ze dne 22. 2. 2006.

⁷¹ ZATLOUKAL, Tomáš. 4.2.1 [Způsoby zahájení daňové kontroly]. In: ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2011, s. 45. ISBN 978-80-7400-366-0.

⁷² § 87 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

daně podle pomůcek, ale to jen za podmínky, že správce daně nemá dostatek důkazních prostředků ke stanovení daně dokazováním.

Marným uplynutím lhůty, ve které máte sdělit termín, nastává z pohledu prekluze daně stejný účinek, jako zahájení kontroly. Takže nová tříletá lhůta.

Finanční úřad vás 15. března telefonicky kontaktuje, že následující den, 16. března, se dostaví do prostor vašeho klienta za účelem zahájení kontroly na dani z příjmů, která byla přiznána 3 roky zpátky. Prekluzivní lhůta končí 1. dubna.

Zachovejte klidnou hlavu.

Nespolupracujte, nechte správce daně poslat výzvu k zahájení kontroly, datovou schránku vyberte nejdříve po 10 dnech od původního telefonátu. Pokud správce daně nenajde sakra dobré důvody, proč by měla být lhůta ke sdělení termínu kontroly kratší než 8 dní ode dne doručení⁷³, vyhráli jste.

⁷³ Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. § 32 odst. 2 tamtéž.

Vaše práva a povinnosti

Moc vás prosím, nejdříve si přečtete § 80 až § 90 daňového řádu. Jedná se o zákonnou úpravu daňové kontroly a místního šetření. Při daňové kontrole má totiž správce daně stejná oprávnění jako u místního šetření a k tomu několik dalších.

Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly. Za nesplnění této povinnosti je zákonná sankce v podobě vyměření daně podle pomůcek. V případě nesplnění nehrozí pořádková pokuta.

Když už vám správce daně úspěšně fakticky zahájí kontrolu, následuje pětice významných povinností.⁷⁴

1. Zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly.

Za nesplnění této povinnosti není zvláštní sankce, takže lze uložit pořádkovou pokutu.

2. Poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících vaši činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby.

Za nesplnění této povinnosti není zvláštní sankce, takže lze uložit pořádkovou pokutu.

3. Předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

⁷⁴ § 86 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

V případě neunesení důkazního břemene je sankcí doměření daně nebo stanovení daně podle pomůcek. Za to, že nepředložíte nějaký důkaz vyžadovaný správcem daně, vám nemůže být uložena pořádková pokuta.

4. Umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti.

Za nesplnění této povinnosti není zvláštní sankce, takže lze uložit pořádkovou pokutu.

5. Nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.

Opět, jedná se neunesení důkazního břemene, bez možnosti sankce pořádkovou pokutou.

Z toho plyne vaše hlavní právo – mlčet. A dokazovat, jak uznáte za vhodné. Přirozeně máte právo vyvracet pochybnosti vyjádřené finančákem.

Dalším právem je být účasten jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti.⁷⁵ Stejně tak být účasten u všech výsledků svědků nebo znalců. A můžete jim i klást otázky.⁷⁶

Další významné právo je navrhování důkazních prostředků, které nemáte sami k dispozici.⁷⁷ Mohlo by vám při kontrole pomoci účetnictví vašich odběratelů nebo dodavatelů? Interní záznamy o dopravě vaší logistické společnosti? Finanční úřad si je může vyžádat a v rámci spolupráce je má i dostat. Na rozdíl od vás.

⁷⁵ § 86 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁶ § 95 a 96 tamtéž.

⁷⁷ § 86 odst. 2, písm. b) tamtéž.

Významným právem je i možnost podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně. Často úřední osoby prostě daňový proces neznají. Třeba si představují dokazování tak, že obchází vaše odběratele a mimoprocesně od jednatelů zjišťují, co se dá. Jestli to chtějí činit, je k tomu určen výslech svědka. U kterého máte právo být.

Obrana v průběhu daňové kontroly

Velmi bude záležet na dani, která je právě kontrolována. Jinak budete uvažovat o kontrole DPH, jinak o daních z příjmů.

U daně z příjmů právnických osob po vás bude správce daně chtít „na seznámenou”⁷⁸:

1. Účtový rozvrh.
2. Hlavní knihu.
3. Rozpis jednotlivých účtů účtového rozvrhu.
4. Seznamy přeúčtování a doučtování.
5. Roční účetní závěrky a zprávy auditora o jejich ověření.
6. Výpisy z obchodního rejstříku a z katastru nemovitostí.
7. Evidence majetku.
8. Inventura fyzická i dokladová (podepsaná).
9. Doklady (pokladní, bankovní, přijaté a vydané faktury).
10. Podklady pro výpočty (např. pro rezervy, ocenění, opravné položky k pohledávkám, k majetku, k zásobám a jiné).
11. Rozpis položek snižujících a zvyšujících základ daně.

⁷⁸ ZATLOUKAL, Tomáš. 6.2 [Fáze shromažďovací]. In: ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2011, s. 110. ISBN 978-80-7400-366-0.

12. Kopie smluv (společenská smlouva, nájemní smlouvy, smlouvy o půjčkách, leasingové smlouvy, smlouvy se spojenými osobami, smlouvy a posudky k penzím).
13. Mzdové listy.

V případě DPH bude správce daně typicky vyžadovat:

1. Daňové doklady a evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o DPH.
2. Originály veškerých daňových dokladů a dalších důkazních prostředků, které se vztahují k předloženým dokladům, zvláště smlouvy, objednávky, zakázkové listy, dodací listy, předávací, přebírací či zjišťovací protokoly, kartu majetku.
3. Doklady o úhradě zdanitelných plnění (bankovní výpisy, atd.).
4. Veškeré důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání.

Jak jste byli již poučeni, jestliže nedoložíte nic, hrozí vám stanovení daně podle pomůcek anebo dokazováním podle toho, co finanční správa může mít k dispozici. Nezapomeňte, že může mít informace z vaší banky ohledně všech transakcí.⁷⁹ A to i mimo zahájenou daňovou kontrolu.

Pasivní přístup ke kontrole, jestliže už byla zahájena, se moc nevyplácí.

⁷⁹ „Banky jsou povinny na vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech.“ § 57 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů

Závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.⁸⁰

Ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné.⁸¹

Tím se dostáváme do závěrečné fáze kontroly, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Můžete si požádat o lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Typicky dostanete 15 dní, takže rovnou můžete požádat o prodloužení, čímž získáte 30 dní na to, abyste našli všechny vady, které správce daně v průběhu kontroly napáchal. A navrhujete doplnění kontrolního zjištění.

Když budete mít dobré argumenty a dostatek štěstí, správce daně přesvědčíte a ten změní výsledek kontrolního zjištění. K tomu máte právo se opět vyjádřit.

Jestliže správce daně nepřesvědčíte, ten výsledek kontrolního zjištění nezmění a už nemáte právo na doplnění.

Správce daně sepíše zprávu o daňové kontrole, tu s vámi projedná a podpisem zprávy daňová kontrola končí.

⁸⁰ Nález Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001.

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu I Afs 55/2005 ze dne 29. 3. 2006.

Jestliže došlo ke kontrolnímu zjištění, na základě kterého bude doměřována daň, stane se tak platebním výměrem a zpráva o daňové kontrole bude jeho odůvodněním.

V praxi nejvýznamnějším prostředkem obrany v průběhu kontroly je stížnost podle § 261 DŘ. Zalistujte dále.

Odvolání

Odvolání je řádný opravný prostředek. To znamená, že se podává před nabytím právní moci rozhodnutí a zároveň odvolací řízení nabytí právní moci brání.

Odvolání nemá odkladný účinek. Ale v případě doměření daně je doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci doměření z moci úřední.

Co zvažte, odvolací orgán může i rozhodnutí zhoršit ve váš neprospěch.⁸²

Odvolání se podává ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, a to u správce daně, který rozhodnutí vydal. Takže jestli před sebou máte platební výměr z FÚ pro hl. m. Prahu, územní pracoviště Praha 1, podáte tamtéž odvolání.

Nejdříve projde kolečkem u téhož správce daně a je možnost autoremedury. Tedy, že územní pracoviště Praha 1 opraví svoje vlastní rozhodnutí.

Pokud správce daně, jehož rozhodnutí napadáte, sám nevyhoví, postoupí odvolání nadřízenému správci daně. Pro finanční úřady je to Odvolací finanční ředitelství.

Odvolání musí obsahovat:⁸³

1. Označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal.
2. Označení odvolatele.

⁸² Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. § 114 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ § 112 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

3. Číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje.
4. Uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
5. Označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání.
6. Návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.

Nezapomeňte na podpis.

V případě, že se vám povede odvolání označit jako dovolání nebo žádost o přezkum, je to vážná chyba, ale nemělo by se nic stát. Správce daně musí podání posuzovat podle skutečného obsahu.

Příklad odvolání

Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 1, Ulice...

Daňový subjekt

XY, s.r.o.

Adresa, DIČ

Zastoupený na základě plné moci

Annou Novákovou, bydlištěm ...

V Praze, 1. listopadu 2016

K č. j. 1111001/11/2000-50000-100000

Odvolání proti platebnímu výměru

Daňovému subjektu byl doručen platební výměr na pokutu za opožděné podání kontrolního hlášení za zdaňovací období měsíce dubna 2016 ze dne 1. 6. 2016, č. j. 1111001/11/2000-50000-100000. Proti tomuto rozhodnutí podávám ve lhůtě odvolání ve smyslu § 109 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, a to v celém rozsahu.

Odvolání odůvodňuji takto:

Nadepsaným platebním výměrem byla daňovému subjektu uložena pokuta podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tuto pokutu lze daňovému subjektu uložit v případě, že podá kontrolní hlášení po stanovené lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván. Příslušnou výzvu k podání kontrolního hlášení vydal správce daně dne 1. 7. 2016, avšak dodnes ji účinně nedoručil.

Dne 1. 6. 2016 byla u správce daně uplatněna generální plná moc. Okamžikem doručení plné moci správci daně nabývá plná moc účinnosti (§ 27 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je od toho okamžiku povinen doručovat písemnosti výhradně zástupci (§ 41 odst. 1 daňového řádu). Je-li správce daně povinen doručovat výhradně zástupci, nelze považovat doručení písemnosti přímo daňovému subjektu za účinné. Správce daně v odůvodnění napadeného platebního výměru uvádí, že doručení výzvy proběhlo podle § 42 daňového řádu, který však nelze použít v situaci, kdy má daňový subjekt zástupce.

Podmínkou k uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je výzva správce daně k podání kontrolního hlášení. Taková výzva však daňovému subjektu nebyla účinně doručena, neboť k nastoupení účinků je nezbytné její řádné doručení, resp. doručení správné osobě; tou je však podle § 41 odst. 1 daňového řádu počínaje dnem 1. 6. 2016 výhradně zástupce daňového subjektu a nelze

pokutu podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty uložit dříve, než by výzva byla doručena i zástupci..

S ohledem na výše uvedené považuje daňový subjekt napadený platební výměr za nesprávný, neboť k jeho vydání v této podobě nebyly splněny zákonem stanovené podmínky. Proto navrhuji, aby správce daně napadený platební výměr zrušil.

XY, s.r.o.
zast. Annou Novákovou

Rozhodnutí o odvolání

Nadřízený správce daně rozhodnutí:

1. změní,
2. zruší a zastaví řízení, nebo
3. odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Odvolací orgán může sám provádět i dokazování. Jen pozor na koncentraci řízení, k důkazům se můžete vyjadřovat a nové navrhopvat jen do konce lhůty, kterou vám stanoví.

Co je podstatné, v odůvodnění rozhodnutí musí být vypořádaný všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.⁸⁴

Nevypořádá-li se se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti.⁸⁵

Na druhou stranu odvolací orgán může také doplnit, resp. upřesnit odůvodnění napadeného rozhodnutí.⁸⁶

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nejde dále odvolat a jediný efektivní prostředek další obrany je žaloba ve správním soudnictví.

84 116 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

85 Rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 10/2011 ze dne 17. 8. 2011.

86 Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 143/2015 ze dne 3. 11. 2015.

Stížnost a ochrana před nečinností

Stížnost podle § 261

Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti:

1. nevhodnému chování jeho úředních osob,
2. proti postupu správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.

Žádný jiný prostředek ochrany typicky nemáte v případě postupů – například místního šetření, postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly. A i kdybyste měli, správce daně vaši stížnost musí posoudit podle skutečného obsahu.

Stížnost musí správce daně vyřídit do 60 dní. Jestliže nejste spokojeni s výsledkem, můžete požádat nadřízeného správce daně (typicky Odvolací finanční ředitelství), aby vyřízení stížnosti prošetřil.

Stížnost při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Nevyřízená stížnost brání ukončení kontroly.

Málem bych zapomněl. Hodit by se vám mohla i interní metodika finanční správy pro řešení stížností. Ke stažení na bit.ly/stiznosti_dr

Příklad stížnosti na postup správce daně

Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu
Územní pracoviště pro Prahu 1, Ulice...

Daňový subjekt
XY, s.r.o.

Adresa, DIČ
Zastoupený na základě plné moci
Annou Novákovou, bydlícím ...

Praze, 15. června 2016
K č. j. 1111001/11/2000-50000-100000

Stížnost na postup správce daně

Dne 1. 6. 2016 byl výše nadepsaný daňový subjekt při ústním jednání seznámen s výsledkem kontrolního zjištění týkajícího se daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a zároveň s ním byla projednána a předložena mu k podpisu zpráva o daňové kontrole.

Dle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) je zpráva o daňové kontrole dokument, který obsahuje informace ohledně zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly spolu s odkazem na protokoly či úřední záznamy osvědčující jednotlivé části daňové kontroly. Dle § 88 odst. 1. písm. e) obsahuje konkrétně i vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění.

Daňová kontrola pod výše uvedeným číslem jednáním, předložená k prozkoumání a podpisu daňovému subjektu dne 1. 6. 2016, však na straně 11/12 a v pokračování na straně 12/12 obsahuje informaci, že daňový subjekt byl 1. 6. 2016 (tedy ve stejný den) seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž zažádal o 30ti denní lhůtu k seznámení se a k vyjádření. I přes souhlas správce daně s poskytnutím lhůty byla následně tato zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem projednána a předložena mu k podpisu.

To však dle § 88 odst. 4 DŘ znamená, že je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. To samotné je v rozporu s ustanovením lhůty pro vyjádření se (a dle zákona taktéž k návrhu na doplnění) k výsledkům kontrolního zjištění.

Uvedený postup správce daně je pochybením a je tak zmatečný a způsobuje obavy týkající se duality rozhodnutí.

Navrhujeme, aby Zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 6. 2016 byla považována toliko za seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění.

XY, s.r.o.
zast. Annou Novákovou

Ochrana před nečinností

Nejdříve doporučuji ke studiu pokyn č. 4 MF – o stanovení lhůt při správě daní. Zjistíte, že odvolací orgán má na změnu rozhodnutí 6 měsíců.

Zároveň zjistíte, že tam, kde je většina průtahů, lhůta stanovená není. A to ani u kontroly, ani u postupu k odstranění pochybností.

Zákon předvídá čtyři důvody:⁸⁷

1. Marně uplynula zákonem stanovená lhůta.
2. Správce daně neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá.
3. Nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo ke shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.
4. Správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení.

Typicky budete za klienta řešit právě zadržování nadměrného odpočtu. Při delší odmlce správce daně doporučuji zvednout telefon a zeptat se, jak to vypadá s dalším postupem. Když se nic neděje, podat podnět nadřízenému správci daně. Nejčastěji Odvolacímu finančnímu ředitelství.

Stane se to, že podřízený správce daně dostane hned druhý den telefon z OFŘ, aby něco udělal. Dosáhnete svého. A OFŘ podnět odloží. Přece nemá smysl kazit statistiky.

⁸⁷ § 38 odst. 1 a 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Příklad podnětu k ochraně před nečinností

Odvolací finanční ředitelství
Územní pracoviště pro Prahu 1, Ulice...

Daňový subjekt
XY, s.r.o.

Adresa, DIČ
Zastoupený na základě plné moci
Annou Novákovou, bydlištěm ...

V Praze, 1. listopadu 2016
K č. j. 1111001/11/2000-50000-100000

Podnět k ochraně před nečinností

Okolnosti předcházející podnětu

Dne 1. ledna 2016 byla daňovému subjektu doručena prostřednictvím datové schránky výzva k odstranění pochybností § 89 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „DŘ“), ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „Výzva“), vydaná Finančním úřadem pro Hl. m. Prahu, územní pracoviště Praha 1, č.j. 1111001/11/2000-50000-100000.

Správce daně vyzval Daňový subjekt, aby v rámci daně z přidané hodnoty za období listopad 2015, odstranil pochybnosti uvedené ve Výzvě.

Výše specifikované výzvě bylo vyhověno vyjádřením k výzvě k odstranění pochybností ze dne 1. 2. 2016, které bylo předáno úřední osobě a stalo se součástí protokolu o ústním jednání č.j. 1111001/11/2000-50000-100002 ze dne 2. 2. 2016.

Odůvodnění podnětu

V dané věci nemá správce daně žádné pochybnosti o skutkovém stavu, otázkou je pouze právní posouzení věci, zda může být i leasingový majetek součástí obchodního majetku ve smyslu zákona o DPH. Nedochozí již k žádnému shromáždění důkazů, ani jakékoli vyhledávací činnosti.

Máme za to, že je naplněno ustanovení § 38 odst. 1, písm. c) daňového řádu, jelikož správce daně, ač shromáždil veškeré potřebné podklady pro rozhodnutí, bezodkladně nerozhodnul. Správce daně dosud nevydal rozhodnutí a daň nevyměřil, a to ani po téměř dvou měsících od shromáždění všech potřebných podkladů.

Od konání tohoto ústního jednání, tedy od 2. 2. 2016, nepodnikl správce daně žádné další úkony vůči daňovému subjektu.

V souladu s výše uvedeným žádáme, aby bylo podřízenému správci daně přikázáno zjednatí nápravy.

XY, s.r.o.
zast. Annou Novákovou

Žaloba ve správním soudnictví

Jestliže uvažujete o podání žaloby proti rozhodnutí finančního úřadu, vyhledejte právní pomoc advokáta, který se na daňové spory zaměřuje.

Neodradil jsem vás? Super. Odvahu mám rád.

Advokátní zastoupení není povinné, takže žalobu může za klienta podat i účetní nebo daňový poradce. Pozor, u Nejvyššího správního soudu už advokátní zastoupení povinné je. Kasační stížnosti se tady ale věnovat nebudu.

Jestliže jste vyčerpali všechny řádné opravné prostředky, je na řadě žaloba.⁸⁸

Žalobu můžete podat, jestliže jste byli na právech zkráceni přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu. V případě doměření daně vlastně vždy.

Lhůta pro podání jsou **dva měsíce** od doručení rozhodnutí.

Žaloba se podává u krajského soudu, poplatek činí 3.000 Kč. když prohrájete, nebudete úřední „protistraně“ platit žádné dodatečné náklady. Naopak když vyhrajete, má správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, povinnost k náhradě nákladů řízení. A tím žíví vašeho advokáta.

⁸⁸ § 65 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů.

Podaná žaloba nemá odkladný účinek, ale soud jej může na vaši žádost přiznat. Což u likvidačního doměrku stojí za zvážení.

Judikatura, která se může hodit

Úplný základ

Upřímně, tohle je nejtěžší část celé publikace. Snažil jsem se vám vysvětlit, že při aplikování judikatury musíte znát celý příběh. A teď nasázím heslovitě právní věty.

Co se dá dělat.

Jestli si myslíte, že daná právní věta by se mohla na váš případ hodit, projděte si vždy celé rozhodnutí. Kontext je důležitý.

Z důvodu úspornosti budu na judikaturu v poznámkách pod čarou v této kapitole odkazovat jen ve zkratkách.

Jdeme na to.

Správce daně musí přihlížet ke všem skutečnostem rozhodným, ať jsou ve prospěch či v neprospěch. *Neznamená to však, že správce daně je apriori povinen vyhledávat za daný subjekt skutečnosti ve prospěch. Pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.*⁸⁹

Když dojde na pomůcky, daní se jen zisk. Ne třeba obrat. *Při určení daně pomůckami je nutné respektovat pravidlo zdanění jen té části finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Správce tedy odhadem zjištěným výnosům přiřadí i poměrnou část nákladů nutných k jejich dosažení.*⁹⁰

⁸⁹ NSS 5 Afs 65/2012-34 ze dne 13. 12. 2013.

⁹⁰ NSS 5 Afs 18/2015-51 ze dne 29. 10. 2015.

Výklad práv a povinností

Správce daně si může vybrat z palety nástrojů, které při vyřizování věci použije. Vybírat ale musí ve váš prospěch. *Pokud se hovoří o nejhodnějších prostředcích k vyřízení věci, mají se tím samozřejmě na mysli prostředky nejhodnější pro uživatele veřejné správy, nikoliv pro správní orgán. Vychází ze zásad a požadavků dobré správy.*⁹¹

Ve veřejném právu je zakázaná analogie ve váš neprospěch. To znamená, že když zákon konkrétní věc neřeší, nelze se inspirovat podobným zákonem v neprospěch daňového subjektu. Vždy jen ve prospěch. Když se nabízí více výkladů, musí správce daně volit ten mírnější. *V případě více výkladů, musí být výkladové metody rovnocenně přesvědčivé. Teprve pak je možné použít výklad mírnější/výkladovou metodu mírnější.*⁹²

*Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Orgány mají obecně povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen, jestliže dané pokyny neodporují zákonu.*⁹³

Finanční správa se často odklání od toho, co si myslí soudy. Protože často názory soudů považuje za nesmysly.

⁹¹ NSS 1 As 30/2008-49 ze dne 11. 9. 2008.

⁹² NSS 2 Afs 109/2005-56 ze dne 24. 10. 2007 a NSS 8 Afs 50/2013-41 ze dne 21. 10. 2014.

⁹³ NSS 8 Afs 3/2005-59 ze dne 25. 10. 2006.

*Finanční správa se ale musí řídit názory Ústavního soudu, jakožto hlavního interpretátora Ústavy.*⁹⁴

Daňové zákony jsou často psány nejednoznačně. Navíc pojmy, které používají, znamenají v obecné řeči něco úplně jiného. *Nelze užít striktně jazykového výkladu, nutné jsou i další výkladové metody – systematická, logická, teleologická, historická.*⁹⁵

*Jestliže zákonodárce na vícero místech právního řádu upraví podobné právní instituty různými způsoby (zejména užije-li různých formulací), je třeba mít zásadně za to, že obsah uvedených právních institutů nemá být identický.*⁹⁶

V šesté směrnici byla dříve úprava společného systému DPH. I nyní je náš zákon o DPH na mnoha místech ne úplně odpovídající unijní úpravě. *Platí, že správný orgán je odpovědný za znalost právních předpisů, šestou směrnicí (právo EU) nevylímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku šesté směrnice.*⁹⁷ Lidsky řečeno to znamená, že když evropská směrnice upravuje věc ve váš prospěch, můžete se dovolávat přímo jí. A může vám být jedno, že český zákon tomu neodpovídá.

Není to nic nového. Stejně jako finančáky jsou zavázány k přímé aplikaci unijního práva i soudy. *V případě ustano-*

⁹⁴ NSS 1 Afs 134/2006-57 ze dne 30. 5. 2007.

⁹⁵ Pl. ÚS 92/06 ze dne 3. 4. 2007, NSS 9 Afs 34/2008-95 ze dne 5. 11. 2008, NSS 8 Afs 103/2007-58 ze dne 31. 3. 2009, NSS 8 Afs 26/2013-78 ze dne 27. 11. 2013, NSS 9 Afs 66/2015-36 ze dne 6. 8. 2015.

⁹⁶ NSS 5 Afs 35/2009-265 ze dne 22. 3. 2011.

⁹⁷ NSS 1 Afs 48/2012-39 ze dne 14. 6. 2012.

*vení vnitrostátního práva, které spadá do rozsahu působnosti práva Unie, o němž se vnitrostátní soud domnívá, že je neslučitelné s uvedenou zásadou, je uvedený soud povinen toto ustanovení nepoužít. Nejedná se přitom o povinnost, která je adresována pouze soudům, ale o povinnost, jež váže všechny orgány členského státu.*⁹⁸

Jestli uvažujete o ústavních limitech daní, asi vás zklamou. Limit je docela vysoko. *Daně a poplatky představují v zásadě přípustný zásah do vlastnického práva jedince. Pokutu lze považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou.*⁹⁹

Finanční správa nemůže libovolně rozhodovat o výši pokut. V daném případě šlo o vyměření pokuty za opožděnou registraci. *I daňové penále musí odpovídat principu proporcionality a umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby.*¹⁰⁰

⁹⁸ NSS 5 Afs 62/2012-36 ze dne 29. 4. 2013, obdobně i 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9. 7. 2015.

⁹⁹ Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002.

¹⁰⁰ NSS 2 Afs 159/2005-43 ze dne 22. 2. 2007.

Zásada součinnosti

Máte tu drzost navrhnout finančáku, aby opatřil důkazy ve váš prospěch? Jestli je může opatřit, musí. *Nezpůsobit daňového subjektu opatřit na podporu svých tvrzení potřebné údaje nevyvolává přechod důkazního břemene na správce daně. Na druhé straně by bylo popřením zásady součinnosti, kdyby správce daně a priori odmítl být daňovému subjektu nápomocen při opatřování.*¹⁰¹

Na druhou stranu to neznamená, že ze své vlastní iniciativy bude finanční správa vyhledávat důkazy ve váš prospěch. *Je věci daňového subjektu využít práva být přítomen daňové kontrole a být informován o celém průběhu a veškerých zjištěních. Správce daně není povinen za daňový subjekt dohledávat důkazy, ani jej vést přímějším způsobem k dokazování. Zásada spolupráce neznamená povinnost správce daně nahrazovat vlastní činnost daňového subjektu.*¹⁰²

V dalším případě šlo o výkup kovových palet, kde ze své aktivity správce daně identifikoval a vyslechl 16 osob. Nejvyšší správní soud přisvědčil, že se správce daně snažil dostatečně. *Neprokáže-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil, a v konkrétním případě není možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nelze takto uplatňované výdaje považovat za daňově uznatelné.*¹⁰³

¹⁰¹ NSS 8 Afs 105/2005-59 ze dne 23. 8. 2007.

¹⁰² NSS 5 Afs 44/2007-68 ze dne 15. 2. 2008.

¹⁰³ NSS 5 Afs 117/2014-44 ze dne 26. 3. 2015.

Dokazování

U dokazování cítím, že je největší rozdíl mezi tím, jak jej intuitivně jednotliví pracovníci finanční správy vedou, a tím, jak má vypadat. *Dokazování je racionální myšlenkový proces odpovídající požadavkům formální logiky. Důkazy se hodnotí každý jednotlivě a ve vzájemné souvislosti.*¹⁰⁴

Hodnocení důkazů nemůže spočívat jen v tom, že správce daně v bodech opíše, jaké listiny jste založili do spisu. S důkazy musí pracovat a hodnotit je. Stejně tak u svědeckých výpovědí není možné jen nekriticky přepsat obsah sdělení.¹⁰⁵

Když se budete bavit se zástupci finanční správy, budou vám tvrdit, jak vždy chtějí stanovit správnou daň. Že je to věc osobní cti. Na druhou stranu princip je jasný. My se snažíme platit co nejméně daní. Oni se snaží získat do rozpočtu co nejvíce.

*Je v rozporu se zásadami oficiality, vyhledávací a materiální pravdy, pokud jsou v napadeném rozhodnutí vyzdvižena zejména ta skutková zjištění, která byla k tíži, zatímco ta, která mu prospívala, případně ta, z nichž nebylo možno učinit závěry žádné, jsou buď zcela přehlížena, anebo vykládana v neprospěch.*¹⁰⁶

Určitě se s tím setkáváte. Finanční úřad vidí sebemenší rozpory ve vašem vyjádření. Vaši svědci jsou totálně nevěrohodní, protože nejsou schopni přesně říct, co se konkrétní

¹⁰⁴ NSS 2 Afs 116/2008-63 ze dne 9. 10. 2009.

¹⁰⁵ NSS 8 Afs 22/2010-55 ze dne 24. 8. 2010.

¹⁰⁶ NSS 2 Afs 56/2012-34 ze dne 6. 12. 2013.

den před šesti lety stalo. Ale když přijde tvrzení od zaměstnance, kterého jste vyhodili, je stoprocentně důvěryhodné.

Časté je odmítnutí svědecké výpovědi s poukazem na to, že svědek je obchodně spojen s vámi nebo s klientem. Už předem nemůže být důvěryhodný. Tak ho vůbec nevyslechneme. To je chyba. *Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl.*¹⁰⁷

To rozhodně neznamená, že by všechny důkazy musely být vyhodnoceny stejně. Správce daně má právo nejprve samostatně posoudit předpokládanou věrohodnost, váhu a relevanci důkazů, a i případně je vyloučit ze svého rozhodování.¹⁰⁸

Stalo se, že stejný znalecký posudek finančák v jednom roce zohlednil ve prospěch daňového subjektu, a druhý rok k němu zase nepřihlédl. *Je nepřípustné, aby tentýž důkazní prostředek byl správcem daně ve dvou naprosto totožných případech hodnocen odlišným způsobem.*¹⁰⁹

S tím souvisí, že váš důkazní návrh není možné odmítnout jen proto, že je v rozporu s jiným, dříve získaným důkazem.¹¹⁰ To se stalo v případě, že zahraniční partner podle

¹⁰⁷ NSS 8 Afs 40/2009-65 ze dne 13. 4. 2010.

¹⁰⁸ NSS 8 Afs 78/2012-45 ze dne 9. 12. 2014.

¹⁰⁹ NSS 1 Afs 99/2012-52 ze dne 13. 3. 2013.

¹¹⁰ NSS 8 Afs 79/2012-34 ze dne 19. 12. 2014.

veřejně dostupné evidenci k DPH zaregistrovaný nebyl, ale doložil potvrzení svého finančního úřadu, že registrovaný je.

Když něco neprokážete v kontrole za jedno období, ještě to neznamená, že to neprokážete v dalším. Každé zdaňovací období se posuzuje zvlášť a není možné z jednoho do druhého přesouvat závěry.¹¹¹

Rozhodnutí k vypořádání se s navrhovanými důkazy a odůvodnění, proč nebylo přihlédnuto k důkazům, jsou velmi častá.¹¹²

Máte pro finančák nekontaktního dodavatele? To je problém. Pak to v praxi vypadá, že vše, co o transakci doložíte, jako by nebylo. Nebo alespoň finanční správa má ten pocit. V jednom případě bylo *potvrzeno, že předmětný materiál existoval, daňový subjekt jej nakoupil a dále prodal*. Akorát dodavatel nebyl kontaktní. Následoval návrh výsledku jednatele jako svědka. A finančák se moc nesnažil. Předvolánku zaslal jen na jednu adresu, i když v obchodním rejstříku byla další. *Správce daně nevyužil veškeré dostupné informace a možnosti ke zjištění místa pobytu a nevyužil ani postupu dle § 100 odst. 2 daňového řádu.*¹¹³ Jinými slovy, vy ani nemusíte vědět, kde dotyčný svědek bydlí. Finanční správa se má snažit jeho adresu najít.

¹¹¹ NSS 5 Afs 11/2013-63 ze dne 29. 11. 2013.

¹¹² NSS 7 Afs 130/2006-75 ze dne 31. 5. 2007, NSS 8 Afs 91/2006-163 ze dne 25. 9. 2007, NSS 7 Afs 37/2007-66 ze dne 4. 7. 2008, NSS 5 Afs 5/2008-75 ze dne 28. 7. 2008, NSS 7 Afs 65/2011-91 ze dne 14. 6. 2012, NSS 2 Afs 83/2012-48 ze dne 9. 6. 2014, NSS 5 Afs 61/2015-52 ze dne 29. 10. 2015.

¹¹³ NSS 5 Afs 180/2014-21 ze dne 7. 8. 2015.

Předvídatelnost a rovnost

Jako daňový subjekt máte právo legitimně očekávat, že finanční úřady budou ve skutkově a právně srovnatelných případech rozhodovat stejně.¹¹⁴ Jedná se o projev rovnosti mezi námi.

Na druhou stranu, legitimní očekávání vám není nic platné, když vědomě porušujete zákon. *Zásady ochrany legitimního očekávání se nemůže dovolávat osoba, která se dopustila zjevného porušení platné právní úpravy.*¹¹⁵

Jestli přemýšlíte, že všechny vaše daňově uznatelné náklady z pohledu daně z příjmů musí být automaticky daňově uznatelné z pohledu daně z přidané hodnoty, jste na omylu. *Pokud je s vámi vedeno více daňových řízení za stejná zdaňovací období, tak se rozhodně nejedná o skutkově shodné či podobné případy. Jakákoli skutková zjištění či předložený důkaz může mít, a má, v řízeních o odlišných daních naprosto rozdílnou váhu.*¹¹⁶

¹¹⁴ NSS 7 As 29/2007-56 ze dne 27. 9.2007.

¹¹⁵ NSS 6 Afs 156/2014-47 ze dne 11. 12. 2014, NSS 3 Afs 136/2014-34 ze dne 20. 5. 2015.

¹¹⁶ NSS 7 Afs 61/2012-37 ze dne 16. 5. 2013.

Švarcsystém

Švarcsystém je vedle opávněnosti odpočtu DPH daňová stálice. Předně, ať vám bude finančák tvrdit co chce, důkazní břemeno ohledně prokázání švarcsystému, je na něm. *Pokud se finanční orgány domnívají, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly. Povinností finančního orgánu je tedy uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá tvrzení opírají.*¹¹⁷

I vztah mezi obchodním zástupcem a společností nemusí nutně vykazovat dostatečně znaky závislé činnosti. Je třeba respektovat svobodu stran závazku, tedy i skutečnost, že strany podrobí svůj vztah výhodnějšímu daňovému režimu.¹¹⁸

Pomocné stavební práce vykonávané zpravidla (ukrajinskými) pracovníky na stavbách na základě smluv o dílo, uzavřených buď přímo s těmito pracovníky nebo s jejich zaměstnavateli (dodavateli subjektu), nelze kvalifikovat jako závislou činnost.

Správce daně tedy nebyl oprávněn subjektu daň z příjmů fyzických osob vyměřit.¹¹⁹

¹¹⁷ NSS 5 Afs 141/2006-82 ze dne 17. 1. 2008.

¹¹⁸ NSS 6 Afs 84/2014-39 ze dne 1. 4. 2015.

¹¹⁹ NSS 8 Afs 30/2006-59 ze dne 13. 7. 2007.

Smlouvy o dílo byly automaticky bez přerušeni prodloužovány.

Ovšem ani to, že se jedná o vztah trvajici povahy, ještě bez dalšího neznamena, že se nutně musí jednat o závislou činnost. Je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikaji vztahy trvajici povahy. Aby mohla být činnost považována za závislou, musí být vztah podřízenosti založen přímo. Významné jsou hlavně okolnosti uzavření smlouvy. Musíme se ptát, jestli nedošlo k donucení k uzavření obchodního vztahu.¹²⁰ Naopak výkon práce „na živnost“ může mít své racionální důvody na obou stranách.

Obecně se dá říci, že dlouhodobost je červený praporek pro správce daně. Proto jsme na hraně. *Při rozhodování o posouzení závislé činnosti je nutné vycházet z materiálního hlediska a není tedy rozhodné, na jakém formálním právním základě je tato činnost vykonávána. Definiční prvek závislosti bude dán zejména povahou činnosti (práce na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, bude-li se jednat o činnost dlouhodobou.*¹²¹

Pozor na fakturaci do vlastní společnosti. Jestli se bude jednat o práci pro společnost, typicky se zdaní jako závislá činnost. *Vykonává-li společník s.r.o. činnost, jež může mít jinak charakter samostatné výdělečné činnosti, a podléhat tak zdanění podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP, pak se na základě fikce stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) téhož zákona příjem z této činnosti považuje pro daňové účely za příjem*

¹²⁰ NSS 1 Afs 124/2009-75 ze dne 13. 4. 2010.

¹²¹ NSS 8 Afs 46/2006-57 ze dne 18. 9. 2007.

ze závislé činnosti.¹²² Ale každé pravidlo má své výjimky. *Je vyloučeno paušální podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost jako závislé činnosti.*¹²³ Tak opatrně. Jestli společník stejné služby v rámci vlastní živnosti poskytuje za stejných podmínek i ostatním subjektům, můžete se z fikce závislé činnosti dostat.¹²⁴

Jednatel úmyslně uzavřel pro společnost nevýhodnou smlouvu o dílo, za což byl i trestně odsouzen. Společnost se o platnost smlouvy i soudila a tvrdila, že ji považuje za neplatnou. Finančnímu úřadu ale ke štěstí stačilo, že měl před sebou uzavřenou smlouvu a bez dalšího doměřil daň z částky, která podle smlouvy měla společnosti náležet. To ale nejde. Finanční správa se musí zabývat skutečným obsahem smlouvy i ve váš prospěch. *Úřady pochybily již v tom, že při hodnocení platnosti smlouvy o dílo považovaly za podstatné pouze (formální) projevy vůle stran, aniž by dále vedly úvahy o tom, zda a případně proč se nejednalo o další udržování simulovaného formálně právního stavu. Měly tedy posuzovat smlouvu o dílo v kontextu celého případu. Samotná trestněprávní kvalifikace jednání sice pro daňové řízení podstatná není, avšak posouzení, s jakým skutečným úmyslem tento jednatel uzavřel smlouvu o dílo, je pro závěry o její platnosti naopak stěžejní.*¹²⁵ Další

¹²² NSS 8 Afs 203/2014-49 ze dne 30. 7. 2015.

¹²³ NSS 2 Afs 32/2010-102 ze dne 2. 9. 2010.

¹²⁴ NSS 2 Afs 77/2013-69 ze dne 2. 10. 2015.

¹²⁵ NSS 2 Afs 169/2015-56 ze dne 21. 10. 2015.

rozhodnutí k řešení zastřenému stavu a nutnosti braní v úvahu zejména skutečného obsahu uvádím v poznámce.¹²⁶

¹²⁶ NSS 2 Afs 65/2007-169 ze dne 19. 7. 2007, II. ÚS 1584/07 ze dne 11. 3. 2010, NSS 1 Afs 33/2012-26 ze dne 15. 8. 2012, IV. ÚS 2218/12 ze dne 5. 12. 2012.

Formální aspekty daní a jejich placení

Některé daně jsou vybudované čistě na formalismu. Rozzum v tom nehledejte. Příkladem je silniční daň nebo daň z nemovitých věcí. *Postup, kdy správce vychází z formálního stavu zápisů v registru (silničních vozidel), nelze označit za přepjatý formalismus. Silniční daň je totiž vybudována právě na formálním stavu zápisu v registru silničních vozidel, jak je u majetkových daní obvyklé.*¹²⁷

Stejně tak občas nehledejte logiku v placení daní. Rozhodně platí, že stát si rád vezme i peníze, které mu nedlužíte. Když už tedy tak moc chcete zaplatit. *Pokud povinnost plátce splnil jiný poplatník, nejedná se o dvojí zdanění a subjekty navíc měly možnost požádat příslušného správce daně o vrácení.*¹²⁸

Na druhou stranu, když má jít o sankce, není jedno, že daň byla ve výsledku zaplacená. *Daňové předpisy neponechávají na vůli plátce či poplatníka, který z nich daň, resp. zálohu na daň odvede. Správce daně nemůže přihlížet k tomu, jestli byla v mezidobí byla uhrazena poplatníkem místo plátce. Došlo by k popření právní úpravy, neboť by bylo ponecháno na vůli plátce, zda své povinnosti splní, či zda příjmy vyplatí poplatníkovi a ponechá na něm, zda daň sám odvede.*¹²⁹

¹²⁷ NSS 1 Afs 54/2012-40 ze dne 15. 8. 2012.

¹²⁸ III. ÚS 697/07 ze dne 14. 2. 2008.

¹²⁹ NSS 9 Afs 106/2007-81 ze dne 19. 6. 2008.

Zásada neveřejnosti

Daňové řízení je neveřejné. To většinou nečiní žádné potíže v prvním stupni. Ale co v odvolacím řízení? Nemůže se stát, že byste byli vyloučeni z projednávání vlastní věci. *Daňový řád v žádném ze svých ustanovení neukládá povinnost odvolacímu orgánu nařídit ve věci jednání. Máte právo být přítomni a klást otázky tehdy, pokud se provádí výslech svědka, a to i mimo rámec daňové kontroly, tedy i v odvolacím řízení. Odvolací orgán však není povinen nařizovat ústní jednání, pokud k tomu není žádný konkrétní důvod.*¹³⁰

Na druhou stranu, jestliže odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování vůbec neprovádí, případně přihlédne k listinným důkazům, které již znáte, protože jste je sami předložili, neděje se nic špatně, když jednání nařízeno nebude.¹³¹

¹³⁰ NSS 8 Afs 27/2005-88 ze dne 18. 9. 2007.

¹³¹ NSS 5 Afs 30/2005-58 ze dne 31. 1. 2007.

Zneužití práva

Na konec jsem si nechal opravdovou lahůdku. Daně je možné ukládat jen na základě zákona. A jestliže jsou pochybnosti o výkladu zákona, má se v daních použít ten mírnější.

No dobře. Ale určitě jste už slyšeli o zneužití práva. Odhlášení výplaty starobního důchodu kvůli daňové slevě na jeden jediný den? Jasně zneužití práva! Tedy tak povídal finančák předtím, než bylo diskriminační ustanovení zrušeno Ústavním soudem. Zneužití práva je zvláštní institut. U přísně formálního daňového práva dává totiž možnost vyplňovat mezery na poslední chvíli. Poslední obrana před přílišnou kreativitou.

Máte nějaké korunové dluhopisy z roku 2012? Díky zaokrouhlení dolů jsou efektivně bez zdanění. A co když těch dluhopisů má jedna osoba zhruba za miliardu a půl, od jedné společnosti, která je ani nepotřebovala vydat? Mohlo by to být zneužití práva, kdyby ty samé dluhopisy nevydala i Česká republika. A držitel dluhopisů nebyl náhodou ministr financí. Pokrytecké. Trochu.

Co na to říká rozhodovací praxe soudů?

Ke zneužití práva dochází v případě splnění dvou kumulativních podmínek.

První podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. To je docela srozumitelné. Jednoduše vaše počínání slouží jen ke snížení daňové zátěže. Druhá spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních

předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.¹³² Ta druhá podmínka už moc srozumitelná není. Lépe se pochopí na příkladech. A ano, je to jen o pocitu.

Zneužití práva prokazuje správce daně.¹³³

Otázka DPH a kolotočových podvodů. Na počátku řetězce stojí nekontaktní daňový subjekt, který daň neodvede, vyvážející subjekt však přesto v souladu s doslovným zněním zákona může odpočet uplatnit. *Takové jednání je však v naprostém rozporu s účelem odpočtu DPH, kterým je realizace principu neutrality. Stát by takto měl „vracet“ daň, která nikdy do státního rozpočtu odvedena nebyla. Takové sítě představují zneužití práva. Je nutné zohlednit i skutečnost, že daňové právo může mít zcela odlišná kritéria pro kvalifikaci právních jednání než právo civilní; plnohodnotné účinky může například mít i absolutně neplatný právní úkon.*¹³⁴ Uf. Ono je problém, že daňová neutralita v DPH znamená něco trochu jiného než v tomto rozsudku. Neutralita spočívá v tom, že daňový subjekt by neměl být zatížen DPH, daní se až spotřeba. U kolotočových podvodů šlo ale často o přesun neschopnosti vybrat daň u podvodníků na ty subjekty, co normálně fungovaly. Protože u poctivých je finanční správa už schopna daň vybrat.

Zneužitím práva je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného. Specifickým případem je zneužití jako šikanózní výkon práva, které spočívá

¹³² NSS 6 Afs 156/2014-47 ze dne 11. 12. 2014.

¹³³ NSS 3 Afs 136/2014-34 ze dne 20. 5. 2015.

¹³⁴ NSS 4 Afs 109/2015-41 ze dne 31. 8. 2015.

*v tom, když někdo vykonává své právo se záměrem způsobit jinému nepřiměřenou újmu.*¹³⁵

Darování na veřejně prospěšné účely bez nároku na protiplnění nesmí skrývat přesun peněz zpátky k tomu, kdo daroval. *Darované prostředky nebyly využity k účelu, pro který zákon zavedl výlukou ze zdanění. Docházelo totiž k čerpání finančních prostředků stěžovatelem od spolku na hrazení svých soukromých aktivit. Nelze akceptovat skutečnost, že určité prostředky, v tomto případě výdaje vynaložené na soukromé potřeby stěžovatele a jeho rodiny, jsou s to mít vliv na výši daňové povinnosti.*¹³⁶

*Opakovaná změna sídla daňového subjektu v průběhu daňového řízení může být posouzena jako zneužití práva.*¹³⁷ I zde platí, že prokazuje správce daně.

Využití všech procesních oprávnění, jež k ochraně práv dává daňovému subjektu zákon, nelze považovat za zneužití práva.

Zákaz zneužití práva je v určitém smyslu ultima ratio a musí být uplatňován nanejvýš restriktivně.¹³⁸

¹³⁵ III. ÚS 374/06 ze dne 31. 10. 2007.

¹³⁶ NSS 5 Afs 58/2011-85 ze dne 2. 2. 2012.

¹³⁷ NSS 8 Aps 2/2007-61 ze dne 17. 4. 2007.

¹³⁸ NSS 7 Afs 4/2011-72 ze dne 4. 5. 2011.

Rozloučení

Vždy jsem preferoval praxi před teorií. Akademici jsou schopni vést dlouhé disputace na téma, jestli je daňové právo samostatným odvětvím práva. A jestli legislativní zkratka „daň“ v daňovém řádu je opravdu legislativní zkratka.

Život je jiný.

Můžete dlouze studovat právní názory v komentářích a člancích. Sledovat vývoj legislativy, chodit na školení a diskutovat. Pak stejně obdržíte od finančního úřadu výzvu, která je naprosto neurčitá, neodůvodněná a ještě vnitřně rozporná.

Chtěl jsem napsat stručnou publikaci, která reálný konflikt mezi finančákem a daňovým poplatníkem přiblíží. A reálný konflikt mezi účetními a klienty.

Bez ambicí soutěžit s komentářovou literaturou a učebnicemi. Zato s cílem sloužit dobře v boji s úřady v praxi.

Viděl jsem několik podání u soudu, kde zmocněnec nako-píroval svůj připravený traktát o proporcionalitě v daňovém řízení, obsah natáhl důvodovou zprávou a vše okořenil polemikou s výroky ministra financí publikovaných na idnes.cz.

Přitom za mnohá slova schovával, že nemá jediný dobrý argument. Tak přesvědčování vypadat nemá. Navíc, koho to baví číst?

I tento text jsem po napsání krátil. A pak krátil znova. Aby k něčemu byl. Zátěže na poličkách máme každý dost. Prolínal jsem příběhy s fakty. Fikci s realitou.

Vážím si vašeho času. Ale kdybyste měli nějaký nazbyt, budu moc rád, když mi napíšete, co mám vylepšit do příště.

Snažil jsem se, aby tohle byla první kniha o daních, kterou přečtete od začátku do konce a něco si odnesete.

Podařilo se to?

Mgr. Ing. Michal Hanych
hanych@simpletax.cz