



PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY
POSLANECKÁ SNĚMOVNA

VIII. volební období

365/0

Návrh poslanců Tomáše Martínka, Mikuláše Ferjenčíka a dalších na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů



Zástupce předkladatele: Martínek T. a další
Doručeno poslancům: 8. ledna 2019 v 9:54

N á v r h

ZÁKON

ze dne.....,

kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

Čl. I

Změna daňového řádu

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 375/2015 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 368/2016 Sb., zákona č. 170/2017 Sb. a zákona č. 94/2018 Sb., se mění takto:

1. V § 136 odstavec 2 zní:

„(2) Lhůta pro podání daňového přiznání podle odstavce 1 se prodlužuje na

a) 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno elektronicky, anebo

b) 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud

1. daňový subjekt má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo

2. daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně daňové přiznání podal poradce.“.

2. V § 136 se doplňuje odstavec 6, který zní:

„(6) Žádá-li daňový subjekt o prodloužení lhůty podle § 36 a současně hodlá využít prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle odstavce 2 písm. a), nebo podle odstavce 2 písm. b), uvede v žádosti tuto skutečnost, jinak se při posouzení žádosti o prodloužení lhůty zohlední délka lhůty podle odstavce 1. Uvede-li daňový subjekt v žádosti o prodloužení lhůty, že hodlá využít prodloužení lhůty podle odstavce 2, a následně nedodrží podmínky pro toto prodloužení, nárok na prodloužení lhůty podle § 36 zaniká.“.

3. V § 138 se doplňuje odstavec 3, který zní:

„(3) Daňové přiznání podané po lhůtě podle § 136 odst. 1 lze nahradit opravným daňovým přiznáním, pouze jsou-li obě tato daňová přiznání podána

a) elektronicky v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. a), nebo

b) poradcem v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2.“.

4. V § 141 odst. 7 se slova „řízení zahájené tímto podáním se zastaví“ nahrazují slovy „nezahajuje toto podání další řízení“.

Čl. II

Přechodné ustanovení

Ustanovení § 136 odst. 2 a 6 a § 138 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí na lhůtu pro podání daňového přiznání podávaného za zdaňovací období, které započalo běžet nejdříve 1. ledna kalendářního roku následujícího po dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Na lhůtu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které započalo běžet před 1. lednem kalendářního roku následujícího po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ustanovení § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Čl. III

Účinnost

Tento zákon nabývá účinnosti patnáctým dnem po jeho vyhlášení.

Důvodová zpráva

I. Obecná část

Zhodnocení platného právního stavu, odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy v jejím celku

V České republice je v současné době jedna z nejkratších lhůt pro podání daňového přiznání v EU. Mnoho poplatníků daně má proto problém v tomto krátkém intervalu zkompletovat všechny potřebné doklady, které potřebuje pro vyplnění svého daňového přiznání. Může se jednat například o potvrzení od více zaměstnavatelů včetně zahraničí, kde platí jiné lhůty, potvrzení pro využití slev nebo zvýhodnění, podkladové materiály pro všechny přílohy včetně podnikatelské účetní závěrky apod. V současné době je jedinou legální cestou prodloužení této lhůty zaplacení poplatku soukromému daňovému poradci. Dalším problémem stávajícího systému je nízká míra elektronicky podaných daňových přiznání. Vysoký počet papírově podaných daňových přiznání zbytečně zatěžuje pracovníky správce daně a tím i zvyšuje nároky na státní rozpočet. Hlavními výhodami elektronického daňového přiznání je minimalizace chyb spojených s manuálním vyplňováním a kontrolou, umožnění lepší komunikace s úřady či jednodušší sledování stavu zpracování. Elektronické podávání daňového přiznání umožňuje zrychlení celého procesu a dále snížení administrativních nákladů a zjednodušení archivace.

Tento návrh nově prodlužuje současnou tříměsíční lhůtu pro podání daňového přiznání o jeden měsíc v případech, kdy daňový subjekt podává daňové přiznání elektronicky. To přináší občanům pozitivní motivaci pro větší využití elektronických daňových přiznání. Zároveň nepřináší žádná negativa pro stávající poplatníky, kteří nechtějí využít možnosti elektronického podání.

Rovněž tak dochází k drobné úpravě v případě podání přiznání daňovým poradcem, kdy nově už nebude vyžadováno předložit plnou moc, ale postačí pouhý vlastní úkon podání touto cestou. Tato změna sice přináší některá drobná negativa (finanční správa může řešit opožděné daňové přiznání až po uplynutí nejdelší ze lhůt), ale současně se jedná o značné usnadnění a zjednodušení procesu jak pro podnikatele, tak i pro finanční správu samotnou.

V případě, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání elektronicky v dané prodloužené lhůtě, ani jej nepodá daňový poradce, nebude se k tomuto prodloužení přihlížet a případná sankce bude vypočítána stejně, jako by nepodal daňové přiznání v tříměsíční lhůtě.

Návrh tak přináší osobám podávajícím daňové přiznání pozitivní motivaci pro využití elektronické formy podání a zároveň umožňuje osobám, které zvládnou vyplnit daňové přiznání, stihnout podat přiznání včas i bez nutnosti využití daňového poradce. Návrh by měl současně snížit náklady státu spojené s výběrem daní a pomoci snížit chybovost podaných daňových přiznání. Zaměstnanci finančních úřadů tak budou moci v průběhu dubna provádět úkony, na které jsou zvyklí – včetně kontrol papírových přiznání. Zvýšeným počtem elektronických podání by se měla snížit náročnost práce zaměstnanců FÚ. Návrh nepřináší žádné zásadní změny, nově se pouze budou případné sankce za nepodání daňových přiznání počítat až po uplynutí 6 měsíců, kdy bude jasné, že poplatník nepodal přiznání k dani z příjmů ani elektronicky, ani jej nepodal daňový poradce v určené prodloužené lhůtě.

Obdobná legislativa platí i v jiných zemích. Například ve Velké Británii je standardní lhůta pro podání daňového přiznání 7 měsíců po skončení zdaňovacího období, pro elektronické daňové přiznání je lhůta celých 10 měsíců. V sousedním Rakousku je termín pro elektronické přiznání daně z příjmu 30. 6., to je o 2 měsíce déle než v případě papírového podání. Termínové zvýhodnění pro elektronické daňové přiznání dále platí například v Belgii, Francii,

Irsku, Kypru nebo Maďarsku. Daňové přiznání lze podat již pouze elektronicky v Dánsku, Finsku, Chorvatsku, Lotyšsku, Nizozemí, Rumunsku, Řecku, Slovinsku či Španělsku.

Stát	Termín podání daňového přiznání	Elektronicky vyplněných přiznání k dani z příjmu fyzických osob v roce 2011 (%)	Elektronicky vyplněných přiznání k dani z příjmu právnických osob v roce 2011 (%)	Rok zavedení možnosti vyplnění daňového přiznání FO elektronicky
Velká Británie	31.1. následujícího roku	77	42	2000
Kypr	31.12.	22	34	2004
Irsko	31.10.	81	96	2001
Itálie	30.9.	100	67	1998
Řecko	15.7.	49	neuvedeno	2001
Dánsko	1.7.	98	25	1994
Rakousko	30.6.	79	95	2003
Španělsko	30.6.	74	99	2009
Belgie	30.6.	54	73	2002
Malta	30.6.	1	92	2006
Lotyšsko	1.6.	15	75	2008
Finsko	datum napsáno na předvyplněném daňovém přiznání zaslaném FO (cca květen)	33	32	2006
Portugalsko	31.5.	83	100	2000
Německo	31.5.	32	neuvedeno	1999
Rumunsko	25.5.	neuvedeno	neuvedeno	2007
Maďarsko	20.5.	17	99	2003
Švédsko	2.5.	63	68	2002
Francie	2.5.	33	81	2001
Nizozemí	1.5.	95	100	1996
Litva	1.5.	87	73	2004
Polsko	30.4.	11	11	2008
Bulharsko	30.4.	5	38	2005
Estonsko	2.4.	94	95	2000
Česká republika	31.3. (může se lišit dle velikonočních svátků)	1	6	2004
Slovinsko	31.3.	77 (v roce 2009)	100	2004
Lucembursko	31.3.	1	neuvedeno	2009
Slovensko	31.3.	1	2	2005

Zdroje:

Online daňová přiznání v evropských zemích, *Parlamentní institut*, 2013

https://www.agn.org/iagn/AGN_Shared_Content/Publications/EU/2017SelfEmployed.pdf

<http://www.nap.bg/en/page?id=514>

<https://www.gov.uk/self-assessment-tax-returns/deadlines>

https://yle.fi/uutiset/osasto/news/tax_refund_moves_from_december_to_august_starting_in_2019/10149806

<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/croatia-income-tax.html>
https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/austria/index_en.htm
<https://www.healthplanspain.com/blog/expat-tips/306-how-to-file-an-income-tax-return-in-spain.html>
<https://www.financemalta.org/sections/tax/income-tax-in-malta/>
<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/10/lithuania-income-tax.html#01>
<https://www.emta.ee/eng/private-client/declaration-income/submission-income-tax-returns-2017>
<https://guichet.public.lu/en/citoyens/impots-taxes/pension-rente/declaration-revenu-resident/declaration-impot.html>

Předložený návrh efektivně doplňuje benefity připravovaného portálu Moje daně. Návrh podpořila v rámci dřívějšího projednávání daňového balíčku také Komora daňových poradců ČR. <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/zmena-lhuty-pro-podani-danoveho-priznani-je-pro-statni-spravu-i-danove-poplatniky-prospesna>

Tato změna legislativy je nyní předkládána touto formou vládě proto, že hlavním důvodem pro nepřijetí pozměňovacího návrhu v rámci projednávání ST 206 bylo, že by návrh měl projít připomínkovým řízením na vládě.

FS ČR obdržela za rok 2017 (k 31. 10. 2018) celkem 2 347 746 listinných a elektronických podání běžných a dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Z tohoto počtu bylo 477 744 podáno „elektronickou“ formou.

Za elektronickou formu se považují podání doručené jak datovou schránkou, tak i podání učiněná prostřednictvím Aplikace elektronická podání pro finanční správu (EPO) provozované na Daňovém portále FS. Datovou schránkou bylo učiněno 184 131 a Aplikací EPO 293 613 podání.

Podíl elektronicky zasláných daňových přiznání k dani z příjmů FO na celkovém počtu podaných daňových přiznání k dani z příjmů FO dosáhl za rok 2017 výše 20,3 % (za rok 2016 to bylo 18,5 %).

V posledních letech tak mírně roste podíl elektronických přiznání, oproti většině států EU je stávající podíl stále nedostatečný. Mezi elektronická daňová přiznání se navíc řadí i ta, která nejsou ověřována přes datovou schránku nebo elektronickým podpisem, ale je nutné je ověřit osobní návštěvou úřadu.

Další data ohledně elektronických podání v rámci EPO jsou publikována na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane-elektronicky/danovy-portal/pocty-podani-epo>

Následující tabulka znázorňuje Vybrané ukazatele předkládání daňového přiznání daně z příjmů 2017/2018 v zemích EU:

Země	Možnost podání daňového přiznání v listinné podobě a termín	Možnost podání daňového přiznání elektronicky /online a termín	Zvýhodnění termínů elektronického podání
Belgie	ANO (do 29. června)	ANO (do 13. července)	ANO
Bulharsko	ANO (do 30. dubna)	ANO (do 30. dubna)	NE
Česká republika	ANO (do 3. dubna)	ANO daneelektronicky.cz (do 3. dubna)	NE
Dánsko	NE	ANO (do 1. května)	-
Estonsko	ANO (do 31. března)	ANO: e-Tax Board/e-Customs (do 31. března)	NE
Finsko	NE	ANO: d-File online service My taxi (s předvyplněným datem podání do 8. nebo 15. května)	-
Francie	ANO (do 17. května)	ANO (Podle bydliště: a) okrsek 01-19 do 22. května, b) okrsek 20-49 do 29. května c) okrsek 50-976 do 5. června)	ANO
Chorvatsko	NE	ANO: e-Porezna (e-Tax Administration) (do 28. února)	-
Irsko	ANO (do 31. října)	ANO: Revenue Online Systém (do 10. listopadu)	ANO
Itálie	NE, možné jen ve výjimečných případech (do 30. června)	ANO (do 30. června)	-
Kypr	ANO (do 30. dubna)	ANO (do 30. července)	ANO
Litva	NE, možné jen ve výjimečných případech (do 1. května)	ANO (do 1. května)	NE
Lotyšsko	NE	ANO: Electronic Declaration Systém EDS (do 1. května)	-
Lucembursko	ANO (do 31. března)	ANO: MyGuichet (do 31. března)	NE
Maďarsko	ANO (do 15. března)	ANO (do 22. května)	ANO
Malta	ANO (do 31. června)	ANO: Provisional Tax System (do 31. června)	NE
Německo	ANO (do 31. května)	ANO: pouze pro některé podnikatele (např. zemědělská činnost, lesnictví, bochodní činnosti) (do 31. května)	NE
Nizozemsko	NE	ANO (do 1. dubna)	-

Polsko	ANO (do 30. dubna)	ANO: e-Deklarace (do 30. dubna)	NE
Portugalsko	ANO (do 31. května)	ANO (do 31. května)	NE
Rakousko	ANO (do 30. dubna)	ANO (do 30. června)	ANO
Rumunsko	NE	ANO: ANAF – Tax Agency (do 25. května)	-
Řecko	NE	ANO (do 30. června)	-
Slovensko	ANO (do 31. března)	ANO: eDaně (do 31. března)	NE
Slovinsko	NE	ANO: e-Tax system (do 31. března)	-
Španělsko	NE	ANO (do 30. června)	-
Švédsko	ANO (do 2. května)	ANO (do 2. května)	NE
Velká Británie	ANO (do 31. října)	ANO (do 30. ledna)	ANO

Zdroj: Elektronické daňové priznání daně z příjmů ve státech Evropské unie, *Parlamentní institut*, 2018

Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem České republiky

Návrh se nedotýká ústavně zaručených práv a svobod, ani dalších otázek upravených ústavním pořádkem. Požadavek, aby otázky daní a poplatků byly upraveny zákonem (článek 11 odstavec 5 Listiny), je zachován. Návrh je tedy plně v souladu s ústavním pořádkem.

Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy s právem Evropské unie

Návrh upravuje čistě vnitrostátní otázku lhůt podání daňových priznání, která není právem EU harmonizována (jak ostatně ukazují rozdílné lhůty k podání daňových priznání v rámci EU, viz tabulka výše). Návrh je tedy plně v souladu s právem Evropské unie.

Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Návrh není v rozporu s mezinárodními smlouvami, kterými je Česká republika vázána. Pokud mezinárodní smlouvy upravují otázky daňového procesu v určitých situacích, použijí se tyto smlouvy přednostně jako *lex specialis*.

Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy na státní rozpočet, ostatní veřejné rozpočty, na podnikatelské prostředí České republiky, dále sociální dopady

Návrh se dotýká pouze procesní stránky daňového práva, nikoliv stránky hmotné – výše daní zůstává zachována.

Lze očekávat jisté úspory na straně finanční správy, jelikož návrh motivuje poplatníky podávat daňová priznání elektronicky a zpracování elektronických daňových priznání je méně nákladné než zpracování priznání papírových.

Určité prostředky budou pravděpodobně vyžadovány na drobné úpravy informačních systémů dotčených osob, kterými budou například Generální finanční ředitelství, Česká správa sociálního zabezpečení nebo zdravotní pojišťovny. GFŘ a další budou stejně provádět úpravy kvůli připravovanému portálu *Moje daně*, proto je vhodné rovnou řešit i tuto legislativní změnu.

Lze tedy očekávat neutrální až mírně pozitivní dopad na státní rozpočet. Dopad na ostatní veřejné rozpočty nebyl identifikován.

Dopad na podnikatelské prostředí bude velmi pozitivní – jedná se de facto o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání pro ty, kdo se rozhodnou jej podat elektronicky, což bude podnikatelským prostředím vnímáno jako veskrze vstřícný krok (viz obecná část důvodové zprávy).

Zhodnocení dopadů navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Rozsah a obsah zpracovávaných údajů se nemění. Ochrana osobních údajů musí být zaručena bez ohledu na formu.

Zhodnocení korupčních rizik

Nebylo identifikováno, že by návrh jakkoliv zvyšoval či snižoval korupční rizika. Mění se pouze forma podání, nikoliv pravomoci kteréhokoliv orgánu veřejné správy či úřední osoby.

Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Návrh nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu.

Odůvodnění návrhu, aby Poslanecká sněmovna vyslovila s návrhem zákona souhlas již v prvním čtení

Jedná se o drobnou technickou změnu, která je nekontroverzní. Návrh je velice stručný a jeho technická povaha nedává příliš prostoru k úpravám prostřednictvím dílčích pozměňovacích návrhů, navrhované změny tvoří jeden funkčně uzavřený a provázaný celek. Kromě toho se jedná o návrh, který byl již v minulosti předložen v podobě pozměňovacího návrhu ke sněmovnímu tisku 206, byl tedy již částečně prodiskutován. Předpokládá se, že první podání podle této úpravy by mohlo být podáváno v roce 2021. Aby měly dotčené osoby dostatek času k úpravě informačních systémů i případnému zpracování požadavku na další související změnu legislativy, pokud nebude vznesen v rámci připomínkového řízení, je opět vhodné přijmout úpravu co nejdříve.

II. Zvláštní část

Novelizační bod 1 (§ 136 odst. 2):

Za účelem podpory elektronické formy podání daňových přiznání, jakož i za účelem určitého zvýhodnění těch, kteří tuto formu komunikace již v současné době využívají, se navrhuje v zákoně zakotvit nárok na prodloužení obecné tříměsíční lhůty podle § 136 odst. 1 daňového řádu na 4 měsíce v případě elektronicky učiněného podání (při dodržení níže popsaných podmínek). Současně dochází k reformulaci stávajícího odstavce 2, který upravuje 6 měsíční lhůtu nahrazující obecnou tříměsíční lhůtu podle odstavce 1 v situacích, kdy daňové přiznání podává daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo poradce (tj. daňový poradce nebo advokát), který daňové přiznání zpracoval. Nově půjde i v tomto případě o *ex lege* prodloužení lhůty podle odstavce 1 s tím, že výsledná délka lhůty (6 měsíců) je zachována. Ke změně dochází ve způsobu, kterým lze změny délky lhůty docílit, a to ve prospěch většího zjednodušení a provázanosti obou způsobů změny délky lhůty pro podání daňového přiznání (nového i stávajícího). Základní lhůta pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců (tj. fakticky u daní z příjmů), je 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období (tj. zpravidla uplyne 1. dubna s případným zohledněním víkendů a svátků). Odstavec 2 pak řeší její případné prodloužení, ke kterému dojde ze zákona (*ex lege*) při splnění podmínek rozepsaných pod písmeny a) a b).

Nové pravidlo zakotvené pod písmenem a) podporuje a zvýhodňuje elektronickou formu podání daňového přiznání tím, že garantuje prodloužení lhůty o 1 měsíc. Zároveň však zachovává možnost podat elektronicky podání v rámci základní tříměsíční lhůty podle odstavce 1 tak, že k prodloužení lhůty nedojde (což je pro podatele žádoucí zejména, čeká-li vyplacení vratitelného přeplatku). V této souvislosti je třeba upozornit na to, že ti, kteří daňové přiznání podají elektronicky po základní lhůtě (tedy opožděně), byť v rámci „toleranční lhůty“ pěti pracovních dnů, kdy nevzniká pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, naplní vždy podmínku pro prodloužení lhůty na 4 měsíce. Chtějí-li zachování lhůty tříměsíční, musí podání podat včas.

Text obsažený pod písmenem b) zachovává stávající věcné řešení z hlediska většího časového prostoru pro podávání daňových přiznání zpracovaných daňovými poradci či advokáty, jakož i daňových přiznání podávaných subjekty, které mají zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Mění však stávající nevyhovující způsob realizace v případě podání zpracovaných a podaných poradcem, který by v kontextu zavedení prodloužení lhůty při elektronickém podání vygeneroval další nové komplikace. V současné době je změna délky lhůty (fakticky její prodloužení) v případě podání zpracovaného a podaného poradcem odvislá od splnění dvou procesních kroků: (i) nutnost mít uplatněnou plnou moc udělenou konkrétnímu poradci u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1, (ii) zpracování a podání daňového přiznání konkrétním poradcem. Tento stav generuje řadu situací, na které zákon nedává jednoznačnou odpověď, a jsou zdrojem nejistoty a případných sporů. Zbytečně rigidní je i samotná konstrukce vyžadující zmocnění konkrétního poradce, která nezohledňuje možné změny v osobě zástupce. Prodloužení lhůty je současně obligatorním následkem skutečnosti, že daňové přiznání podá zmocněný poradce, bez ohledu na to, že takovéto prodloužení nemusí být vždy v zájmu zastoupeného (zejména očekává-li vrácení vratitelného přeplatku). Nově je v případě daňového přiznání podaného poradcem zvolena konstrukce obdobná prodloužení lhůty v případě elektronického podání. Výhodou je kromě samotné symetrie obou konstrukcí a s tím související srozumitelnosti také odpadnutí administrativy spojené s testováním toho, zda byla včas uplatněna plná moc udělená konkrétnímu daňovému poradci. Rovněž není nadále posuzováno, zda poradce dané přiznání

„zpracoval“ (neboť tato skutečnost je sama o sobě jen obtížně prokazatelná), ale pouze to, zda jej podal.

Nevýhodou navrženého institutu prodloužení lhůty podle písmen a) a b) je určitá dočasná nejistota týkající se délky lhůty pro podání daňového přiznání (a tedy i okamžiku splatnosti daně, resp. okamžiku, od kterého se odvíjí lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku). Správce daně bude moci určit, že k prodloužení došlo, až poté, co bude daňové přiznání podáno. K prodloužení tak dojde *ex post*, ovšem se zpětnými účinky. V případě, že daňové přiznání nebylo dosud podáno, bude moci správce daně případnou výzvu k podání daňového přiznání podle § 145 odst. 1 daňového řádu vydat až poté, co marně uplyne 6 měsíců od konce zdaňovacího období. Teprve tehdy lze s jistotou říci, že daňový subjekt je v prodlení, přičemž samotná délka prodlení bude odvislá od toho, jakým způsobem, resp. kým bude daňové přiznání podáno. To platí i pro případnou pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, kterou bude moci správce daně uložit nejdříve po uplynutí šesti měsíců od konce zdaňovacího období. V případě, kdy je pokuta udělována za opožděné podání daňového přiznání, bude navíc výše pokuty závislá na tom, zda byly splněny podmínky pro prodloužení lhůty (elektronické podání či podání poradcem), aby bylo možné vyčíslit délku prodlení. Naopak v případě absentujícího daňového tvrzení je výše pokuty konstantní (viz § 250 odst. 4 daňového řádu).

Výše uvedené dává daňovým subjektům, které se dostanou do prodlení s podáním daňového tvrzení, oproti základní tříměsíční lhůtě možnost své pochybení napravit, nebo alespoň zmírnit výši sankce tím, že podání učiní elektronicky (měsíc navíc) či prostřednictvím poradce (3 měsíce navíc), což je vedle jednoduchosti nově navržené konstrukce další benefit pro daňové subjekty.

V případě, kdy dojde k naplnění obou podmínek pro prodloužení lhůty a daňové přiznání bude podáno poradcem elektronicky (což je ostatně jeho zákonná povinnost), uplatní se vždy delší prodloužení lhůty, tj. prodloužení na 6 měsíců od konce zdaňovacího období.

Navržené řešení by nemělo kolidovat se situací, kdy je ze strany daňového subjektu učiněno vadné podání, jehož vady je pak nutné na základě výzvy podle § 74 daňového řádu zhojit. Ve vztahu k testu, zda bylo podání učiněno v elektronické podobě, bude totiž rozhodný vždy až výsledek procesu odstranění vad podání. Daňové přiznání podané v listinné formě v rozporu se zákonem stanovenou povinností činit daňové přiznání elektronicky, bude předmětem výzvy k odstranění vad podání. Pokud daňový subjekt svou chybu napraví a přiznání dodatečně podá elektronicky, bude se na něj hledět jako na podání od počátku perfektní, tj. jako kdyby bylo v den podání listinného daňového přiznání podáno elektronické daňové přiznání. Naopak v případě nevyhovění výzvy k odstranění vad podání se učiněné podání stává od počátku neúčinné.

Navržený režim prodloužení lhůty se týká pouze obecné lhůty pro podání daňového přiznání podle odstavce 1, nikoli lhůt speciálních (v případě úmrtí, zániku bez likvidace, zániku s likvidací, insolvence atd.), případně stanovených i jinými daňovými zákony, než daňovým řádem (např. § 38ma zákona o daních příjmů). Skutečnost, že zdaňovací období není vždy vázáno na kalendářní rok, nemá z pohledu navrženého systému vliv.

Novelizační bod 2 (§ 136 odst. 6):

V návaznosti na doplnění institutu prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání *ex lege* zakotveného v navrhovaném § 136 odst. 2 daňového řádu je nutné vymezit vztah k institutu individuálního prodloužení lhůty zakotveného v § 36 daňového řádu. Obecně platí, že daňový subjekt má právo ze závažného důvodu požádat o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Lhůta může být prodloužena až o 3 měsíce. Žádost přitom musí být podána před tím,

než daná lhůta uplyne. Prodloužení lhůty podle navrženého § 136 odst. 2 daňového řádu však nastává *ex post* (byť se zpětnými účinky). Správce daně při posouzení individuální žádosti o prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu nemůže odhadovat, zda následně dojde k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání v důsledku toho, že daňové přiznání bude podáno elektronicky či poradcem. Současně není žádoucí, aby ti, kteří využijí benefitu v podobě prodloužení lhůty *ex lege*, přišli o možnost žádat o individuální prodloužení lhůty. Daňový subjekt, který žádá o prodloužení lhůty, by měl proto v žádosti uvést, zda hodlá v budoucnu podat daňové přiznání elektronicky či poradcem tak, že dojde k prodloužení lhůty *ex lege*. Při posouzení žádosti se pak vyjde z předpokladu, že lhůta bude prodloužena a limit 3 měsíců, o který lze lhůtu na základě individuální žádosti prodloužit, správce daně vztáhne k předpokládané délce lhůty pro podání daňového přiznání (tj. 4 nebo 6 měsíců). Pokud daňový subjekt v žádosti o prodloužení lhůty neuvede, že hodlá využít prodloužení lhůty z důvodu elektronického podání, nebo z důvodu podání učiněného poradcem, bude základem pro posouzení žádosti tříměsíční lhůta podle § 136 odst. 1 daňového řádu. Takový stav může být vyhovující zejména pro subjekty, jejichž předmět daně tvoří i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, kde je možné individuální prodloužení až na 10 měsíců od konce zdaňovacího období (bez ohledu na aplikaci navrženého § 136 odst. 2 daňového řádu).

Pokud daňový subjekt v žádosti uvede, že hodlá využít jeden ze způsobů, jak prodloužit *ex lege* lhůtu pro podání daňového přiznání v souladu s navrženým § 136 odst. 2 daňového řádu, avšak následně nesplní podmínku pro toto prodloužení (tj. neučiní podání elektronicky, nebo prostřednictvím poradce) a k prodloužení nedojde, ztrácí nárok též na individuální prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu, neboť údaje uvedené v podané žádosti byly založeny na nepravdivém tvrzení. K zániku nároku dojde ze zákona, což znamená, že k individuálnímu prodloužení nedojde, a to bez ohledu na to, zda v dané věci již bylo vydáno rozhodnutí prodloužení povolující. Popsaný postup je bez problému aplikovatelný jak v případě, že správce daně na žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání aktivně reaguje, tak v případě „automatického“ prodloužení této lhůty v případě, že správce daně rozhodnutí ve věci žádosti nevydá (což daňový řád přímo předvídá ve svém § 36 odst. 3).

Novelizační bod 3 (§ 138 odst. 3):

Navrhuje se zúžit možnost opravy daňového přiznání činěné po základní lhůtě pouze na ten způsob, který splňuje podmínku pro prodloužení lhůty podle § 136 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně půjde o dva případy: (i) prodloužení lhůty v důsledku elektronického podání a (ii) prodloužení lhůty v důsledku toho, že daňové přiznání podal daňový poradce nebo advokát. Obě situace mají společný jmenovatel, kterým je určitá podmíněnost (a z toho pramenící dočasná nejistota) prodloužení lhůty.

ad i) V případě, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání po základní tříměsíční lhůtě v písemné podobě, je nutné k němu přistupovat vždy jako k opožděnému daňovému přiznání. Pozdější „oprava“ podaná v elektronické podobě již nezpůsobí nahrazení tohoto daňového přiznání (a jeho dodatečnou rehabilitaci na včasné podané elektronické daňové přiznání). Nepůjde tedy o opravné daňové přiznání, nýbrž o dodatečné daňové přiznání podané před vyměřením (viz § 141 odst. 7 daňového řádu); na závalu takovému modelu řešení není skutečnost, že dodatečné daňové přiznání bude podáno ještě před uplynutím samotné lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Takovéto řešení je nezbytné, neboť správce daně nemůže při zpracování a vyměřování vyčkávat na to, zda dojde k posunu okamžiku, ke kterému je konkludentně stanovena daň a od kterého se počítá lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, či nikoli.

ad ii) Obdobná situace nastane v případě, kdy je daňové přiznání po základní tříměsíční lhůtě podáno poradcem a následně dojde v prodloužené šestiměsíční lhůtě k podání daňového

přiznání daňovým subjektem. Pokud by se na toto daňové přiznání hledělo jako na opravné, znamenalo by to zpětný zánik benefitu spočívajícího v prodloužení lhůty a nejistotu s tím spojenou. Statut opravného daňového přiznání tak bude mít pouze oprava učiněná opět poradcem. Aktivita samotného daňového subjektu bude naopak posouzena jako dodatečné daňové přiznání podané před vyměřením (viz § 141 odst. 7 daňového řádu).

Tato konstrukce dává jistotu, že dřívější splnění podmínky prodlužující lhůtu pro podání daňového přiznání nemůže být následným chybným procesním krokem ze strany daňového subjektu zmařeno. Díky povinnosti správce daně přihlídnout i k dodatečným daňovým přiznáním podaným před vyměřením nedojde k zániku informační hodnoty daňového přiznání podané v nevhodné formě, resp. osobou odlišnou od daňového poradce či advokáta.

Pokud by uvedené pravidlo v zákoně nebylo, mohlo by dojít k nežádoucímu logickému paradoxu v následující situaci: Daňový subjekt podá daňové přiznání po základní tříměsíční lhůtě způsobem splňujícím podmínky pro prodloužení této lhůty (např. elektronicky). Lhůta je v tuto chvíli prodloužena a do jejího konce lze takto podané daňové přiznání opravovat. Následně daňový subjekt opraví daňové přiznání způsobem, který nespĺňuje podmínky pro prodloužení (např. listinou formou). Oprava způsobí nahrazení původního daňového přiznání. K prodloužení lhůty tedy nedojde, tím pádem ale nemůže dojít k opravě, která toto způsobila. Situace se tak ocitá v pomyslném bludném kruhu. Vzniká tak nejistota s nejasným řešením a zpravidla nežádoucím dopadem pro daňový subjekt, který legitimně spoléhal na prodloužení lhůty, které si však (např. nedopatřením či neznalostí) sám zmaří. Navržené ustanovení § 138 odst. 3 daňového řádu by mělo těmto situacím a důsledkům zabránit.

Novelizační bod 4 (§ 141 odst. 7):

V návaznosti na změnu navrženou v § 138 odst. 3 daňového řádu lze očekávat nárůst podání, která nebudou mít statut opravného přiznání, avšak budou podána v době běžícího vyměřovacího řízení zahájeného podáním původního daňového přiznání. Půjde o případy, kdy původní podání bude učiněno elektronicky nebo poradcem, čímž dojde k prodloužení lhůty za podmínek § 136 odst. 2 daňového řádu. Následně však dojde k doplnění či změně podání, které však nebude učiněno požadovanou formou, která je vyžadována z hlediska prodloužení lhůty. Správce daně takto podané daňové přiznání nebude ignorovat a jeho obsah zohlední při vyměření daně. Není však žádoucí, aby bylo vydáváno formalistické rozhodnutí o zastavení řízení, které by pro většinu subjektů bylo spíše matoucí. Zákon proto nově stanoví, že takovéto podání nezahajuje další řízení (to už totiž bylo zahájeno a dosud nebylo ukončeno). O výsledku bude podatel zpraven v rámci rozhodnutí o stanovení daně.

Přechodné ustanovení

Navrhuje se nově konstruovaný režim vztáhnout až na daňová přiznání podávána nejdříve za zdaňovací období počínající rokem 2020. Uvedený odklad reflektuje dobu potřebnou na přípravu informačních systémů, jakož i dobu potřebnou na seznámení daňové veřejnosti s novou právní úpravou. Změna navržená v § 141 odst. 7 daňového řádu naopak může být aplikována s účinností zákona, neboť odpovídá stávající aplikační praxi.

V Praze dne 7. ledna 2019

Tomáš Martínek v. r.

Mikuláš Ferjenčík v. r.

Ondřej Profant v. r.

Jan Pošvář v. r.

Olga Richterová v. r.

František Kopřiva v. r.

František Elfmark v. r.

Lukáš Černožský v. r.

Ivan Bartoš v. r.

Lukáš Bartoň v. r.

Martin Jiránek v. r.

Jan Lipavský v. r.

Dana Balcarová v. r.

Petr Třešňák v. r.

Lukáš Kolářik v. r.

Ondřej Polanský v. r.

Lenka Kozlová v. r.

Vojtěch Píkal v. r.

Mikuláš Peksa v. r.

Jakub Michálek v. r.

Radek Holomčík v. r.

Platné znění s vyznačením změn

§ 136

(1) Daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

~~(2) Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání podle odstavce 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Pokud v šestiměsíční lhůtě podle věty první tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována.~~

(2) Lhůta pro podání daňového přiznání podle odstavce 1 se prodlužuje na

a) 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, pokud daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně bylo daňové přiznání podáno elektronicky, anebo

b) 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud

1. daňový subjekt má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo

2. daňové přiznání nebylo podáno nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a následně daňové přiznání podal poradce.

(3) Daňové přiznání u daní vyměřovaných na zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se podává nejpozději do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období.

(4) Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

(5) Nevznikla-li daňovému subjektu ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování.

(6) Žádá-li daňový subjekt o prodloužení lhůty podle § 36 a současně hodlá využít prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle odstavce 2 písm. a), nebo podle odstavce 2 písm. b), uvede v žádosti tuto skutečnost, jinak se při posouzení žádosti o prodloužení lhůty zohlední délka lhůty podle odstavce 1. Uvede-li daňový subjekt v žádosti o prodloužení lhůty, že hodlá využít prodloužení lhůty podle odstavce 2, a následně nedodrží podmínky pro toto prodloužení, nárok na prodloužení lhůty podle § 36 zaniká.

§ 138

Opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování

(1) Před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování může daňový subjekt nahradit daňové přiznání nebo vyúčtování, které již podal, opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním.

(2) V řízení se dále postupuje podle tohoto opravného daňového přiznání nebo opravného vyúčtování a k předchozímu daňovému přiznání nebo vyúčtování se nepřihlíží. Takto lze nahradit i dodatečná daňová přiznání nebo dodatečná vyúčtování nebo již podaná opravná přiznání nebo opravná vyúčtování.

(3) Daňové přiznání podané po lhůtě podle § 136 odst. 1 lze nahradit opravným daňovým přiznáním, pouze jsou-li obě tato daňová přiznání podána

a) elektronicky v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. a), nebo

b) poradcem v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bod 2.

§ 141

Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování

(1) 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 nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílno uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

(2) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.

(3) Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.

(4) Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtách podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.

(5) V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.

(6) Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.

(7) Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, ~~řízení zahájené tímto podáním se zastaví~~ **nezahajuje toto podání další řízení.** Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.

(8) Daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.