

DAŇOVÁ PŘÍZNÁNÍ ROČNÍ ZÚČTOVÁNÍ ZÁLOH a DAŇOVÉHO ZVÝHODNĚNÍ bez chyb, pokut a penále®

fyzické osoby · právnické osoby
slevy · lhůty · pokuty

mzdy · zálohy · paušální daň

tiskopisy · vzory podání

roční zúčtování · limitní částky

daňové zvýhodnění · daňový bonus

2023



PŘÍLOHA MĚSÍČNÍKŮ

XXI. ročník

Adresa redakce

PORADCE, s. r. o.

Hlavní třída 28/2020

737 01 Český Těšín

tel.: 558-731125-127

732 479 069, 732 708 627

e-shop www.i-poradce.cz

poradce@i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Andrea Súkeníková

Zákaznický servis

(Po–Pá od 9.00–15.00)

tel.: 558-731125-127,

732 708 627

773 670 836

e-mailem

abo@i-poradce.cz

a písemně na adrese

vydavatelství

Grafická úprava

Mojmír Tichý

Tisk

4. 1. 2023

Za správnost textu odpovídají autoři.

ISBN: 978-80-7365-490-0

Obsah

Přiznání k dani z příjmů právníků osob

Ing. Martin Děrgel

1. Kdo podává daňové přiznání	3
2. Kdy podat daňové přiznání	4
3. Jak podat daňového přiznání	6
4. Kdy a jak zaplatit DPPO	10
5. Posečkání daně a povolení splátek	14
6. Tiskopis přiznání k DPPO	17
7. Výpočet DPPO začíná v účetnictví	28
8. Výpočet DPPO končí v ZDP	38
9. Zálohy na DPPO	58
10. Příklad vyplnění daňového přiznání k DPPO	62

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob

Ing. Kateřina Illetško

1. Zásadní změny zákonů	78
2. Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů FO	96
3. Přiznání k dani z příjmů fyzických osob	98
4. Nezdánitelné části základu daně podle § 15 ZDP	115
5. Slevy na dani podle § 35, 35ba, a daňové zvýhodnění	124
6. Přiznání k dani z příjmů fyzických osob – příklad	128

Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění

Ing. Luděk Pelcl

1. Roční zúčtování	135
2. Nezdánitelné části základu daně (§ 15)	151
3. Slevy na dani pro fyzické osoby (§ 35ba)	170
4. Nová sleva na dani podle § 35 odst. 4	186
5. Daňové zvýhodnění na děti (§ 35c)	186
6. Roční základ daně	201

Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2023

Ing. Martin Děrgel

Úvodem

Aby se správce daně dozvěděl stěžejní údaje o daňovém subjektu, zejména jestli správně stanovil svou daňovou povinnost, musí se nějakým legálním způsobem dostat k relevantním informacím. Protože není reálné ani žádoucí, aby za každé zdaňovací období prováděl u všech poplatníků a plátců daně kontrolu, bylo zvoleno nejjednodušší možné řešení. Daňovým subjektům (ale ne vždy a ne všem) je přímo ze zákona nařízeno sepsat všechny potřebné údaje do standardizované formy tiskopisu – daňového přiznání – a předat je správci daně. Proověření daňových subjektů pak nemusí být plošné, ale přesně cílené například z důvodu podezřelých údajů v přiznání. A pokud by se někdo opovážil přiznání nepodat nebo uvedl nepravdivé údaje, bude přísne potrestán.

V tomto příspěvku se konkrétně zaměříme na daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob – dále také jen „**DPPO**“ – **za zdaňovací období započaté v kalendářním roce 2023**. A to zejména u poplatníků z řad podnikatelských subjektů, kde zcela převažují právní formy s. r. o. a a. s. Třebaže je u nich zpravidla zdaňovacím obdobím kalendářní rok, jak uvidíme, nejedná se o jedinou možnost, kromě alternativního hospodářského roku je někdy nutno podat přiznání samostatně i za

speciálně vymezenou část zdaňovacího období. Při výpočtu DPPO a sestavování daňového přiznání se neobejdeme bez účetnictví, a naopak se ani účetnictví neobejde bez vypočtené daně, která je obvykle úplně posledním účetním případem uzavíraného účetního a zároveň zdaňovacího období.

Hlavní právní předpisy, jejich poslední zohledněné novely a použité zkratky

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 251/2021 Sb. (dále také jen „**ZÚ**“)
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 285/2023 Sb. (dále také jen „**ZDP**“)
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 366/2022 Sb. (dále také jen „**DŘ**“)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícímu v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 441/2017 Sb. (dále také jen „**VÚ**“)
- Pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ D–59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (vyšel ve Finančním zpravodaji č. 19/2022, dostupný také na webu www.FinancniSprava.cz)

1. Kdo podává daňové přiznání

Podle § 135 odst. 1 zákona č. 280/2008 Sb., daňový řád, ve znění p. p. (dále jen „DŘ“) je **řádné daňové přiznání** – respektive řádné daňové tvrzení, což je v souladu s § 1 odst. 3 DŘ obecnější, širší pojem zahrnující kromě daňového přiznání dále také hlášení a vyúčtování daně – obecně povinen podat každý daňový subjekt:

- kterému to zákon ukládá nebo
- který je k tomu správcem daně vyzván.

Povinnost podat daňové přiznání tedy může stanovit jakýkoli zákon, nejen procesní DŘ, ale i hmotně-právní, jako je zákon o DPH nebo zákon o dani z nemovitých věcí apod. Co se týče konkrétně předmětu našeho zájmu – daně z příjmů právnických osob – tak v souladu s očekáváním najdeme pokyny pro její přiznávání v zákoně o daních z příjmů. Ovšem celou řadu dalších důvodů podávání daňového přiznání k DPPO stanoví pro speciální případy rovněž § 238 až § 245 DŘ. Z nichž se právnických osob týká především vstup do likvidace, přeměny obchodních korporací, zahájení a ukončení insolvenčního řízení poplatníka. Tyto speciality nás zajímají ale nebudou, neboť jak bylo předesláno, našim zájmem bude v praxi zdaleka nejčastější typ přiznání k DPPO za právě uplynulé zdaňovací období, kterým je v naprosté většině případů aktuálně minulý kalendářní rok 2023.

Pro naše účely je podstatné, že tuto v zásadě daňově-procesní povinnost poplatníkům DPPO stanovuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) v části čtvrté nazvané „Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů“, a to konkrétně v následujících ustanoveních:

- § 38m, který využil možnosti založené DŘ zákonem uložit povinnost podat řádné daňové tvrzení, a oproti fyzickým osobám jsou tímto úkolem „pocťeni“ všichni poplatníci DPPO, musejí tak podat daňové přiznání **za zdaňovací období** i při nulovém základu daně nebo ztrátě, s výjimkami dle § 38mb ZDP (o nich dále):

– „**Poplatník je povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.**“

- § 38ma stanovujícím povinnost podat daňové přiznání k DPPO za období, které sice není (celým) zdaňovacím obdobím, ale přesto je nutno ve vyjmenovaných případech za takového období přiznání podat.
 - V praxi jde o **méně obvyklé situace týkající se zejména přeměn obchodních korporací nebo změn vymezení účetního období**, např. při přechodu na účtování v hospodářském roce. Důvodem povinnosti podat daňové přiznání za tyto speciálně určené části zdaňovacího období je, že jinak by zůstaly příjmy (výnosy) plynoucí poplatníkovi v takovémto období mimo povinnost přiznání daně a tedy nezdaněny.

Jak bylo výše avizováno, § 38mb ZDP **vyjímá z povinnosti podat daňové přiznání k DPPO tyto poplatníky:**

- **veřejnou obchodní společnost:**
 - daňovou povinnost za v. o. s. vypořádávají až její společníci, a to tak, že si podle podílů na zisku rozdělí její základ daně (příp. daňovou ztrátu) a zdaní tuto část zisku/ztráty v. o. s. v rámci svých základů daně,
- v některých případech také tzv. **veřejně prospěšného poplatníka alias neziskového organizaci**, pokud:
 - má jen příjmy, které nejsou předmětem daně, zejména proto, že vykonává jen „hlavní činnost“ a příjmy byly nižší než výdaje nebo příjmy od daně osvobozené anebo podléhající srážkové dani dle § 36 ZDP, a
 - nemá povinnost „dodanit“ v minulém období využitý speciální odpočet veřejně prospěšných poplatníků od základu daně podle § 20 odst. 7 ZDP kvůli porušení podmínek (viz § 23 odst. 3 písm. a) bod 8 ZDP).
- **společenství vlastníků jednotek**, které sice od roku 2014 již nespadá pro účely daně z příjmů mezi veřejně prospěšné poplatníky, zůstala mu ale zjednodušující výhoda,

že nemusí podávat daňové přiznání, pokud:

- má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně (zejména příspěvky vlastníků jednotek na správu domu a úhrady za plnění spojená s užíváním bytu) nebo od daně osvobozené anebo podléhající srážkové dani,
- zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace ohledně daňového přiznání za období:
 - od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, není-li stanoveno jinak; důvodem je skutečnost, že jak účetnictví, tak i daň za ní od rozhodného dne obstarává právní nástupce.

Příklad 1

Podání přiznání při ztrátě s. r. o.

Hospoda, s. r. o. za rok 2023 vykáže účetní i daňovou ztrátu, kterou již ale nevyužije jako odpocet, neboť v roce 2024 likvidací ukončí činnost a ztrátové byly i předešlé dva roky. Musí podat přiznání k DPPO za 2023?

Ano, obchodní korporace musejí podat daňové přiznání k dani z příjmů vždy, tedy i v případě, že vykazují daňovou ztrátu. Není přitom podstatné, jestli ji někdy využijí jako odčitatelnou položku od základu daně nebo nikoliv. Povinnost podat přiznání mají, i když vykážou nulový základ daně nebo vychází-li jim nulová daň.

2. Kdy podat daňové přiznání

Přiznání k DPPO za uplynulé zdaňovací období je nutno podat **věcně i místně příslušnému správci daně**, což je zpravidla finanční úřad, v jehož územní působnosti je **sídlo dotyčné právnické osoby**, jak stanoví § 13 odst. 1 písm. b) DŘ. Pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, anebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud

se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje. Přičemž pro účely DPPO zavádí § 17 odst. 3 ZDP legislativní zkratku „sídlo“, kterým se míní sídlo v právním pojetí nebo místo (adresa) vedení, ze kterého je poplatník řízen.

Po reformě Finanční správy ale již nestačí určit jen místně příslušný finanční úřad – je jich 14 dle krajů – ale podrobněji jeho územní pracoviště, **kde je umístěn spis daňového subjektu k dani z příjmů**. Pravidla určení územního pracoviště od 1. 1. 2024 staronově stanoví **Pokyn Generálního finančního ředitelství GŘŘ-D-62** spolu s přílohou. Nejrychlejší cestou k němu je obvykle vyhledávač na webu www.FinancniSprava.cz

Výjimkou jsou vybrané subjekty – obchodní korporace s obratem přes 2 miliardy, banky, kampeličky, pojišťovny, investiční fondy, penzijní společnosti apod. – u nichž je příslušný patnáctý Specializovaný finanční úřad. Další výjimka se týká **daňových nerezidentů ČR**, pro které je místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Stanoví tak § 11 a § 12 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění p. p.

Pro úplnost dodejme, že na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může dojít k delegaci místní příslušnosti na jiného věcně příslušného správce daně, jestliže je to účelné, jak stanoví § 18 DŘ.

Přiznání k DPPO za zdaňovací období trvající nejméně 12 měsíců – v našem případě tedy především za (celý) kalendářní rok 2023, jemuž je věrná naprostá většina poplatníků – je nutno podat v následujících lhůtách:

- **Zákonná základní lhůta** (§ 136 odst. 1 DŘ):
 - **Do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.**
- **Zákonná prodloužená lhůta** ve speciálních případech (§ 136 odst. 2 DŘ):
 - **Do čtyř měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno elektronicky.**

- **Do šesti měsíců** po uplynutí zdaňovacího období, jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona (hlavně dle § 20 ZÚ) mít účetní závěrku ověřenou auditorem; nestačí dobrovolný audit.
- **Do šesti měsíců** po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání **nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období **a následně daňové přiznání podal poradce** (legislativní zkratka zahrnující zmocněnce nejen z řad daňových poradců, nebo advokátů, viz § 29 odst. 2 DŘ).
- Správcovská prodloužená lhůta (§ 36 odst. 4 DŘ), žádost je zpoplatněna správním poplatkem 300 Kč:
 - Správce daně může na žádost daňového subjektu – ať už jde o poplatníka nebo jeho zmocněnce – anebo i z vlastního podnětu **prodloužit lhůtu** pro podání řádného daňového přiznání (tvrzení) **až o tři měsíce**.
 - Pokud předmět daně tvoří také příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech – nejedná se tedy o automatický zákonný nárok – prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání **až na deset měsíců** po uplynutí zdaňovacího období.

Protože český národ obvykle nechává vše až na poslední chvíli, je vhodné upřesnit, **jak se v daních správně počítají časové lhůty**, na což nám odpoví – naštěstí bez nemilých překvapení – ustanovení § 33 DŘ:

■ **Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.**

■ **Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den.**

■ **Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek – pozn.: ve smyslu zvlášť-**

ního zákona č. 245/2000 Sb., o státních svátcích, o ostatních svátcích, o významných dnech a o dnech pracovního klidu, ve znění p. p. – je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

Výkladově se správní praxe ujednala na tom, že za „svátek“ se pro účely daňových lhůt kromě státních svátků (1. 1., 8. 5., 5. a 6. 7., 28. 9., 28. 10. a 17. 11.) považují i ostatní svátky (1. 1., Velký pátek, Velikonoční pondělí, 1. 5., 24. až 26. 12.). Naproti tomu Silvestr či Den žen nejsou svátky, takže daňovou lhůtu neodkládají.

Lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty:

- učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně (viz výše),
- podána u provozovatele poštovních služeb poštovní zásilka obsahující podání adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně (stěžejní je datum vyznačené držitelem poštovní licence na poštovní zásilce),
- podána datová zpráva adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně na jeho „technické zařízení“,
- podána datová zpráva do datové schránky věcně a místně příslušného správce daně.



Příklad 2

Do kdy podat přiznání k DPH za kalendářní rok 2023

- **Zákonná základní lhůta:**
 - **3 měsíce po skončení zdaňovacího období – končí v úterý 2. dubna 2024;** tříměsíční lhůta se začala počítat ode dne následujícího po skončení roku 2023, tedy od 1. 1. 2024 (nevadí, že jde o státní svátek), takže skončila 1. dubna 2024, což je ovšem svátek, takže se konec lhůty odsouvá na další pracovní den.
- **Zákonná prodloužená lhůta:**
 - **4 měsíců po skončení zdaňovacího období – končí ve čtvrtek 2. května 2024;** 4měsíční lhůta se začala počítat ode dne následujícího po skončení roku 2023, tedy od 1. 1. 2024 (nevadí, že jde o státní svátek, tato skutečnost má význam jen u konce lhů-

ty a nikoli na jejím počátku), proto skončila 1. 5. 2024, což je ovšem státní svátek, proto se definitivní konec lhůty odsouvá na nejbližší následující první pracovní den;

- **6 měsíců po skončení zdaňovacího období – končí v pondělí 1. července 2024;** *šestiměsíční lhůta se začala počítat ode dne následujícího po skončení roku 2023, tedy od 1. 1. 2024 (nevdá, že jde o státní svátek, tato skutečnost má totiž význam jen u konce lhůty nikoli na jejím počátku), takže skončila v pondělí 1. července 2024, což je běžný pracovní den, takže zůstává definitivním koncem lhůty.*

Notorické opozdilce můžeme potěšit tím, že jim **žádná sankce nehrozí**, ani když podají příznání k DPPO se **zpožděním nepřesahujícím 5 pracovních dnů**. Tuto dobu hájení stanovuje § 250 DŘ. Ovšem ještě více opožděné podání již bude „odměněno“ **pokutou za opožděné tvrzení daně** ve výši 0,05 % daně, resp. 0,01 % ztráty za každý další den prodlení (nejvýše 5 % daně/ztráty), přesáhne-li sankce 1 000 Kč. Jestliže prodlení nepřesáhne 30 dnů a daňový subjekt v daném roce jiné tvrzení pozdě nepodal, sníží se mu pokuta na polovinu.

3. Jak podat daňového příznání

Aby se daňové příznání k DPPO od poplatníka, anebo jeho zmocněnce dostalo platně a účinně do sféry poznání správce daně, nemůže samozřejmě zůstat ležet na stole poplatníka nebo v jeho počítači. Je zapotřebí jej přesunout na stůl, resp. do počítače správce daně. Tomuto procesu se obecně říká – **podání** – které definuje § 70 DŘ jako úkon osoby zúčastněné na správě daní směřující vůči správci daně. Opačné sdělování se provádí formou doručení, které velmi podrobně vymezuje § 39 a následující DŘ. Tuto procesní otázku není radno podceňovat, neboť pokud není příznání podáno stanoveným způsobem, bude se v tom lepším případě jednat o vadu podání, kterou je případně možno napravit,

v horším případě se podání považuje za neúčinné a tedy „nebylo podáno“.

Daňový řád přitom předepisuje nejen základní nezbytné náležitosti podání – kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje – ale i jakou formou jej lze učinit. Asi nepřekvapí, že smělu mají ti, kdo chtěli využít k podání daňového příznání poštovního holuba, kouřových signálů indiánů, telepatie, lodní vlajkové signalizace, tamtamů. Horší je, že si už nemůžeme být jisti ani osvědčeným papírem. Naštěstí (zatím) pro podání příznání k DPPO neplatí až tak přísná právní regulace, jako pro DPH, kde už prakticky papírové příznání není možné učinit, resp. je a priori považováno za neúčinné. I když je u obchodních korporací papírové příznání k DPPO de facto rovněž zakázáno – jak si upřesníme – a za toto pochybení (vadu) neodstraněnou ani po výzvě správce daně následuje „výchovný trest“ paušální pokuta 1 000 Kč, případně až 50x vyšší, nicméně zůstává i takové podání účinné.

V souladu s § 71 odst. 1 DŘ lze obecně podání správcí daně platně učinit devíti možnými způsoby:

1. Písemně – v listinné podobě předložením osobně na podatelnu finančního úřadu,
2. Písemně – v listinné podobě odesláním klasickou papírovou poštou,
3. Ústně do protokolu – úředníkovi to prostě svými slovy „do očí“ povíme,
4. **Datovou zprávou – jako přílohu e-mailu odeslaného na adresu elektronické podatelny finančního úřadu podepsanou uznávaným alias zaručeným elektronickým podpisem,**
5. **Datovou zprávou – odeslanou prostřednictvím datové schránky,**
6. **Datovou zprávou – s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se přihlašuje do datové schránky,**
7. **Datovou zprávou – s využitím přístupu se zaručenou identitou – novinka roku 2021 navazující na zákon č. 250/2017 Sb., o elektronické identifikaci, ve znění p. p., jde o to, že daňový subjekt je elektronice**

kým klíčem identifikován prostřednictvím Portálu národního bodu nebo bankovní identity, www.e-identita.cz,

8. **Datovou zprávu – prostřednictvím daňové informační schránky (DIS+)** – neplést s datovou schránkou!, podrobnosti tohoto podání uvádí § 69 DŘ, přičemž daňová informační schránka nabízí stále se rozšiřující servis finanční správy ku prospěchu daňových subjektů, usnadňuje vyplňování jejich tvrzení (doplní automaticky celou řadu údajů), individualizovaný daňový kalendář připomene blížící se termíny apod.,
9. Kombinovaně – odeslání datové zprávy bez uznávaného (zaručeného) elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik (od roku 2015 již ale není možné odeslání faxem), kdy je ale ještě poté nutno tento úkon do 5 dnů, potvrdit nebo opakovat některým z výše uvedených 8 „identifikujících“ způsobů.

Ovšem zejména pro obchodní korporace stanoví pro „formulářová podání“ – kam patří mimo jiné rovněž řádné/opravné/dodatečné daňové přiznání k DPPO – významné omezení § 72 odst. 6 DŘ:

■ „*Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku, která se zřizuje ze zákona, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen formulářová podání učinit pouze elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, a to datovou zprávu odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 (poznámka: má tedy na výběr jen pět tučně zvýrazněných možností 4 až 8 výše); ...*“

K tomu je třeba dodat, že podle § 5 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění p. p. je všem právníkům osobám zapsaným v registru osob – tedy i veškerým v ČR založeným obchodním korporacím – automaticky ze zákona zdarma zřízena datová schránka. Přičemž tato je zpřístupněna prv-

ním přihlášením oprávněné osoby (člen statutárního orgánu) do zřízení datové schránky, nejspozději však 15. dnem po dni doručení přístupových údajů těmto osobám Digitální a informační agenturou.

Pro splnění povinnosti činit „formulářová podání“ – včetně daňového přiznání k DPPO – elektronicky podle § 72 odst. 6 DŘ je nutné, aby podání daňovou zprávu bylo vždy učiněno výhradně některým z oněch pěti uvedených způsobů stanovených v § 71 odst. 1 DŘ. **Není přitom možné zde uplatnit kombinovaný způsob ad 9** ve smyslu § 71 odst. 3 DŘ, tedy elektronické podání „nezaručenou“ datovou zprávu uskutečněnou například **prostřednictvím Daňového portálu** (www.DaneElektronicky.cz), která do 5 dnů potvrzena jednostránkovým „e-tiskopisem“ v papírové podobě předloženým s vlastnoručním podpisem na podatelně finančního úřadu. Pokud by daňové přiznání k DPPO poplatník přeci jen podal zmíněným kombinovaným způsobem, bude správce daně na takové podání hledět jako na podání vadné, jehož vada spočívá v nedostatku předepsaného způsobu podání. V souladu s § 74 DŘ správce daně nejprve vyzve podatele, aby vadný způsob podání odstranil, pokud to neučiní – jde-li o jedinou vadu podání – pak jej sice přijme, bude tedy platně podáno, ale daňový subjekt bude potrestán. A to již zmíněnou paušální pokutou 1 000 Kč za nedodržení předepsaný způsob daňového podání, obdobně je tomu v případě nedodržení předepsaného formátu nebo struktury podání datovou zprávu, viz § 247a DŘ.

Od účinnosti zákona č. 298/2016 Sb., kterým se mění některé zákony související s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce – 19. 9. 2016 – již nenajdeme přímo v § 71 odst. 1 DŘ výslovně napsány možné způsoby podání datové zprávy uvedené pod body 4 a 5 výše, místo nich se tam píše o:

■ **Datové zprávě podepsané způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu.**

Věcně sice ke změně nedošlo, ale znepřehlednilo se dohledání oněch dvou povolených způsobů podání datové zprávy, které splňují právě citovanou zastřešující obecnější podmínku identifikovaného e-podání:

- **Datová zpráva – podání e-mailem podepsaným uznávaným alias zaručeným elektronickým podpisem,**
- **Datová zpráva – podání odeslané prostřednictvím datové schránky.**

Důvodem tohoto znepřehlednění možností elektronických daňových podání bylo nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu („**nařízení eIDAS**“), resp. jeho implementace (začlenění) do českého právního řádu. Díky čemuž již tedy nestačí § 71 DR, ale daňový poplatník musí pátrat dále. Překvapivě nepomůže ani § 6 odst. 1 speciálního zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, kde se dovíme jen: „**K podepisování elektronickým podpisem lze použít pouze uznávaný elektronický podpis, podepisuje-li se elektronický dokument, kterým se právně jedná vůči veřejnoprávnímu podepisujícímu nebo jiné osobě v souvislosti s výkonem jejich působnosti.**“ Nejprve je totiž nutné vyhledat zmíněné nařízení eIDAS, v jehož článku 25 odst. 2 se dočteme, že: „**Kvalifikovaný elektronický podpis má právní účinek rovnocenný vlastnoručnímu podpisu.**“. Dále musí daňový subjekt pátrat po legálních možnostech e-podání najít v článku 3 tohoto dalšího z bezpočtu unijních předpisů mezi definicemi, že „kvalifikovaným elektronickým podpisem“ se míní zaručený elektronický podpis, a že „**zaručeným elektronickým podpisem**“ se rozumí elektronický podpis splňující požadavky stanovené v čl. 26 nařízení eIDAS. Až pak se lze vrátit do zákona č. 297/2016 Sb., kde se v § 6 odst. 2 konečně dozvíme to stěžejní: „**Uznávaným elektronickým podpisem se rozumí zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis nebo kvalifikovaný elektronický podpis.**“.

Tím jsme ale zatím odhalili, že datovou zprávu „podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu“ se rozumí datová zpráva „**podepsaná uznávaným elektronickým podpisem**“. Kde se ovšem vytratila možnost odeslání prostřednictvím datové schránky? Podle Důvodové zprávy k příslušné novele DR bylo její uvedení nevhodné, protože daňový předpis má uvádět pouze přípustné formy elektronických (datových) podání, ale již nikoli způsoby (kanály), jakým jej mohou daňové subjekty realizovat. Takže „samozřejmě“ **i nadále platí, že daňové podání – např. přiznání k DPPO – lze platně učinit datovou zprávou odeslanou prostřednictvím datové schránky.** Jen se to již nedozvíme přehledně z DR, ale z dalšího z bezpočtu právních předpisů, a to konkrétně z § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění p. p.: „*Úkon učiněný ... prostřednictvím datové schránky má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, ledaže ...*“. Inu to je asi zjednodušení podnikání po úřednicku.

Aby toho nebylo málo, tak u datových alias elektronických podání je třeba hlídat **nejen obsah podání** (co tam uvádíme) a **jeho formu** (jakým způsobem sdělení dostaneme ke správci daně), **ale rovněž příslušný formát (tvar) a strukturu (uspořádání dat)**. Jak známo, počítačová data mohou mít bezpočet formátů, které jsou vyjádřeny příslušnou koncovkou, resp. příponou názvu souboru (obvykle tři písmenka za tečkou), např.:

- TXT, RTE, DOC, DOCX – nejčastější textové formáty umožňující ukládat zejména prostý text,
- JPEG nebo JPG – z anglického označení „Joint Photographic Experts Group“ je určen pro ukládání počítačových statických obrázku ve fotorealistické kvalitě (typicky fotky apod.),
- PDF – podle „Portable Document Format“, jde o formát pro ukládání dokumentů obsahujících text i obrázky, zajišťuje, že se

libovolný dokument na všech zařízeních zobrazí stejně,

- MPEG nebo MPG – „Motion Picture Experts Group“, kompresní formát pro video a zvuk,
- XML – „Extensible Markup Language“, jde o jednoduchý otevřený formát, který není vázán na konkrétní software (program), příslušná data lze zpracovávat libovolným textovým editorem,
- ZIP – populární, ale už několik let překonaný souborový formát pro kompresi a archivaci dat.

Aby správci daně nemuseli mít licence ke všem programům, byly ohledně libovůle formátu a struktury datových podání omezeny daňové subjekty, jak jinak. Dle § 72 odst. 2 písm. c) DŘ lze tzv. **formulářová podání – včetně příznání k DPPO – elektronicky podat pouze ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně**. Čemuž bylo učiněno zadost **Pokynem č. GFŘ D–50**, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, který je účinný od 1. 7. 2021 (nahradil obdobný Pokyn GFŘ D–48 účinný teprve od ledna 2021, který zase zrušil předešlý Pokyn GFŘ D–24 působící od 18. 12. 2015), z něhož nám postačí ocitovat jen úvodní pasáž:

■ Čl. I.

Stanovení formátu a struktury datové zprávy pro datové zprávy s formátem stanoveným právním předpisem

1. Pokud jsou předmětná podání, pro která je formát datové zprávy stanoven právním předpisem, činěna vůči orgánům Finanční správy ČR datovou zprávou, musí být (s výjimkou uvedenou v čl. I. odst. 3 tohoto pokynu) učiněna ve formátu stanoveném právním předpisem.

2. Jestliže je právním předpisem pro předmětná podání stanoven formát XML, musí být tato podání elektronicky učiněna ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na adrese: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/dokumentace/popis-struktur-epo>

3. Je-li právním předpisem pro předmětná podání stanoven jiný formát datové zprávy, než formát XML, lze tato podání, pokud z právního předpisu nevyplývá něco jiného a je to správcem daně výslovně umožněno, alternativně učinit datovou zprávou ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na adrese: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/dokumentace/popis-struktur-epo>

K tomu je zapotřebí ještě vědět, že – po intervenci Ústavního soudu ... – jsou od roku 2020 formulářová podání speciálně upravena příslušnými prováděcími vyhláškami ministerstva financí. Z nichž nás zajímá hlavně **vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů**, ve znění novelizovaném vyhláškou č. 385/2023 Sb. účinnou od 1. 1. 2024, která přinesla nový vzor tiskopisu mj. i pro DPPO za rok 2023. Tato vyhláška stanoví pro účely formulářových podání pro daně z příjmů: a) podrobnosti obecných náležitostí podání a požadovaných údajů, b) formát elektronického formulářového podání a c) vzor formulářového podání.

Přičemž platný **vzor příznání k DPPO je uveden v příloze č. 5**, včetně pokynů k vyplnění. Ohledně požadovaného formátu (čímž navazuje na citovaný Pokyn GFŘ D–50) § 4 vyhlášky stanoví, že **formulářová podání pro daně z příjmů lze elektronicky podat pouze ve formátu XML**, s výjimkou hlášení plátce daně o provedení srážky zajištění daně ze zdravotních příjmů, které lze elektronicky podat pouze ve formátu PDF.

Shrnutí k tématu „formát“ elektronického příznání k DPPO. Zkrátka a dobře podání datovou zprávou musí být učiněno ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu technicky přesně definovanému aťžáky finanční správy zveřejněnému na příslušné internetové adrese. Pro nás běžné smrtelníky je daleko praktičtější doporučení uvedené v článku III na konci zmíněného „formátového“ Pokynu GFŘ D–50:

■ Vytvoření souboru ve formátu XML a v předepsané struktuře

K vytvoření souboru ve formátu XML a v předepsané struktuře lze využít aplikaci **Elektronická podání pro Finanční správu** (tzv. EPO) nebo aplikaci **Online finanční úřad** (obě jsou dostupné na elektronické adrese **podatelny orgánů Finanční správy ČR** – www.mojedane.cz). Aplikace rovněž umožňují mj. soubor správcí daně přímo jejich prostřednictvím odeslat, případně jej vytvořit a uložit pro následné užití. Součástí aplikace EPO je i aplikační rozhraní, které může být používáno výrobcí aplikačního vybavení (např. účetní software) k přímému zpracování a odeslání písemnosti. Viz https://adispr.mfcr.cz/dpr/adis/idpr_pub/epo2_info/PodatelnaEPO.pdf

Pokud daňový subjekt nemá vlastní programové vybavení umožňující sestavit daňové přiznání k DPPO nebo obecně jakékoli „formulářové podání“ adresované správci daně, pak lze rozhodně doporučit jako nejjednodušší, komfortní a uživatelsky přívětivé řešení tuto volně dostupnou aplikaci EPO provozovanou finanční správou na zmíněném Daňovém portále. Kam se lze dostat i z webu **www.FinancniSprava.cz** Nejenže aplikace nabízí „Průvodce krok po kroku“ a automatické dílčí výpočty, ale průběžně vyplňování tiskopisu prověřuje a upozorňuje na možné chyby, rozpracovaný tiskopis lze kdykoli uložit a pokračovat v něm později...

4. Kdy a jak zaplatit DPPO

Samozřejmě podáním daňového přiznání to nemůže skončit, pro státní pokladnu i samotného poplatníka je stěžejní úhrada daně. Přičemž pro daně z příjmů platí obecné pravidlo stanovené v § 135 odst. 3 DŘ, **že daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání**. V praxi je poměrně hojně rozšířen mylný názor, že DPPO je splatná již dnem podání daňového přiznání, což není pravdou. Předčasnou úhra-

dou daně, resp. daňového doplatku se tak poplatníci zbytečně ochuzují o jistý časový přínos hodnoty peněz.

Příklad 3

DPPO je splatná ve lhůtě pro podání přiznání, ne již při jeho podání

Jednatel s. r. o. podá přiznání k DPPO za rok 2023 již v lednu 2024, protože poté dlouhodobě vycestuje do zahraničí. Zaplatit daň může s. r. o. bez postihu až do konce zákonného termínu pro podání tohoto daňového přiznání, tedy až v úterý 2. dubna 2024, kdy již ovšem peníze musejí být připsány na účet příslušného správce daně. Jednatel, resp. s. r. o. proto může nastavit splatnost bankovního příkazu na čtvrtek 28. 3. 2024, aby bylo jisté, že nejpozději v úterý 2. 4. peníze skutečně dorazí na příslušný účet správce daně poplatníka. Není třeba platit daň ihned ke dni podání daňového přiznání, ale až na konci zákonné (správcovské) lhůty pro toto podání.

Daně (včetně záloh na daň nebo zajištění daně) se vypočítávají a platí místně příslušnému finančnímu úřadu zásadně v **české měně**. Je-li případně platba poukázána v cizí měně, zaeviduje ji správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu ve výši, v jaké mu byla připsána na účet v české měně (tj. podle kursu banky).

Možnými způsoby úhrady daně (včetně zálohy na daň, popřípadě splátek daně) podle § 163 DŘ jsou:

- **bezhotovostním převodem z účtu vedeného u poskytovatele platebních služeb na příslušný účet správce daně** (včetně platebního příkazu prostřednictvím platební karty a obdobného prostředku);
- **v hotovosti** prostřednictvím poskytovatele platebních služeb či poštovním poukazem na účet správce daně,
- **v hotovosti úřední osobě** – tj. pověřenému zaměstnanci finančního úřadu na pokladně – a to v úhrnu za daňový subjekt nejvýše do částky 500 000 Kč v průběhu jednoho kalendářního dne,

- **přepłatkem na jiné dani**, v praxi se jedná zejména o využití nadměrného odpočtu (vratky) DPH.

Protože převody peněz do „kapsy“, resp. na účet správce daně nenastávají okamžitě, je třeba správně vnímat, kdy se považuje daň (včetně zálohy) za uhrazenou. **Za den platby daně se podle § 166 DŘ považuje:**

- u platby, která byla prováděna poskytovatelem platebních služeb nebo provozovatelem poštovních služeb, **den, kdy byla připsána na účet správce daně**,
- u platby prováděné v hotovosti u správce daně den, kdy úřední osoba platbu převzala.
- u bezhotovostní platby, k níž je dán platební příkaz prostřednictvím platební karty (obdobného platebního prostředku), den, kdy ten, kdo daň platí, předal platební příkaz správci daně,
- u platby přepłatkem na jiné dani **den**, který následuje **po dni vzniku přepłatku**, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku.

Opět je zde doba hájení tolerující malá prodlení, za zpoždění úhrady o nejvýše 3 dny se totiž nepočítají **úroky z prodlení**. Podle § 252 DŘ sankce roste s délkou prodlení, a její sazba odpovídá úroku z prodlení dle § 1970 OZ, který podle prováděcího nařízení vlády č. 351/2013 Sb. **činí o 8 % p. a. více než repo sazba ČNB k 1. dni pololetí vzniku prodlení**. Např. k 1. 7. 2023 byla repo sazba 7 %, takže při prodlení vzniklém ve druhém pololetí 2023 bude úrok 15 % z nedoplatku daně (bez příslušenství), od 4. dne po splatnosti až do dne úhrady. Při nedostatku peněz vyjde levněji požádat správce daně – za správný poplatek 400 Kč – o posečkaní úhrady daně nebo o splátkování, jak upřesníme. Výhodou je poloviční úrok z posečkané částky, a že nehrozí daňová exekuce.

Při každé platbě daně musí být jednoznačně identifikovány tři skutečnosti:

1. **jaký daňový subjekt** daň platí (případně za jaký daňový subjekt je placeno),
2. **kterému finančnímu úřadu** se platí,
3. **na úhradu jaké daně** platba směřuje.

Ad 1) **Svou totožnost daňový subjekt sděluje úřadu prostřednictvím variabilního symbolu platby**. Má-li u druhu daně, kterou hradí, registrační povinnost a bylo mu přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ), vypíše do kolonky pro variabilní symbol kmenovou část DIČ, tj. buď čísla za pomlčkou (u původní varianty DIČ) nebo čísla za písmeny CZ (u stávající varianty tvaru DIČ). Není-li daňový subjekt registrován, pak nemá přiděleno DIČ a uvede: a) fyzická osoba své rodné číslo, a to bez jakýchkoliv mezer, pomlček a lomítek, tj. uvede 9 nebo 10 číslic v řadě za sebou, b) právnická osoba své identifikační číslo (IČ). Výjimka se týká dvou typů plateb finančnímu úřadu: a) v rámci daňové exekuce se jako variabilní symbol platby vyplňuje variabilní symbol exekučního příkazu, b) u zajištění DPH se uvádí kmenová část DIČ poskytovatele zdanitelného plnění. Poznamenejme, že „Specifický symbol platby“, jakož i příp. „Zpráva pro příjemce“ se využívají pouze u DPH.

Ad 2) **Každý finanční úřad má vlastní číslo bankovního účtu**, resp. jeho tzv. matrikovou část. Tato matriková část je proto stejná u všech bankovních účtů téhož finančního úřadu, například u Finančního úřadu pro Středočeský kraj je to 77628111, který je společný pro všechny „jeho“ daně. Máme 14 finančních úřadů, které odpovídají krajskému uspořádání ČR a 1 Specializovaný finanční úřad v Praze (hlavně pro banky, pojišťovny a firmy s obratem přes 2 miliardy Kč). Všechny jejich účty jsou vedeny u ČNB, jejich **bankovní kód je 0710**.

Ad 3) **Pro každou daň je stanoveno jednotné předčísli** – v rozsahu dvou až pěti číslic – které platí pro všechny finanční úřady v ČR. Přičemž pro daň z příjmů právnických osob je stanoveno předčísli **7704**.

Název finančního úřadu	Bankovní spojení pro úhradu DPPO
Finanční úřad pro hlavní město Prahu	7704-77628031/0710
Finanční úřad pro Středočeský kraj	7704-77628111/0710
Finanční úřad pro Jihočeský kraj	7704-77627231/0710
Finanční úřad pro Plzeňský kraj	7704-77627311/0710
Finanční úřad pro Karlovarský kraj	7704-77629341/0710
Finanční úřad pro Ústecký kraj	7704-77621411/0710
Finanční úřad pro Liberecký kraj	7704-77628461/0710
Finanční úřad pro Královehradecký kraj	7704-77626511/0710
Finanční úřad pro Pardubický kraj	7704-77622561/0710
Finanční úřad pro Kraj Vysočina	7704-67626681/0710
Finanční úřad pro Jihomoravský kraj	7704-77628621/0710
Finanční úřad pro Olomoucký kraj	7704-47623811/0710
Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj	7704-77621761/0710
Finanční úřad pro Zlínský kraj	7704-47620661/0710
Specializovaný finanční úřad	7704-77620021/0710

Dodejme, že už ani při úhradě daní není zapotřebí uvádět tzv. konstantní symbol sloužící k věčné identifikaci platby podle zavedeného systému číselných kódů stanovených ČNB. Jednalo se o čtyřmístný číselný kód rozlišující bezhotovostní platbu daně (1148) a úhradu v hotovosti na pokladně banky nebo pošty (1149).

Prostřednictvím služby České pošty – Soustředěného inkasa plateb obyvatelstva (SIPO) – je od roku 2016 možno platit pouze daň z nemovitých věcí, takže tímto způsobem ne-
le prozatím ještě hradit daně z příjmů.

Detailní popis možností úhrad daní a požadované identifikace je náplní každoroční metodické pomůcky GŘF „Jak správně zaplatit daň finančnímu úřadu v daném roce“ včetně jeho šesti příloh, která bývá zveřejněna vždy v lednu po uplynutí každého kalendářního roku na internetových stránkách Finanční správy ČR.

Tuto metodickou pomůcku lze doporučit zejména při bezhotovostním placení daní ze zahraničí, kdy je nutné uvádět čísla daňových bankovních účtů příslušných českých finančních úřadů ve speciálním formátu mezinárodního čísla bankovního účtu International Bank Account Number (IBAN).

Pokud je platba na účet správce daně vykonána bez dostatečného označení, bude přijata na účtu nejasných plateb a daňový subjekt bude vyzván, aby ve stanovené lhůtě upřesnil, na kterou daň (v širokém slova smyslu) byla předmětná úhrada určena. Jestliže úřad obdrží odpověď ve stanovené lhůtě, zaeviduje platbu na takto upřesněnou daň, a to zpětně s účinností ke dni, kdy byla vykonána (přijata). Jinak určí samotný správce daně, na kterou daň platbu zaeviduje, přičemž ale tentokrát bude dnem platby až den takového zaevidování.

Člověk je tvor omylný a chybný, který se tu a tam překlepe či jednoduše splete při zadávání čísel, a to třeba i při zadávání platebního příkazu. Je proto praktické si uvědomit, že podle § 164 odst. 4 DŘ platí:

■ **„Správce daně přijme každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt.“**

Na otázku – Co když se spleteme a daň nechtěně zaplatíme za někoho jiného? – trpce odpoví § 165 DŘ:

■ **„(1) Vrazení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné.“**

Naštěstí jde pouze o výchozí, základní pravidlo dle odstavce 1, z něhož existují tři příznivější výjimky:

(2) Správce daně vrátí platbu provedenou omylem na žádost toho, kdo za daňový subjekt platbu uhradil, poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb podanou nejpozději v den, kdy platba daně byla zaevidována v evidenci daní. Omyl musí být v žádosti prokázán.

(3) Je-li žádost podle odstavce 2 podána po dni, kdy byla platba zaevidována v evidenci daní (poznámka: jedná se o evidenci vedenou správcem daně v souladu s § 149 DŘ), nejpozději však do 1 roku od tohoto dne, posoudí se jako žádost o vrácení vratitelného přeplatku podaná daňovým subjektem s tím, že případný vratitelný přeplatek evidovaný v době podání žádosti se vrací žadateli namísto daňovému subjektu. Tomu, kdo za daňový subjekt uhradil platbu, lze takto vzniklý vratitelný přeplatek vrátit pouze tehdy, pokud nemá současně u správce daně evidován nedoplatek, na který by bylo možné tento přeplatek převést.

(4) Nelze-li žádosti vyhovět, vydá správce daně žadateli potvrzení o došlé platbě a o totožnosti daňového subjektu, na úhradu jehož nedoplatku byla v důsledku jím způsobené chyby zaevidována.

Při placení daní tedy **nejvíce záleží na variabilním symbolu, který identifikuje daňový subjekt, o jehož daň se jedná.** Když se spleteme a co čert nechtěl, trefíme číslo jiného poplatníka/plátce, máme problém – o kterém navíc dlouho nemusíme vědět a ani berník nenapadne, že šlo o mylnou platbu. Naproti tomu nesprávně zadané číslo účtu – jde-li však stále o nějaký z daňových účtů – bude „pouze“ nejasnou platbou spojenou se správným subjektem, kterou proto správce daně může zaevidovat na úhradu aktuálního daňového nedoplatku.

Z podstaty věci je tento druh chyb noční můrou hlavně účetních a daňových poradců zastupujících více daňových subjektů, pokud mají dispoziční právo k zadávání pla-

tebních příkazů klientů. Konkrétní příklad: účetní mateřské společnosti ABC, a. s. se stará o účetnictví a daně také jejich tří dceřiných společností: ABC – výroba, s. r. o., ABC – obchod, s. r. o., ABC – doprava, s. r. o. Je pak lidsky pochopitelné, že při zadání platby např. daně z příjmů firmy ABC – výroba, s. r. o. omylem natuká obdobný variabilní symbol patřící ABC – doprava, s. r. o. ...

Ani správná výše daně uhrazená na příslušný účet správného správce daně – čímž je určena placená daň – s identifikací poplatníka ale nemusí vždy zaručit, že mu nevznikne nedoplatek. Podle § 152 DŘ je totiž závazně stanovena posloupnost uspokojování všech daňových povinností. **Úhradu daně musí správce daně použít na úhradu daňových nedoplateků daňového subjektu postupně v tomto závazném pořadí (tzv. prioritá uhrazení):**

Priorita úhrad	Druh daňového nedoplatku
1	Nedoplatky na dani a splatná daň
2	Nedoplatky na příslušenství daně
3	Vymáhané nedoplatky na dani
4	Vymáhané nedoplatky na příslušenství daně

Speciální priority úhrad platí pro daně nedobrovolně vymáhané podle § 175 DŘ – logicky mají přednost nedoplatky na vymáhané dani a poté na jejím příslušenství – a pro pohledávky za majetkovou podstatou dlužníka v insolvenčním řízení. Pochopitelná výjimka se týká úhrad daňového nedoplatku ručitelem, které se použijí vždy jen na úhradu nedoplatku, za který ručitel ručí. V jednotlivých skupinách priorit se přitom úhrada daně použije podle očekávání vždy **nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším (starším) datem splatnosti.**

Pro srovnání můžeme uvést, že u soukromoprávních závazkových vztahů se plnění peněžitého závazku – není-li dohodnuto jinak ani výslovně dlužníkem určeno – započte platba nejprve na úroky a až potom na jistinu. Naproti tomu v daních má přednost úhrada „jistiny“, míněno dlužné daně před sankčními

úroky apod. Což je pro daňové subjekty obecně výhodnější, neboť dlužné sankční úroky se již dále neúčtují, zatímco dlužná daň ano.

Není ale radno hřešit na to, že úroky z prodlení – obecně tzv. příslušenství daně – má nižší úhradovou prioritu než samotná daň a snažit se sankci neplatit a přednostně uhrázovat mladší daňové povinnosti. Procesní daňové právo je poměrně složité a pro laiky nepřehledné, takže z DR nelze snadno vyčíst, že dojde-li k „pokusu“ o úhradu daně dříve, než ji správce daně řádně úředně vyměří, pak bude úhrada započtena na starší neuhrazenou daňovou sankci, i když má nižší úhradovou prioritu, protože vyšší priority doposud holt správce daně neviduje!

? Příklad 4

Při úhradách daně pamatujte na staré dluhy

S. r. o. opožděně uhradila daň z příjmů již za rok 2022, pročez jí správce daně vyměřil úrok z prodlení 10 000 Kč, který ovšem poplatník neuhradil. Vcelku nic zlého se firmě dít asi nebude, neboť sankční úrok se již dále nezvyšuje a u relativně nízké částky patrně ani nehrozí, že by správce daně ihned přistoupil k vymáhání.

Za rok 2023 vykázala s. r. o. daň z příjmů 100 000 Kč, a tuto částku uhradila již 25. 3. 2024, přičemž příznání k DPPO za rok 2023 jednatel podal ve značném předstihu už v lednu 2024. Logicky se přitom domníval, že s ohledem na uvedenou prioritu úhrady započte správce daně platbu 100 000 Kč přednostně na běžnou platbu DPPO za rok 2023 a dlužný úrok z prodlení za opožděnou daň za rok 2022 zůstane i nadále neuhrazen. Ovšem chyba lávky. Ke dni platby – 25. 3. 2024 – totiž ještě správce daně nemohl mít vyměřenu daň z příjmů za mladší rok 2023, k tomu v souladu s § 140 DR totiž dojde až k poslednímu dni zákonného termínu její splatnosti, tedy 2. 4. 2023; nezahájí-li tzv. postup k odstranění pochybností. Ke dni úhrady částky 100 000 Kč – 25. 3. 2024 – proto správce daně eviduje u poplatníka na dani z příjmů jediný nedoplatek, a to dlužný úrok z prodlení 10 000 Kč za pozdní úhradu daně 2022, proto přirozeně započte část platby ihned na

tento starý – a prozatím stále ještě jediný – daňový dluh poplatníka. Důsledkem bude, že ke dni vyměření daně z příjmů za rok 2023 – 2. 4. 2024 – vznikne tomuto s. r. o. nezamýšlený nový nedoplatek na DPPO za rok 2023 ve výši chybějících 10 000 Kč. Z čehož bude od 4. dne po splatnosti daně ze zákona povinně opět nabíhat nový sankční úrok z prodlení. Nastane tak situace obdobná tomu, jako by se neuhrazený starý úrok z prodlení za DPPO 2022 přeci jen s časem postupně zvyšoval.

Poznámka: Jednatel měl tedy počkat s platbou daně 2023 až na první dubnový týden. Nicméně takovéto zlomyslnosti rozhodně nelze daňovým subjektům doporučit, zbytečně si od správce daně vyslouží „černý puntík“.

5. Posečkání daně a povolení splátek

Ve firemní praxi se lehce může stát, že poplatník v době splatnosti daně – nebo už jen jejího doplatku či zálohy na daň – nemá dostatek peněz na zaplacení. Tehdy je vhodné **požádat finanční úřad o posečkání daně nebo o povolení jejího zaplacení ve splátkách**. Podmínkou přitom ovšem v souladu s § 156 odst. 1 DR je, že:

- neprodlená úhrada by znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu,
- byla by ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných,
- neprodlená úhrada by vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,
- není-li možné vybrat daň od daňového dlužníka najednou, nebo
- při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.

Na tyto výhody ale není právní nárok, takže zejména u „problémových“ poplatníků bude žádost často zamítnuta, ovšem proti rozhodnutí správce daně je **přípustné odvo-**

lání a při neúspěchu také žaloba ve správním soudnictví. Naopak „bezproblémovým“ poplatníkům může být povolení posečkání či splátkování daně povoleno také zpětně, logicky nejdříve však ode dne splatnosti daně, přičemž jej může správce daně svázat podmínkami.

Pro tuto žádost není předepsán závazný tis- kopis ani speciální náležitosti, samozřejmě by měla být určitá a srozumitelná, přičemž **pod- léhá správnímu poplatku 400 Kč**. Správce daně by měl rozhodnout do 30 dnů. Výhodou posečkání daně nebo povolení splátek daně je kromě snížení tlaku na cash flow hlavně **mír- nější – poloviční – „sankční“ úročení**, které navíc může správce daně i prominout kvůli velké tvrdosti, **a také že povolený odložený daňový nedoplatek nelze exekučně vymá- hat**. Zejména plátce DPH ocení, že dlužná daň – například DPPO – po dobu povolené- ho posečkání daně (což je legislativní zkrat- ka zahrnující i rozložení úhrady na splátky) právně není po splatnosti. Proto na její úhra- du nelze převádět nadměrné odpočty (vrat- ky) DPH. Často je tomu ale v praxi právě na- opak, že správce daně povolí posečkání daně s podmínkou, že jakékoli vratitelné přeplatky – typicky nadměrný odpočet DPH – budou započteny na úhradu posečkané daně. U vět- ších nedoplatků pak obvykle bývá podmín- kou povolení jejich posečkání ještě nějaká forma zajištění např. zřízením zástavního prá- va nebo ručitelem. Povolení posečkání daně podle § 160 DŘ přerušuje běh šestileté lhůty pro placení daně.

? Příklad 5

Vzor žádosti o posečkání daně

Komu: Finančnímu úřadu (název a síd- lo úřadu, resp. příslušného územního pracoviště)

Daňový subjekt: (identifikace žadatele, tedy zejména název firmy, její sídlo a DIČ)

Věc: Žádost o posečkání daně Kolek 400 Kč

Dne 1. 3. 2024 jsme podali daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období

roku 2023 na daňovou povinnost Kč. Podstat- ným zdrojem zisku, resp. základu daně byl prodej části obchodního závodu, přičemž tyto prostředky byly ihned využity na rozsáhlou modernizaci výrobní linky zbylé části závodu. Jak dokládá přiložená faktura dodavatele a kopie bankovního výpisu po- tvrzuující její úhradu.

Žádáme Vás tímto v souladu s § 156 zákona č. 280/ 2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpi- sů o posečkání úhrady daně ve výši alespoň Kč, a to minimálně do doby tří měsíců od spuštění plného provozu modernizované linky, které je plá- nováno na (časový harmonogram moderni- zace linky přiložen).

Neprodleným zaplacením celé daňové povinnosti by bylo ohroženo nejen včasné dokončení zmiňo- vané významné investice, ale také mzdy a zákonné odvody na ně vázané za všech zaměstnanců. Což by vše ve svém důsledku znamenalo vážnou újmu pro daňový subjekt, který tuto žádost podává.

Dovolujeme si podotknout, že prozatím jsme da- ňové povinnosti poplatníka i plátce daní plnili vždy řádně a včas, a dokončovaná modernizace části závodu bude znamenat podstatné navýšení zda- nitelných výnosů.

За kladné vyřízení žádosti Vám předem děkujeme, s pozdravem

V dne

*statutární orgán
(podpis jednatele, příp. razítko firmy)*

Přílohy (kopie): Smlouva o prodeji části závodu, Faktura dodavatele za modernizaci výrobní linky, Bankovní výpis potvrzující úhradu za moderniza- ci, Časový harmonogram dodavatele moderniza- ce výrobní linky.

Povolení posečkání daně (včetně povole- ní úhrady na splátky) je na straně daňového subjektu (dlužníka) vykoupeno povinností platit za tuto dobu **úrok z posečkané částky**. Po věcné stránce nejde o daňovou sankci ale o vyjádření časové hodnoty peněz. Ostatně kdyby podnikatel místo této žádosti správci daně čerpal provozní bankovní úvěr na úhra- du dlužné daně – pokud by mu byl vůbec ně-

jakou bankou poskytnut – také by musel platit úrok za dočasně využití „cizí“ peníze. **Za dobu posečkání daně nebo splátkování daně se platí úrok z posečkané částky dle § 253 DŘ ve výši poloviny sankčního úroku z prodlení**, který se rovná výši repo sazby České národní banky k 1. dni pololetí vzniku prodlení zvýšené o 8 procentních bodů. Aktuální i historické údaje o výši repo sazby (dvoutýdenní) najdeme na internetových stránkách národní banky, www.cnb.cz. Přičemž správce daně může upustit od předepsání obou typů úroků v souladu s § 259 až § 260 DŘ, zejména:

■ „Správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.“ Přičemž podmínky prominutí úroku podrobně vymezuje 24 stran dlouhý Pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFR D–58 k promíjení příslušenství daně.

Správce daně úrok z posečkané daně předepíše – ovšem pouze, když převyšuje 1 000 Kč – **za celou dobu posečkání** formou platebního výměru ihned po skončení posečkání, který je **splatný do třiceti dnů ode dne doručení**. Protože, jak bylo již výše uvede-

no, z nedoplatku příslušenství daně nevzniká úrok z prodlení, je toho logickým důsledkem, že z posečkané částky příslušenství daně se neuplatní ani úrok z posečkané částky.

Pokud daňový subjekt nedodrží podmínky stanovené v rozhodnutí o posečkání daně – nebo povolení splátek – pozbývá rozhodnutí o posečkání daně účinnosti, a to dnem nedodržení příslušné podmínky. Až od tohoto dne se tak obnoví povinnost uhradit úrok z prodlení, kterému se chtěl tímto vyhnout. Porušení podmínek povolení posečkání daně tudíž nemá nepříjemné zpětné účinky – úrok z prodlení se totiž nedoměří od původního dne splatnosti daně – ale působí až od porušení stanovené podmínky. Rozhodnutí o posečkání daně pozbývá účinnosti rovněž zahájením likvidace nebo dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku dotyčného daňového subjektu.

Dle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP **nejsou daňově uznatelné nejen (nesmluvní) sankční úroky z prodlení, ale ani úroky z posečkané částky**. Na konkrétním druhu dlužné daně vůbec nezáleží. Připomeňme, že označení „posečkání“ je legislativní zkratkou zahrnující jak posečkání úhrady daně, tak i rozložení její úhrady na splátky.

? Příklad 6

Porušení podmínek posečkání daně

S. r. o. podala přiznání k DPPO za rok 2023 v zákonné lhůtě 2. 4. 2024, přičemž požádala správce daně o posečkání s úhradou daně cca o půl roku, protože by neprodlená úhrada pro něj znamenala vážnou újmu, kdy by mimo jiné např. neměl dostatek peněz na výplaty zaměstnancům.

Porovnejme si tři nejčastěji možné varianty:

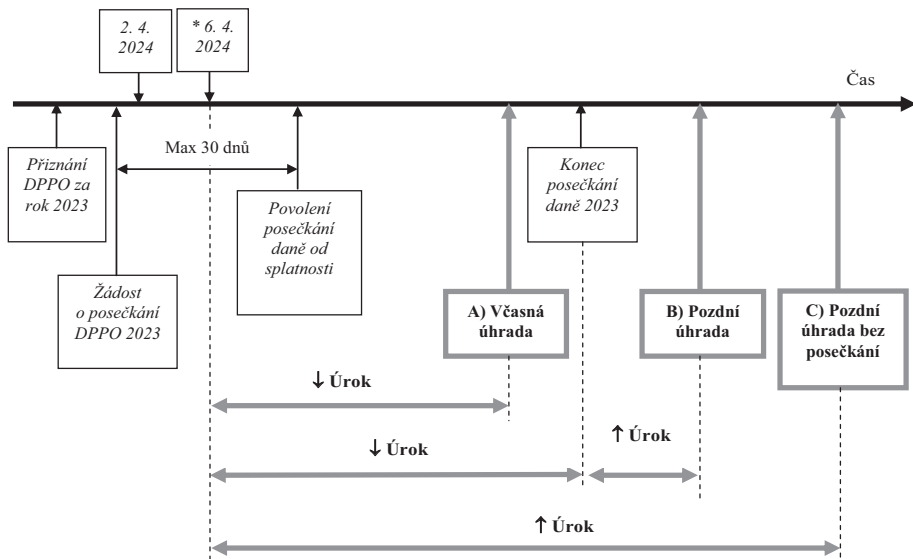
- A) Správce daně posečkání povolil a poplatník posečkanou daň uhradil ve lhůtě (**včasná úhrada**).
- B) Správce daně posečkání povolil, ale poplatník daň uhradil po stanovené lhůtě (**pozdní úhrada**).
- C) Správce daně posečkání nepovolil a poplatník daň hradil po lhůtě (**pozdní úhrada bez posečkání**).

Poznámky: Nyní – 6. 12. 2023 – ještě není známa repo sazba ČNB (dvoutýdenní 2T) k 1. lednu 2024, která bude určující pro úrok z prodlení vzniklý v prvním pololetí 2024, nejspíše se ale nezmění.

↑ Úrok (15 %) = Sankční úrok z prodlení = Repo sazba ČNB (aktuálně 7 %) + 8 %

↓ Úrok (7,50 %) = Úrok z posečkané částky = Polovina úroku z prodlení

* Podle § 252 odst. 2 písm. a) DŘ se úrok z prodlení počítá teprve od 4. dne po splatnosti. A protože dle § 253 odst. 3 DŘ úrok z posečkané částky nevzniká po dobu, kdy nevzniká úrok z prodlení (z jiného důvodu, než je posečkání), tak se ani tento úrok neplatí za první tři dny po splatnosti daně.



6. Tiskopis přiznání k DPPO

V souladu s § 72 DŘ je možno řádné – stejně tak i opravné, dodatečné nebo opravné dodatečné – daňové přiznání, respektive obecně řečeno „**formulářové podání**“ **podat jedině na tiskopise vydaném Ministerstvem financí ČR** na tištěném výstupu, který má údaje, náležitosti a jejich uspořádání shodné s tímto tiskopisem, nebo odpovídá vzoru formulářového podání dle prováděcí vyhlášky, nebo elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně; jak již bylo výše komentováno. Ohledně daňových přiznání k daním z příjmů je určující **vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů. Z níž nás bude speciálně zajímat tiskopis daňového přiznání k DPPO, který je uveden v příloze č. 5 zmíněné prováděcí vyhlášky Ministerstva financí ČR. Aktuální i historické vzory formulářových podání – včetně přiznání k DPPO – jsou samozřejmě volně k dispozici zejména na webu Finanční správy ČR.

Tiskopis přiznání k DPPO má označení 25 5404 MFin 5404 (8 stran) a pro každý kalendářní rok je vydáván nový vzor. Pro zdaňovací období kalendářního roku 2023 se jedná o **vzor č. 34**, který platí obecně pro jakákoli zdaňovací období započatá v roce 2023 a rovněž pro části zdaňovacích období započatých až v roce 2024, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2024. Podpůrným tiskopisem, který je ovšem pro vyplnění přiznání nezbytný, jsou **Pokyny k vyplnění 25 5404/1 MFin 5404/1 – vzor č. 34** (16 stran).

Tyto dva tiskopisy jsou ale naprosté minimum, v řadě případů se totiž budou muset poplatníci, případně jejich zmocněnci trápit ještě i s jinými oficiálními přílohami, jak si dále upřesníme u příslušné části přiznání.

Tiskopis daňového přiznání k DPPO se člení na úvodní záhlaví a pět oddílů, k nimž je řada příloh:

■ Záhloví:

– Uvádějí se zde základní identifikační údaje o přiznání, poplatníkovi a „jeho“ správci daně. Konkrétně jakému finančnímu úřadu, resp. jeho **územnímu pracovišti** (kde je veden daňový spis poplatníka) je podání určeno, základní číselná identifikace poplatníka (DIČ a IČO), o jaký typ přiznání jde a kolik má příloh. U položky 04 „Kód rozlišení typu přiznání“ se neobejdeme bez Pokynů k vyplnění, přičemž nejméně v 90 % případů půjde o **kód – 1 A** – vyjadřující, že poplatník je daňovým rezidentem ČR, nečerpá daňovou investiční pobídku, nejde o investiční fond, penzijní společnost, investiční společnost ani o veřejně prospěšného poplatníka, přičemž toto přiznání podává za (celé) zdaňovací období.

– Dodejme, že DŘ rozlišujeme **4 druhy daňových přiznání**. Nejčastěji jde o – **řádné** – první přiznání za uplynulé zdaňovací období (v našem případě hlavně za kalendářní rok 2023), které by mělo být podáno ve stanovené zákonné, případně správcovské lhůtě, jak bylo výše vyloženo. Například se může jednat o daňové přiznání k DPPO za rok 2023 podané již 3. 3. 2024. Přičemž zákonná lhůta skončí až 2. 4. 2024.

– **Opravné** – je druhé, příp. další daňové přiznání podané ještě před uplynutím zákonné (správcovské) lhůty stanovené pro řádné podání daňového přiznání. V návaznosti na předešlou odrážku by mohlo například jít druhé daňové přiznání k DPPO za rok 2023 podané 25. 3. 2024. V daňovém řízení se pak postupuje podle opravného přiznání a k předchozímu (řádnému či dřívějšímu opravnému) se nepřihlíží.

– **Dodatečné** – jde de facto o „opravné“ přiznání podané až po uplynutí zákonné (správcovské) lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání. Navážeme-li na výše uvedené příklady, mohlo by jít o třetí přiznání za rok 2023 podané 20. 8. 2024 poté, co poplatník 10. 8. 2024 zjistil chybu v odpisech. Na což má „jedno až dvou měsíční“ lhůtu pro podání

dodatečného daňového přiznání, jak stanoví § 141 odst. 1 DŘ: „**Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání (...) a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit.**“. Pozdější dodatečné přiznání bude odměněno pokutou za opožděné tvrzení daně. A ve stejné lhůtě by mělo být podáno také dodatečné přiznání na nižší daň (vyšší ztrátu) – protože není povinné, tak jeho opoždění nepodléhá zmíněné pokutě. Jestliže důvod pro výše uvedené (první) dodatečné daňové přiznání za rok 2023 poplatník odhalil v srpnu 2024 – je úplně jedno, zda to bylo 1., nebo 8. nebo až 31. srpna – pak má zákonnou lhůtu pro nápravu tohoto svého zjištění do konce následujícího kalendářního měsíce, tedy do konce září 2024. Pokud by jej podal později, např. až v říjnu 2024, byl by v prodlení a hrozila by mu zmíněná sankční za opožděné povinné „tvrzení“ daně; ledaže by poplatník zjistil, že ke „dni zjištění důvodů pro dodatečné přiznání“ nedošlo již v srpnu, ale později. Pro ověření včasnosti podání, je nutno v záhlaví v těchto případech uvést rovněž den zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání, před jeho uvedením si proto promyslete zmíněnou lhůtu!

– **Opravné dodatečné** – druhé, případně další dodatečné přiznání podané ještě před uplynutím zákonné „jedno až dvou měsíční“ lhůty pro podání dodatečných přiznání v předešlé odrážce podle § 141 odst. 1 DŘ. Při pokračování naší modelové situace by mohlo jít o čtvrté přiznání k DPPO za rok 2023 podané 9. 9. 2024, když poplatník zjistil, že v předešlém dodatečném srpnovém spočítal ty odpisy zase chybně.

Úvodní záhlaví tiskopisu končí dvěma bílými okénky, do nichž se uvádí začátek a konec období, za které je toto daňové přiznání podáváno. V našem případě zpravidla půjde o data: 1. 1. 2023 a 31. 12. 2023. Připomeňme v této souvislosti, že zatímco u fyzických osob je zdaňovacím obdobím „jejich“ daně z příjmů

vždy celý kalendářní rok, je **paleta možných zdaňovacích období poplatníků DPPO** dle § 21a ZDP daleko pestřejší:

- a) kalendářní rok (klasických 12 kalendářních měsíců počínaje lednem a konče prosincem daného roku),
- b) hospodářský rok (12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích počínaje jiným měsícem, nežli lednem, § 3 ZÚ),
- c) období od rozhodného dne fúze, rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo
- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

Ze zmínku stojí vysvětlení zdánlivě banality, jako je zaškrtnutí (vyznačení) správného typu přiznání:

- Obecně platí logické pravidlo – přeškrtnutím nehodících se možností vyznačí-

me, zda jde o daňové přiznání řádné nebo anebo opravné (nahrazující řádné či dodatečné), jak bylo před chvílí snad názorně vysvětleno.

- Pozor ovšem na to, že při podání opravného daňového přiznání zůstane nepřeškrtnuto též označení přiznání, které je jím nahrazováno. Např. u opravného daňového přiznání nahrazujícího dodatečné daňové přiznání zůstanou nepřeškrtnuta označení „dodatečné“ a „opravné“, tzn. že přeškrtnuto bude pouze označení „řádné“.
- V případě opravného přiznání nahrazujícího předchozí rovněž již opravné daňové přiznání bude použita kombinace nepřeškrtnutého označení jak „opravné“, tak i výchozího přiznání, které je takto opakovane opravováno, resp. nahrazováno. Např. u opravného přiznání nahrazujícího opravné přiznání nahrazující řádné daňové přiznání, zůstane nepřeškrtnuto „řádné“ a „opravné“, a přeškrtnuto bude pouze „dodatečné“.

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

C Z

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

řádné

dodatečné²⁾

opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾

ano

ne

Zdaňovací období podle § 21a písm.) zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh³⁾

Počet samostatných příloh³⁾

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

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

za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od

do

- U dodatečného daňového priznání se uvede den zjištění důvodů k jeho podání. Proč – bylo odhaleno výše.

■ I. oddíl: Údaje o poplatníkovi:

– Podle očekávání je třeba uvést hlavně název poplatníka, o jehož daňové priznání se jedná, a jeho sídlo. Míněno je „sídlo“ ve smyslu § 17 odst. 3 ZDP, tedy nejen „úřední“ formálně zapsané v obchodním rejstříku, ale případně jiné „skutečné“, jímž se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Také z dalších položek požadovaných zde tiskopisem je vcelku zřejmé, co se do příslušné kolonky má uvést. Věnujme proto raději pár slov dvěma souvisejícím přílohám, v nichž se v praxi došti často chybují.

– Nejprve ale ještě malé upozornění k **řádku 7 s názvem „Kategorie účetní jednotky“**, který přibyl již od daňového priznání za rok

2018. Navazuje na § 1b ZÚ, který vymezuje čtyři velikostní typy účetních jednotek – **Mikro, Malá, Střední a Velká**. Do bílé kolonky ovšem nepatří toto označení, ale příslušný jednopísmenný kód přiřazený Pokyny k vyplnění priznání – **M, L, S a V**. Naprostá většina obchodních korporací přitom spadá mezi „Mikro (nebo Malé)“, neboť ze tří kritérií překročí nanejvýše jedno: aktiva 9 milionů Kč (100 milionů Kč), roční obrát 18 milionů Kč (200 milionů Kč), zaměstnanců 10 (50).

– S masivním nástupem povinné elektronické podání se znásobila chybovost ohledně drobnosti týkající se formátu přikládané účetní závěrky, resp. vybraných údajů. Jde ale o úřednický formalismus, neboť reálně dostali správci daně data v jednoduše čitelném „knížním“ formátu PDF, namísto určeného XML. Ovšem tvrdohlavě úředníci trvají na dodržení tohoto formátu, pro což žel mají zákonnou právní oporu.

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi			
05 Název poplatníka			
06 Sídlo ¹⁰⁾			
a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné			
b) obec		c) PSČ	
d) stát/kód státu	e) číslo telefonu		
07 Kategorie účetní jednotky			Kód
08 Priznání podal poradce ¹⁾			ano ne
09 Zákonná povinnost sestavení účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie ¹⁾			ano ne
10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ¹⁾			ano ne
11 Účetní závěrka sestavená daňovým subjektem ¹¹⁾ nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, příložený ¹⁾			ano ne ano ne
12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami ⁹⁾			Kód
13 Hlavní (převažující) činnost			Kód klasifikace CZ-NACE ²⁾

– Jde o to, že jak jsme výše vyložili, obchodní korporace musejí přiznání k DPPO podávat vždy datovou zprávou ve formátu a struktuře stanovené finanční správou ve zmíněné prováděcí vyhlášce o daňových přiznáních, respektive v navazujícím Pokynu GFŘ D–50; vzpomínáte, šlo o ty ajťácké pojmy XML a XSD. Přičemž v souladu § 72 odst. 1 DŘ je **součástí tohoto přiznání i účetní závěrka**, coby příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu. Jelikož je tedy tato příloha součástí podání, platí pro ni stejná pravidla jako pro podání samotné, a to včetně pravidel formy podání. Z Pokynu k vyplnění této položky je ale obtížné vyvodit povinnost formátu XML ohledně výpisu údajů z účetní závěrky, posuďte sami:

■ „... poplatníci, kteří vedou účetnictví, přikládají k daňovému přiznání účetní závěrku v rozsahu vymezeném v § 18 odst. 1 zákona o účetnictví; ... Při elektronickém podání přiznání se účetní závěrkou poplatníků, účetních jednotek, ... rozumí **elektronické přílohy Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu, vyplňované s využitím údajů z Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty, popřípadě Přehledu o změnách vlastního kapitálu, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný jako samostatný soubor typu .doc, .docx, .xls, .xlsx, .pdf, .jpg, .txt nebo .rtf, s použitím tzv. E-přílohy. ...“

– Řada poplatníků DPPO si tedy přesně neuvědomí, že **musí být údaje z účetní závěrky uvedeny ve „Vybraných údajích z Rozvahy“ a „Vybraných údajích z Výkazu zisku a ztrát“** a pouze Opis Přílohy v účetní závěrce lze vložit jako tzv. E-přílohu k tiskopisu přiznání ve formátu DOC či PDF. A pokud nejsou formát a struktura dodrženy např. tím, že Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty jsou přílohy také formou E-příloh ve formátu PDF, jde o vadu podání a podatel bude vyzván k jejímu odstranění.

– Nenápadným strašákem je ř. 12 „Transakce uskutečněné se spojenými osobami“, kte-

rým to však teprve začíná... Jde o to, že ke zjištění podrobností **o transakcích se spojenými osobami** – typicky mateřská a dceřiná společnost, společník/jednatel a jeho s. r. o. podle § 23 odst. 7 ZDP – slouží od roku 2014 nová **samostatná příloha**. Jde o **tiskopis č. 25 5404/E**, který je povinný pro subjekty splňující současně:

- Přesahuje alespoň jeden ze tří limitů: aktiva 40 mil. Kč, čistý **obrat 80 mil. Kč, 50 zaměstnanců**.
- Týká se jej alespoň jedna ze tří podmínek: 1. **Uskutečnil transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí** (pak tuto přílohu vyplní pouze ve vztahu k těmto zahraničním spojeným osobám), 2. **Vykázal daňovou ztrátu**, a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou, ať už zahraniční nebo tuzemskou (v tomto případě přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám), nebo 3. **Je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani**, a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou (přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám).
- Do přílohy o transakcích mezi spojenými osobami **se uvádějí nejenom úplatné obchody** (prodeje výrobků, zboží, služeb, SW, know-how, práv, nájmy, leasingy atd.), ale **také bezúplatná plnění** (hlavně bezúročné zápůjčky peněz a výpůjčky techniky; kromě propagačních předmětů do 500 Kč).
- Ani „Hlavní (převažující) činnost“ není prosta úřednické zlovůle. Samozřejmě nestačí „podnikání za účelem zisku“, „prodej zboží“ apod. Je třeba respektovat statistické třídění Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE) dostupné na stránkách statistického úřadu. Kde najdeme také metodiku úřadu, jak správně určit „hlavní činnost“, přičemž vždycky nejde intuitivně o činnost podílející se největší měrou na přidané hodnotě, klíčem je tzv. metoda top-down (shora-dolů) uvedená v kapitole 3.1 této příručky.