

Vládní návrh

ZÁKON

ze dne ... 2020,

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

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

Změna daňového řádu

Čl. I

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., zákona č. 94/2018 Sb., zákona č. 80/2019 Sb. a zákona č. 111/2019 Sb., se mění takto:

1. V § 1 odst. 3 se slova „přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“)“ nahrazují slovem „tvrzení“.
2. V § 1 se doplňuje odstavec 4, který zní:
„(4) Daňovým tvrzením je
a) řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování,
b) dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.“.
3. V § 31 odst. 1 se slova „Daňový subjekt nebo jeho zástupce“ nahrazují slovy „Osoba zúčastněná na správě daní“.
4. V § 34 se dosavadní text označuje jako odstavec 1 a doplňuje se odstavec 2, který zní:
„(2) Pokud osoba zúčastněná na správě daní učinila podání elektronicky způsobem vyžadujícím dodatečné potvrzení, je pro určení počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně rozhodný den, kdy bylo podáno potvrzení tohoto podání.“.
5. V § 36 se doplňuje odstavec 7, který zní:
„(7) Pro určení dne podání žádosti o prodloužení lhůty je rozhodný den, kdy byla tato žádost podána podle § 35 odst. 1.“.

6. V § 37 odst. 4 písm. c) se slova „řádného daňového tvrzení nebo dodatečného“ zrušují.
7. V § 53 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňují se písmena l) a m), která znějí:
„l) orgánu veřejné moci pro účely prokázání skutečnosti, že daňový subjekt nemá u správce daně evidován nedoplatek, a to v případě, kdy takové prokázání požaduje jiný zákon,
m) Ministerstvu financí jako orgánu příslušnému k jednání v řízení na základě mezinárodní smlouvy, a to v rozsahu projednávání správy daní v tomto řízení.“.
8. V § 57 odst. 1 písm. d) se slovo „získávají“ nahrazuje slovem „zpracovávají“.
9. V § 61 odst. 2 se za slovo „povinností,“ vkládají slova „nebo které je oznámením,“.
10. V § 65 odst. 2 se slova „zahájení projednání zprávy o daňové kontrole“ nahrazují slovy „sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění“.
11. § 69 až 69b včetně nadpisů znějí:

„§ 69

Daňová informační schránka

(1) Správce daně, který je k tomu technicky vybaven, umožní daňovému subjektu využívat prostřednictvím dálkového přístupu daňovou informační schránku. Daňová informační schránka může být společná pro více správců daně.

(2) Daňový subjekt může prostřednictvím daňové informační schránky

- a) získávat informace shromažďované ve spisu a na osobním daňovém účtu tohoto daňového subjektu v rozsahu a členění, v jakém jsou tyto informace v daňové informační schránce soustředěny,
- b) získávat vybrané informace o svých právech a povinnostech,
- c) činit podání s využitím vybraných informací, které o něm správce daně zpracovává.

(3) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup

- a) skutečnost, že je technicky vybaven pro
 1. zřízení daňové informační schránky,
 2. přidělení přístupových údajů do daňové informační schránky,
- b) rozsah a členění informací soustředěných v daňové informační schránce a četnost jejich aktualizace,
- c) podmínky a postup pro
 1. získávání informací prostřednictvím daňové informační schránky,
 2. možnost činit podání prostřednictvím daňové informační schránky,
 3. přidělení, používání a zneplatnění přístupových údajů,
 4. určení osob pověřených přístupem do daňové informační schránky a rozsahu tohoto pověření,
- d) rozsah, v jakém může daňový subjekt využívat daňovou informační schránku jako třetí

- osoba,
e) požadovanou úroveň záruky prostředků pro elektronickou identifikaci,
f) označení správců daně, pro které je daňová informační schránka společná.

(4) Prostřednictvím daňové informační schránky zřízené daňovému subjektu lze činit podání tohoto daňového subjektu nebo podání učiněné namísto tohoto daňového subjektu.

(5) Na podání učiněné prostřednictvím daňové informační schránky se hledí jako na podání učiněné daňovým subjektem, kterému byla tato schránka zřízena; to neplatí, pokud je osobou, která takto činí podání,

- a) zákonný zástupce, opatrovník, ustanovený zástupce daňového subjektu nebo osoba, která plní povinnosti daňového subjektu podle § 20 odst. 3, nebo
- b) zmocněnec daňového subjektu,
 - 1. jemuž byla udělena plná moc uplatněná u příslušného správce daně nejpozději v okamžiku učinění tohoto podání a
 - 2. který v rámci daňové informační schránky zvolil možnost učinit podání jako zmocněnec.

§ 69a

Přístup do daňové informační schránky

(1) Správce daně zřídí daňovou informační schránku daňovému subjektu na základě projevu vůle poprvé přistoupit do této schránky učiněného daňovým subjektem v informačním systému daňových informačních schránek.

(2) Přístup do daňové informační schránky je možný prostřednictvím přihlášení

- a) s využitím přístupu se zaručenou identitou,
- b) s ověřenou identitou způsobem, kterým se lze přihlásit do datové schránky, nebo
- c) pomocí přidělených přístupových údajů.

(3) Právo přístupu do daňové informační schránky daňového subjektu má

- a) daňový subjekt,
- b) osoba, která plní povinnosti daňového subjektu podle § 20 odst. 3,
- c) zákonný zástupce, opatrovník nebo ustanovený zástupce daňového subjektu.

(4) Právo přístupu do daňové informační schránky daňového subjektu může vykonávat pouze fyzická osoba, která je

- a) uvedena v odstavci 3, nebo
- b) oprávněna jednat podle § 24 odst. 2 jménem právnické osoby uvedené v odstavci 3.

(5) Právo přístupu do daňové informační schránky daňového subjektu může vykonávat také fyzická osoba, která je pověřena přístupem do této schránky osobou uvedenou v odstavci 4; stejným způsobem je možné pověřit fyzickou osobu právem pověřovat přístupem do této schránky další fyzické osoby.

(6) Pověření fyzických osob podle odstavce 5 a určení rozsahu tohoto pověření lze učinit pouze prostřednictvím daňové informační schránky.

§ 69b

Přístupové údaje pro přístup do daňové informační schránky

- (1) Správce daně, který zveřejnil způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost,

že je technicky vybaven pro přidělení přístupových údajů, přidělí osobě vykonávající právo přístupu do daňové informační schránky přístupové údaje na základě její žádosti.

(2) Osoba, které byly přiděleny přístupové údaje nebo jiné jedinečné údaje potřebné pro přístup do daňové informační schránky, je povinna s nimi zacházet tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.“.

12. V § 71 odst. 1 úvodní část ustanovení zní:

„Podání lze učinit písemně, a to v listinné podobě nebo elektronicky, anebo ústně do protokolu; elektronicky lze podání učinit pouze datovou zprávou“.

13. V § 71 odst. 1 písm. a) se slovo „nebo“ zrušuje.

14. V § 71 se na konci odstavce 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňují se písmena c) a d), která znějí:

„c) s využitím přístupu se zaručenou identitou, nebo
d) prostřednictvím daňové informační schránky.“.

15. V § 71 odst. 2 se slova „Písemná podání a podání“ nahrazují slovy „Podání učiněné v listinné podobě nebo“ a slovo „podepsána“ se nahrazuje slovem „podepsáno“.

16. V § 71 odst. 3 se za slova „Účinky podání“ vkládají slova „učiněného elektronicky“, za slovo „použití“ se vkládá slovo „jiné“ a slova „, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu“ se nahrazují slovy „než podle odstavce 1“.

17. V § 71 se na konci textu odstavce 4 doplňují slova „, c) nebo d)“.

18. § 72 zní:

„§ 72

(1) Formulářovým podáním se pro účely správy daní rozumí daňové tvrzení, přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů, včetně příloh, které jsou jejich součástí.

(2) Formulářové podání lze podat pouze

a) na tiskopise vydaném Ministerstvem financí,

b) na tištěném výstupu, který

1. má údaje, náležitosti a jejich uspořádání shodné s tiskopisem vydaným Ministerstvem financí nebo

2. odpovídá vzoru formulářového podání podle vyhlášky podle odstavce 5, nebo

c) elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

(3) Ve formulářovém podání lze kromě obecných náležitostí podání požadovat

a) údaje označující správce daně a podání, které je činěno,

- b) identifikační, kontaktní a platební údaje osoby zúčastněné na správě daní,
- c) údaje o dani, které se podání týká, a co se ve vztahu k ní navrhuje,
- d) údaje o skutečnostech prokazujících tvrzení daňového subjektu,
- e) další údaje nezbytné pro správu daní,
- f) další údaje, které stanoví zákon.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou pro jednotlivé druhy daní podrobnosti údajů podle odstavce 3 písm. d) a e).

(5) Ministerstvo financí může stanovit pro jednotlivé druhy daní vyhláškou

- a) podrobnosti obecných náležitostí podání,
- b) podrobnosti údajů podle odstavce 3 písm. a), b), c) a f),
- c) uspořádání obecných náležitostí podání a požadovaných údajů,
- d) formát elektronického formulářového podání zveřejněný podle odstavce 2 písm. c) nebo
- e) vzor formulářového podání.

(6) Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen formulářové podání učinit pouze elektronicky podle odstavce 2 písm. c), a to datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.“.

19. V § 73 se na konci odstavce 1 doplňuje věta „Podání je učiněno dnem, kdy tomuto správci daně došlo.“.

20. V § 73 odst. 3 se slova „nebo datovou zprávou“ zrušují.

21. V § 74 odstavec 1 zní:

„(1) Správce daně vyzve podatele, aby ve stanovené lhůtě odstranil vady podání,

- a) pro které není způsobilé k projednání,
- b) pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní,
- c) které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno stanoveným způsobem, a které nejsou současně vadami podle písmene a) nebo b), nebo
- d) které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo struktuře, a které nejsou současně vadami podle písmene a) nebo b).“.

22. V § 74 odst. 3 se věta druhá zrušuje.

23. V § 74 odstavec 4 zní:

„(4) Nebudou-li vady podání podle odstavce 1 písm. a) nebo b) ve stanovené lhůtě odstraněny, stává se podání uplynutím této lhůty neúčinným. O tom pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele. Vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.“.

24. V části druhé hlavě VI nadpis dílu 2 zní:

„Vyhledávací postupy“.

25. Za § 84 se vkládá označení dílu 3, které včetně nadpisu zní:

„Díl 3
Kontrolní postupy“.

Dosavadní díl 3 se označuje jako díl 4.

26. V § 85 odst. 3 se slova „postupem pro její zahájení“ nahrazují slovy „doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly“.

27. V § 85 odst. 4 se věta druhá zrušuje.

28. V § 85 odstavec 5 zní:

„(5) Oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.“.

29. V § 85 se odstavec 6 zrušuje.

30. Za § 85 se vkládá nový § 85a, který zní:

„§ 85a

(1) Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud

- a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo
- b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

(2) Správce daně uvede důvody pro opakování daňové kontroly v oznámení o zahájení nebo o změně rozsahu daňové kontroly.“.

31. V § 86 odst. 1 se slova „zahájení a“ zrušují.

32. V § 86 odst. 2 úvodní části ustanovení se slova „, u něhož je prováděna daňová kontrola,“ zrušují a za slovo „má“ se vkládají slova „v rámci daňové kontroly“.

33. V § 86 odst. 2 písm. b) se slova „v průběhu daňové kontroly“ zrušují.

34. V § 86 odst. 3 úvodní části ustanovení se slova „, u něhož je prováděna daňová kontrola,“ nahrazují slovy „v rámci daňové kontroly“.

35. § 87 a 88 znějí:

„§ 87

(1) Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.

(2) Správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

(3) Pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde.

(4) Dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.

(5) Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

§ 88

(1) Správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepiše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů.

(2) Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.

(3) V případě, kdy je dosavadní výsledek kontrolního zjištění sdělován při jednání s daňovým subjektem, správce daně lhůtu pro případné vyjádření nestanoví, pokud daňový subjekt v rámci tohoto jednání prohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje.

(4) Daňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména

- a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění,
- b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

(5) Dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4.“

36. Za § 88 se vkládá nový § 88a, který zní:

„§ 88a

(1) Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.

(2) Zpráva o daňové kontrole obsahuje

- a) odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, popřípadě oznámení o změně rozsahu daňové kontroly, a
- b) konečný výsledek kontrolního zjištění, včetně

1. hodnocení zjištěných důkazů,
2. stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění.

(3) Pokud z konečného výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že v dané věci dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je vyměřovací nebo doměřovací řízení ukončeno doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, nejedná-li se o řízení, které bylo zahájeno podáním daňového tvrzení.

(4) Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly.“.

37. V § 89 odst. 1 se slova „řádného daňového tvrzení nebo dodatečného“ zrušují a slova „a dalších písemností předložených“ se nahrazují slovy „nebo jiné písemnosti předložené“.

38. V § 89 odstavec 4 zní:

„(4) Správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.“.

39. V § 90 odst. 1 se slovo „odpovědi“ nahrazuje slovy „svého úkonu“.

40. V § 90 odst. 3 se věta první zrušuje.

41. V § 90 se doplňuje odstavec 5, který zní:

„(5) Nedošlo-li k odstranění pochybností ohledně skutečnosti, která nemá vliv na výši daně, vydá správce daně rozhodnutí ve věci nebo rozhodnutí o zastavení řízení, v jehož odůvodnění uvede výsledek postupu k odstranění pochybností.“.

42. V § 92 odst. 3 se slova „řádném daňovém tvrzení, dodatečném“ zrušují.

43. V § 101 se na konci odstavce 5 doplňuje věta „Rozhodnutí, kterým je jeho příjemci přiznáváno právo anebo prohlášeno právo stanovené zákonem, je vůči správci daně účinné okamžikem jeho vydání.“.

44. V § 101 odst. 6 se slovo „zaprotokolovaný“ nahrazuje slovem „prokazatelný“.

45. V § 102 odst. 1 písm. f) se slovo „odvolání“ nahrazuje slovy „řádný opravný prostředek“.

46. V § 115 odst. 3 se slova „15 dnů; žádost“ nahrazují slovy „než 15 dnů a lze ji

prodloužit. Žádost“.

47. V § 122 odstavec 3 zní:

„(3) Přezkoumání rozhodnutí lze nařídit, pokud neuplynula lhůta

- a) pro stanovení daně, jde-li o rozhodnutí o stanovení daně,
- b) pro placení daně, jde-li o rozhodnutí vydané v řízení při placení daní,
- c) 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí, jde-li o
 - 1. jiné rozhodnutí než podle písmene a) nebo b),
 - 2. nařízení z důvodu možného zrušení rozhodnutí o stanovení daně, které nabylo právní moci po uplynutí lhůty pro stanovení daně,
 - 3. nařízení z důvodu možného zrušení rozhodnutí vydaného při placení daní, které nabylo právní moci po uplynutí lhůty pro placení daně.“.

48. V § 130 odstavec 4 zní:

„(4) Správce daně rozhodnutím přidělí daňovému subjektu vlastní identifikátor v případě, že

- a) není daňovému subjektu přidělen obecný identifikátor, nebo
- b) o jeho přidělení daňový subjekt, který je fyzickou osobou a který jej dosud nemá přidělen, požádá; takto přidělený vlastní identifikátor tvoří kmenovou část daňového identifikačního čísla.“.

49. V § 134 odst. 3 písm. a) bodě 1 se slova „jehož účelem je stanovení daně“ nahrazují slovy „při němž dochází k vyměření daně“.

50. V § 134 odst. 3 písm. a) bodě 2 se slova „které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně“ nahrazují slovy „při němž dochází k doměření daně“.

51. V § 134 odst. 3 písm. a) se bod 3 zrušuje.

52. V § 134 odst. 3 písm. b) se bod 4 zrušuje.

53. V § 134 se doplňuje odstavec 4, který zní:

„(4) Součástí dílčích řízení podle odstavce 3 je případné řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v těchto řízeních.“.

54. 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, nebo
- 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.“.

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

„(6) Žádá-li daňový subjekt o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 36 a současně hodlá využít prodloužení této lhůty podle odstavce 2 písm. a), nebo podle odstavce 2 písm. b) bodu 2, 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.“.

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

„(3) Daňové přiznání podané po uplynutí tříměsíční lhůty 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),
- b) poradcem v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 písm. b) bodu 2, nebo
- c) ve lhůtě, která byla prodloužena pouze podle § 36.“.

57. V § 140 odst. 1 se na konci textu věty první doplňují slova „nebo byla zahájena daňová kontrola“.

58. V § 141 odst. 2 se za slovo „byla“ vkládá slovo „pravomocně“.

59. V § 141 odstavec 6 zní:

„(6) Lhůta podle odstavce 1 věty první neběží po dobu, kdy není přípustné podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování.“.

60. V § 141 se odstavec 7 zrušuje.

Dosavadní odstavec 8 se označuje jako odstavec 7.

61. V § 142 odst. 1 se za slova „správce daně“ vkládá slovo „pravomocně“.

62. V § 143 odstavec 3 zní:

„(3) K doměření daně z moci úřední může dojít pouze

- a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo
- b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.“.

63. V § 143 odst. 4 se za slovo „byla“ vkládá slovo „pravomocně“.

64. V § 144 odst. 1 se na konci textu věty první doplňují slova „nebo byla zahájena daňová kontrola“.

65. Nadpis § 145 zní:

„Výzva k podání daňového tvrzení“.

66. V § 145 se doplňují odstavce 3 a 4, které znějí:

„(3) Výzva k podání daňového tvrzení nezahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení z moci úřední.

(4) Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.“.

67. Za § 145 se vkládá nový § 145a, který včetně nadpisu zní:

„§ 145a

Daňové tvrzení podané v zahájeném řízení

(1) Podání daňového tvrzení v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení není přípustné a nezahajuje další řízení. Údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje.

(2) Odstavec 1 platí i pro podání daňového tvrzení v průběhu řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně.

(3) Daňové tvrzení k dani, ohledně jejíhož stanovení je vedeno řízení před soudem ve správním soudnictví, není přípustné a nezahajuje další řízení. Bylo-li toto daňové tvrzení podáno před zahájením řízení před soudem ve správním soudnictví, nelze v doměřovacím řízení zahájeném podáním tohoto daňového tvrzení dále pokračovat.“.

68. V § 146 odst. 1 se slova „, a to jak v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, tak i při stanovení daně správcem daně“ zrušují.

69. V § 147 odstavce 1 a 2 znějí:

„(1) Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím o stanovení daně, které se označuje jako

- a) platební výměr, jde-li o vyměření daně,
- b) dodatečný platební výměr, jde-li o doměření daně, nebo
- c) hromadný předpisný seznam, stanoví-li tak jiný zákon.

(2) Rozhodnutí o stanovení daně se neodůvodňuje; to neplatí, pokud

- a) se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nebo
- b) dojde ke stanovení daně z moci úřední.“.

70. V § 147 se odstavec 3 zrušuje.

Dosavadní odstavec 4 se označuje jako odstavec 3.

71. V § 148 odst. 7 se slova „řádne daňové tvrzení nebo dodatečné“ zrušují.

72. V § 149 odstavec 1 zní:

„(1) Správce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.“.

73. V § 149 odst. 4 úvodní části ustanovení se slova „v písemné nebo elektronické podobě“ zrušují.

74. V § 153 se na konci odstavce 3 doplňuje věta „Správce daně tak učiní vždy, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán; to neplatí, byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve vyrozuměn, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyrozumění bylo zjevně neúčelné.“.

75. Nadpis nad § 154 se zrušuje.

76. Pod označení § 154 se vkládá nadpis, který zní:

„Přeplatek“.

77. V § 154 odst. 2 se slova „do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit,“ zrušují a na konci textu odstavce se doplňují slova „; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá“.

78. § 155 včetně nadpisu zní:

„§ 155

Vrácení, použití a převod vratitelného přeplatku

(1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o

- a) vrácení vratitelného přeplatku,
- b) použití vratitelného přeplatku na úhradu
 1. nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně,
 2. zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky,
- c) převod vratitelného přeplatku na jiný osobní daňový účet u téhož nebo jiného správce daně.

(2) Žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku správce daně vyhoví pouze tehdy, pokud vratitelný přeplatek dosahuje v době podání žádosti částku nejméně 200

Kč. V opačném případě správce daně žádosti vyhová pouze tehdy, pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti.

- (3) Žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku správce daně nevyhoví,
- a) existuje-li odůvodněný předpoklad, že do 1 měsíce ode dne, kdy má být vratitelný přeplatek vrácen, použit nebo převeden, dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, nebo
 - b) vznikl-li tento vratitelný přeplatek v důsledku uhrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti.

(4) Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 200 Kč vrátí, použije nebo převede na základě žádosti daňového subjektu, nebo bez žádosti jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.

(5) Nelze-li žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku vyhovět, správce daně o tom daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumí.

(6) Za den vrácení vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně. Účinky změny v evidenci daní v důsledku použití nebo převodu vratitelného přeplatku nastanou ke dni, kdy došla žádost správci daně, nejdříve však ke dni vzniku vratitelného přeplatku.“.

79. Za § 155 se vkládají nové § 155a a 155b, které včetně nadpisů znějí:

„§ 155a

Postup při vrácení vratitelného přeplatku

- (1) Vratitelný přeplatek vrací správce daně v české měně ve výši, v jaké byl evidován.
- (2) Vratitelný přeplatek vrací správce daně
 - a) bezhotovostním převodem na účet vedený u poskytovatele platebních služeb určený daňovým subjektem,
 - b) poštovním poukazem, nebo
 - c) v hotovosti, pokud jeho výše nepřesahuje 1 000 Kč a správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejní, že tento způsob vrácení vratitelného přeplatku umožňuje a určí podmínky, které je při tom nutné dodržet.
- (3) Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení vratitelného přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených při registraci; při tom je povinen upřednostnit účet vedený u poskytovatele platebních služeb v České republice.
- (4) Nesplní-li daňový subjekt povinnost podle odstavce 3, vyzve jej správce daně ke zjednání nápravy.
- (5) V případě bezhotovostního převodu na účet vedený u poskytovatele platebních služeb mimo území členského státu Evropské unie hradí náklady převodu daňový subjekt.

§ 155b

Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku

- (1) Správce daně vrátí vratitelný přeplatek na žádost daňového subjektu do 30 dnů ode dne obdržení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku.

(2) Pokud vratitelný přeplatek nedosahuje v době podání žádosti částku nejméně 200 Kč, lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.

(3) Vznikne-li v důsledku stanovení daňového odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti do

- a) 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru, nebo
- b) 30 dnů ode dne, který se považuje za den doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru v případě, kdy se výsledek vyměření nebo doměření daňovému subjektu neoznamuje.

(4) Vznikne-li v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne

- a) účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu; v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy počíná lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku běžet ode dne, kdy byla podle § 162 odst. 3 správci daně sdělena skutečnost, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně,
- b) zániku účinnosti zajišťovacího příkazu.

(5) Vznikne-li v důsledku neoprávněného vymáhání přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání, pokud

- a) je vratitelným přeplatkem, nebo
- b) jde o peněžní prostředky pocházející z majetku v rozsahu, v němž tento majetek nepodléhá vymáhání.

(6) Stanoví-li zákon, že se vratitelný přeplatek vrací bez žádosti, správce daně tento vratitelný přeplatek daňovému subjektu nevrátí, pokud je o to daňovým subjektem před jeho vrácením požádán. Je-li vratitelný přeplatek evidován na osobním depozitním účtu, musí daňový subjekt v žádosti uvést, na který osobní daňový účet má být vratitelný přeplatek převeden.“.

80. § 157 zní:

„§ 157

(1) Není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti uplynutím dne jejího nedodržení. O tom správce daně vydá rozhodnutí.

(2) Rozhodnutí o posečkání pozbývá účinnosti rovněž uplynutím dne předcházejícího dni, ve kterém došlo ke vstupu daňového subjektu do likvidace nebo k nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku daňového subjektu.“.

81. Za § 157 se vkládá nový § 157a, který zní:

„§ 157a

Úhrada daně je posečkána ode dne přiznání odkladného účinku v řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví nebo před Ústavním soudem. Toto posečkání skončí uplynutím dne, kdy rozhodnutí soudu ve věci související se stanovením daně nabylo právní moci.“.

82. V § 159 se na konci odstavce 1 doplňuje věta „Vyrozumívá-li správce daně osobu zúčastněnou na správě daní o úkonu při placení daní, proti němuž lze uplatnit námitku, poučí ji současně o možnosti jejího uplatnění.“.

83. V § 159 se doplňují odstavce 5 a 6, které znějí:

„(5) V případě, kdy námitka směřuje proti rozhodnutí správce daně, je řádným opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí. Řádným opravným prostředkem námitka není ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku.

(6) Ochrany před nečinností správce daně při placení daní se lze namísto podnětu na nečinnost domáhat prostřednictvím námitky.“.

84. V § 160 odst. 1 se slovo „Nedoplatek“ nahrazuje slovem „Daň“ a věta poslední se zrušuje.

85. V § 160 odst. 3 se vkládá nové písmeno a), které zní:

„a) pravomocné stanovení daně,“.

Dosavadní písmena a) až c) se označují jako písmena b) až d).

86. V § 160 odst. 4 se za písmeno b) vkládají nová písmena c) a d), která znějí:

„c) uplatnění pohledávky za majetkovou podstatou u osoby s dispozičními oprávněními během insolvenčního řízení,

d) posečkání úhrady daně podle § 157a,“.

Dosavadní písmena c) až e) se označují jako písmena e) až g).

87. V § 160 odst. 4 písm. g) se slovo „nedoplatku“ nahrazuje slovem „daně“.

88. V § 160 odst. 5 se slova „nedoplatku zajištěného“ nahrazují slovy „daně zajištěné“.

89. V § 160 odst. 6 se slova „nedoplatek zajištěn“ nahrazují slovy „daň zajištěna“ a slovo „nedoplatek“ se nahrazuje slovem „daň“.

90. V § 160 se doplňuje odstavec 7, který zní:

„(7) Lhůta pro placení daně neskončí dříve než lhůta pro stanovení této daně.“.

91. Za § 160 se vkládá nový § 160a, který včetně nadpisu zní:

„§ 160a

Lhůta pro zánik vratitelného přeplatku

Nepožádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který jej evidoval.“.

92. V § 162 odst. 4 se slovo „informace“ nahrazuje slovem „údaje“.

93. V § 162 se doplňuje odstavec 6, který zní:

„(6) Údaje podle odstavců 2 až 4 lze poskytovat také v rozsahu a způsobem dohodnutým mezi příslušným orgánem veřejné moci a správcem daně.“.

94. V § 165 odstavce 2 a 3 znějí:

„(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, 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.“.

95. V § 165 se doplňuje odstavec 5, který zní:

„(5) O vrácení vratitelného přeplatku podle odstavce 3, jehož výše přesahuje částku 1 000 Kč, se daňový subjekt vyrozumí.“.

96. V § 166 odst. 4 se slova „jiného právního předpisu¹⁵⁾“ nahrazují slovy „občanského zákoníku“.

Poznámka pod čarou č. 15 se zrušuje.

97. V § 167 se doplňuje odstavec 5, který zní:

„(5) Je-li zajišťovací příkaz vykonatelný, může správce daně na základě předchozího písemného souhlasu daňového subjektu s úředně ověřeným podpisem vyzvat tento daňový subjekt k podání prohlášení o majetku i v případě, že by nedoplatek mohl být uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb.“.

98. V § 168 odst. 3 se za slova „Pominou-li před“ vkládá slovo „pravomocným“, za slova „daně před“ se vkládá slovo „pravomocným“ a věta poslední se zrušuje.

99. V § 168 odst. 4 se slova „ke stanovení“ nahrazují slovy „k pravomocnému stanovení“, za slovo „jejího“ se vkládá slovo „pravomocného“ a věta poslední se zrušuje.
100. V § 168 odst. 5 se věta druhá zrušuje.
101. V § 170 se na konci odstavce 1 doplňuje věta „K ujednání dlužníka a věřitele podle občanského zákoníku, které vylučuje postoupení pohledávky jinému, se přitom nepřihlíží.“.
102. V § 172 odst. 6 se slovo „poukáže“ nahrazuje slovem „vrátí“.
103. Za § 174 se vkládají nové § 174a a 174b, které včetně nadpisů znějí:

„§ 174a

Záloha na daňový odpočet

(1) V případě, kdy tak stanoví zákon, vzniká daňovému subjektu nárok na zálohu na daňový odpočet ve výši odpovídající té části daňového odpočtu nárokovaného v jím podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly.

(2) Nárok na zálohu na daňový odpočet nevzniká, pokud by výše jednotlivé zálohy nedosáhla částky 50 000 Kč.

(3) Jsou-li naplněny podmínky pro vznik zálohy na daňový odpočet, správce daně ji bez zbytečného odkladu předepíše do evidence daní s účinky ke dni tohoto předepsání a současně o tom daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumí.

(4) Vznikne-li v důsledku předepsání zálohy na daňový odpočet vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů ode dne předepsání této zálohy do evidence daní.

(5) Byla-li proti postupu správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na daňový odpočet podána námitka, lze novou námitku ve věci týkající se téhož daňového odpočtu podat nejdříve po 60 dnech ode dne právní moci rozhodnutí, kterým je rozhodnuto o předchozí námitce.

§ 174b

Vypořádání zálohy na daňový odpočet

(1) Správce daně se v rámci rozhodnutí o stanovení daně vypořádá s výší předepsané zálohy na daňový odpočet a určí částku, která má být v důsledku tohoto vypořádání daňovým subjektem uhrazena nebo která se má stát vratkou daňového subjektu.

(2) Správcem daně vrácená, použitá nebo převedená záloha na daňový odpočet se započte vůči částce, která se má stát v důsledku stanovení daňového odpočtu vratkou daňového subjektu.

(3) Vznikne-li v důsledku vypořádání daňovému subjektu povinnost uhradit rozdíl mezi

správcem daně vrácenou, použitou nebo převedenou zálohou na daňový odpočet a výši stanovené daně, je daňový subjekt povinen vzniklý rozdíl uhradit do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.“.

104. V § 184 odst. 5 se slova „přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně, popřípadě“ nahrazují slovem „přiznanou“.

105. V § 194a se doplňuje odstavec 4, který zní:

„(4) Pro elektronickou dražbu movité věci se § 227 použije obdobně.“.

106. V § 227 odst. 1 se slova „Dražební vyhláška o opakované dražbě se doručí rovněž vydražiteli, který neuhradil nejvyšší dražební podání včas. Ten“ nahrazují slovy „Vydražitel, který neuhradil nejvyšší dražební podání včas,“.

107. V § 236 odst. 2 se slova „prodlení, které nastalo před stanovením daně, je splatný do 30 dnů ode dne jejího stanovení“ nahrazují slovy „skutečností, které nastaly před vydáním rozhodnutí o stanovení daně, se nepředepíše do evidence daní dříve než takto stanovená daň“.

108. V § 240c odst. 1 se slova „řádné daňové tvrzení nebo dodatečné“ zrušují.

109. V § 244 odst. 1 se za text „§ 245“ vkládá text „odst. 1“.

110. V § 244 odst. 2 se slova „řádné daňové tvrzení nebo dodatečné“ zrušují.

111. V § 245 se slova „řádné daňové tvrzení nebo dodatečné“ a slova „řádného daňového tvrzení nebo dodatečného“ zrušují.

112. V § 245 se dosavadní text označuje jako odstavec 1 a doplňuje se odstavec 2, který zní:

„(2) Lhůta pro podání daňového přiznání za předcházející zdaňovací období u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, které dosud nebylo podáno, činí pro účely posouzení podmínky podle odstavce 1, zda lhůta dosud neuplynula, 6 měsíců po uplynutí tohoto zdaňovacího období.“.

113. Na konci nadpisu části čtvrté se doplňují slova „**A NÁHRADY**“.

114. Nad § 246 se vkládá označení hlavy I, které včetně nadpisu zní:

„Hlava I

Přestupky“.

115. Nad § 247 se vkládá označení hlavy II, které včetně nadpisu zní:

„Hlava II

Pokuty a penále“.

116. V § 247 odst. 2 se slova „, nestanoví-li zákon jiný důsledek“ zrušují.

117. V § 247a odstavec 2 zní:

„(2) Tomu, kdo na výzvu správce daně neodstraní vadu podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d), vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč.“.

118. V § 247a odst. 3 se slova „a současně ji předepíše do evidence daní“ zrušují.

119. V § 247a odstavec 4 zní:

„(4) Správce daně může rozhodnout o zvýšení pokuty podle odstavce 2 až na 50 000 Kč, pokud neodstranění vady podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) závažně ztěžuje správu daní.“.

120. V § 250 odst. 3 se slova „řádného daňového tvrzení nebo dodatečného“ zrušují a částka „200 Kč“ se nahrazuje částkou „1000 Kč“.

121. V § 250 odst. 4 se slova „řádné daňové tvrzení nebo dodatečné“ zrušují a slovo „tato“ se nahrazuje slovem „toto“.

122. V § 250 odst. 6 se slova „a současně ji předepíše do evidence daní“ zrušují.

123. V § 250 odst. 7 písm. a) se slova „řádné daňové tvrzení nebo dodatečné“ zrušují.

124. V § 250 odst. 7 písm. b) se slova „řádného daňového tvrzení nebo dodatečného“ zrušují.

125. V § 251 odst. 3 se slova „a současně je předepíše do evidence daní“ zrušují.

126. V § 251 odstavec 4 zní:

„(4) Povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.“.

127. Za § 251 se vkládají označení hlavy III a dílu 1, která včetně nadpisů znějí:

„Hlava III

Úroky

Díl 1

Společná ustanovení“.

128. V části čtvrté hlavě III se pod nadpis dílu 1 vkládají nové § 251a až 251d, které včetně nadpisů znějí:

„§ 251a

Společná ustanovení o úrocích

- (1) Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.
- (2) Úrok se nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1000 Kč.
- (3) Správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik.
- (4) Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.

§ 251b

Společná ustanovení o úrocích hrazených daňovým subjektem

- (1) Úrokem hrazeným daňovým subjektem je
- a) úrok z prodlení,
 - b) úrok z posečkané částky.
- (2) Vznikne-li úrok hrazený daňovým subjektem, je daňový subjekt povinen jej uhradit správci daně.
- (3) Do evidence daní správce daně předepíše úrok hrazený daňovým subjektem, u kterého
- a) dosud trvají podmínky pro jeho vznik, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu, nebo
 - b) pominuly podmínky pro jeho další vznik.
- (4) Úrok hrazený daňovým subjektem u záloh vzniká do dne splatnosti zálohované daně.

§ 251c

Společná ustanovení o úrocích hrazených správcem daně

- (1) Úrokem hrazeným správcem daně je
- a) úrok z vratitelného přeplatku,
 - b) úrok z nesprávně stanovené daně,
 - c) úrok z daňového odpočtu.

(2) Vznikne-li úrok hrazený správcem daně, je správce daně povinen jej uhradit daňovému subjektu.

(3) Úrok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepíše správce daně do evidence daní.

(4) Úrok hrazený správcem daně je hrazen z rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně.

(5) Úrok hrazený správcem daně nevzniká v případě vratitelného přeplatku, který správce daně daňovému subjektu nevrátil proto, že o to byl daňovým subjektem požádán.

§ 251d

Vztah úroků hrazených správcem daně k náhradě újmy

Přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně, lze pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně.“.

129. Nadpis nad § 252 se zrušuje.

130. Za § 251d se vkládá označení dílu 2, které včetně nadpisu zní:

„Díl 2

Úroky hrazené daňovým subjektem“.

131. § 252 a 253 včetně nadpisů znějí:

„§ 252

Úrok z prodlení

(1) Základem pro výpočet úroku z prodlení je

- a) splatná daň, která nebyla uhrazena, nebo
- b) vratka vzniklá v důsledku neoprávněného uplatnění daňového odpočtu nebo daně.

(2) Úrok z prodlení vzniká

- a) od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení, nebo
- b) ode dne vrácení, použití nebo převedení vratky vzniklé v důsledku stanovení daňového odpočtu nebo daně, anebo předepsání zálohy na daňový odpočet do dne její platby.

(3) Úrok z prodlení nevzniká

- a) po dobu posečkání,
- b) u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele, a to ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti,
- c) v případě příslušenství daně,
- d) v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

- (4) Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.
- (5) Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik.

§ 253

Úrok z posečkané částky

- (1) Základem pro výpočet úroku z posečkané částky je daň, u které bylo povoleno nebo nastalo posečkání.
- (2) Úrok z posečkané částky vzniká po dobu posečkání.
- (3) Úrok z posečkané částky nevzniká po dobu, kdy nevzniká úrok z prodlení z jiného důvodu, než je posečkání.
- (4) Výše úroku z posečkané částky odpovídá polovině úroku z prodlení nebo jeho obdoby podle jiného zákona, nejvýše však polovině úroku z prodlení podle tohoto zákona.
- (5) Úrok z posečkané částky je splatný do 30 dnů ode dne, kdy pominuly podmínky pro jeho vznik.“.

132. Za § 253 se vkládá označení dílu 3, které včetně nadpisu zní:

„Díl 3

Úroky hrazené správcem daně“.

133. V části čtvrté hlavě III se pod nadpis dílu 3 vkládá nový § 253a, který včetně nadpisu zní:

„§ 253a

Úrok z vratitelného přeplatku

- (1) Základem pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku je vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden.
- (2) Úrok z vratitelného přeplatku vzniká ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení.
- (3) Úrok z vratitelného přeplatku nevzniká
- a) po dobu, kdy vzniká úrok z daňového odpočtu,
- b) v případě pozdního vrácení úroku hrazeného správcem daně.
- (4) Výše úroku z vratitelného přeplatku odpovídá výši úroku z prodlení.“.

134. § 254 včetně nadpisu zní:

„§ 254

Úrok z nesprávně stanovené daně

(1) Základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je

- a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední,
- b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo
- c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.

(2) Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po

- a) náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení,
- b) posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo
- c) dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.

(3) Úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení

- a) daně nebo daňového odpočtu, které se neodchylují od daňového tvrzení,
- b) daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení,
- c) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje předložené daňovým subjektem,
- d) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu, nebo
- e) peněžitého plnění v rámci dělené správy.

(4) Výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.

(5) Výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.“.

135. Označení části páté se včetně nadpisu zrušuje.

136. § 254a včetně nadpisu zní:

„§ 254a

Úrok z daňového odpočtu

(1) Základem pro výpočet úroku z daňového odpočtu je daňový odpočet stanovený správcem daně.

(2) Úrok z daňového odpočtu vzniká ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto daňové

tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení, převedení nebo použití daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.

(3) Běh doby podle odstavce 2 se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ode dne vydání

- a) výzvy k odstranění vad podání, které je učiněno v rámci nalézacího řízení týkajícího se daňového odpočtu, do dne, kdy dojde k odstranění těchto vad, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené v této výzvě, nebo
- b) rozhodnutí, kterým správce daně stanoví lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku dosavadního kontrolního zjištění, do dne, kdy dojde ze strany daňového subjektu k požadovanému vyjádření, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené k vyjádření.

(4) Úrok z daňového odpočtu nevzniká z části daňového odpočtu, které odpovídá záloha na daňový odpočet, a to ode dne, kdy byla tato záloha správcem daně vrácena, použita nebo převedena, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.

(5) Výše úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení.“.

137. Za § 254a se vkládá označení části páté, které včetně nadpisu zní:

„ČÁST PÁTÁ

SPOLEČNÁ, ZMOCŇOVACÍ, PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ“.

138. V § 258 odst. 1 se slova „v § 154 a § 155“ nahrazují slovy „tímto zákonem“.

139. V § 258 odst. 2 se slova „v § 155 odst. 3 a 5“ nahrazují slovy „pro jeho vrácení“.

140. V § 259a odst. 4 písm. b) se slovo „povoleného“ zrušuje.

141. Za § 259a se vkládá nový § 259aa, který včetně nadpisu zní:

„§ 259aa

Prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně

(1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, pokud bylo podáno daňové tvrzení, v důsledku jehož včasného nepodání tato pokuta vznikla, nebo pokud se toto podání stalo bezpředmětným.

(2) Správce daně může zcela, nebo zčásti prominout pokutu za opožděné tvrzení daně, pokud k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.

(3) Při posouzení rozsahu, ve kterém bude pokuta za opožděné tvrzení daně prominuta, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost vzniklé pokuty.“.

142. V § 261 odst. 4 se slova „jejího doručení správcem daně příslušnému k jejímu

vyřízení“ nahrazují slovy „, kdy byla podána“.

Čl. II

Přechodná ustanovení

1. Ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, upravující daňovou informační schránku se použijí do dne předcházejícího dni, kdy správce daně zveřejní skutečnost podle § 69 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Na daňovou informační schránku zřízenou přede dnem, kdy správce daně zveřejní tuto skutečnost, se použijí ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, a to do konce dvanáctého kalendářního měsíce následujícího po dni, kdy správce daně zveřejní tuto skutečnost; tím není dotčeno právo daňového subjektu současně s daňovou informační schránkou zřízenou přede dnem zveřejnění této skutečnosti využívat daňovou informační schránku zřízenou ode dne zveřejnění této skutečnosti.
2. V případě, že přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona daňový subjekt nevyhověl výzvě podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo neumožnil ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, účinky této skutečnosti podle § 87 odst. 5 a 6 a § 254a odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány.
3. 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 neskončilo přede dnem předcházejícím dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Na lhůtu pro podání daňového přiznání podávaného za zdaňovací období, které skončilo přede dnem předcházejícím 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.
4. Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, která započala přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, neskončí dříve než v den, ve který by skončila podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
5. Posečkání úhrady daně podle § 157a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, nastane pouze v případě daně, u níž byl odkladný účinek v řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví nebo před Ústavním soudem, přiznán ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
6. Řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
7. Okamžik počátku, běh a délka lhůty pro placení daně se v případě daně, jejíž původní den splatnosti nastal přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, posuzuje podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
8. Právní skutečnost zakládající stavení běhu lhůty podle bodu 7 se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Pokud uvedená právní skutečnost započala přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
9. Lhůta pro placení daně podle bodu 7, která přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona

neskončila, neskončí dříve než lhůta pro stanovení této daně.

10. Povinnost uhradit pokutu podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, která vznikla přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a o které nebylo před tímto dnem pravomocně rozhodnuto platebním výměrem, zaniká dnem nabytí účinnosti tohoto zákona v rozsahu, v jakém by nevznikla podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
11. Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
12. Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
13. Žádat o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně lze pouze v případě pokuty vzniklé ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

ČÁST DRUHÁ

Změna zákona o dani z nemovitých věcí

Čl. III

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění zákona č. 315/1993 Sb., zákona č. 242/1994 Sb., zákona č. 248/1995 Sb., zákona č. 65/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 239/2001 Sb., zákona č. 483/2001 Sb., zákona č. 576/2002 Sb., zákona č. 237/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 112/2006 Sb., zákona č. 186/2006 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 1/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 30/2011 Sb., zákona č. 212/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 350/2012 Sb., zákona č. 503/2012 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 23/2015 Sb., zákona č. 84/2015 Sb., zákona č. 225/2017 Sb. a zákona č. .../2019 Sb., se mění takto:

1. V § 4 odst. 1 písm. j) se slova „parcích a“ nahrazují slovy „parcích pozemky zařazené do zóny přírodní a v“.
2. V § 13 se doplňuje odstavec 3, který zní:

„(3) Je-li v katastru nemovitostí u nemovité věci zapsáno vlastnické právo dvou nebo více osob a nejde-li o spoluvlastnictví, hledí se na tyto osoby pro účely daně z nemovitých věcí jako na vlastníky této nemovité věci, u nichž nelze určit podíl na této nemovité věci. To platí obdobně i pro spoluvlastnický podíl na nemovité věci.“

3. V § 15a se slova „na daň nižší, než je poslední známá daň,“ zrušují.

Čl. IV

Přechodná ustanovení

1. Pro daňové povinnosti u daně z nemovitých věcí na zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 338/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
2. Ustanovení § 15a zákona č. 338/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

ČÁST TŘETÍ

Změna zákona o dani z přidané hodnoty

Čl. V

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb., zákona č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 371/2017 Sb., zákona č. 283/2018 Sb., zákona č. 6/2019 Sb., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 256/2019 Sb., zákona č. .../2020 Sb. a zákona č. .../2020 Sb., se mění takto:

1. § 101a včetně nadpisu zní:

„§ 101a

Elektronická forma podání

- (1) Plátce nebo identifikovaná osoba jsou povinni podat elektronicky
 - a) daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání,
 - b) kontrolní hlášení, souhrnné hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19.
- (2) Pouze elektronicky lze podat přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů.
- (3) Podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.“

2. V § 101g odstavec 4 zní:

„(4) Správce daně může plátcí, kterému podle daňového řádu není doručováno elektronicky, namísto jiných způsobů doručování doručit výzvu související s kontrolním hlášením elektronicky prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu za tímto účelem uvedenou plátcem.“.

3. V § 101g se odstavec 6 zrušuje.

4. V § 104 odst. 8 písm. c) se slova „nebo předmětem výzvy správce daně k zahájení daňové kontroly poté, co plátcé neumožnil daňovou kontrolu zahájit, která byla plátcí oznámena“ zrušují.

5. § 105 včetně nadpisu zní:

„§ 105

Přeplatek skupiny

Přeplatek skupiny vzniklý v důsledku stanovení daně se použije na úhradu případného nedoplatku skupiny nebo kteréhokoli člena skupiny. Pokud skupina ani žádný její člen nemají nedoplatek, stává se tento přeplatek vratitelným.“.

6. Za § 105 se vkládá nový § 105a, který včetně nadpisu zní:

„§ 105a

Záloha na nadměrný odpočet

Plátcí vzniká nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši a za podmínek uvedených v daňovém řádu.“.

Čl. VI

Přechodná ustanovení

1. Pro daňové povinnosti identifikovaných osob u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije § 101a odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
2. V případě, že přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona daňový subjekt nevyhověl výzvě podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo neumožnil ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, účinky této skutečnosti podle § 104 odst. 8 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány.

ČÁST ČTVRTÁ

Změna zákona o Finanční správě České republiky

Čl. VII

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 407/2012 Sb., zákona č. 164/2013 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 250/2014 Sb., zákona č. 267/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 14/2017 Sb., zákona č. 80/2019 Sb. a zákona č. 111/2019 Sb., se mění takto:

1. Za § 13b se vkládá nový § 13c, který včetně nadpisu zní:

„§ 13c

Zvláštní ustanovení o daňové informační schránce

Ustanovení daňového řádu upravující daňovou informační schránku se použijí pro celý rozsah působnosti orgánů finanční správy.“.

2. V § 15 úvodní části ustanovení se slovo „, který“ nahrazuje slovy „a zaměstnanec, kteří“.

3. V § 15 písmeno a) zní:

„a) výdělečně provádět kontrolní, daňovou nebo účetní poradenskou nebo obdobnou činnost pro daňové subjekty nebo pro příjemce

1. dotací,
2. návratných finančních výpomocí, nebo
3. jiných peněžních prostředků státu podle rozpočtových pravidel,“.

4. V § 15 písm. b) se za slovo „prokuristou,“ vkládají slova „správcem svěřenského fondu,“.

ČÁST PÁTÁ

Změna zákona o Celní správě České republiky

Čl. VIII

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., zákona č. 164/2013 Sb., zákona č. 308/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 183/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 111/2019 Sb. a zákona č. 206/2019 Sb., se mění takto:

1. Za § 11b se vkládá nový § 11c, který včetně nadpisu a poznámky pod čarou č. 14 zní:

„§ 11c

Zvláštní ustanovení o daňové informační schránce

(1) Ustanovení daňového řádu upravující daňovou informační schránku se použijí pro celý rozsah působnosti orgánů celní správy.

(2) Přístup do daňové informační schránky zřízené orgánem celní správy je možný také prostřednictvím Systému jednotné správy uživatelů a digitálního podpisu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie¹⁴⁾, a to v případě, že tento orgán celní správy zveřejnil způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je technicky vybaven pro využití tohoto přístupu.

¹⁴⁾ Prováděcí nařízení Komise (EU) 2019/1026 ze dne 21. června 2019 o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu informací a uchovávání těchto informací v souladu s celním kodexem Unie.“.

2. V § 27 odstavec 1 zní:

„(1) Celník je v případech, na něž se nevztahuje povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu nebo jiného právního předpisu s výjimkou zákona upravujícího služební poměr příslušníků bezpečnostních sborů, povinen zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, se kterými se seznámil při své činnosti nebo v souvislosti s ní. Tato povinnost trvá i po skončení služebního poměru celníka.“.

3. V § 27 odst. 3 se slova „se nemůže celník“ nahrazují slovy „uložené podle tohoto zákona se nelze“, za slovo „sboru,“ se vkládají slova „zpravodajské službě České republiky,“ a za slovo „dozor“ se vkládají slova „nebo který vede řízení o přestupku“.

4. V § 27 odst. 4 se slova „celníka nebo“ zrušují a za slovo „odstavci“ se vkládají slova „1 nebo“.

ČÁST ŠESTÁ

Změna zákona o dani z hazardních her

Čl. IX

§ 12 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, včetně nadpisu zní:

„§ 12

Zvláštní ustanovení o doměření daně z moci úřední

K doměření daně z moci úřední může dojít také, pokud správce daně zjistí na základě postupu k odstranění pochybností, že poslední známá daň není ve správné výši.“.

ČÁST SEDMÁ
Změna celního zákona

Čl. X

Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. a zákona č. 80/2019 Sb., se mění takto:

1. § 5 včetně nadpisu zní:

„§ 5

**Zvláštní ustanovení o provádění kontroly po propuštění zboží a kontroly zboží
vyjmutého z celního dohledu**

(1) V případě daňové kontroly, jejímž předmětem jsou povinnosti podle celních předpisů, prováděné v případě kontroly po propuštění zboží nebo kontroly zboží vyjmutého z celního dohledu, lze předmět daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně předmětu daňové kontroly.

(2) Kontrolu po propuštění zboží a kontrolu zboží vyjmutého z celního dohledu lze provádět společně pro více řízení týkajících se jednoho subjektu.“

2. V § 61a se dosavadní text označuje jako odstavec 1 a doplňuje se odstavec 2, který včetně poznámky pod čarou č. 2 zní:

„(2) Pokud je rozhodnutí správce cla vydáno a oznámeno elektronicky pomocí systému automatizovaného zpracování dat podle prováděcího rozhodnutí Evropské komise²⁾, neobsahuje odůvodnění, poučení o oprávněném prostředku nebo jinou náležitost, pokud to na základě tohoto prováděcího rozhodnutí není možné.

²⁾ Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2019/2151 ze dne 13. prosince 2019, kterým se zavádí pracovní program pro vývoj elektronických systémů stanovených v celním kodexu Unie a jejich uvedení do provozu.“

3. V nadpisu § 66 se slova „**neoprávněného jednání správce cla**“ nahrazují slovy „**nesprávně stanoveného cla**“.

4. V § 66 se slova „neoprávněného jednání správce cla“ nahrazují slovy „nesprávně stanoveného cla“.

ČÁST OSMÁ
Změna zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

Čl. XI

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, se mění takto:

1. V části třetí čl. V se body 238 až 243 zrušují.
2. V části třetí čl. VI bodě 11 se slova „bodů 112 a 238 až 243“ nahrazují slovy „bodů 112“.
3. V části jedenácté čl. XIX písm. d) se slova „bodů 112, 238 až 243, která nabývají“ nahrazují slovy „bodů 112, které nabývá“.

ČÁST DEVÁTÁ

ÚČINNOST

Čl. XII

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2021.

Důvodová zpráva

I. Obecná část

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je souborem novel těchto daňových zákonů:

- 1) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),
- 2) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“),
- 3) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“),
- 4) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“),
- 5) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě České republiky“),
- 6) zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z hazardních her“),
- 7) zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. (dále jen „celní zákon“),
- 8) zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Nosičem klíčových témat je navržená novela daňového řádu, která je řazena na prvním místě, zatímco zbývající návrhy změn se týkají navazujících souvislostí v zákonech, které jsou vůči daňovému řádu v postavení speciální právní úpravy (*lex specialis*). Řazení ostatních zákonů odpovídá datu jejich platnosti.

Těžištěm navrhovaných změn jsou čtyři tematické celky, kterým se podrobně věnují následující kapitoly. Jde o tato témata:

- 1) podpora elektronizace,
- 2) zjednodušení kontrolních postupů,
- 3) revize sankčního systému,
- 4) vracení daňového odpočtu.

Návrh zároveň obsahuje dílčí změny právní úpravy, ke kterým dochází na základě vyhodnocení potřeb aplikační praxe, vývoje jiných právních předpisů a judikatury, jakož i na základě poptávky ze strany odborné veřejnosti. Tyto změny jsou podrobně popsány ve zvláštní části důvodové zprávy.

1 Zhodnocení platného právního stavu

Tato část je strukturována dle jednotlivých stěžejních témat. Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace ani ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

1.1 Podpora elektronizace

Okruh oblastí, jejichž potenciálem je rozvíjet elektronizaci správy daní je relativně široký a způsobů, jakými lze dosáhnout tohoto cíle, je více. Z hlediska nejvýznamnějších oblastí a způsobů podpory elektronizace správy daní se pak jedná zejména o oblast komunikace správce daně s daňovým subjektem, tj. o instituty podání, doručování a nahlížení do spisu a instituty na tuto oblast navázané, v konkrétní rovině jde o zvýhodnění daňových subjektů při komunikaci se správcem daně elektronicky, resp. o sankce při nedodržení povinné elektronické formy tam, kde to zákon nařizuje.

Podání

Daňový řád, jako základní procesní předpis pro správu daní, stanoví obecné normy pro formu komunikace daňového subjektu se správcem daně, bez jejichž naplnění není jednání daňového subjektu způsobilé vyvolat příslušné právní účinky.

Z hlediska forem podání může daňový subjekt využít kromě písemného podání a ústního podání do protokolu též podání elektronické, a to datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu (elektronický podpis), nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (zejména systém EPO Finanční správy České republiky). Výše uvedené možnosti jsou považovány za podmínku pro ověření identity podatele; nejde však o podmínku jedinou.

Obecným právním předpisem, který upravuje elektronickou identifikaci, je zákon č. 250/2017 Sb., o elektronické identifikaci (dále jen „zákon o elektronické identifikaci“), který nabyl účinnosti 1. července 2018. Tento zákon stanoví striktní požadavky na elektronické prokazování totožnosti skrze kvalifikovaný systém, který mimo jiné splňuje technické specifikace, normy a postupy alespoň pro jednu z úrovní záruky (nízká, značná nebo vysoká), je veden kvalifikovaným správcem (státní orgán nebo akreditovaná osoba) a umožňuje poskytnutí služby národního bodu pro identifikaci a autentizaci. Skrze národní bod pro identifikaci a autentizaci, který je propojen se základními registry, lze pak provést identifikaci konkrétní osoby, která se identifikuje prostředkem identifikace prostřednictvím kvalifikovaného systému.

Doručování

V případě doručování stanoví daňový řád jako preferované způsoby doručování buď doručení při jednání, nebo při jiném úkonu, anebo elektronicky. Až v případě, že nelze doručit ani jedním z těchto postupů, tak správce daně přistoupí k doručování jiným způsobem (zejména prostřednictvím provozovatele poštovních služeb). Samotné elektronické doručování probíhá pouze prostřednictvím datové schránky, a to na základě zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“). Přitom platí, že datové schránky jsou jediným a monopolním prostředkem elektronického doručování při správě daní.

Daňová informační schránka (DIS)

Institut nahlížení do spisu je důležitým prostředkem pro realizaci práv a povinností daňového subjektu, který je oprávněn, s výjimkou části vyhledávací, do spisu nahlížet u správce daně. Faktickou alternativu pak představuje nahlížení do vybraných údajů pomocí daňové informační schránky, tedy způsobem umožňujícím dálkový přístup. To platí pouze pro ty správce daně, kteří jsou technicky vybaveni pro zřízení této schránky.

V současnosti je daňová informační schránka legislativně zakotvena v § 69 a následujících daňového řádu. Samotná právní úprava je pouze fakultativní volbou správce daně, který

v případě, že disponuje příslušným technickým vybavením, může tento institut v hranicích vymezených tímto právním rámcem využít. Nelze tedy automaticky presumovat využití tohoto institutu plošně všemi správci daně. V případě, kdy správce daně je takto technicky vybaven, tak tuto skutečnost, společně s podmínkami přístupu k daňové informační schránce zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup (typicky se jedná o internetové stránky příslušného správce daně). Zároveň také tento institut, resp. technické vybavení může využívat více správců daně společně (typicky v rámci soustavy orgánů jako je Finanční správa České republiky), což je též povinně zveřejňovaným údajem.

Primární funkcí daňové informační schránky je umožnění daňovým subjektům a jejich zástupcům nahlížení do vybraných údajů ve spisu daňového subjektu a na stav jeho osobních daňových účtů, avšak nikoli nutně v plné míře. Správce daně má povinnost rozsah, členění a četnost aktualizací těchto údajů zveřejnit.

Do daňové informační schránky je oprávněn přistupovat daňový subjekt a jeho zástupce při splnění stanovených podmínek. V případě, že je zástupcem daňového subjektu zmocněnec, je nutné, aby byly splněny podmínky týkající se rozsahu zmocnění, které uplatní daňový subjekt v plné moci uložené u správce daně, který daňovou informační schránku zřizuje. U stejného správce daně pak zástupce daňového subjektu podává žádost o přístup do schránky. Při existenci příslušného zmocnění vydá správce daně žadateli přístupové údaje a doručí je formou, kterou žadatel v žádosti zvolí (tj. prostřednictvím zásilky doručované do vlastních rukou, nebo doručením do datové schránky). Z hlediska způsobu přihlášení lze využít pouze datovou zprávu podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.

V současnosti elektronické nahlížení do spisu ze správců daně umožňuje pouze Finanční správa České republiky. Podrobnější informace lze nalézt na jejích webových stránkách: http://adisepo.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/dpr_info/co_je_to_dis.pdf. Počet aktivních daňových informačních schránek v dubnu 2019 činil 149 244 osob. Do těchto schránek bylo k danému datu přiděleno celkem 190 624 přístupů. Počet uživatelů přistupujících do daňové informační schránky prostřednictvím datové zprávy podepsané uznávaným elektronickým podpisem z této množiny činil 122 619 osob (cca 64 %) a počet uživatelů přistupujících do daňové informační schránky prostřednictvím datové zprávy s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, činil 68 005 osob (cca 36 %).

Podpůrná opatření

Daňový řád v současnosti nepodporuje elektronizaci ve smyslu zvýhodnění daňových subjektů při elektronické komunikaci se správcem daně.

Sankce

U určitých daňovým řádem stanovených podání (např. viz § 72 daňového řádu) je daňový subjekt či jeho zástupce, který má zřízenou datovou schránku či povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, povinen tato podání učinit pouze elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Tato povinnost vzniká všem daňovým subjektům, kteří mají zpřístupněnou datovou schránku bez rozdílu, byť se z povahy věci liší v případě fyzických osob povinnost podle typů podání dle povahy datové schránky (datová schránka fyzické osoby a datová schránka podnikající fyzické osoby). Není-li toto podání učiněno elektronicky, pak trpí vadou. V případě, kdy však toto podání je správcem daně podle § 74 odst. 4 daňového řádu označeno jako podání, u něhož se tato skutečnost za vadu nepovažuje, tak daňovému subjektu *ex lege* vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč.

Rozvoj informačních systémů a ochrana dat při správě daní

V souvislosti s postupným rozvojem elektronizace správy daní, ke kterému dochází průběžně a do jisté míry nezávisle na legislativních změnách, se neustále rozšiřují požadavky na vytváření, rozvoj a správu informačních systémů správců daně, které zahrnují stále širší kvantitu citlivých dat, stejně jako stále sofistikovanější analytické postupy a nové technologické i funkční formy uvedených systémů (např. datové sklady, výkon správy daní pomocí portálových řešení či otázky kybernetické bezpečnosti). Vytváření, rozvoj a správa informačních systémů správců daně přitom mohou být zajišťovány interně, a to primárně z pozice organizační složky státu, resp. účetní jednotky podobně, jako ostatní podpůrné činnosti, anebo s využitím externího dodavatele. Daňová mlčenlivost, kterou jsou data zpracovávána při správě daní většinou chráněna, zde přitom není formální překážkou, neboť je vůči osobám, které zajišťují podpůrné činnosti vůči správě daní (interním i externím), implicitně prolomena. Tento závěr vyplývá z konstrukce, podle níž je v České republice výkon veřejné moci finančně, majetkově, personálně i z pohledu informačních systémů zajišťován příslušnou organizační složkou státu mimo tento samotný výkon. Vzhledem k tomu, že toto zajištění není v některých případech správy daní možné bez seznámení se s určitými daty chráněnými daňovou mlčenlivostí, daný konstrukt by tak bez implicitního prolomení daňové mlčenlivosti nebyl možný. Současně je třeba zdůraznit, že i legitimní nakládání s údaji chráněnými daňovou mlčenlivostí není neomezené. S těmito údaji se lze seznamovat pouze k účelu a v rozsahu vymezeném zákonem a osoby, které se s nimi seznámily, jsou samy vázány ohledně těchto informací povinností mlčenlivosti. Zákon současně ukládá správci daně povinnost přijmout vhodná a obvyklá opatření k zamezení či podstatnému snížení rizika zneužití jím zpracovávaných údajů (srov. § 55 odst. 1 daňového řádu). V praxi toho lze dosáhnout různými postupy, např. šifrováním dat či monitorováním činnosti příslušných osob. Ve vztahu k externím dodavatelům lze pak zmínit i nezbytnost dostatečného smluvního zajištění plnění uvedených pravidel.

1.2 Zjednodušení kontrolních postupů

Kontrolní postupy

Kontrolní postupy při správě daní jsou v nejobecnější rovině upraveny v § 11 odst. 1 písm. c) daňového řádu v rámci obecného vymezení pravomocí správce daně, přičemž se jedná o postupy, jejichž prostřednictvím správce daně kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Pojem kontrolních postupů není v daňovém řádu explicitně uveden, ačkoliv jej dovozuje teorie i judikatura. Kontrolními postupy, které jsou upraveny daňovým řádem, jsou postup k odstranění pochybností a daňová kontrola (formalizované postupy).

Daňová kontrola

Daňová kontrola podle § 85 až 88 daňového řádu je nejvýznamnějším kontrolním postupem správy daní, který slouží k zacílenému nebo komplexnímu prověření tvrzení daňového subjektu a jiných skutečností majících vliv na stanovení jeho daňové povinnosti. Daňovou kontrolu lze využít jak v případě pochybností týkajících se podaného daňového tvrzení, které není vhodné řešit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, tak v případě, kdy daňové tvrzení nebylo vůbec podáno a postup k odstranění pochybností je z povahy věci vyloučen. Daňová kontrola může být vedena rovněž z čistě preventivního hlediska (tj. nikoli na základě existujících pochybností či podezření, viz stanovisko pléna Ústavního soudu Pl. ÚS-st. 33/11) a může být vedena před i po stanovení daně. Výsledkem daňové kontroly jsou kontrolní zjištění a stanoviska správce daně k tvrzením, návrhům a výhradám

daňového subjektu, obsažená ve zprávě o daňové kontrole. Podstatou daňové kontroly je tak proces dokazování a závěry o skutkových zjištěních, která správce daně z provedených důkazů dovodí. Zároveň je daňová kontrola jediným kontrolním postupem, na základě kterého může být daňovému subjektu doměřena daň z moci úřední (§ 143 odst. 3 daňového řádu).

Daňový řád upravuje předmět, rozsah a opakování daňové kontroly, práva a povinnosti daňového subjektu, zahájení daňové kontroly a její ukončení.

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Předmět daňové kontroly je tak vždy určen ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení (podle § 134 odst. 1 daňového řádu se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí).

Rozsah daňové kontroly vymezuje, které povinnosti, tvrzení či okolnosti bude správce daně v rámci předmětu daňové kontroly prověřovat. Rozsah daňové kontroly tak může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vážících se k daňové povinnosti v daném daňovém řízení, nebo se může zaměřit na splnění pouze vybraných povinností. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při jejím zahájení, přičemž v průběhu daňové kontroly jej lze měnit (rozšiřovat i zužovat, viz § 85 odst. 3 daňového řádu). Stanovení rozsahu daňové kontroly má vliv na možnost zahájení další daňové kontroly týkající se téhož daňového řízení, jelikož ty skutečnosti, které již byly jednou prověřovány, podléhají režimu opakované daňové kontroly (viz dále).

Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Zákon stanoví daňovému subjektu povinnost umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu). Pokud tak daňový subjekt neučiní, může být k tomu správcem daně vyzván (§ 87 odst. 2 daňového řádu). Pokud daňový subjekt ani na základě výzvy neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu ve stanovené lhůtě (resp. nesdělí správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět), správce daně může přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek (§ 87 odst. 5 ve spojení s § 98 daňového řádu).

Zahájení daňové kontroly přerušuje běh lhůty pro stanovení daně, ode dne zahájení běží nová tříletá lhůta (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Po zahájení daňové kontroly, resp. v případě neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany daňového subjektu poté, co byl k tomu správcem daně vyzván, není možné podat dodatečné daňové tvrzení (§ 141 odst. 6 daňového řádu).

Daňovou kontrolu lze opakovat pouze při splnění zákonem stanovených podmínek (§ 85 odst. 5 daňového řádu). Aby bylo možné hovořit o opakování daňové kontroly, musí být naplněno kritérium totožného předmětu kontroly (daňová povinnost téhož subjektu za to samé zdaňovací období nebo k téže jednorázové dani). Z hlediska rozsahu daňové kontroly, nepůjde o opakování, pokud budou další daňovou kontrolou prověřovány skutečnosti, které dříve prověřovány nebyly. Podmínky opakování daňové kontroly daňový řád vymezuje takto:

- správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu (daňovou kontrolu pak lze opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům),

- daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení (daňovou kontrolu pak lze opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení).

O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která je formálním vyústěním a shrnutím dosavadního postupu. Zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy pořízené v průběhu daňové kontroly (§ 88 odst. 1 daňového řádu). Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění a s hodnocením důkazů a poskytne mu prostor pro vyjádření. Daňový subjekt má mimo práva vyjádřit se též právo navrhnout doplnění výsledků kontrolních zjištění. Ačkoli se z materiálního hlediska jedná o projednání dosavadních zjištění, nelze tuto fázi směšovat se samotným projednáním zprávy o daňové kontrole, které je finální fází celého procesu, kdy by mělo dojít k jejímu podpisu, čímž je zpráva považována za oznámenou (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba.

Podpisem zprávy o daňové kontrole dochází k ukončení daňové kontroly. V případě obstrukčního jednání ze strany daňového subjektu, kdy se subjekt odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo se odmítá či vyhýbá jejímu projednání, doručí mu správce daně zprávu do vlastních rukou. Za den ukončení daňové kontroly (resp. den projednání zprávy o daňové kontrole) se pak považuje den jejího doručení (§ 88 odst. 5 daňového řádu). I v takovém případě je zpráva o daňové kontrole následně použitelná jako důkazní prostředek.

Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a 90 daňového řádu je kontrolním postupem, který nastupuje v případě, že správce daně má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, popřípadě dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. V takovém případě správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Oznámením této výzvy daňovému subjektu je postup k odstranění pochybností zahájen. Tento postup přitom primárně slouží pro krátké, jednoduché a rychlé odstranění pochybností správce daně v součinnosti s daňovým subjektem. V případě, že je v průběhu postupu identifikována potřeba širšího dokazování, měla by být v daném rozsahu zahájena daňová kontrola (viz dále).

Ačkoli postup k odstranění pochybností je ve srovnání s daňovou kontrolou méně intenzivní kontrolní postup, stále jde o poměrně formalizovaný způsob kontroly. Měl by tedy nastoupit pouze tam, kde je nezbytné získat reakci daňového subjektu (vyjádření k nejasným oblastem, doplnění chybějících listin apod.). V případě, kdy lze nejasnosti v součinnosti s daňovým subjektem odstranit v rámci vyhledávací činnosti (typicky v rámci neformální telefonické či e-mailové komunikace), je formalizované zahajování postupu k odstranění pochybností zbytečné a odporující zásadě hospodárnosti a zásadě šetření práv zúčastněných osob. Správce daně tak může rovnou přistoupit ke stanovení daně a indikované nedostatky zohlednit.

Své pochybnosti správce daně konkretizuje ve výzvě k odstranění pochybností (§ 89 odst. 2 daňového řádu). Obsah výzvy musí být ze strany správce daně formulován v takové kvalitě, aby daňovému subjektu umožnil odpovědět správci daně konkrétně, příp. předložit konkrétní důkazní prostředky (nepostačí pouze prohlášení správce daně o existenci pochybností bez jejich bližší specifikace). Výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím, proti kterému se není možné odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

Daňový subjekt nese důkazní břemeno a je povinen vyvrátit pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě a prokázat, že jím tvrzené skutečnosti jsou správné – reakce na výzvu.

Správce daně následně posoudí, zda k odstranění pochybností došlo.

Pokud k odstranění pochybností nedošlo, správce daně sdělí tuto skutečnost daňovému subjektu. Daňový subjekt je následně oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování a návrh na provedení dalších důkazních prostředků – reakce na případné neodstranění pochybností. Pokud správce daně shledá, že je potřeba pokračovat v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. V opačném případě vydá rozhodnutí o stanovení daně (§ 90 odst. 3 daňového řádu).

Pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, pak i tehdy, budou-li pochybnosti odstraněny a nebude dán důvod k tomu, aby daň byla stanovena v odchylné výši od výše daně, jak ji tvrdil daňový subjekt, správce daně následně vydaný platební výměr (dodatečný platební výměr) nezaloží pouze do spisu, ale oznámí jej daňovému subjektu. V takovém případě musí být výsledek stanovení daně daňovému subjektu oznámen vždy.

Daňový řád upravuje zvláštní mechanismus postupu k odstranění pochybností v případě, kdy daňový subjekt v daňovém tvrzení nárokuje daňový odpočet (§ 89 odst. 4 daňového řádu), zejména nadměrný odpočet podle zákona o dani z přidané hodnoty. V této situaci je správce daně povinen vydat výzvu k odstranění pochybností ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno daňové tvrzení, v němž je odpočet uplatněn (počítáno vždy nejdříve od posledního dne lhůty pro podání daňového tvrzení).

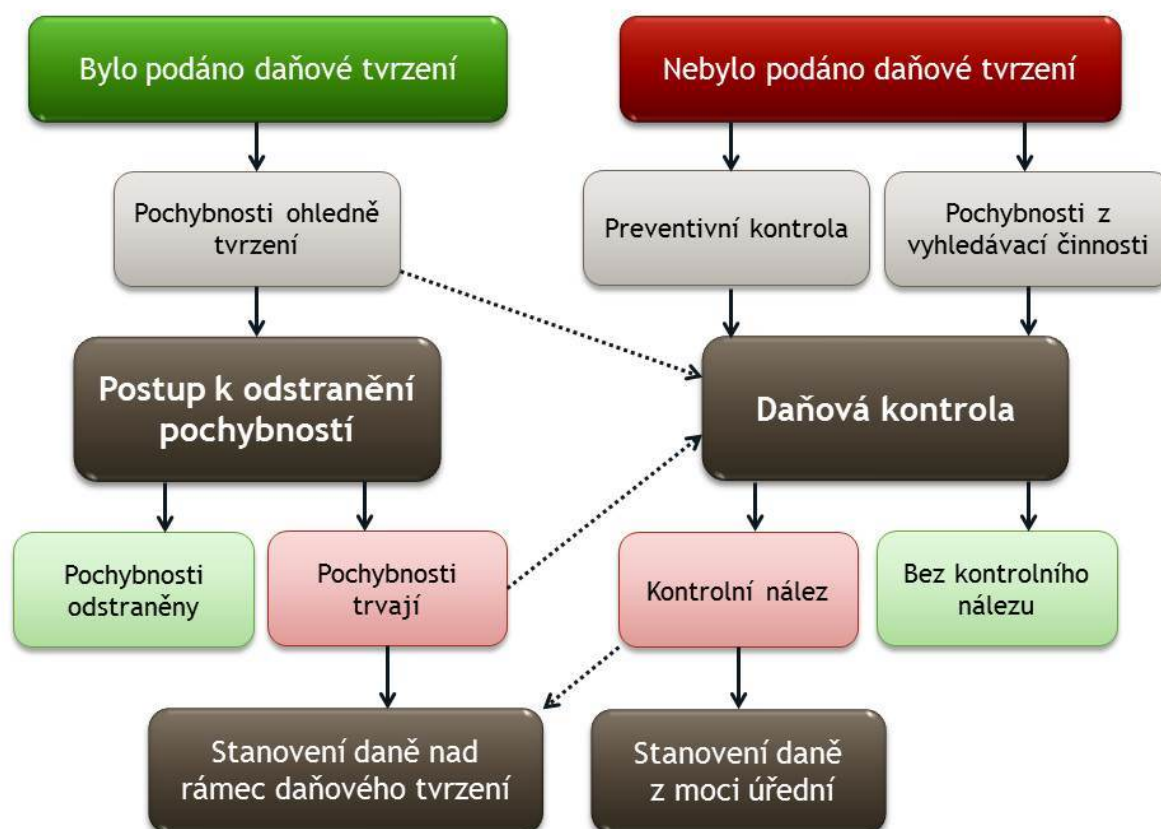
Kromě obecné úpravy postupu k odstranění pochybností v § 89 a 90 daňového řádu upravuje daňové právo tento postup také ve speciálních případech, jako je např. postup k odstranění pochybností v registračních údajích (§ 128 daňového řádu), postup k odstranění vad a pochybností žádosti o vrácení daně (§ 86 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty) nebo postup k odstranění pochybností v údajích v návrhu na vydání povolení (§ 43h zákona o spotřebních daních).

Vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly

Specifikem postupu k odstranění pochybností oproti daňové kontrole je jeho menší formálnost. Daňový řád zde neposkytuje takovou ochranu práv daňového subjektu jako u daňové kontroly (není vyžadována součinnost daňového subjektu při jeho zahájení apod.). Postup k odstranění pochybností je na rozdíl od daňové kontroly vázán na existenci daňového tvrzení, popř. jiného podání vůči správci daně (tzn. nelze ho využít tam, kde podání není k dispozici). Daňová kontrola se naproti tomu vyznačuje vyšším stupněm formálnosti, kdy bez součinnosti daňového subjektu je obtížné provést její zahájení nebo ukončení. Samotný průběh daňové kontroly je podrobněji normován a její zakončení probíhá fakticky dvojkolově (fáze seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolních zjištění a fáze podpisu zprávy o kontrole).

Vzájemný vztah obou formalizovaných postupů – daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností – lze jednoduše demonstrovat na následujícím schématu.

Obrázek 1: Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností



Kvantifikace kontrolních postupů

Podrobné informace o kvantitě kontrolních postupů je možné zjistit ze zprávy, resp. informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky. Za rok 2018 byl počet kontrolních postupů následující:

Postup k odstranění pochybností – tento ukazatel je v rámci zpráv, resp. informací o činnosti sledován pouze u vybraných druhů daní, a to daní s nejvyšším fiskálním efektem.

Postup k odstranění pochybností (pouze vybrané druhy daní)	Počet kontrol
Orgány Celní správy České republiky	
Spotřební a energetické daně	379
CELKEM za orgány Celní správy České republiky	379
Orgány Finanční správy České republiky	
Daň z přidané hodnoty	13 976
Daň z příjmů právnických osob	1 516
Daň z příjmů fyzických osob	4 348
CELKEM za orgány Finanční správy České republiky	19 840
CELKEM	20 219

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

Daňová kontrola – tento ukazatel je v rámci zpráv, resp. informací o činnosti sledován u všech druhů daní spravovaných orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky.

Daňová kontrola	Počet kontrol
Orgány Celní správy České republiky	
Spotřební daně	159
Energetické daně	35
Kontrola po propuštění zboží (clo a daň z přidané hodnoty)	449
CELKEM za orgány Celní správy České republiky	643
Orgány Finanční správy České republiky	
Daň z přidané hodnoty	5 256
Daň z příjmů právnických osob	2 147
Daň z příjmů fyzických osob	3 097
Daň z příjmů – zvláštní sazba	596
Daň z nemovitých věcí	21
Daň z nabytí nemovitých věcí	0
Daň silniční	569
Daň z hazardních her	2
CELKEM za orgány Finanční správy České republiky	11 715
CELKEM	12 358

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

Ostatní kontrolní činnosti - orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky vykonávají v kontrolní oblasti další kontrolní činnosti uložené zvláštními zákony. Následující tabulka kvantifikuje počet kontrol za rok 2018, při nichž se subsidiárně postupuje podle daňového řádu.

Ostatní kontrolní činnosti	Počet kontrol
Orgány Celní správy České republiky	
Následná kontrola Intrastatu	497
Obecná bezpečnost výrobků a potravin	1 511
Kontrola CITES	1 219
Kontrola evidence tržeb	11 080
Kontrola omezení prodeje vybraných výrobků (včetně cenové kontroly na tabákové výrobky)	304
Kontrola podmínek povolení pro vybrané výrobky	3 576
Kontrola výroby a úprav lihu (včetně zúčtování lihu)	4 601
Kontrola značení lihu a tabákových výrobků	6 610
Kontrola doprav v oblasti spotřebních daní	15 516
Orgány Finanční správy České republiky	
Kontrola evidence tržeb	63 570
Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně	3 160

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

1.3 Revize sankčního systému

Obecná úprava následků za porušení povinností při správě daní, se kterými se daňové subjekty mohou setkat nejčastěji, je převážně koncentrována v ucelené části daňového řádu,

a to v jeho čtvrté části, která zahrnuje následky za platební delikty v užším slova smyslu (kterými se chápe porušení platební povinnosti vyplývající z daňových předpisů) i širším slova smyslu (které jsou chápány jako delikty při správě daní obecně; tyto delikty představují porušení jiné povinnosti stanovené daňovými předpisy, než je povinnost platební – např. nesplnění oznamovací, ohlašovací či registrační povinnosti apod.), jakož i správní pořádkové delikty.

Zvláštní daňové zákony mohou stanovit další následky za porušení povinností při správě daní, popř. mohou upravit výjimky z obecné právní úpravy obsažené v daňovém řádu, které mají přednost před úpravou obecnou (viz § 4 daňového řádu).

Jednotlivé delikty a náhrady jsou následně uváděny v pořadí, v jakém jsou upraveny v rámci daňového řádu.

Úrok z vratitelného přeplatku

Jedním z dispozičních oprávnění daňového subjektu je možnost požádat správce daně, aby mu přeplatek nebo jeho část vrátil. Správce daně je povinen na žádost daňového subjektu vratitelný přeplatek vrátit ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení této žádosti. Nevyhoví-li správce daně žádosti daňového subjektu o vratitelný přeplatek ve stanovené lhůtě, jsou tyto prostředky úročeny ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok náleží daňovému subjektu ze zákona ode dne, kdy došlo k překročení lhůty pro vrácení přeplatku do dne jeho poukázání daňovému subjektu. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení přeplatku, a úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč (viz § 155 daňového řádu).

Úrok z posečkané částky

Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky,

- a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu,
- b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných,
- c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,
- d) není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo
- e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň (viz § 156 odst. 1 daňového řádu).

Je přípustné, aby správce daně posečkal daňovému subjektu s úhradou nedoplatku i zpětně, a to ode dne splatnosti, čímž dojde k eliminaci či snížení dopadů úroku z prodlení, a posečkání nesmí překročit lhůtu pro placení daně (viz § 156 odst. 4 a 5 a § 160 daňového řádu).

Za dobu posečkání vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit namísto úroku z prodlení úrok z posečkané částky, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (viz § 157 odst. 1 a 2 daňového řádu). Úrok z posečkané částky se neuplatní u příslušenství daně, peněžitých plnění v rámci dělené správy a u dalších peněžitých plnění a v dalších případech, kdy nevzniká ani úrok z prodlení (viz § 157 odst. 6 daňového řádu).

Úrok podle občanského zákoníku

Za den platby se podle § 166 odst. 1 písm. a) daňového řádu považuje u platby, která je prováděna poskytovatelem platebních služeb nebo provozovatelem poštovních služeb, den, kdy byla připsána na účet správce daně. Provozovatel poštovních služeb, který přijal platbu k úhradě poštovním poukazem, ji předá k provedení převodu poskytovateli platebních služeb, který vede jeho účet, do 2 pracovních dnů ode dne, kdy platbu přijal. Sankcí za nedodržení stanovené lhůty je úrok z prodlení podle občanského zákoníku, resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb., ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů (viz § 166 odst. 3 a 4 daňového řádu). Úrok z prodlení uhrazený správcí daně je evidován a dále spravován jako příslušenství daně, které se úhrada týkala (viz § 166 odst. 5 daňového řádu).

Porušení povinnosti mlčenlivosti

Jednou ze základních zásad správy daní je zásada neveřejnosti vyjádřená v § 9 odst. 1 daňového řádu. S touto zásadou úzce souvisí zásada mlčenlivosti. Podle této zásady jsou osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby povinny za podmínek stanovených daňovým řádem nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Bližší podmínky upravující povinnost mlčenlivosti, jakož i výjimky z této povinnosti upravuje zejména § 52 až § 55 daňového řádu. Pro případ, že by byla porušena povinnost mlčenlivosti, je v § 246 daňového řádu upravena skutková podstata protiprávního jednání postižitelná podle pravidel přestupkového práva s podpůrným použitím obecného správního řádu, tzn., nejedná se o výkon správy daní. Subjektem tak může být pouze fyzická osoba (úřední osoba nebo osoba zúčastněná na správě daní), která porušila povinnost zachovávat mlčenlivost uloženou daňovým řádem nebo jiným daňovým zákonem (např. umožnění nahlížení do spisu neoprávněné osobě, sdělení informací, na něž se vztahuje povinnost mlčenlivosti, neoprávněné osobě, poskytnutí informací na základě dožádání jinému orgánu veřejné moci, aniž by pro to byly zcela splněny zákonné podmínky apod.), nejedná-li se o trestný čin. Sankcí je pokuta, která může dosáhnout až výše 500 000 Kč.

Pořádková pokuta

Obecně je možné konstatovat, že pořádková pokuta je prostředek, kterým lze zajistit řádný průběh jednání (klasický správní pořádkový delikt, neboť jde o postih nevhodného chování dané osoby), popřípadě vynutit plnění povinností nepeněžitého charakteru (postih obsahující jak prvky pořádkového deliktu - vynucovací charakter - tak prvky deliktu platebního, neboť je postihováno nesplnění povinností klíčových pro naplnění základního cíle správy daní).

V daňovém řádu je taxativním způsobem stanoveno komu, kdy a v jakých případech může správce daně pořádkovou pokutu uložit.

Pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může (i opakovaně, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá) správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje správu daní (tzn. jak daňovému subjektu, tak i jiné osobě zúčastněné na správě daní) tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby nebo se navzdory předchozímu napomenutí chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní (viz § 247 odst. 1 a 5 daňového řádu). Pokutu je dále možné uložit tomu, kdo učiní hrubě urážlivé podání.

Správcí daně je rovněž přiznán prostředek k naplnění základní zásady správy daní, která ukládá osobám zúčastněným na řízení spolupracovat se správcem daně tak, aby mohl být naplněn základní cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (viz § 1 odst. 2 daňového řádu). Tímto prostředkem je pořádková pokuta ve výši

až 500 000 Kč, kterou může správce daně uložit za situace, kdy nejsou plněny procesní povinnosti nepeněžité povahy plynoucí pro dotyčného ze zákona nebo z výzvy správce daně vydané na základě zákona. Tzn., že pořádkovou pokutu lze uložit také tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, pokud zákon nestanoví jiný důsledek (např. pokutu za opožděné tvrzení daně).

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Správce daně může uložit pokutu do 500 000 Kč daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní, pokud nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně (viz § 247a odst. 1 daňového řádu). Výše uvedený následek za nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně může být uložen, pokud nebude splněna tato povinnost vůbec, jakož i v případech, kdy bude splněna opožděně (po marném uplynutí stanovené lhůty) nebo částečně. Druhým důvodem pro možné uložení popisované pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy je nesplnění záznamní povinnosti (tedy povinnosti vést záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 97 daňového řádu) nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem (např. zákonem o daních z příjmů či zákonem o dani z přidané hodnoty) nebo správcem daně.

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy – nedodržení elektronické formy

Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu v paušální výši 2 000 Kč, pokud učinil formulářové podání ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu (tj. přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení) jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky, a to za každé jednotlivé podání, které bylo vůči správci daně učiněno. O povinnosti platit pokutu vznikající přímo ze zákona rozhodne správce daně platebním výměrem (v daném případě tedy deklaratorním rozhodnutím) a současně ji předepíše do evidence daní se splatností 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Správce daně kromě paušální pokuty po správním úvaze uloží pokutu do 50 000 Kč, pokud daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní.

Povinnost činit formulářová podání elektronicky dopadá zejména na případy, kdy má daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (viz § 72 odst. 4 daňového řádu). Současně obecně platí, že nedodržení elektronické formy podání je vadou podání, v jejímž případě se postupuje dle § 74 odst. 1 daňového řádu (daňový subjekt je vyzván k odstranění vady, přičemž pokud ji odstraní, stává se podání bezvadným, pokud nikoliv, stává se od počátku neúčinným). Pokuta postihující nedodržení elektronické formy podání tak může fakticky nastoupit pouze v případech specifického režimu § 74 odst. 4 daňového řádu, podle něhož „*pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup*“. Toto ustanovení umožňuje, aby správce daně akceptoval i podání, které v rozporu se zákonem nebylo učiněno elektronicky, při současném vzniku pokuty daňovému subjektu za to, že vznikla správci daně nutnost dále pracovat s administrativně více zatěžující formou podání.

Pokuta za opožděné tvrzení daně

Pro případ nepodání či podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě upravuje daňový řád v § 250 následek, a to pokutu za opožděné tvrzení daně, kterou klade vyšší požadavky na včasnost podání daňových tvrzení.

Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká *ex lege* ve stanovené výši, nastanou-li zákonem předpokládané skutečnosti. Správce daně ji daňovému subjektu sdělí platebním výměrem (deklaratorním rozhodnutím) a současně ji předepíše do evidence daní. Sdělovaná pokuta je splatná do třiceti dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, proti kterému je možné podat odvolání, jehož podání ale nemá odkladný účinek.

Konkrétní princip výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně, kdy je stanovena pevná denní sazba a výše pokuty, je následující. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě (daňovým řádem, zvláštním zákonem či správcem daně ve výzvě), a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši:

- a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
- b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
- c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty (viz § 250 odst. 1 daňového řádu).

Obdobně platí, podá-li plátce daně hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv tuto povinnost měl, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než pět pracovních dnů, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést (viz § 250 odst. 2 daňového řádu).

Pokuta za opožděné tvrzení daně nesmí po procentním výpočtu ze stanovené výše daně přesáhnout částku 300 000 Kč (viz § 250 odst. 5 daňového řádu). Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení (viz § 250 odst. 7 daňového řádu).

V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při procentním výpočtu stanovená horní hranice. Pokuta za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč (viz § 250 odst. 4 daňového řádu).

Ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu platí, že pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu je příslušenstvím daně, které sleduje osud samotné daně. Z povahy věci a rovněž z důvodu respektování zásady *ne bis in idem* (zákaz dvojího potrestání za týž čin)¹ se jedná o sledování pouze v rámci dílčího řízení (vyměřovacího, jehož účelem je prvotní vyměření daně, anebo doměřovacího, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední

¹ Např. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 197/2018-53 ze dne 24. ledna 2019 vyložil, že pokuta za opožděné podání daňového tvrzení má povahu trestu, resp. trestního obvinění ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny, resp. čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Sankční povaha této pokuty byla konstatována i v dalších rozsudcích soudů – např. sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. j. 9 Af 35/2016-40.

známé daně), nikoliv k poslední známé dani jako celku. Pokud se v další fázi či při přezkumu dílčího řízení prokáže, že daňovému subjektu nebyla daň stanovena ve správné výši a zároveň s touto nesprávnou výší daně vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně, je nutné rozhodnutí o dané pokutě rovněž změnit, popř. zrušit. Ovšem pokud např. daňový subjekt podal řádné daňové přiznání opožděně, za což mu vznikla povinnost uhradit pokutu, a následně podal dodatečné daňové přiznání na daň vyšší oproti poslední známé dani, nemůže mít pravidlo o sledování osudu daně za následek to, že dojde k navýšení pokuty za opožděné tvrzení daně vzniklé v rámci řádného daňového přiznání. Uvedené platí i opačně, kdy výsledkem doměřovacího řízení bude snížení daně.

Penále

Následkem, který postihuje daňový subjekt za neúplné splnění povinnosti tvrdit daň, je penále upravené v § 251 daňového řádu. Na základě této právní úpravy daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně (na základě výsledků daňové kontroly u daňového subjektu) tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, fixním podílem z doměřené daně ve výši:

- a) 20 %, je-li daň zvyšována nebo je-li snižován daňový odpočet, nebo
- b) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

V případě, že by v rámci jednoho doměřovacího řízení došlo k přechodu z daňové ztráty, tedy záporného základu daně, do kladné daňové povinnosti, uplatní správce daně penále v součtu výše vymezených částek, tj. 20 % z doměřené daně a 1 % ze snížení daňové ztráty.

Penále je peněžitou sankcí vznikající v souvislosti s doměřením daně na základě kontrolních mechanismů správce daně. Jde o následek za nesprávné tvrzení daně ze strany daňového subjektu, které musel správce daně korigovat svým konáním z moci úřední. Není podstatné, jakým způsobem byla daňová povinnost v rámci kontrolních mechanismů správce daně doměřena, podstatné je pouze to, zda k jejímu doměření došlo. Pokud daňový subjekt tvrdí daň nesprávně a následně svou chybu opraví prostřednictvím podání dodatečného daňového tvrzení, penále mu nevzniká. Penále tedy není následkem za každé nesprávné tvrzení daně, ale pouze za nesprávné tvrzení daně, které ve svém důsledku vedlo ke korekci daně ze strany správce daně. Zároveň penále nepostihuje nesprávnost prvního daňového tvrzení, resp. nepodání daňového tvrzení před vyměřením daně správcem daně, ale až neučinění následné korekce již stanovené daně prostřednictvím dodatečného tvrzení.

Penále plní funkci *reparační* (paušalizovaná náhrada újmy státu, že musel přistoupit ke stanovení daně z moci úřední, v důsledku toho, že daňový subjekt sám nesplnil svou povinnost), *donucovací* (motivace daňových subjektů k nápravě své chyby prostřednictvím podání dodatečného daňového tvrzení) a zároveň *preventivní* (odrazení daňového subjektu od tvrzení daně v nesprávné výši).

O povinnosti uhradit penále rozhodne správce daně v rámci dodatečného platebního výměru, popř. samostatným rozhodnutím, a současně jej předepíše do evidence daní. Při aplikaci tohoto ustanovení není správci daně dán prostor pro uvážení (diskreci), neboť důvody vzniku tohoto následku a jeho výše vyplývají přímo ze zákona. Protože penále vzniká ze zákona, není o uložení penále zpravidla vedeno samostatné řízení. Vznik penále je vázán na skutečnost (doměření daně z moci úřední), jejíž existence je očividná a nevyžaduje žádné dokazování.

Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.

Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká

(viz § 251 odst. 4 daňového řádu). Jsou tím preferovány daňové subjekty, které unesou své břemeno tvrzení, byť se zpožděním.

V návaznosti na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014 – 57 z 24. listopadu 2015 je třeba penále považovat za sankci mající povahu trestu. Mimo jiné z této skutečnosti vyplývá, že se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Úrok z prodlení

Úrok z prodlení je v daňovém řádu stanoven jako reparační náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, a to jak v případě, že daňový subjekt daň přiznal, ale nezaplatil, tak i v případě, kdy daňový subjekt daň nebo její část ani nepřiznal. Jde ve své podstatě o reparační cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou.

Daňový řád v ustanovení § 252 upravuje úrok z prodlení a rozlišuje zde dva okamžiky:

1. Prodlení daňového subjektu. Daňový subjekt je v prodlení, neuhradil-li daň do dne její splatnosti, což je den, do kterého musí být platební povinnost nejpozději splněna, a který se zpravidla odvíjí od posledního dne lhůty pro podání řádného daňového tvrzení (viz § 135 odst. 2 daňového řádu). Den splatnosti je nejčastěji stanoven zákonem, nebo rozhodnutím správce daně ve smyslu § 36 daňového řádu,
2. Vznik povinnosti úrok z prodlení uhradit. Úrok z prodlení vzniká ze zákona, a to za každý den prodlení z daňového nedoplatku nezávisle na vůli daňového subjektu či přičinění správce daně. Úrok se počítá až od pátého pracovního dne (prodlení do čtyř pracovních dnů není sankcionováno), který následuje po dni splatnosti, ve kterém měla být uhrazena daň (tj. původní den splatnosti), do dne platby včetně.

Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Výše úroku z prodlení je přímo úměrná délce prodlení (čím delší prodlení, tím je vyšší úrok).

Úrok z prodlení je splatný dnem, v němž jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. Současně je stanovena lhůta, ve které se úrok z prodlení nejpozději předepisuje do evidence daní; na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu podle potřeby, zejména v případě, že nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, je vymáhán, nebo pokud byl tento úrok zcela uhrazen, nebo pro potřebu zjištění vratitelnosti přeplatku.

Úrok z prodlení u záloh se uplatní do dne splatnosti zálohované daně, na níž měly být zálohy hrazeny. Pak následuje případné úročení nezaplacené, ale již stanovené daně.

Vzhledem k tomu, že úrok z prodlení vzniká na základě skutečností přesně vymezených zákonem, není daňový subjekt o aktuální výši úroku z prodlení pravidelně vyrozumíván. Má však možnost nahlédnout na stav svého osobního daňového účtu (viz § 66 a násled. daňového řádu), využít žádost o vystavení potvrzení o stavu osobního daňového účtu (viz § 151 daňového řádu), a správci daně je také umožněno vyrozumět daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení vzniklého na základě zákona platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav jeho osobního daňového účtu. Je však třeba si uvědomit, že nejde v případě tohoto platebního výměru o konstitutivní akt, kterým by byla podmíněna splatnost či vymahatelnost úroku, ale o akt deklaratorní.

V daňovém řádu jsou v různých ustanoveních vymezeny případy, kdy úrok z prodlení nevzniká, a to zejména:

- po dobu obnoveného řízení (viz § 120 odst. 3 daňového řádu),

- po dobu přezkumného řízení (viz § 123 odst. 4 daňového řádu),
- po dobu povoleného posečkáni (viz § 157 odst. 1 daňového řádu),
- u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele, a to ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti (viz § 253 odst. 2 daňového řádu),
- u nedoplatků na příslušenství daně, což odpovídá obecnému principu, že úrok z úroku není přípustný – tzv. zákaz anatocismu (viz § 253 odst. 3 daňového řádu),
- na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy (viz § 253 odst. 3 daňového řádu).

Podle ustanovení § 253 odst. 1 daňového řádu se úrok z prodlení nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu 200 Kč u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně

Úrok z neoprávněného jednání správce daně postihuje některá porušení povinnosti na straně správce daně.

Předně je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací. Daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno či změněno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup správce daně, nebo prohlášeno za nicotné, se v § 254 odst. 1 daňového řádu přiznává nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nestačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale ke zrušení musí dojít v souvislosti s konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně, ať již jeho konáním nebo nekonáním. Daný úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady, až do jejího vrácení. Výše úroku z neoprávněného jednání správce daně je stejná jako výše úroku z prodlení, tj. odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Dále je postihováno negativní jednání správce daně v rovině platební (§ 254 odst. 2 daňového řádu). Úrok z neoprávněného jednání správce daně se v rovině platební uplatňuje při neoprávněném provádění exekuce. V takovém případě má daňový subjekt nárok na tento úrok ve dvojnásobné výši, tj. ročně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 28 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Správce daně předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu výše vymezený úrok do 15 dnů ode dne, kdy se rozhodnutí (nadřízeného správce daně či soudu), kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, stalo účinným, resp. kdy byla prohlášena neoprávněnost vymáhání.

Daňovému subjektu se rovněž přiznává právo brojit proti postupu správce daně při přiznání, resp. nepřiznání nároku na úrok z nesprávně stanovené daně námitkou (viz § 159 daňového řádu; námitkou lze obecně uplatnit pouze na úkony správce daně související s placením daní), a speciálně zde daňový řád připouští možnost odvolání proti rozhodnutí o této námitce.

Smyslem předmětného úroku je v určité části případů předejít řízením o náhradu škody nebo přiznání zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu tím, že způsobenou újmu dostatečně pokrývá jeho výše. V případě, že se daňový subjekt i přesto rozhodne požadovat náhradu škody nebo přiznání zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, bude případná částka snížena o již vyplacený úrok z neoprávněného jednání správce

daně.

Úrok z daňového odpočtu

Úrok z daňového odpočtu představuje kompenzaci zejména za dlouhotrvající kontrolní postup (postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. či daňovou kontrolu podle § 85 a násl. daňového řádu) vztahující se k daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet. Úrok z daňového odpočtu není sankcí v pravém smyslu, neboť sama skutečnost, že daňový odpočet nebyl daňovému subjektu vrácen, obecně není v rozporu se zákonem, ale je následkem zákonem předvídaného kontrolního postupu. Ze strany správce daně tak nedochází k porušení právní povinnosti. Předmětný úrok je v rámci daňového řádu ostatně systematicky zařazen v části páté mimo úpravu následků porušení povinností při správě daní.

Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Počátek rozhodné doby je tak vázán na objektivní okamžik.

Běh uvedené doby se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ve třech taxativně stanovených případech, kdy je daňový subjekt vyzván k součinnosti (výzva k odstranění vad podání dle § 74 daňového řádu, výzva k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 daňového řádu a rozhodnutí, kterým správce daně stanoví lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění dle § 88 odst. 3 daňového řádu).

Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, což je taková výše, která se pohybuje mezi výší úvěrových produktů a výší běžného úrokového zhodnocení poskytovaného bankami či jinými platebními institucemi.

Správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu. Proti postupu správce daně ve věci úroku z daňového odpočtu je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu, a proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

Vztah k penále u pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění

Mezi platební delikty lze řadit i delikty proti platební disciplíně mimo správu daní. Jedná se zejména o delikty za porušení povinností na úseku veřejných pojistných, tj. pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění.

V oblasti *sociální* správy různých druhů sankcí upravuje zejména zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se především o penále z dlužné částky na pojistném pro plátce pojistného. Sazba penále je 0,05 % z dlužné částky za každý

kalendářní den, za který nebylo pojistné zaplacené ve stanovené lhůtě nebo bylo zaplacené v nižší částce, popř. je sazba stanovena ve výši 0,025 % z dlužné částky, pokud bylo plátcem pojistného vydáno rozhodnutí o povolení splátek. V oblasti zdravotní správy různých druhů sankcí upravuje zejména zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. I v tomto případě se jedná zejména o penále z dlužné částky na pojistném pro plátce pojistného, přičemž jeho sazba je stanovena na výši 0,05 % z dlužné částky za každý kalendářní den, za který nebylo pojistné zaplacené.

Ambicí nyní předkládaného návrhu není řešení právní úpravy deliktů proti platební disciplíně mimo správu daní, ačkoli penále na úseku veřejných pojistných má materiálně povahu úroku z prodlení podle daňového řádu.

1.4 Vracení daňového odpočtu

Klíčové pojmy

Přeplatek – pojem přeplatek vymezuje daňový řád v § 154 odst. 1 jako částku, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Přeplatek je tak primárně pojmem evidenčním, přičemž z pohledu daňového subjektu je významnější pojem vratitelný přeplatek (viz níže).

Vratitelný přeplatek – od pojmu přeplatek je třeba odlišovat pojem vratitelný přeplatek. Ten představuje částku, na jejíž vrácení má daňový subjekt nárok, kterého se může domáhat. Vratitelný přeplatek vznikne tehdy, pokud po provedení tzv. testu vratitelnosti existuje kladná hodnota na kreditní straně osobního daňového účtu. Test vratitelnosti je obligatorní postup správce daně (viz § 154 daňového řádu), který v situaci, kdy na osobním daňovém účtu vznikne přeplatek, má povinnosti tento přeplatek převést na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu či nedoplatku u jiného správce daně. Vratitelný přeplatek je tak v dispozici daňového subjektu a je způsobilý k tomu, aby mu byl vrácen.

Vrácení vratitelného přeplatku – nejčastějším projevem práva disponovat s vratitelným přeplatkem bude žádost o jeho vrácení upravená v § 155 daňového řádu. Ve speciálních případech k vrácení dochází z moci úřední. Kromě vrácení má daňový subjekt na výběr několik dalších možností, jak s vratitelným přeplatkem naložit. Vedle ponechání tohoto přeplatku tam, kde je, je to možnost využít jej na úhradu nedoplatku u jiného správce daně či na platbu budoucí zálohy.

Vratka – je označením pro peněžní tok, kdy namísto ke zvýšení příjmové strany veřejného rozpočtu dochází k jejímu snížení. Důvodem pro to může být jednak nezákonnost či chyba při inkasu daní, ale též vznik tzv. záporné daně (nároku na vyplacení určité finanční částky mající povahu daně). Nejčastěji půjde o daňový odpočet anebo jiný způsob zdanění, kterým je např. daňový bonus na dani z příjmů.

Daňový odpočet – je v chápání daňového řádu podřazen pod pojem daň (viz § 2 odst. 4 daňového řádu). Označení daňový odpočet je pojato obecně, přičemž jednotlivé speciální zákony mohou tento institut nazývat odlišně (např. nadměrný odpočet v zákoně o dani z přidané hodnoty či vrácení daně podle zákona o spotřebních daních).

Daňový odpočet jako vratitelný přeplatek

Vratitelný přeplatek může vzniknout v důsledku různých skutečností, které lze rozdělit do následujících množin:

- 1) *platební rovina* – tato situace nastane, když je daň zaplacená dříve, než nastane její splatnost (dočasný stav, který bude uplynutím lhůty splatnosti vyřešen), anebo omylem ve vyšší výši (trvalý stav, který je nutné aktivně řešit žádostí o vrácení vratitelného přeplatku),
- 2) *stanovení daňového odpočtu* – vratitelný přeplatek vzniká v důsledku stanovení daňového odpočtu; k jeho vrácení dochází z moci úřední v zákonem stanovené lhůtě,
- 3) *stanovení daně či jiného způsobu zdanění* – vratitelný přeplatek vzniká např. v důsledku stanovení daně, která je nižší než uhrazené zálohy, nebo v případě stanovení daně, která je nižší než částka uhrazená za účelem zajištění daně, anebo v případě stanovení tzv. daňového bonusu; k jeho vrácení dochází na žádost, nebo z moci úřední (stanoví-li tak příslušná speciální úprava).

Následující text se podrobněji zaměřuje na situaci, kdy vratitelný přeplatek vzniká na základě stanovení daňového odpočtu.

Stanovení daňového odpočtu (nalézací rovina)

Ke stanovení daňového odpočtu dochází dle obecné úpravy daňového řádu stejně jako v případě stanovení daně, tedy rozhodnutím správce daně. Ke stanovení dochází primárně na základě podaného řádného daňového tvrzení, sekundárně z moci úřední, a to v případech, kdy daňový subjekt nesplní povinnost a břemeno tvrzení. Daň, tedy i daňový odpočet, vzniká ze zákona v zákonem stanovené výši (*ex lege*). Správce daně daňový odpočet a jeho správnou výši pouze nalézá a rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu má deklaratorní povahu.

Tvrdí-li daňový subjekt v jím podaném řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení, že mu vzniknul daňový odpočet, má správce daně před vydáním rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu k dispozici instituty k prověření tohoto tvrzení (obdobně platí v případě, kdy daňový subjekt tvrdí „kladnou daň“). Těmito instituty jsou vyhledávací činnost a kontrolní postupy.

V rámci vyhledávací činnosti správce daně postupuje zpravidla bez interakce s daňovým subjektem. Potřebné informace tak získává zejména analytickým zpracováním dat získaných z různých zdrojů (např. z kontrolních hlášení podle zákona o dani z přidané hodnoty) či prováděním místního šetření. Naopak u kontrolního postupu je interakce s daňovým subjektem klíčovým prvkem celého procesu. Mezi základní kontrolní postupy podle obecné úpravy daňového řádu patří postup k odstranění pochybností a daňová kontrola.

Pokud na základě provedené vyhledávací činnosti (prvotního zhodnocení) správce daně usoudí, že výše daňového odpočtu nárokováného v příslušném daňovém tvrzení je správná, resp. nevykazuje známky toho, že by byla nesprávná, přistoupí ke stanovení daně v souladu s tímto tvrzením. Pro tento způsob stanovení daně platí zjednodušená pravidla týkající odůvodnění i oznamování rozhodnutí. K doručení dojde zpravidla aplikací právní fikce (viz § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu), která způsobí, že okamžik stanovení daně nastává zpětně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového tvrzení. Platební výměr se *de facto* neoznamuje a pouze se zakládá do spisu (hovoří se proto o tzv. *konkludentním* stanovení daně). Nedostává se tedy do sféry daňového subjektu, byť je možné, aby se s ním daňový subjekt následně seznámil nahlédnutím do spisu.

Pokud prvotní zhodnocení vyvolá na straně správce daně pochybnosti o správnosti nárokováného daňového odpočtu, dojde ze strany správce daně k zahájení kontrolního postupu. Zpravidla půjde o postup k odstranění pochybností, ale může být využita i časově náročnější daňová kontrola. Přitom platí, že podle speciálního pravidla zakotveného v § 89 odst. 4 daňového řádu, které se vztahuje pouze na daňové odpočty, může být výzva zahajující postup k odstranění pochybností vydána nejpozději do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno

příslušné daňové tvrzení, nejdříve však od posledního dne lhůty pro jeho podání. Výsledkem kontrolního postupu může být buďto (i) potvrzení tvrzeného nároku, anebo (ii) jeho korekce ze strany správce daně. V obou případech správce daně rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu doručí standardním způsobem (viz § 39 a násl. daňového řádu), tj. nedochází k aplikaci právní fikce způsobující zpětné stanovení daňového odpočtu (konkludentnímu stanovení).

Kvantifikace zadržovaných nadměrných odpočtů

V případě nadměrných daňových odpočtů podle zákona o dani z přidané hodnoty, je možné objem finančních prostředků zadržovaných v důsledku zahájení kontrolního postupu kvantifikovat následujícím způsobem.

Průběžné stavy zadržovaných nadměrných odpočtů (v Kč):						
rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019
leden	9 924 970 542	6 940 112 178	4 806 044 791	4 618 919 276	3 944 813 406	1 120 901 368
únor	17 640 125 685	7 322 713 120	4 880 428 988	4 613 786 274	5 077 143 472	1 303 662 521
březen	18 151 285 571	7 046 415 151	6 315 879 771	4 554 300 791	5 216 028 752	1 267 109 144
duben	17 844 325 608	6 228 624 155	6 230 401 245	4 505 681 264	5 048 586 030	1 274 390 486
květen	14 323 379 001	6 008 699 948	5 422 663 475	4 504 528 554	4 286 658 719	1 193 889 121
červen	13 279 926 934	5 019 606 039	4 731 728 980	4 151 951 105	3 761 144 271	1 084 000 000
červenec	12 716 805 441	4 844 917 937	4 536 711 469	3 631 533 695	3 107 803 511	1 068 000 000
srpen	11 608 267 304	4 731 723 167	4 387 679 404	3 354 927 737	1 864 983 788	1 011 367 001
září	11 609 665 324	4 834 400 502	4 514 243 450	3 217 622 293	1 745 173 324	996 543 692
říjen	8 562 543 269	4 786 828 524	4 365 800 092	2 864 874 578	1 627 818 510	819 902 482
listopad	8 143 366 245	4 964 083 710	3 799 795 181	2 517 503 217	1 231 467 945	789 300 121
prosinec	7 504 019 103	4 918 800 464	4 707 530 392	3 179 150 638	1 074 054 281	994 403 687

Zdroj: Generální finanční ředitelství

Nedělitelnost stanoveného daňového odpočtu

Stávající právní úprava neumožňuje stanovit daň (ani daňový odpočet) pouze částečně. Není tak možné vypořádat se nejdříve s „nespornou“ částí daňového tvrzení a vydat rozhodnutí o dílčím či částečném stanovení daně a následně pokračovat s problematickou částí. To znamená, že v situaci, kdy má správce daně pochybnost pouze o některých skutečnostech uvedených daňovým subjektem v daňovém tvrzení, tedy pochybnost pouze o části daňového odpočtu, který si daňový subjekt v daňovém tvrzení vykázal, vždy dojde k zadržení celého daňového odpočtu, dokud nejsou pochybnosti odstraněny. Takový koncept lze obecně považovat za správný a racionální, neboť jakékoli „drobení“ daňového řízení by v konečném důsledku vyvolalo nežádoucí administrativní, časové i kvalitativní dopady na výsledek celého procesu. Komplikace by nastaly nejen v samotném nalézacím řízení, ale též v rámci opravných a dozorčích prostředků, v kontrolních postupech i v rámci evidence daní.

Při posouzení toho, zda a v jakém rozsahu lze nárokový daňový odpočet „atomizovat“ na jednotlivé části, které by byly postupně vypláceny, je nutné mít na zřeteli i hmotněprávní úpravu daného daňového odpočtu. Půjde tak především o institut nadměrného odpočtu podle zákona o dani z přidané hodnoty. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“) i zákon o dani

z přidané hodnoty (viz § 4 odst. 1) výslovně předpokládají, že nadměrný odpočet bude vyhodnocován vždy za zdaňovací období jako celek. Článek 179 Směrnice o DPH, který stanoví, že „osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně“. Výraz, že se odpočet provede od celkové výše, znamená, že se neprovede za každou jednotlivou transakci. Plátce odpočet provádí celkově, za určitý úhrn transakcí, a to tak, že od celkové částky daně na výstupu (kterou vybral a kterou má zaplatit správci daně) odečte celkovou výši daně na vstupu (kterou sám zaplatil), přičemž do výpočtu zahrne všechna plnění, která se uskutečnila v tomtéž zdaňovacím období. Jelikož je odpočet celkový, nadměrný odpočet představuje nedělitelný celek, aniž by bylo možné jej rozdělit na „části“, které se vztahují ke konkrétním plněním. Směrnice o DPH, stejně jako vnitrostátní právní úprava, chápe nadměrný odpočet jako případný výsledek matematické operace, v rámci které je od splatné daně na výstupu za celé zdaňovací období odečten odpočet daně, taktéž za celé zdaňovací období. Sama směrnice o DPH tedy svazuje vyměření daně (resp. vrácení nadměrného odpočtu DPH) nikoliv s konkrétními plněními, nýbrž se všemi plněními za dané zdaňovací období jakožto celkem.

Vrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě stanovení daňového odpočtu (platební rovina)

Základní podmínky pro vrácení (vyplacení) vratitelného přeplatku vzniklého na základě stanovení daňového odpočtu jsou následující:

- daňový odpočet musí být stanoven a zaevidován,
- vzniklý přeplatek není zkonzumován nedoplatkem, tj. jde o přeplatek vratitelný.

Dojde-li k vyměření daňového odpočtu, je částka ve výši daňového odpočtu zaevidována na osobní daňový účet daňového subjektu. Dojde-li zaevidováním této částky k převýšení kreditní strany nad debetní stranou, vznikne daňovému subjektu přeplatek. Přeplatek se vždy váže k jednomu osobnímu daňovému účtu. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt může mít daňové povinnosti týkající se více druhů daní, bude často mít i více osobních daňových účtů. Daňový subjekt tak může mít více přeplatků. Vratitelný přeplatek vznikne tehdy, pokud po provedení tzv. testu vratitelnosti existuje kladná hodnota na kreditní straně osobního daňového účtu. Vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku stanovení daňového odpočtu se vrací bez žádosti z moci úřední v zákonem stanovené lhůtě.

Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku

Není-li stanoveno jinak, vrací se vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu, a to do 30 dnů ode dne podání této žádosti. Výjimkou je vratitelný přeplatek ve výši méně než 100 Kč. Pro tyto případy obsahuje daňový řád z důvodu hospodárnosti správy daní ustanovení, že vracet lze pouze částky dosahující alespoň 100 Kč. V některých případech zákon stanoví, že vzniklý přeplatek se vrací z moci úřední. K vrácení vratitelného přeplatku tak dochází automaticky bez žádosti. Vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření daňového odpočtu se vrací bez žádosti z moci úřední v zákonem stanovené lhůtě (např. podle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty činí lhůta pro vrácení 30 dní, přičemž vrácení *ex offio* je vyloučeno v případě doměřovacího řízení, tj. uplatní se obecný režim vrácení na základě žádosti).

2 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Tato část se kumulativně věnuje jak otázce odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy, tak vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy, přičemž je rozdělena

podle jednotlivých tematických celků. Výsledkem by mělo být ucelené obecné pojednání o klíčových tématech navrhované právní úpravy. Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace ani ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

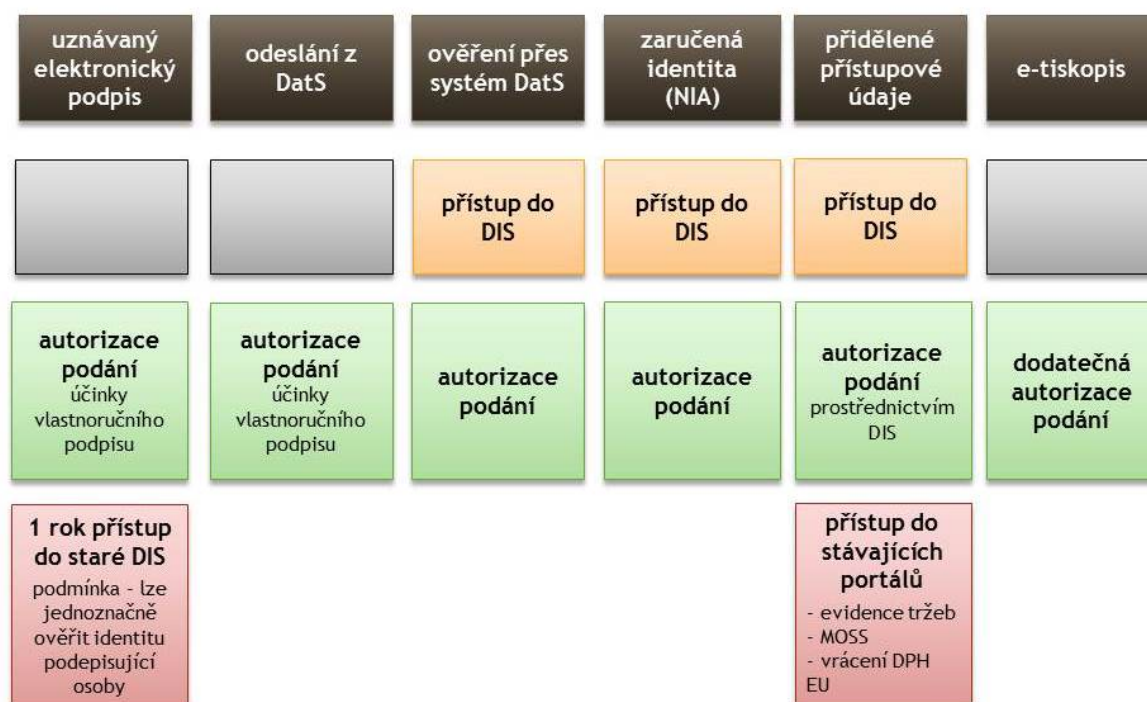
2.1 Podpora elektronizace

Za jednu z priorit veřejné správy lze označit zjednodušení a digitalizaci systému správy daní, přičemž za jeden z hlavních pilířů této priority lze označit přesun komunikace daňových subjektů se správcem daně jako celku do elektronické podoby, resp. do on-line prostředí. Návrh vytváří právní rámec pro realizaci výše uvedené koncepce.

Podání

Za účelem navýšení četnosti elektronické komunikace daňových subjektů se správcem daně je nutné zpřístupnit tuto možnost co možná nejširšímu okruhu daňových subjektů. Vzhledem k nutnosti reflexe zásady hospodárnosti a efektivnosti je žádoucí při zachování totožného standardu ověření identity podávajícího rozšířit možnosti elektronického podání o další způsoby, aby bylo přístupné i pro daňové subjekty, kteří nemají zpřístupněnou datovou schránku či nedisponují uznávaným elektronickým podpisem. Navrhuje se proto umožnit podávat i datovou zprávou se zaručenou identitou (libovolné úrovně). Platí, že v horizontu několika let bude disponovat prostředkem pro tento způsob identifikace majorita fyzických osob (zejména ve formě občanského průkazu). Dojde tedy k využití již stávajícím právem zakotvené možnosti e-identifikace, kterou zakotvil do stávajícího právního řádu zákon o elektronické identifikaci, který nabyl účinnosti 1. července 2018 a který upravuje v návaznosti na přímo využitelný předpis Evropské unie (Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES) elektronickou identifikaci. K témuž datu nabyla účinnosti také novela zákona č. 328/1999 Sb., o občanských průkazech, která umožnila vydávání nových elektronických občanských průkazů. Zároveň je již v provozu Národní identitní autorita (NIA) umožňující on-line ověření identity fyzické osoby na základě využití identifikačního prostředku, např. právě zmiňovaných elektronických občanských průkazů. Využitím tohoto prostředku se násobně zvýší potenciál přístupu daňových subjektů k elektronické komunikaci se správcem daně.

Obrázek č. 2: Přehled navrhovaných možností využití autentizačních metod



Nový typ daňové informační schránky umožní činit „předvyplněná“ podání. Z hlediska autorizace podání tak postačí, že toto podání bude učiněno prostřednictvím této schránky, která na vstupu zajistí dostatečné ověření identity příslušné fyzické osoby.

Doručování a vyrozumívání

V případě elektronického doručování se navrhuje zachovat současný stav, kdy výlučným prostředkem pro elektronické doručování je systém datových schránek. V případech, kdy se nejedná *de iure* o doručování, ale o pouhé vyrozumění daňového subjektu, se vedle stávajících možností (e-mail, telefon apod.) otevírá díky rozšíření možností služeb, které nabídne daňová informační schránka, prostor pro využití této schránky též pro získávání informací od správce daně.

Daňová informační schránka (DIS)

Relativně nezávisle na elektronické identifikaci se pro naplnění záměru elektronizace správy daní legislativně umožní tvorba on-line platformy pro komunikaci správce daně s daňovým subjektem, která by kromě podávání v obecné rovině snižovala administrativní zátěž daňového subjektu mnoha různými způsoby, ať už předvyplněním podání, poskytování aktuálních údajů, a to nejen ze spisu, ale například i formou upozornění na zákonné povinnosti daňového subjektu, což v souhrnu představuje podporu správného a snadného placení daní. Přístup k těmto údajům by měl být poskytován opět v co nejširší možné míře (elektronická identifikace, datové schránky, případně pomocí přístupových údajů), aby se nejednalo o „prázdné“ ustanovení.

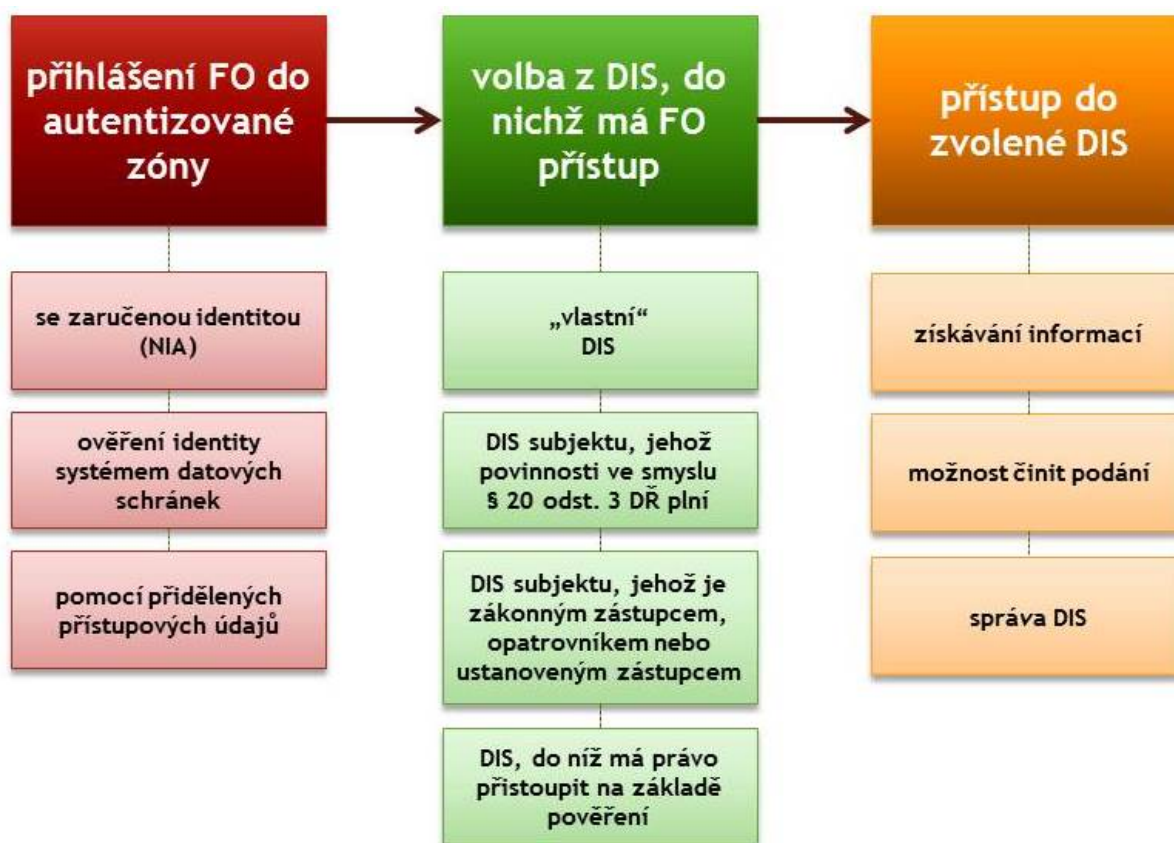
Navrhovaná právní úprava vychází ze stávajícího konceptu daňové informační schránky a ponechává tento institut fakultativním, přičemž zachovává koncept, na jehož základě může být tento institut centralizován, a tedy využíván společně pro více správců daně. Zásadním posunem oproti stávajícímu stavu je rozšíření legislativního rámce využitelnosti daňové informační schránky nikoli pouze pro získávání vybraných informací ze spisu či evidence daní, nýbrž jako potenciálně moderní multifunkční platformu pro vzájemné předávání širší

množiny informací.

Skrze daňovou informační schránku bude vytvořena legislativní možnost tvorby informačního systému, jehož prostřednictvím bude možno činit podání vůči správci daně, a to i s využitím údajů v daňové informační schránce obsažených a získávat informace ze spisu a evidence daní, jakož i další upozornění a vyrozumění usnadňující orientaci při plnění daňových povinností. Tato možnost nezakládá povinnost správce daně využít tyto možnosti v plném rozsahu.

Zároveň, vzhledem k možnému rozšíření využití daňové informační schránky, je nutno stanovit způsoby přístupu do daňové informační schránky, a to optimálním způsobem tak, aby bylo umožněno do daňové informační schránky přistupovat co nejširší skupině daňových subjektů. Na druhou stranu je nezbytné zachovat možnost jednoznačného určení osoby, která tento institut využívá, a to i s ohledem na vysokou míru citlivosti údajů v daňové informační schránce dosažitelných, zejména respektováním zásady neveřejnosti správy daní. Z tohoto důvodu se navrhuje umožnit do daňové informační schránky přístup též prostřednictvím národního bodu pro identifikaci a autentizaci a prostřednictvím přístupových údajů.

Obrázek č. 3: Přístup do daňové informační schránky a způsoby jejího využití



Do daňové informační schránky budou moci přistupovat pouze fyzické osoby, jejichž identita je ověřena. Tyto fyzické osoby musí být nadány určitou rolí, která je opravňuje k přístupu do daňové informační schránky. Primární je originární role, která dává dané fyzické osobě přístup do daňové informační schránky bez dalšího, tj. pouze na základě ověření její identity. Půjde tak především o daňový subjekt – fyzickou osobu, osoby jednající jménem daňového subjektu – právnické osoby podle § 24 odst. 2 daňového řádu, jakož i jejich zákonné zástupce. Sekundární je role odvozená na základě pověření. Fyzické osoby s originárním právem jednat jménem, resp. na účet daňového subjektu, budou moci přistup do daňové informační schránky

daného daňového subjektu poskytnout prostřednictvím pověření dalším fyzickým osobám. V rámci pověření budou moci určit v návaznosti na nabízené technické možnosti rozsah oprávnění jednotlivých osob.

Pověření není zmocněním ve smyslu § 27 a násl. daňového řádu, ani pověřením ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu. Tomu odpovídá i jeho forma, která je omezena toliko na úkon učiněný prostřednictvím daňové informační schránky. Pokud má daňový subjekt zmocněnce (typicky daňového poradce) nebo pověřence ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu a chce mu umožnit, aby využíval při vyřizování jeho záležitostí výhod daňové informační schránky, musí mu on (nebo osoba s příslušnými právy) udělit prostřednictvím této daňové informační schránky pověření v příslušném rozsahu, který si daňový subjekt určí na základě postupu a podmínek zveřejněných správcem daně. Existence zmocnění vůči dané fyzické osobě přitom není podmínkou pro to, aby mohlo dojít k pověření přístupem do daňové informační schránky. Daňový subjekt tak může poměrně snadno (bez potřeby sepisovat plnou moc a uplatňovat ji u příslušného správce daně se všemi důsledky a omezeními s tím souvisejícími) zajistit, že za něj určitý úkon fakticky realizuje jiná osoba. *De iure* půjde o úkon tohoto daňového subjektu. Vztah institutu zmocněnce a osoby pověřené přístupem do daňové informační schránky zachycuje následující obrázek.

Obrázek č. 4: Vztah osoby pověřené přístupem do daňové informační schránky a zmocněnce

institut	pověření přístupem do DIS	zmocnění
vznik / zánik	pouze prostřednictvím DIS	uplatněním plné moci u příslušného správce daně
subjekt	pouze fyzická osoba	fyzická i právnická osoba
vztah	nezávislé na existenci zmocnění	přístupu do DIS nelze dosáhnout zmocněním
rozsah	lze omezit v souladu s technickými podmínkami	nutno vymezit v plné moci
množství	neomezené	pouze jeden zástupce v téže věci

Podpůrná opatření

Kromě zpřístupnění elektronické komunikace daňového subjektu se správcem daně je nutné též motivovat daňové subjekty pro využívání tohoto způsobu komunikace prostřednictvím výhod pro ně v takovémto jednání obsažených. Takováto motivace, uskutečněná zejména formou zvýhodnění těchto daňových subjektů prostřednictvím např. prodloužení lhůt u plnění jejich povinností, sice není samospásná (např. v případě prodloužení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení není předpokládán výrazný nárůst počtu elektronických podání), ale v součtu v rámci celkového návrhu budou jejich dopady nepochybně ku prospěchu digitalizace jako takové.

Motivaci k většímu využívání elektronické formy komunikace a současně benefit odměňující ty, kteří tento způsob komunikace využívají již nyní, zajišťuje prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. V případě prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání návrh nově prodlužuje současnou tříměsíční lhůtu pro podání daňového přiznání o jeden měsíc v případech, kdy daňový subjekt podává daňové přiznání elektronicky.

Sankce

Navrhovaná právní úprava je postavena na koncepci podpory elektronizace cestou podpory uživatelů elektronické formy komunikace, nikoliv na koncepci veřejnoprávní represe. Z tohoto důvodu je zúžena povinnost podávat elektronicky ve stanoveném formátu a struktuře v případě osob, které mají zpřístupněnou datovou schránku pouze na osoby, které datovou schránku mají zřízenou na základě zákona. Tato úprava, byť na první pohled vypadá jako ústup od státem požadované elektronizace, je *de facto* podporou rozšíření užívání datových schránek, jelikož zřízením datové schránky daňový subjekt automaticky nezískává povinnost podávat formulářová podání elektronicky, a to pod hrozbou sankce, což bylo veřejností vnímáno značně negativně. Zároveň je snižována výše sankce na polovinu pro daňové subjekty, v jejichž případě tato povinnost zůstává zachována. Současně je vznik sankce podmíněn vydáním výzvy k nápravě, tj. pro vznik sankce je *de facto* nutné dvojí pochybení (nesplnění elektronické formy podání, popřípadě nedodržení formátu a struktury takového podání, a následně nevyhovění výzvě k odstranění těchto vad).

Rozvoj informačních systémů a ochrana dat při správě daní

Jak vyplývá z popisu stávajícího právního stavu v oblasti rozvoje informačních systémů a ochrany dat při správě daní, současný právní rámec poskytuje dostatečnou a nadčasovou garanci ochrany dat umožňující rozvoj elektronizace správy daní i v budoucnu. V tomto ohledu se proto nenavrhují obecné legislativní změny.

2.2 Zjednodušení kontrolních postupů

Návrhem zákona nedochází k integraci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností do jednoho kontrolního postupu. Nadále zůstávají zachovány oba kontrolní postupy, přičemž návrh zákona má za cíl upravit stávající mechanismy tak, aby došlo k jejich zjednodušení a zefektivnění. Právní úpravu zjednodušení kontrolních postupů lze rozčlenit do tří podkapitol, a sice:

- zjednodušení procesu daňové kontroly,
- změny v postupu k odstranění pochybností a
- vztah kontrolních postupů k výzvě podle § 145 daňového řádu.

Zjednodušení procesu daňové kontroly

Ve prospěch zjednodušení daňové kontroly hovoří zájem na zajištění co nejjednoduššího zahájení a ukončení daňové kontroly, které nepředstavuje časově náročný proces, vylučuje možnost procesních obstrukcí ze strany daňového subjektu a současně umožňuje lépe predikovat okamžik zahájení a ukončení daňové kontroly ze strany správce daně (mimo jiné v zájmu zajištění koordinace probíhajících daňových kontrol v případě více propojených subjektů).

Navrhovaná právní úprava zjednodušení daňové kontroly má za cíl zrychlit a zefektivnit proces daňové kontroly a tím ušetřit náklady jak na straně správce daně (potazmo veřejných rozpočtů), tak i na straně daňových subjektů. Hlavním záměrem je zjednodušit proces zahájení a ukončení daňové kontroly, ušetřit náklady na straně veřejných rozpočtů i daňových

subjektů a eliminovat prostor pro obstrukční jednání části daňových subjektů, které se správcem daně nespolupracují.

Zjednodušení daňové kontroly se týká tří fází:

- 1) zahájení daňové kontroly,
- 2) seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a
- 3) ukončení daňové kontroly.

Ad 1) Zahájení daňové kontroly

Daňovou kontrolu je nově možné zahajovat doručením oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu. K doručení může dojít přímo při jednání (typicky při faktické kontrole u daňového subjektu), ale též korespondenčně.

Oznámení o zahájení daňové kontroly je formálním aktem (rozhodnutím), kterým správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly. Jde ovšem o rozhodnutí procesní povahy, které má zjednodušenou formu a není možné proti němu uplatnit opravné prostředky. Právo daňového subjektu brojit proti konání či nekonání správce daně v rámci zahájené daňové kontroly je zachováno ve formě institutu stížnosti podle § 261 daňového řádu. Možnost brojit proti meritornímu výsledku je pak zajištěna zejména prostřednictvím odvolání proti stanovení daně (je-li stanovena nad rámec daně tvrzené).

Koncept formálního zahájení daňové kontroly nesmí zavdat příčinu k tomu, aby ze strany správce daně docházelo k účelovému zahajování daňových kontrol s cílem přerušit lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu), nikoli však s cílem provádět faktickou kontrolní činnost, ať už na místě (stávající pojetí daňové kontroly), anebo prostřednictvím požadavku na doplnění, objasnění či prokázání určitých skutečností (stávající postup k odstranění pochybností). Právním účinkem zahájení daňové kontroly je jednak přerušování běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu a jednak omezení možnosti podat dodatečné daňové tvrzení (takto podané daňové tvrzení nezahájí doměřovací řízení, nicméně údaje v něm uvedené se použijí v běžícím řízení). Zahájení daňové kontroly totiž zpravidla bude prvním úkonem ve věci doměření daně a jako takové bude mít účinky zahájení doměřovacího řízení (viz § 91 odst. 1 daňového řádu).

K zahájení daňové kontroly není nezbytně nutná součinnost daňového subjektu. Potřeba součinnosti nicméně nastává v případě zahájení faktické kontrolní činnosti u daňového subjektu. Její neposkytnutí ze strany daňového subjektu může hrát roli z hlediska způsobu stanovení daně.

Obdobnou formou jako zahájení daňové kontroly je možné iniciovat změnu rozsahu daňové kontroly. Ke změně rozsahu daňové kontroly dojde doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly. Nadále se v rámci daňového řádu již nepočítá s explicitním vyjádřením toho, že daňovou kontrolu je možné provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu, neboť toto platí bez dalšího. V důsledku toho odpadá nutnost řešit rozšiřování předmětu daňové kontroly v případě, že tato nebyla od počátku zahájena pro více daňových řízení. Správci daně tedy v těchto případech nic nebrání, aby ve stejný časový okamžik vedl více daňových kontrol – každou k jinému předmětu (jiné zdaňovací období na téže druhu daně nebo kontrola jiného druhu daně).

Podle stávající právní úpravy představuje zahájení daňové kontroly v případě nesoučinnosti daňového subjektu časově náročný proces. Pokud daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, správce daně i přes vynaložení značných finančních prostředků z veřejných rozpočtů (ve formě cestovních výdajů, nákladů na poštovné, ale i nákladů na platové ohodnocení úředních osob správce daně) nemusí být schopen daňovou kontrolu u daňového subjektu vůbec zdárně zahájit. Závislost zahájení daňové kontroly na součinnosti daňového

subjektu přináší komplikace i tam, kde je třeba zahájit daňovou kontrolu v případě více daňových subjektů simultánně (v zásadě ve stejný okamžik), a to v návaznosti na jejich úzkou provázanost (např. u daňových subjektů, které jsou zapojeny v řetězci plátců daně z přidané hodnoty). Z aplikační praxe správců daně zároveň vyplývá, že často dochází (zejména v případě šetření řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty v rámci celostátní územní působnosti) k využívání institutu postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly i v případech, kde by byla daňová kontrola vhodnější, a to z toho důvodu, že daňové subjekty se správcem daně odmítají komunikovat, vyhýbají se osobnímu jednání apod. Nová právní úprava tak mimo jiné zajistí, že bude ze strany správců daně využíván pro konkrétní případ přílehavější postup, což zároveň povede k většímu sjednocení postupů správců daně a zajištění vyšší míry rovnosti mezi daňovými subjekty. Dalším dodatečným efektem zjednodušení zahájení daňové kontroly zřejmě bude eliminace problematických situací vyvěřajících z přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, kdy přechod z jednoho kontrolního postupu do druhého bývá v současnosti ze strany daňových subjektů často zpochybňován či využíván k obstrukčnímu jednání. Lze očekávat, že možnost zahájit daňovou kontrolu korespondenčně povede správce daně k tomu, že v hraničních případech, kdy váhá, který kontrolní postup použít, nově využije daňovou kontrolu (než aby riskoval zahájení postupu k odstranění pochybností s následným přechodem do daňové kontroly).

Změna právní úpravy zahájení daňové kontroly směřující k tomu, aby daňová kontrola byla zahajována prostřednictvím doručení oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu, přinese správci daně možnost postupovat procesně jednodušeji a ušetřit finanční prostředky na straně veřejných rozpočtů. Pro daňové subjekty bude mít změna též pozitivní dopad, neboť dojde ke snížení administrativní i ekonomické zátěže na ně kladené. Změna povede k celkovému zjednodušení tohoto úseku správy daní.

Ad 2) Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění

Na základě provedené kontrolní činnosti může správce daně dojít k dvojímu výsledku:

- a) *s nálezem* - výsledek kontrolního zjištění nasvědčuje tomu, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně,
- b) *bez nálezu* - výsledek kontrolního zjištění nasvědčuje tomu, že na jeho základě nedojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně.

Ad a) V této situaci je nutné daňový subjekt nejprve seznámit s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění a dosavadním hodnocením dosud zjištěných důkazů, resp. dosud provedených důkazních prostředků. K seznámení s výsledkem kontrolního zjištění může dojít v rámci jednání s daňovým subjektem, anebo korespondenčně (jeho doručením), a to ve formě sdělení. Daňový subjekt má možnost se k tomuto výsledku vyjádřit. V případě, že na základě vyjádření daňového subjektu dojde k podstatné změně či doplnění kontrolního zjištění, správce daně následně seznámí daňový subjekt s novým výsledkem kontrolního zjištění (opět též s možností toto seznámení provést doručením) a umožní mu se k němu vyjádřit.

Ad b) V této situaci se jeví „mezifáze“ předpokládající samostatné seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění nadbytečná a nevhodná pro obě strany. Správce daně o konečném výsledku kontrolního zjištění daňový subjekt uvědomí spolu s ukončením daňové kontroly. Důsledkem toho bude ukončení příslušného vyměřovacího či doměřovacího řízení ze zákona (*ex lege*) bez stanovení daně. Takové řešení odpovídá zásadě procesní ekonomie a šetření práv dotčených osob.

Ad 3) Ukončení daňové kontroly

Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly daňovému

subjektu. Správce daně seznámí daňový subjekt s oznámením o ukončení daňové kontroly, resp. se zprávou o daňové kontrole, standardními způsoby doručování podle daňového řádu včetně doručení při jednání. Spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly je daňovému subjektu doručena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou správce daně. Správce daně zprávu o daňové kontrole nově nemusí s daňovým subjektem osobně projednávat. Za seznámení se ze strany daňového subjektu s jejím obsahem se považuje doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Daňový subjekt zprávu o daňové kontrole nepodepisuje. Pokud nedojde k materiálnímu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (v důsledku nepřítomnosti či nesoučinnosti při doručení), nemá to na její ukončení vliv.

Navržená právní úprava mění mechanismus ukončení daňové kontroly, když vypouští institut projednání zprávy o daňové kontrole a stanoví, že daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole. Materiální charakter projednání (tj. kroku, v němž existuje reálná možnost ovlivnit obsah kontrolních zjištění a následně zprávy o daňové kontrole) má totiž předchodí seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, v jehož případě daňový řád předpokládá možnost doplnění tohoto kontrolního zjištění. V rámci projednání zprávy o daňové kontrole se již nepředpokládá další doplňování kontrolních zjištění a daňový subjekt by v této fázi měl zprávu o daňové kontrole buďto podepsat, nebo její podpis odmítnout. Materiálně se tedy v případě zprávy o daňové kontrole o „projednání“ zpravidla nejedná a tento krok nevede ke změně kontrolních zjištění. Stávající pojem „projednání“ zprávy o daňové kontrole navíc působí jako matoucí, neboť i z pohledu daňových subjektů navozuje dojem, jakoby v této fázi mohla být kontrolní zjištění znovu podrobena diskuzi od samého počátku, což odporuje zásadě koncentrace a procesní ekonomie celého postupu. Nesprávnost takového postupu dlouhodobě potvrzuje judikatura, kdy například v rozhodnutí 9 Afs 305/2016 – 31 ze dne 21. února 2018 Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 daňového řádu platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů...“*. Projednání zprávy o daňové kontrole tak samo o sobě nepředstavuje zvláštní přínos z hlediska ochrany práv daňového subjektu, ale naopak může přinášet časové prodlevy a má obstrukční potenciál (jak potvrzuje aplikační praxe správců daně, daňové subjekty se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbají, čímž se snaží oddálit okamžik ukončení daňové kontroly, potažmo okamžik stanovení daně).

Změny v postupu k odstranění pochybností

1) Možnost přejít do daňové kontroly kdykoli, je-li to potřebné

Zákon nově výslovně upravuje pravidlo, které již podle stávající právní úpravy platí implicitně, a sice že je možné přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly kdykoli, kdy je to s ohledem na podmínky konkrétního případu potřebné. Správce daně tak může učinit nejen v případě, že daňový subjekt neodstraní pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k odstranění pochybností nebo nedodrží správcem daně k tomu stanovenou lhůtu (stávající úprava § 90 odst. 3 daňového řádu). Limitem jednání správce daně budou vždy okolnosti konkrétního případu, jakož i základní zásady správy daní. Zároveň je zapotřebí respektovat povahu a účel obou kontrolních postupů, kdy postup k odstranění pochybností by měl sloužit jako rychlý a operativní nástroj pro vzájemnou komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Přejít do daňové kontroly by tak měl být v praxi realizován především v situacích, kdy po zahájení postupu k odstranění pochybností vyjdou najevo skutečnosti, které svou podstatou odporují povaze postupu k odstranění pochybností jako

rychlého a operativního nástroje a budou vyžadovat provedení časově či místně nákladných úkonů, pro které je vhodné využít institut daňové kontroly. Změna přispěje ke sjednocení postupu správců daně, což bude mít za následek zvýšení míry právní jistoty a rovnosti na straně daňových subjektů.

2) Ukončení postupu k odstranění pochybností u písemností, které nemají přímý vliv na stanovení daně

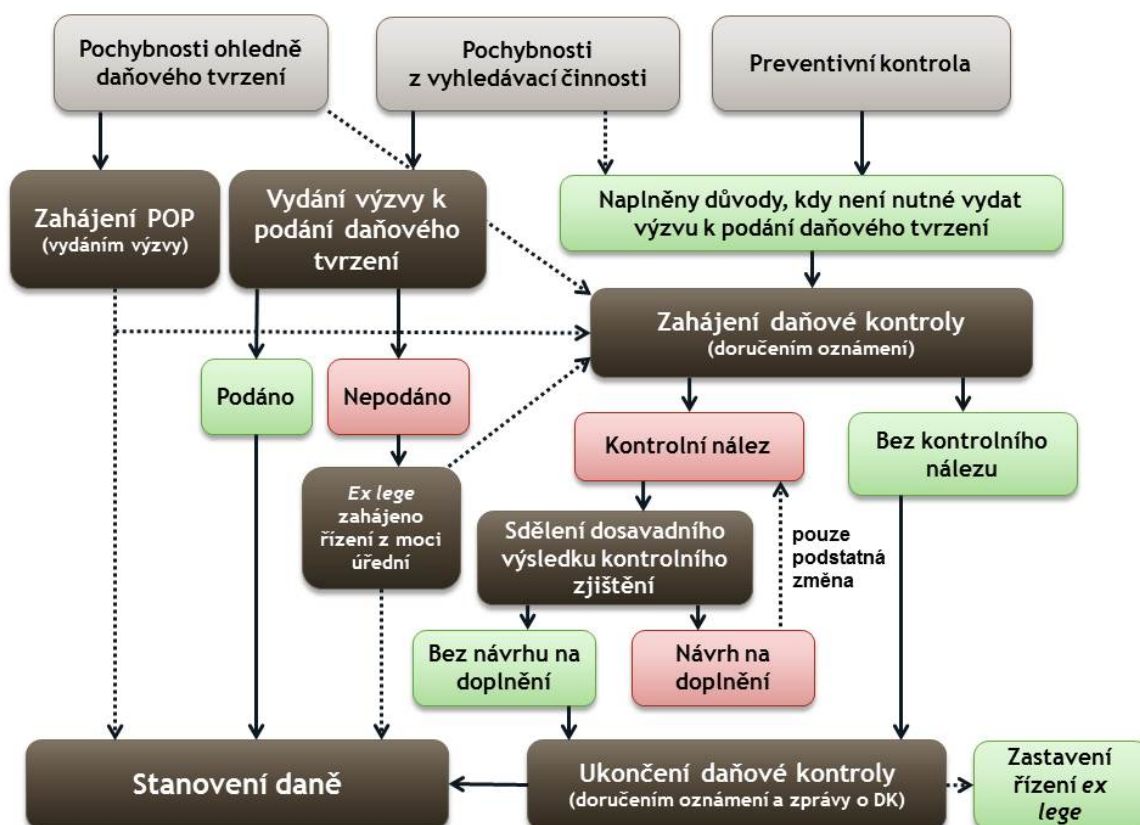
Ačkoli ve většině případů je postup k odstranění pochybností zahajován k prověření správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení, jeho předmětem mohou být i jiné písemnosti podávané daňovým subjektem, které nemají bezprostřední vliv na stanovení daně (například písemnosti týkající se žádosti o závazné posouzení apod.). V případě, že v rámci postupu k odstranění pochybností zahájených ve vztahu k těmto písemnostem, nedojde k odstranění pochybností na straně správce daně, zákon nově stanoví, že správce daně vydá meritorní rozhodnutí, případně že řízení zastaví (úprava této situace ve stávající právní úpravě absentuje).

Vztah kontrolních postupů k výzvě podle § 145 daňového řádu

Daňové tvrzení je pro správce daně základním zdrojem poznání o daňové povinnosti daňového subjektu. Je v zájmu daňového subjektu předat správci daně informace o daňové povinnosti a v zájmu správce daně je tyto informace získat. Pokud správce daně zjistí, že daňový subjekt nepodal daňové tvrzení, ačkoli tuto povinnost podle zákona měl, případně zjistí, že povinnost tvrzení sice byla splněna, ale nebyla splněna správně či úplně, vyzve daňový subjekt k podání daňového tvrzení (§ 145 daňového řádu). V ideálním případě daňový subjekt výzvě vyhoví a zajistí nápravu tím, že podá daňové tvrzení, čímž ušetří náklady a čas, které by byly vynaloženy na další kontrolní postup, správci daně i sobě samému (a v případě doměření daně se vyhne úhradě penále). Avšak ne vždy je vydání výzvy k podání daňového tvrzení možné nebo žádoucí a daná situace vyžaduje zahájení daňové kontroly bez dalšího (například správce daně nemá dostatek informací o daňovém subjektu, informace, kterými disponuje, nejsou pro vydání výzvy dostatečně konkrétní, hrozí důkazní nouze či znehodnocení důkazů). Návrh zákona nově upraví situaci, kdy dojde k zahájení daňové kontroly, bez toho aniž by byla před tím ze strany správce daně vydána výzva k podání daňového tvrzení, resp. jsou řešeny následky takové situace.

Absence výzvy k podání daňového tvrzení nebude mít za následek zpochybnění účinků zahájení daňové kontroly ani závěrů v ní zjištěných. Skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, bude kompenzována tím, že vznik povinnosti uhradit penále bude ze zákona vyloučen (a to penále v celé výši doměřené daně). Navržená změna navazuje na poměrně bohatou judikaturu v této věci, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 1 Afs 183/2014-55, 10 Afs 105/2015-44 nebo 6 Afs 61/2018-30.

Obrázek 5: Grafické znázornění zjednodušení kontrolních postupů



2.3 Revize sankčního systému

Počet a základní konstrukce stanovených následků porušení povinností při správě daní a náhrad v režimu daňového řádu by měly zůstat v zásadě beze změny.

Základním východiskem pro systematickou a věcnou revizi sankčního systému v rámci daňového řádu by mělo být rozčlenění sankcí do tří kategorií:

- 1) sankce trestního charakteru,
- 2) reparační úroky,
- 3) kompenzační úroky.

Ad 1) Postih touto sankcí primárně necílí na odčinění ekonomické škody na straně správce daně, ale na postih porušitele dané právní povinnosti. V rámci daňového řádu se kromě pokut, u nichž je tento charakter nesporný, jedná o penále (viz § 251 daňového řádu). Jeho výše musí kromě postihu za neplnění daňových povinností garantovat dostatečnou stimulaci daňového subjektu k tomu, aby daň dobrovolně tvrdil řádným způsobem. Odpovědnost daňového subjektu za řádné tvrzení daně by měla být těžištěm jeho daňových povinností a tomu musí odpovídat i charakter a výše penále. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozhodnutí č. j. 4 Afs 210/2014-57 ze dne 24. listopadu 2015), která vychází z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, má penále povahu sankce v užším smyslu, tj. povahu trestu, a proto je na ně třeba přiměřeně aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, jakož i čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Mimo jiné pro něj tedy platí princip, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. Podle judikatury správních soudů je třeba zohlednění příznivější úpravy pro pachatele správního deliktu provést

i v případě pravomocně uložených sankcí, pokud jsou předmětem řízení před soudem (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 As 104/2013-46 ze dne 16. listopadu 2016). Uvedené závěry platí tím spíše pro sankce v podobě pokut. Tento princip do jisté míry limituje případnou diskuzi ohledně změny výše (snížení) tohoto typu sankcí, neboť by bylo nutné počítat s náklady spojenými s dopadem na případy, které nebyly pravomocně ukončeny, jakož i na část případů pravomocně ukončených.

Ad 2) Postih reparačního charakteru je sankcí v širším slova smyslu, tj. nepříznivým následkem, který je spojen s porušením určité právní povinnosti, a to konkrétně povinnosti platební. Jeho smyslem je provést odčinění negativních ekonomických následků, které v důsledku tohoto porušení nastaly. Tento postih současně nemá charakter trestního postihu, ale paušalizované náhrady (reparace), přičemž nárok na tuto reparaci vzniká ze zákona. Charakter tohoto postihu umožňuje, aby byl aplikován jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně. Pokud jde o výši reparace, z pohledu právního řádu jako celku platí, že by v rámci právního řádu měla být vnímána pokud možno jednotně. V tomto ohledu lze odkázat na úpravu občanského zákoníku, resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb., které stanoví výši úroku z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Vzhledem ke skutečnosti, že reparační úroky nemají charakter trestu, nemá jejich snížení vliv na úroky, které vznikly před účinností změny. Vhodný přechodný režim je možné nastavit prostřednictvím přechodných ustanovení. V rámci daňového řádu mají charakter reparačního úroku:

- *úrok z vratitelného přeplatku* (současný § 155 odst. 5 – nově § 253a daňového řádu),
- *úrok podle občanského zákoníku* (§ 166 odst. 4 daňového řádu),
- *úrok z prodlení* (současný § 252 a § 253 – nově § 252 daňového řádu) a
- *úrok z neoprávněného jednání správce daně* – nově *úrok z nesprávně stanovené daně* (§ 254 daňového řádu).

Ad 3) Specifickou kategorií představují úroky kompenzačního charakteru, které vznikají v důsledku jednání správce daně či daňového subjektu, které samo o sobě buď vůbec není porušením právních předpisů, anebo je takovým porušením, v jehož případě existují zásadní důvody pro mírnější přístup z pohledu určení výše náhrady. Množina těchto postihů tedy stojí na hranici tradičně chápaného sankčního systému v širším slova smyslu a částečně dokonce vybočuje mimo něj, avšak vzhledem k poměrně úzké příbuznosti a provázanosti s reparačními úroky je na místě přistoupit k jejich řešení komplexně v rámci jednoho systému. Pokud jde o výši kompenzačních úroků, měla by být z logiky věci odvozena jako poměrně menší ve vztahu k nastavení úroků reparačních. Také v tomto případě platí, že kompenzační úroky nemají charakter trestu, tj. jejich snížení nemá vliv na sankce, které vznikly před účinností změny. Vhodný přechodný režim je možné nastavit prostřednictvím přechodných ustanovení. V rámci daňového řádu mají charakter reparačního úroku:

- *úrok z posečkané částky* (současný § 157 – nově § 253 daňového řádu) a
- *úrok z daňového odpočtu* (§ 254a daňového řádu).

Úroky

V rámci revize právní úpravy následků porušení povinností při správě daní a náhrad by bylo s ohledem na lepší přehlednost a jednoznačnost normativního textu vhodné obecná pravidla týkající se úroků koncentrovat do společných ustanovení, a to jednak pro všechny typy úroků, tak i pro úroky hrazené daňovým subjektem či správcem daně. Do první skupiny upravující obecné vlastnosti všech úroků by patřilo pravidlo, (i) podle kterého úrok vzniká za každý jednotlivý den, pokud dojde v rámci tohoto dne k naplnění podmínek jeho vzniku, (ii) limitu pro vznik, předepsání a povinnost úrok hradit, (iii) nástroje, jehož prostřednictvím dochází

k seznámení daňového subjektu se skutečností, že určitý úrok vznikl, (iv) ochrany proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku. Ve druhé skupině obecných ustanovení by byl souhrnně uveden zejména (i) výčet úroků zařazených do dané skupiny, či (ii) základní vztah komu vzniká povinnost úrok hradit a vůči komu uvedená povinnost směřuje. Koncentrace společných ustanovení v rámci uceleného bloku povede k úspoře a sjednocení textu.

Vzhledem k výše uvedené změně systematiky by měl být doplněn nadpis části čtvrté daňového řádu o „náhrady“, což zohledňuje skutečnost, že povinnost hradit úrok nevzniká pouze jako následek porušení povinností při správě daní, ale může mít též charakter náhrady (kompenzace), jejíž vznik není dán porušením povinnosti (popř. je toto porušení zrelativizováno jinými specifickými okolnostmi).

S ohledem na nejednotnost v přístupu a určité pochybnosti při praktické aplikaci by bylo žádoucí nejen řešit otázku započtení úroku hrazených správcem daně na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně (současná úprava), ale jednoznačně formulovat vztah úroků hrazených správcem daně k institutu náhrady škody.

2.4 Vracení daňového odpočtu

Možnost dřívějšího vrácení části vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku stanovení daňového odpočtu

Ambicí navrhované úpravy je řešení reagující na poptávku ze strany daňových subjektů, které aktivně plní svoje daňové povinnosti, nicméně se nevyhnou situacím, kdy je jim díky pochybnostem týkajícím se pouze malé části tvrzených skutečností zadržován celý daňový odpočet do doby, než budou ukončeny příslušné kontrolní postupy a ukončeno vyměřovací řízení. Cílem je vytvoření koncepce umožňující nezadržovat celý daňový odpočet, ale pouze tu jeho část, o níž vznikly pochybnosti či nejasnosti, a proto je nutné ji podrobit kontrole. Tímto bude umožněno zbývající část daňového odpočtu, resp. vratitelného přeplatku z něj vzniklého, vrátit daňovému subjektu bez nutnosti čekat, jak dopadne vyjasnění pochybností o části, kterou je nutné zkontrolovat.

Do daňového řádu, jakožto obecného předpisu pro správu daní, se navrhuje zařadit institut *zálohy na daňový odpočet*. Jeho cílem je umožnit dílčí vyplacení nárokovaného daňového odpočtu, který dosud nebyl stanoven. Institut zálohy na daňový odpočet nemá povahu dílčího stanovení daně. Předepsání zálohy na daňový odpočet není determinující pro vyměřovací či doměřovací řízení, jehož výsledkem bude stanovení daně, resp. daňového odpočtu. Jedná se o instrument z platební roviny daňového řízení, čemuž odpovídá jeho název a systematické zařazení.

Důvodem pro zavedení tohoto instrumentu je snaha o nalezení vhodného kompromisu při střetu mezi dvěma oprávněnými zájmy. Na jedné straně je to zájem společnosti na tom, aby daně byly stanoveny správně a nedocházelo k jejich krácení, resp. v případě daňových odpočtů neoprávněnému vylákávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů. K tomu je zapotřebí poskytnout správci daně dostatek prostoru pro kontrolu nárokovaných daňových odpočtů. Na straně druhé je to zájem jednotlivce, aby mu finanční prostředky, které mu podle zákona náleží, byly vyplaceny co nejdříve, resp. aby nebyly zadržovány na dobu delší než nezbytnou. Stávající model první ze zmíněných zájmů zajišťuje tím, že umožňuje daňový odpočet (resp. vzniklý vratitelný přeplatek) vyplatit až poté, co bude stanoven, tj. až po ukončení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení. Daňový subjekt tak

musí vyčkat na ukončení případných kontrolních postupů bez ohledu na to, v jakém rozsahu jsou prováděny. Druhý ze zmíněných zájmů je zohledněn v rámci parametrického nastavení lhůty pro vrácení vzniklého vratitelného přeplatku. Ta je relativně krátká (30 dní), což platí i z pohledu mezinárodního srovnání. Reálně se však tato skutečnost projeví jenom u těch daňových subjektů, kterým je nárokován daňový odpočet stanoven konkludentně v souladu s jejich tvrzením. Výše uvedené znamená, že pomyslné nůžky mezi kontrolovanými a nekontrolovanými daňovými subjekty jsou z hlediska okamžiku vyplacení daňového odpočtu rozevřeny. V souladu se *zásadou daňové neutrality* je pak zapotřebí hledat takové mechanismy, které materiální rozdíl mezi kontrolovanými a nekontrolovanými daňovými subjekty minimalizují, avšak zároveň neohroží legitimní zájem společnosti na správném stanovení daně. Zákon na tuto skutečnost reaguje institutem úroku z daňového odpočtu (§ 254a daňového řádu), který má paušálním způsobem kompenzovat déle trvající kontrolní postupy, resp. řízení o stanovení daně (daňového odpočtu). Dosud však chybí instrument, který by umožnil správci daně zmíněnou nerovnováhu řešit přímo, tj. vyplacením části nárokováného daňového odpočtu, u které existuje silný předpoklad, že odpovídá zákonnému nároku, který bude následně potvrzen při stanovení daně (daňového odpočtu).

Záloha na daňový odpočet má představovat mechanismus, který může nastoupit v případě, kdy na základě výstupů z vyhledávací činnosti správce daně usoudí, že nárokováný daňový odpočet je zapotřebí před jeho stanovením (vyměřením nebo doměřením) podrobit kontrolní činnosti. Může jít jak o postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu, tak o daňovou kontrolu podle § 85 a násl. daňového řádu. Institut zálohy na daňový odpočet bude využit tam, kde je s ohledem na výstupy z vyhledávací činnosti nebo s ohledem na dosavadní průběh kontrolního postupu zřejmé, že potřeba prověřit legitimitu nárokové částky se týká pouze její části. Správce daně tak může formou zálohy nárokováný daňový odpočet, resp. nebo jeho část, vyplatit dříve, než dojde k jeho stanovení. Motivací k tomu mu bude nejen zákonná dispozice (povinnost konat jakmile jsou naplněny zákonem stanovené podmínky), ale též ekonomická realita. Zadržování daňového odpočtu, které je delší než 4 měsíce (tato doba může být v souladu s § 254a odst. 3 daňového řádu delší), je daňovému subjektu kompenzováno prostřednictvím úroku z daňového odpočtu. V případě, kdy je část odpočtu vrácena (resp. dána do dispozice daňovému subjektu) v předstihu formou zálohy, snižuje se též základna, ze které se kompenzační úrok počítá.

Pokud správce daně shledá, že byly naplněny důvody pro vznik nároku na zálohu na daňový odpočet, po obligatorním testu vratitelnosti zohledňujícím existenci případných evidovaných či přihlášených nedoplatků z moci úřední vrátí vzniklý vratitelný přeplatek ve lhůtě 15 dnů. Skutečnost, že k vyplacení zálohy na daňový odpočet dochází *ex offio*, nic nemění na tom, že vstupní iniciativa pochází ze strany daňového subjektu, který v daňovém přiznání nárokuje vyplacení daňového odpočtu. Daňový subjekt tedy nese odpovědnost za případné neoprávněné vylákání finančních prostředků překračujících jeho zákonný nárok, přičemž není rozhodné, zda jsou mu vyplaceny na základě stanovení daňového odpočtu, anebo formou zálohy na daňový odpočet. Pokud se později ukáže, že vyplacená částka byla vyšší, než je celkový zákonný nárok, bude muset rozdíl vrátit i s příslušným úrokem z prodlení.

3 Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

Základní meze pro uplatňování právních předpisů stanoví Ústava a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat

jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.). Z této judikatury vyplývá, že:

1. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžitých sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.
2. Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné, vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod).
3. Ústavní přezkum daní, poplatků a peněžitých sankcí zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak akcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).
4. Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiná peněžitá sankce případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo peněžitá sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Nad rámec výše uvedeného Ústavní soud zejména v novější judikatuře v určitých případech v daňové oblasti provádí test proporcionality (např. při zásahu do práva na ochranu soukromí), nebo test racionality (např. při zásahu do práva na podnikání).

Navrhovaná právní úprava je z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu, vztahující se k této problematice.

Ke koncepci návrhu zákona, tj. spojení novel daňových zákonů do jednoho návrhu, lze uvést, že Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/01 uvedl, že „*praxe, kdy jedním zákonem je současně novelizováno několik různých zákonů, je v legislativní praxi relativně častá. K tomu Ústavní soud v obecné rovině uvádí, že tato praxe je v zásadě ústavně konformní, leč pouze tehdy, jestliže novelizované zákony vzájemně meritorně souvisí. Naopak za nežádoucí jev, nekorespondující se smyslem a zásadami legislativního procesu, je nutno označit situaci, kdy jedním zákonem jsou novelizovány zákony vzájemně obsahově bezprostředně nesouvisející, k čemuž dochází např. z důvodu urychlení legislativní procedury, a to začasť formou podaných pozměňovacích návrhů.*“. K tomu je třeba doplnit, že ústavně konformním byl shledán i zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kde meritorní souvislost zákonů spočívala ve snaze o stabilizaci veřejných rozpočtů. S ohledem na uvedené není

možné mít výhrady k protiústavnosti navrženého řešení z hlediska spojení novel do jednoho souboru.

3.1 Podpora elektronizace

Rozšíření možností činit podání vůči správci daně elektronicky, které je založeno na podpoře tohoto způsobu podávání zvýhodněním daňového subjektu, který tuto formu podání zvolí, je samo o sobě vzhledem k široké dostupnosti těchto forem podání nepochybně v souladu s principem rovnosti (čl. 1 Listiny), jelikož toto právo může využít kdokoli, a to bez jakéhokoliv omezení spočívající ve vlastnostech konkrétního subjektu.

Posílení elektronizace při komunikaci osob zúčastněných na správě daní se správcem daně má obecně potenciál snížit administrativní zátěž subjektů, vůči nimž je při správě daní vykonávána veřejná moc, jakož i snížit jejich náklady na plnění právních povinností. Toto posílení je v rámci předloženého návrhu principiálně založeno na dobrovolné bázi a klade si za cíl motivovat k využívání elektronických forem komunikace jiným způsobem, než zvyšováním okruhu zákonných povinností a posílení represe v případě jejich nedodržování. Jedním z navrhovaných opatření je rovněž omezení okruhu případů a výše sankce v případě pokuty, která postihuje nepodání tzv. formulářového podání elektronicky v rozporu se zákonnou povinností (viz § 247a odst. 2 daňového řádu). V souhrnu tak navržená úprava sleduje proporcionální omezení dopadu výkonu veřejné moci na osoby zúčastněné na správě daní a omezení represivního přístupu v rámci regulace, což je jedním z atributů právního státu ve smyslu čl. 1 odst. 1 Ústavy.

3.2 Zjednodušení kontrolních postupů

Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Daňová kontrola (resp. kontrolní postupy jako takové) jsou postupy při správě daní sloužící k naplnění tohoto cíle. Při výkonu daňové kontroly nutně dochází k omezení osobní sféry jednotlivce. Jak dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí 8 Afs 46/2009 – 46 ze dne 26. října 2009, toto omezení musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem provádění daňové kontroly je právě veřejný zájem státu na správném zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Jak ve výše uvedeném rozhodnutí dále uvedl Nejvyšší správní soud, lze naplnění hlediska potřebnosti shledat v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný postup vůči daňovému subjektu, který disponuje katalogem oprávnění v rámci daňové kontroly a další reálnou a efektivní ochranou nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním.

Výkon správy daní včetně provádění kontrolních postupů se ze své podstaty ocitá ve střetu mezi veřejným zájmem na správném zjištění, stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Jak konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 33/11 ze dne 8. listopadu 2011 je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proportionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Omezení osobní sféry daňového subjektu při realizaci daňové kontroly správcem daně je tak nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně. Pokud správce daně ústavněprávní, resp. zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní

povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy).

Dodržování výše uvedených principů má svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, tedy v daňovém řádu. Při provádění kontrolních postupů jsou to jednak záruky dané výčtem práv a povinností daňového subjektu obsažené v ustanoveních daňového řádu upravujících daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností, ale též katalog základních zásad správy daní vymezených v § 5 a následující daňového řádu. Navržená právní úprava nepřináší změnu, která by zhoršovala stávající právní postavení daňového subjektu.

Naopak správci daně bude umožněno, aby zvolil takový kontrolní postup, který bude v konkrétním případě vhodnější, hospodárnější a efektivnější pro obě zúčastněné strany. Respektování principu přiměřenosti je zajištěno například tak, že při volbě vhodného postupu by měl správce daně přihlédnout také k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt předcházející formálním krokům ze strany správce daně. Nově upravené zahájení a ukončení daňové kontroly prostřednictvím oznámení má efekt snížení zátěže na straně daňového subjektu, neboť správce daně nebude vyžadovat k zahájení a ukončení daňové kontroly jeho bezprostřední součinnost. Na straně druhé však platí, že u zahájení daňové kontroly bude nadále respektován princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, což znamená, že správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou kontrolní činnost, resp. učinil relevantní kroky, aby taková kontrolní činnost byla zahájena (jakkoliv se to nutně např. pro nesoučinnost daňového subjektu nemusí zdařit). Materiální prvek zahájení daňové kontroly je současně legitimizací klíčových účinků formálního zahájení daňové kontroly, zejména pak dopadu na lhůtu pro stanovení daně.

Správce daně je nadále povinen postupovat tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, ale zároveň dbá na dodržování základních zásad správy daní a zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Navržená úprava nezasahuje do možnosti daňového subjektu bránit se proti postupu správce daně zákonem upravenými prostředky jak v rámci správy daní, tak ve správním soudnictví.

3.3 Revize sankčního systému

V důsledku provedené revize daňového sankčního systému dochází zejména k novému nastavení výše úroků, a to shodně s úpravou výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, čímž v rámci daňového řádu dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správci daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu. Dále je v rámci části čtvrté daňového řádu navrhováno odstranění nesystémových výjimek. Uvedenými změnami dochází k posílení ústavního principu rovnosti (čl. 1 Listiny). Navržená právní úprava ve vazbě na provedenou revizi daňového sankčního systému nezasahuje do možnosti daňového subjektu bránit se proti postupu správce daně zákonem upravenými prostředky jak v rámci správy daní, tak ve správním soudnictví (čl. 36 Listiny).

V aplikační praxi je v případě sankcí vznikajících či ukládaných při správě daní třeba zkoumat jejich případnou povahu trestu *largo sensu*.

Povahou úroku z prodlení ve smyslu § 252 a § 253 daňového řádu se ve své rozhodovací činnosti zabýval Nejvyšší správní soud. Ve svém rozhodnutí č. j. 4 Afs 210/2014-57 ze dne 24. listopadu 2015 dovodil, že úrok z prodlení nepředstavuje sankci trestní povahy, ale sankci v širším smyslu (viz např. odstavec 66 uvedeného rozhodnutí). Úrok z prodlení vzniká *ex lege* a představuje paušalizovanou náhradu ve výši obvyklé ceny peněz,

což odpovídá jeho primárně reparační funkci. Vzhledem k uváděné skutečnosti, že úrok v podobě postihu ve výši obvyklé ceny peněz nemá charakter trestu, nemá jeho navrhované snížení vliv na úroky hrazené daňovým subjektem, které vznikly před účinností předkládané změny.

Pokud jde o penále, podle vyjádření rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve výše uvedeném rozhodnutí č. j. 4 Afs 210/2014-57, které vychází z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, má penále upravené v § 251 daňového řádu povahu trestu *sui generis*, a proto je na ně třeba přiměřeně aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy, jakož i čl. 40 odst. 6 Listiny. Mimo jiné pro něj tedy platí princip, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. Podle judikatury správních soudů je třeba zohlednění příznivější úpravy pro pachatele správního deliktu provést i v případě pravomocně uložených sankcí, pokud jsou předmětem řízení před soudem (viz rozhodnutí č. j. 5 As 104/2013-46). Tyto skutečnosti do značné míry limitují případné diskuze ohledně změny výše (snížení) penále, neboť takový krok by znamenal nutnost retroaktivního zohlednění nové výše penále na všechny pravomocně skončené či neskončené kauzy, které jsou před správcem daně či správním soudem otevřeny. Změny v právní úpravě penále, které jsou v nyní předkládaném návrhu zákona obsaženy, jsou pouze technického a zpřesňujícího charakteru a nemění klíčové parametry penále.

Problematika sankce při správě daní, která má v intencích judikatury povahu trestu *largo sensu*, se vedle penále dotýká též dalších postihů upravených nejen v daňovém řádu, z čehož plyne, že uvedená kategorie je poměrně různorodá. Lze zmínit např. pokuty upravené v daňovém řádu, konkrétně pokutu za opožděné tvrzení daně (viz § 250), pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy (viz § 247a), či pokutu za nepodání kontrolního hlášení podle zákona o dani z přidané hodnoty (viz § 101h). Charakter uvedených postihů – trestních sankcí *largo sensu* - je oproti trestům *stricto sensu* specifický a nelze na ně využít všechna pravidla a zásady týkající se trestních sankcí *stricto sensu*. Uplatní se jen takové principy, kde je to s ohledem na povahu věci racionální, možné a žádoucí. V případě zásady přípustnosti pravé retroaktivity ve prospěch pachatele dojde k její aplikaci, jak již Nejvyšší správní soud dovodil ve svém rozsudku č. j. 4 Afs 210/2014-57. Ve vztahu k předloženému návrhu zákona se tato zásada uplatní v případě pokuty za nedodržení zákonem požadované elektronické formy podání (§ 247a odst. 2 daňového řádu) a pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu), kde je navrhováno dílčí změkčení sankčního postihu v některých situacích. V zájmu právní jistoty je přitom tato zásada pro uvedené situace výslovně formulována navrženým přechodným ustanovením čl. II bodu 9.

3.4 Vracení daňového odpočtu

Zadržení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty po dobu jeho prověřování správcem daně cestou kontrolního postupu představuje svého druhu zásah do vlastnictví daňového subjektu ve smyslu čl. 11 Listiny. Na straně jedné jde o zásah, který je standardní a legitimní (jedná se o zásah, který je v kontextu existence příslušného zákonného zmocnění na straně správce daně z ústavněprávního pohledu přípustný), na straně druhé platí, že by měl být používán maximálně šetrným a přiměřeným způsobem (srov. čl. 4 odst. 4 Listiny, podle něhož „*Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.*“). Tím je v obecné rovině naplněn požadavek proporcionality takového zásahu, který je jedním z atributů právního státu. Tyto předpoklady v nedávné době formuloval mimo jiné Ústavní soud ve svém nálezu II. ÚS 819/18 ze dne 28. února 2019.

Výše popsané skutečnosti jsou východiskem pro navrhovaný institut zálohy na daňový

odpočet podle § 174a a násl. daňového řádu, který umožní, aby byla daňovému subjektu vrácena část nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, která není, resp. nebude předmětem prověřování ze strany správce daně. Toto vrácení bude provedeno formou zálohy, tj. bude k němu moci dojít ještě před stanovením daně, což odpovídá jak evropské, tak národní konstrukci nadměrného odpočtu jako nedělitelného celku (podrobněji viz část 4.4). Navržené řešení současně materiálně (ekonomicky) naplňuje ústavněprávní požadavek proporcionality zásahu do vlastnického práva v dané situaci. Zadržování nadměrného odpočtu, který je správcem daně prověřován (jako celek, nebo jako jeho příslušná část), je pak opřeno o jasný a proporcionální zákonný mandát, což ostatně vyplývá i z uvedené judikatury.

4 Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajících pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Navrhovaná právní úprava se dotýká následujících předpisů Evropské unie:

- směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů),
- prováděcí nařízení Komise (EU) 2019/1026 ze dne 21. června 2019 o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu informací a uchovávání těchto informací v souladu s celním kodexem Unie,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie,
- prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2016/578 ze dne 11. dubna 2016, kterým se zavádí pracovní program pro vývoj elektronických systémů stanovených v celním kodexu Unie a jejich uvedení do provozu.

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie. S dále uvedenými výjimkami se nejedná o problematiku, která by byla regulována právem Evropské unie.

4.1 Podpora elektronizace

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES. Tato úprava mimo jiné umožní rozšíření využití elektronické identifikace, tak jak to předmětné nařízení předpokládá. Právní úprava nikterak neupírá právní účinky elektronickým dokumentům a naopak podporuje jejich využití širším okruhem subjektů.

Z hlediska nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu

těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů) pak navržená úprava je plně v souladu s jeho požadavky (viz část 7).

V rámci institutu daňové informační schránky je pak pro Celní správu České republiky v rámci zákona o Celní správě České republiky adaptováno prováděcí nařízení Komise (EU) 2019/1026 ze dne 21. června 2019 o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu informací a uchovávání těchto informací v souladu s celním kodexem Unie, kde je plně v souladu s touto úpravou zakotvena možnost přístupu do daňové informační schránky za využití evropské informační infrastruktury.

4.2 Zjednodušení kontrolních postupů

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s článkem 7 Listiny základních práv Evropské unie. Návrh nezakládá žádná nová oprávnění, která by dávala správci daně pravomoc narušovat soukromý a rodinný život daňových subjektů, natož pak jeho obydlí a komunikaci. Správce daně v této oblasti má nezměněnou pravomoc oproti stávajícímu stavu.

4.3 Revize sankčního systému

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s článkem 49 Listiny základních práv Evropské unie. Veškeré změny respektují zásadu zákonnosti a přiměřenosti. Návrh zákona nezakládá žádné retroaktivní následky pro daňové subjekty ve smyslu tzv. pravé retroaktivity, všechny změny budou posuzovány *ex nunc* ve vztahu k účinnosti jednotlivých ustanovení. Zároveň, vzhledem k faktu, že návrh v případě sankcí pouze snižuje jejich stávající horní hranice, tak lze konstatovat, že se nezavádějí nepřiměřeně vysoké sankce.

4.4 Vracení daňového odpočtu

Navržená úprava zálohy na daňový odpočet podle § 174a a násl. daňového řádu úzce souvisí s úpravou směrnice o DPH. Její čl. 179 vymezuje, že „osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně“. Podle čl. 180 směrnice o DPH „členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, aby uplatnila odpočet daně, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179“, přičemž podle čl. 182 směrnice o DPH „členské státy stanoví podmínky a prováděcí pravidla k článkům 180 a 181“. Konečně podle čl. 183 směrnice o DPH platí, že „pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, může být podle volby členského státu buď převeden do následujícího období, nebo vrácen v souladu s podmínkami, které sami stanoví“. Směrnice o DPH tedy bezprostředně nezavazuje členské státy, aby přijaly takovou právní úpravu, která by umožnila vrácení nadměrného odpočtu nebo jeho části před jeho stanovením; na straně druhé přijetí takové úpravy nijak nebrání.

Zvolený koncept nicméně musí respektovat charakter nadměrného odpočtu, jak je předvídaný hmotněprávní úpravou směrnice o DPH a na ni navazující úpravou zákona o dani z přidané hodnoty. Tyto normy předpokládají, že nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty bude vyhodnocován vždy za zdaňovací období jako celek. Výše citovaný čl. 179 směrnice o DPH stanoví, že se odpočet provede „od celkové výše daně“, což znamená, že se neprovede za každou jednotlivou transakci. Plátce odpočet provádí celkově, za určitý úhrn transakcí, a to tak, že od celkové částky daně na výstupu (kterou vybral a kterou má zaplatit správci daně) odečte celkovou výši daně na vstupu (kterou sám zaplatil), přičemž do výpočtu zahrne všechna plnění, která se uskutečnila v tomtéž zdaňovacím období. Jelikož je odpočet celkový, nadměrný odpočet představuje nedělitelný celek, aniž by bylo možné jej rozdělit na „části“,

které se vztahují ke konkrétním plněním. Uvedený princip je explicitně uveden i v zákoně o dani z přidané hodnoty, konkrétně v § 4 odst. 1, kdy „*nadměrným odpočtem se rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně*“. Směrnice o DPH, stejně jako vnitrostátní právní úprava, chápe nadměrný odpočet jako případný výsledek matematické operace, v rámci které je od splatné daně na výstupu za celé zdaňovací období odečten odpočet daně, taktéž za celé zdaňovací období. Sama směrnice o DPH tedy svazuje vyměření daně (resp. vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty) nikoliv s konkrétními plněními, nýbrž se všemi plněními za dané zdaňovací období jakožto celkem.

Výše popsané skutečnosti reflektuje navrhovaný koncept zálohy na daňový odpočet, který není založen na dělení nadměrného odpočtu, resp. na jeho částečném stanovení, ale na poskytnutí zálohy odpovídající té části odpočtu, která není předmětem prověřování ze strany správce daně. Toto řešení je tedy souladné s úpravou směrnice o DPH.

S ohledem na skutečnost, že v oblasti daně z přidané hodnoty se předkládaný návrh zákona týká právě pouze uvedených ustanovení směrnice o DPH, lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava v oblasti daně z přidané hodnoty respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají, a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem ani sekundárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

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

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v čl. 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy tzv. prezidentská mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se tato mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou musí být respektována tzv. prezidentská mezinárodní smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daně přitom mají vždy povahu tzv. prezidentských mezinárodních smluv (čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny). Ústavní soud navíc v nálezu publikovaném pod č. 403/2002 Sb. rozhodl, že si tehdy platné mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách zachovávají hierarchickou přednost před zákonem.

5.1 Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, je třeba zajistit soulad daňových předpisů s touto úmluvou hned v několika oblastech.

5.1.1 Právo na spravedlivý proces

Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Ferrazzini proti Itálii*. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem

a daňovým úřadem nadále převládá. Ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy se tak podle názoru Evropského soudu pro lidská práva na samotné daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, nevztahuje, neboť se nejedná o řízení o občanských právech a závazcích.

Jelikož však za nedodržení daňových povinností hrozí daňovému subjektu sankce, na hmotněprávní i procesní aspekty s ní související se použijí ustanovení Úmluvy, která se vztahují na trestní obvinění. Je proto třeba při posuzování souladu navrhované právní úpravy v oblasti daňových předpisů s Úmluvou přihlídnout i k trestním aspektům článku 6, ale i k článku 7 Úmluvy nebo k článku 2 a 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Tento přístup byl potvrzen i Evropským soudem pro lidská práva např. v rozsudku ve věci *Jussila proti Finsku*. Článek 6 odst. 1 Úmluvy sice hovoří o trestním obvinění, nikoliv o řízení o uložení sankce za nesplnění povinnosti, jde však o autonomní pojem práva Úmluvy, který může mít (a také má) jiný obsah než obdobný pojem vnitrostátního práva. Slučitelnost s tímto, ale i dalšími ustanoveními Úmluvy, zejména s požadavkem na uložení trestu (v tomto případě sankce) jen na základě zákona nebo na právo nebýt souzen nebo potrestán (sankciován) dvakrát v téže věci, je přitom zajištěna možností daňového subjektu bránit se takovému jednání jako nesprávnému postupu správce daně obdobně, jak je popsáno ve smyslu ochrany proti svévoli dle článku 1 Protokolu č. 1 Úmluvy. Jedná se tedy jak o využití řádných i mimořádných opravných prostředků, tak o možnost domoci se soudní ochrany ve správním soudnictví v případě, že dojde k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu. Daňový subjekt se tedy může obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. Takové soudní řízení přitom v zásadě respektuje základní principy uvedené v článku 6 Úmluvy.

Navrhovaná právní úprava nijak neomezuje možnost domoci se soudní ochrany, která proto zůstává i v tomto případě zajištěna. Lze tedy říci, že navrhovaná právní úprava je v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces.

Uložení trestu na základě zákona

Soud z článku 7 Úmluvy dovodil, že protiprávní jednání a tresty za ně stanovené musí být zákonem jasně definovány. Tato podmínka je splněna, pokud má obviněný možnost se z textu příslušného ustanovení, případně z výkladu, který k němu podaly soudy, eventuálně po vyhledání odborné právní rady dozvědět, jaká konání a jaká opomenutí zakládají jeho trestní odpovědnost a jaký trest mu z toho důvodu hrozí, třebaže s ohledem na obecnou povahu zákonů nemohou být jejich znění absolutně přesná a vždy bude existovat určitý prostor pro soudní výklad (viz např. Rohlena proti České republice, č. 59552/08, rozsudek velkého senátu ze dne 27. ledna 2015, obecné zásady shrnuté v § 50).

Návrh zákona dílčím způsobem zasahuje do úpravy pořádkové pokuty podle § 247 daňového řádu, pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu, pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu a penále podle § 251 daňového řádu. Na tyto sankce mimo jiné dopadají povinnosti vyplývající z článku 7 Úmluvy, který stanoví zásadu *nulla poena sine lege*. Část navrhovaných změn pouze zpřesňuje úpravu uvedených sankcí tak, aby byly eliminovány případné výkladové nejasnosti, čímž tato úprava naplňuje zásadu *nullum crimen sine lege certa*. Dále dochází ke zmírnění sankcí v některých situacích.

Lze tedy shrnout, že navržená úprava platebních deliktů naplňuje požadavek předvídatelnosti.

5.1.2 Ochrana majetku

Z výše uvedeného rozhodnutí ve věci *Ferrazzini proti Itálii* dále vyplývá, že článek 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat

zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Státům je tedy umožněno přijmout zákony, kterými ukládají povinnost platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, avšak s určitým omezením vyplývajícím z požadavku na respektování samotné podstaty vlastnického práva, do kterého je uložení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění zasahováno. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality.

Požadavek **zákonnosti** je naplněn tehdy, pokud je zásah umožněn právním předpisem, který je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli.

- Posouzení **ústavnosti** navrhované právní úpravy je provedeno v bodu 3. Z hlediska Úmluvy přitom hraje roli jen zjevná neústavnost, případně neústavnost potvrzená příslušným orgánem (Ústavním soudem), jehož rozhodnutí nejsou právním předpisem respektována (viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva *R & L, s. r. o., a ostatní proti České republice*).
- **Dostupnost** daňových předpisů (v širokém slova smyslu) je zajištěna vyhlášením ve Sbírce zákonů. Vzhledem ke skutečnosti, že daně a poplatky (resp. jiná obdobná peněžitá plnění) lze ukládat pouze na základě zákona, což je zaručeno i na ústavní úrovni čl. 11 odst. 5 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny, lze konstatovat, že všechny základní povinnosti daňového subjektu jsou dnes upraveny na zákonné úrovni, a požadavek dostupnosti je tudíž naplněn.
- Otázka **předvídatelnosti** tuzemských daňových předpisů (v širokém slova smyslu) byla v minulosti opakovaně řešena Evropským soudem pro lidská práva (např. *AGRO-B, spol. s r. o., proti České republice nebo CBC-Union, s. r. o., proti České republice*), kde byla jejich předvídatelnost potvrzena. Předvídatelnost daňového předpisu souvisí s tím, nakolik je povinnost v právním textu jednoznačně formulována. Navrhovaná úprava formuluje požadavky na jednotlivé daňové subjekty jednoznačně, a tedy i požadavek předvídatelnosti je naplněn.
- **Záruku proti svévoli** a účinnou obranu proti nesprávnému postupu správce daně představují primárně řádné opravné prostředky, tedy odvolání popř. rozklad podle ustanovení § 109 a násl. daňového řádu. Povinností správce daně je přitom v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu uvést ve svém rozhodnutí poučení o tom, zda je možné proti danému rozhodnutí podat zejména odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává a zároveň upozornit na případné vyloučení odkladného účinku. Pokud by toto poučení bylo nesprávné, neúplné nebo by zcela chybělo, je to spojeno s důsledky *pro bono* daného daňového subjektu (srov. § 261 daňového řádu). Vedle řádných opravných prostředků lze využít i mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu, upravených v § 117 a násl. Kromě toho připouští daňový řád i jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) a podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Teprve tehdy, dojde-li k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu, může se daňový subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Riziko svévole je tak díky existenci opravných prostředků, ale i díky možnosti obrátit se na soud eliminováno v nejvyšší možné míře, což platí obecně pro všechny daňové předpisy. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava nemění možnost daňových subjektů využít opravných prostředků, a tím je zajištěna slučitelnost návrhu úpravy s tímto požadavkem Úmluvy.

Požadavek **legitimity** znamená, že je nezbytné zajistit, aby zásah, ke kterému má na základě právního předpisu dojít, sledoval legitimní cíle ve veřejném nebo obecném zájmu. Aby byl

požadavek legitimacy naplněn, je třeba tyto cíle specifikovat. Cíle návrhu zákona jsou podrobně popsány v této důvodové zprávě (viz zejména bod 2), přičemž z tohoto popisu vyplývá i jejich legitimní charakter.

Proporcionalita (přiměřenost) jako poslední požadavek se na poli čl. 1 Protokolu č. 1 váže k tomu, že jednotlivec nesmí být nucen nést nadměrné individuální břemeno, typicky takové, které ohrožuje samotnou jeho existenci v rovině majetkových poměrů (hrozba ukončení podnikání či úpadku u právnické nebo fyzické osoby), včetně zabezpečování obživy pro sebe a pro rodinu v případě fyzické osoby. Sazby daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, stejně jako výše případných pokut, by proto neměly být likvidační (viz *Mikrotechna, s. r. o., proti České republice, nebo ORION Břeclav, s. r. o., proti České republice*). To, zda navrhovaná právní úprava nepovede k tzv. škrticímu (rdousícímu) efektu, je přitom třeba posuzovat i ve vztahu k ústavnímu pořádku (viz bod 3). S ohledem na charakter navrhovaných opatření nelze ve vztahu k tomuto návrhu zákona hovořit o rdousícím účinku.

5.1.3 Zákaz diskriminace

Zákaz diskriminace vyjádřený v článku 14 Úmluvy směřuje proti takovému zacházení, kdy by s osobami, které jsou ve stejném nebo obdobném postavení, bylo zacházeno nerovně, nebo naopak, kdy by s osobami, které se nacházejí v odlišném postavení, bylo zacházeno stejně. Pokud by tento přístup neměl žádné opodstatnění, tedy pokud by nebyl opřen o žádný legitimní a objektivní důvod, byl by diskriminační. Z hlediska navrhované právní úpravy lze konstatovat, že návrh předpokládá zvýhodnění v některých případech (např. delší lhůta pro podání daňového tvrzení) těch daňových subjektů, které podávají elektronicky. Tento přístup je založen na jednodušším, rychlejším a méně nákladným zpracování elektronických podání. Obecně lze však konstatovat, že vzhledem k rozšíření možností realizace takovýchto podání platí, že mají všechny daňové subjekty možnost touto formou podání učinit. Návrh zákona tedy žádné neoprávněné nerovné zacházení s daňovými subjekty nezakládá.

5.1.4 Celkové zhodnocení navržené právní úpravy

V rámci celkového zhodnocení navržené právní úpravy v kontextu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava plně slučitelná s touto Úmluvou.

5.2 Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech ze dne 19. prosince 1966, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb. (dále jen „Pakt“), zakotvuje

- v článku 2 odst. 3 právo domáhat se ochrany před případným zásahem do práv garantovaných Paktem,
- v článku 3 zákaz diskriminace na základě pohlaví,
- v článku 14 a 15 právo na spravedlivý proces v trestních věcech,
- v článku 17 zákaz svévolných zásahů do soukromého života a
- v článku 26 zákaz diskriminace na základě dalších důvodů.

Tato práva mají zásadně stejný obsah jako obdobná práva zakotvená v Úmluvě, která byla posuzována výše. Výjimkou je zákaz diskriminace dle článku 26 Paktu. Zatímco zákaz diskriminace zakotvený v Úmluvě má povahu akcesorického práva (tedy se ho lze dovolat pouze spolu s porušením jiného práva), v případě Paktu má zákaz diskriminace povahu neakcesorickou, a tedy se jej lze dovolat přímo. Zhodnocení vztahu k zákazu diskriminace provedené v části 6.1.5. však nezáviselo na tom, zda má toto právo akcesorickou nebo

neakcesorickou povahu. Na základě tohoto zhodnocení tedy lze dovodit, že navržená právní úprava je v souladu s článkem 26 Paktu.

S odkazem na výše uvedenou argumentaci k Úmluvě tedy lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s Paktem.

5.3 Celkové zhodnocení slučitelnosti

Návrh zákona je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

6 Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy

V následujících subkapitolách je uveden předpokládaný hospodářský a finanční dopad u opatření nezanedbatelného finančního dopadu navrhovaných v dotčených zákonech, včetně dopadů na daňové subjekty a správce daně, jakožto hlavní adresáty navrhovaných změn právních úprav. Vzhledem k omezenému rozsahu navržených změn v zákoně o dani z přidané hodnoty, zákoně o Finanční správě České republiky, zákoně o Celní správě České republiky a v celním zákoně, které bezprostředně navazují na primární změny navrhované v rámci daňového řádu, jsou nezanedbatelné dopady navrhovaných změn uvedeny jako celek.

6.1 Dopady spojené s implementací právní úpravy

Jednorázové dopady

S ohledem na charakter navrhovaných změn bude jejich realizace spojena s dopady na správce daně ve formě nákladů na úpravu informačních systémů Finanční a Celní správy České republiky, a to v odhadované výši 231 500 000 Kč celkem u obou správců daně.

U Finanční správy České republiky bude částka 150 000 000 Kč v příštím roce hrazena z limitu kapitoly 312, programu 01213. V rámci střednědobého výhledu na rok 2021 a 2022 jsou předpokládány výdaje ve výši 50 000 000 Kč, které budou hrazeny ze stejné kapitoly. K předpokládané výši nákladů na úpravu informačních systémů je třeba poznamenat, že uvedená částka nezahrnuje případné změny v souvislosti s novou úpravou daňové informační schránky, která je i nadále v daňovém řádu upravena jako fakultativní nástroj, který mohou správci daně využívat v závislosti na svém technickém vybavení.

I u Celní správy České republiky budou náklady na vývoj aplikací v souvislosti s navrhovanými změnami v odhadované souhrnné výši 31 500 000 Kč vynakládány v roce 2020 v návaznosti na účinnost novely daňového řádu a ve střednědobém výhledu na rok 2021 a 2022. První z uvedené skupiny nákladů na úpravy informačních systémů jsou již zaneseny v rámci návrhu státního rozpočtu na rok 2020. Druhá skupina nákladů v rámci střednědobého výhledu je spojena zejména s vývojem aplikací v souvislosti s přípravou daňové informační schránky a bude rovněž uplatněna v rámci návrhu státního rozpočtu v roce 2021 a 2022. Předpokládané výdaje budou na straně Celní správy České republiky hrazeny z limitu kapitoly 312, programu 012V22.

Dlouhodobé dopady

Další pravidelné náklady na správu informačních systémů Finanční a Celní správy České republiky by byly vynakládány bez ohledu na navrhovanou právní úpravu,

protože příslušné úlohy pro správu daní v rámci těchto informačních systémů jsou již vytvořeny a z tohoto důvodu by pravidelná údržba systému probíhala i nezávisle na této navrhované právní úpravě.

Personální dopady

Ve vazbě na navrhované změny se nepředpokládá dopad na správce daně v takovém rozsahu, aby bylo nutné navyšovat počet pracovníků Finanční či Celní správy České republiky. Zefektivnění některých procesů může vést k určité úspoře personálních kapacit, které bude možné využít ke zvýšení kvality výstupů.

6.2 Dopady spojené s vybranou právní úpravou

Cíle, a tedy i dopady navrhovaných změn, jsou především kvalitativní – zvyšují efektivnost správy daní (jedná se zejména o snižování administrativní zátěže a zjednodušování procesů). Většina změn obsažených v návrhu zákona nemá hospodářský a finanční dopad. Případné dílčí finanční dopady budou mít v celkovém objemu zřejmě zanedbatelnou výši, a to jak z pohledu daňových subjektů, tak i z pohledu správce daně.

Úpravou, u které lze hospodářský a finanční dopad zejména očekávat, je (i) nové nastavení výše úroků hrazených jak daňovým subjektem, tak i správcem daně v důsledku provedené revize daňového sankčního systému (viz navrhovaná úprava v rámci části čtvrté daňového řádu), (ii) možnost vyplacení zálohy na daňový odpočet (viz návrh nového § 174a a § 174b daňového řádu).

Prvním opatřením, které má a i v budoucnu bude mít dopad na veřejné rozpočty, je navrhovaná úprava úroků, a to jak hrazených daňovým subjektem, tak i správcem daně. V důsledku schválení novely daňového řádu dojde k žádoucímu rozčlenění úroků na:

1. **reparační**, jimiž jsou *úrok z vratitelného přeplatku* (současný § 155 odst. 5, navrhovaný § 253a daňového řádu), *úrok z prodlení* (současný § 252 a § 253, navrhovaný § 252 daňového řádu) a *úrok z neoprávněného jednání správce daně – nově úrok z nesprávně stanovené daně* (§ 254 daňového řádu). Výše těchto úroků se navrhuje (shodně s úpravou úroku z prodlení podle občanského zákoníku) ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů (současné zvýšení činí 14 procentních bodů).
2. **kompenzační**, jimiž jsou *úrok z posečkané částky* (současný § 157, návrh § 253 daňového řádu) a *úrok z daňového odpočtu* (§ 254a daňového řádu). Výše kompenzačních úroků je odvozena od úroků reparačních, a to v poloviční výši (v současnosti činí zvýšení repo sazby 7 procentních bodů u úroku z posečkané částky a 2 procentní body u úroku z daňového odpočtu).

Jak z výše uvedeného textu vyplývá, dochází k systémovému snížení úroků, a to oboustranně, tzn. jak u úroků hrazených daňovým subjektem v případě jeho vzniku správcem daně, tak i úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu. Z hlediska hospodářských a finančních dopadů lze v obecné rovině předmětnou právní úpravu vnímat z pohledu daňového subjektu i správce daně jak pozitivně (potřeba finančních prostředků na úhradu případně vzniklých úroků bude nižší), tak i negativně (v případě vzniku úroku bude povinným subjektem hrazeno méně).

Z pohledu správce daně s ohledem na charakter navržené právní úpravy (snížení většiny reparačních úroků o 6 procentních bodů, snížení úroku z posečkané částky o 3 procentní body

a zvýšení úroku z daňového odpočtu o 2 procentní body²) je možné usoudit, že by mohlo dojít ke snížení příjmů (potažmo zvýšení výdajů) veřejných rozpočtů. Teoreticky by z pohledu veřejných rozpočtů mohlo v důsledku těchto změn dojít k poklesu příjmů cca o 720 mil. Kč a zvýšení výdajů o cca 15 mil. Kč. Zvýšení výdajů se vztahuje k úroku z daňového odpočtu, u něhož sice dochází k navýšení o 2 procentní body, ovšem v důsledku nově navrhovaného institutu zálohy na daňový odpočet dojde ke snížení okruhu situací, ve kterých bude tento kompenzační úrok vznikat, takže by předmětné zvýšení ve výsledku nemělo mít zásadnější dopad na státní rozpočet. Na straně druhé je ale navrhováno též snížení úroků hrazených správcem daně (opět snížení reparačních úroků o 6 procentních bodů), což by mělo eliminovat výdaje veřejných rozpočtů cca o 125 mil. Kč. V celkové bilanci tedy dojde ke vzniku záporného efektu na veřejné rozpočty ve výši pohybující se mezi 600 až 700 mil. Kč³. Vyčíslení odhadu daňového dopadu bylo provedeno prostým poměrem navrhované právní úpravy k úrokům, které vznikly v roce 2018 u dvou nejvýznamnějších správců daně, a to Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, jak vyplývá z údajů uvedených v tabulce č. 1 a v tabulce č. 2.

Přehled vzniklých reparačních úroků v roce 2018 v Kč

	orgány Finanční správy České republiky	orgány Celní správy České republiky	součet
úrok z vratitelného přeplatku	39 012 406	viz pozn.	39 012 406
úrok podle občanského zákoníku	neevidováno	neevidováno	-
úrok z prodlení	7 236 315 905	1 018 347 000 - viz pozn.	8 254 662 905
úrok z neoprávněného jednání správce daně	353 503 324	11 881 000 - viz pozn.	365 384 324

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

Pozn. Úrok z vratitelného přeplatku je obsažen v řádku úroku z neoprávněného jednání správce daně, přičemž jeho výše bude marginální. Výše úroku z neoprávněného jednání správce daně u Generálního ředitelství cel pramení z rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, které jsou následně rušeny správními soudy. Částka u úroku z prodlení u Generálního ředitelství cel zahrnuje i penále (materiálně úrok z prodlení) podle zvláštních zákonů spravovaných v rámci dělené správy.

Přehled vzniklých kompenzačních úroků v roce 2018 v Kč

	orgány Finanční správy České republiky	orgány Celní správy České republiky	součet
úrok z posečkané částky	8 550 219	951 000	9 501 219
úrok z daňového odpočtu	15 275 504	0	15 275 504

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

Z pohledu daňového subjektu dojde v důsledku navrhované právní úpravy ke snížení výše jím hrazených úroků (úrok z prodlení a úrok z posečkané částky) a současně k případnému snížení výše úroků hrazených správcem daně daňovému subjektu (úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně), resp. k jejich zvýšení (úrok z daňového

² V případě úroku z posečkané částky a úroku z daňového odpočtu se jedná o snížení, resp. zvýšení v rozsahu procentní části úroku bez zohlednění změny výše části úroku tvořené repo sazbou České národní banky. Toto platí též v dalších případech v materiálu, kdy jsou údaje o snížení, resp. zvýšení těchto úroků uvedeny.

³ V rámci provedených odhadů dopadů změny úroků byla vzata v potaz skutečnost, že cca 72 % nedoplatků evidovaných orgány Finanční a Celní správy České republiky je nedobytných, tj. reálný pokles příjmů z úroků z prodlení byl při zohlednění této skutečnosti příslušným způsobem korigován.

odpočtu).

Vedle oblasti úroků lze rovněž zmínit oblast pokut, v níž je možné poukázat na případný pozitivní dopad na daňové subjekty v důsledku zmírnění postihu nedodržení povinné elektronické formy podání formulářových podání na polovinu a omezení okruhu subjektů podávajících formulářová podání povinně elektronicky.

V těchto bodech záleží na aktivitě na straně daňových subjektů, takže případné dopady lze těžko odhadnout, natož kvantifikovat.

Druhým opatřením, které bude mít pravidelný dopad na veřejné rozpočty, je navrhovaná možnost dřívějšího vrácení části vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku nárokovaného daňového odpočtu. Cílem je nezadržovat celý daňový odpočet, ale pouze tu jeho část, o níž vznikly pochybnosti či nejasnosti, a proto je nutné ji podrobit kontrolnímu postupu, a to prostřednictvím využití institutu zálohy na daňový odpočet. Dopad to bude mít jednak ve formě snížení základny, z níž se počítá kompenzační úrok z daňového odpočtu, a jednak v podobě vlivu na *cash flow* na straně veřejných rozpočtů.

7 Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Navrhovaná úprava je v souladu s ochranou soukromí a osobních údajů. Po stránce procesní se výkon správy daní řídí daňovým řádem, tj. veškerá činnost správce daně je z formálního hlediska limitována zákonem a z materiálního hlediska je limitována základním cílem správy daní – tj. správným zjištěním a stanovením daní a zabezpečením jejich úhrady. K tomu, aby správce daně mohl daň správně zjistit a stanovit, musí mimo jiné získat nezbytné informace. Tyto informace mu umožňují provést nezbytné úkony, vést příslušná řízení a v důsledku nich daň zjistit a stanovit, eventuálně zabezpečit její úhradu. Předmětné informace jsou z povahy věci z velké míry současně osobními údaji. Podle ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu může správce daně zpracovávat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Rovněž lze uvést, že při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny striktně upravenou povinností mlčenlivosti, které podléhá každý, kdo se tyto informace dozví, a to pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč. Tyto informace nemohou být zpřístupněny veřejnosti, aniž by správce daně byl povinností mlčenlivosti zproštěn daňovým subjektem, kterého se týkají, anebo aniž by tak stanovil zákon. Při zpracování osobních údajů správcem daně se rovněž uplatní obecné záruky ochrany osobních údajů, které jsou již obsažené v daňovém řádu.

Navržené změny v rámci předkládaného návrhu zákona nezavádějí nové pravomoci správce daně, které by spočívaly ve zpracování osobních údajů nad rámec stávajícího stavu. Stejně tak nedochází k rozšiřování okruhu osobních údajů, které správci daně zpracovávají na základě již existujících pravomocí. V rámci získání a zpracování osobních údajů při správě daní budou i po realizaci navrhovaných změn využívány stávající (totožné) systémy zpracování osobních údajů, které jsou kompatibilní s právní úpravou ochrany osobních údajů. Pokud jde o nově předpokládaný systém daňových informačních schránek, také v tomto případě budou v rámci tohoto systému zpracovávány správcem daně osobní údaje, které má již dnes k dispozici na základě jiných ustanovení právních předpisů, resp. osobní údaje, v jejichž případě je již dnes dána správci daně pravomoc k jejich zpracovávání. Z pohledu daňového subjektu se v případě daňové informační schránky nadto jedná o fakultativní instrument, k jehož využití není daňový subjekt povinen. Navržená právní úprava nijak nenarušuje stávající legitimní zákonný rámec pro zpracování osobních údajů správcem daně. Jde o přiměřené a relevantní zpracování osobních údajů omezené na nezbytný rozsah ve vztahu

k účelu, pro který jsou zpracovávány.

Specifickým případem navržené změny ve vztahu ke zpracování osobních údajů je změna úpravy daňového identifikačního čísla v § 130 daňového řádu, které je v současnosti ve většině případů fyzických osob tvořeno s využitím rodného čísla jako obecného identifikátoru. V rámci předloženého návrhu zákona se navrhuje umožnit, aby na žádost daňového subjektu bylo pro účely tvorby daňového identifikačního čísla připuštěno namísto rodného čísla fyzické osoby využít tzv. vlastního identifikátoru správce daně, který je na rozdíl od rodného čísla koncipován jako bezvýznamový a současně není univerzálním identifikátorem, který by ztotožňoval danou osobu napříč celou sférou výkonu veřejné moci. Tímto způsobem bude garantováno vyloučení použití rodného čísla při správě daní každé osobě, která o to projeví zájem, čímž dojde k odstranění určitého dlouhodobého deficitu tvorby daňového identifikačního čísla z pohledu ochrany osobních údajů. Současně toto řešení umožní nadále používat rodná čísla v případech, kdy daňový subjekt neprojeví opačnou vůli, což odpovídá skutečnosti, že rodné číslo je nadále obecným identifikátorem fyzické osoby, který není specialitou správy daní, ale je používán napříč výkonem veřejné moci. Rovněž budou proporcionálním způsobem minimalizovány dopady do stávající praxe tvorby daňového identifikačního čísla v rámci správy daní, a to zejména finanční dopady v důsledku změny nastavení informačních systémů.

V jiných ohledech návrh zákona nezasahuje do ochrany soukromí či osobních údajů. Návrh zákona žádným jiným způsobem nemění dosavadní praxi v této oblasti. Návrh zákona není v rozporu s Úmluvou o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat (vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s.), ani se zákonem č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů. Návrh zákona není v rozporu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), které je použitelné od 25. května 2018.

8 Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Obecně lze k navrhované úpravě ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

8.1 Identifikace korupčních rizik

8.1.1 Přiměřenost

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působnosti jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo. Navržená právní úprava mění kompetence správních orgánů pouze způsobem, který zpřesňuje rozsah kompetencí stávajících, anebo zavádí kompetenci novou, a to pouze v rozsahu nezbytném pro úpravu vztahů, které mají být právní úpravou nově regulovány, přičemž míra diskrece je vzhledem k vymezení povinností minimální.

8.1.2 Standardnost

Z hlediska standardnosti lze uvést, že napříč novou úpravou dochází zejména k reformulaci textu v zájmu lepší přehlednosti, nového systematického uspořádání a komplexního řešení

dané problematiky. Vzhledem k jednomu z hlavních cílů navrhované úpravy – posílení elektronizace správy daní, zejména v podobě rozšíření elektronické formy podání včetně zavedení dvou nových způsobů autorizace podání – lze považovat navrhovanou změnu za nezbytnou. S ohledem k jedinečnosti zákona upravujícího správu daní lze zavedení zcela nového ryze daňového institutu „zálohy na daňový odpočet“ posoudit pouze z hlediska jeho odůvodnitelnosti. Nová kompetence umožní na jedné straně správci daně na základě zákonných podmínek dříve vyplatit jednotlivci nárokovaný odpočet, resp. jeho část v podobě zálohy. Na straně druhé stejně jako stávající úprava zamezuje neoprávněnému vylákávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů. Lze ji proto považovat za dostatečně odůvodnitelnou. Pokud jde o problematiku revize sankčního systému, resp. úpravy úroků v rámci správy daní, navržená komplexní změna usiluje mimo jiné o sjednocení dosud roztržštěných postupů v souvislosti s předepisování úroků a vyrozumívání daňových subjektů o nich, jakož i o sjednocení použité terminologie, systematiky a jednotlivých pravidel, která se k úrokům vztahují. Standardizace a zpřehlednění úpravy je proto jedním z cílů uvedené revize. Plošné snížení výše úroků jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně současně do určité míry snižuje korupční potenciál v rámci správy daní pomocí snížení ekonomické motivace k němu směřující.

8.1.3 Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě uvést, že k uložení i k vynucování splnění povinnosti při správě daní je věcně a místně příslušný správce daně. Správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

8.1.4 Odpovědnost

Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem. Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém řízení vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

8.1.5 Opravné prostředky

Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat zejména odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět:

námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu).

8.1.6 Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat zejména odvolání anebo v určitých případech užít mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorčí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustřeďované. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky podle dosavadního § 69 a násl. daňového řádu, přičemž právě rozšíření a poskytnutí nové kvality tomuto způsobu získávání informací je jedním z klíčových prvků nyní navrhovaného zákona.

8.1.7 Transparentnost

Z hlediska transparentnosti a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

8.2 Eliminace korupčních rizik

Navržená regulace byla v kapitole 8.1 analyzována z hlediska sedmi kritérií, pokud jde o identifikaci korupčních rizik. Byl prověřován potenciál korupčního rizika související nejen výhradně s agendou, která je předmětem navržené regulace (konkrétní klíčové změny), ale také širší rámec uvedené agendy (správa daní v širokém smyslu jako celek).

V rámci správy daní je podstatným faktorem i z hlediska korupčního rizika možnost ovlivnění výše stanovené daně. Tento faktor se projevuje i v rovině platební. Pokud jde o dopad navrhovaných změn, nelze jej identifikovat jako specifický ve srovnání s jinými změnami daňového práva, které jsou s ohledem na charakter této materie poměrně časté. V souvislosti s navrženými změnami se uplatní standardní rámec pro eliminaci korupčních rizik pro oblast správy daní v širokém smyslu. Opatření na eliminaci korupčních rizik lze různě klasifikovat. Rozlišovat lze např. preventivní a represivní opatření, opatření *ex ante* a *ex post*, opatření v rovině právních předpisů (legislativní), nebo v rovině správní praxe (nelegislativní).

V souvislosti s návrhem zákona nejsou zaváděny nové represivní nástroje zaměřené na eliminaci korupčních rizik. Vedle obecného trestněprávního protikorupčního rámce lze blíže připomenout zejména aspekty protikorupčního rámce spojené se státní službou. Mezi

účinnými opatřeními daňového práva lze jmenovat např. uplatnění zásady neveřejnosti. Další represivní sankce jsou stanoveny trestním zákoníkem v případě, že jednání konkrétní úřední osoby nebo skupiny úředních osob naplní podstatu trestného činu, například trestný čin přijetí úplatku.

Za další opatření k eliminaci korupčních rizik lze považovat odpovídající organizační zajištění výkonu příslušné agendy. V souvislosti se správou daní v širokém smyslu se hovoří o tzv. pravidlu čtyř nebo šesti očí. Podle něj by mělo být zajištěno, aby určitý postup úřední osoby byl kontrolován nebo dohlížen jednou nebo dvěma jinými osobami. Takový přístup je v kontextu České republiky běžným standardem, který není potřeba upravovat na úrovni právních předpisů. Existují jistě i další organizační a technická opatření na úrovni veřejné správy, avšak ta nejsou specifická pro tuto agendu.

9 Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu.

10 Způsob projednání návrhu zákona

Navrhuje se, aby Poslanecká sněmovna vyslovila souhlas s návrhem již v prvním čtení podle § 90 odst. 2 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů. Návrh zákona je opětovně předkládán poté, co „Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony“ (sněmovní tisk č. 580) nebyl po vrácení Senátem přijat Poslaneckou sněmovnou ve dnech 21. a 22. dubna 2020. V případě nyní předkládaného návrhu zákona se jedná o do značné míry totožný návrh pouze s dílčími korekcemi.

II. Zvláštní část

K části první – Změna daňového řádu

K čl. I

K bodům 1 a 2 (§ 1 odst. 3 a 4)

Navrhuje se legislativně technická úprava, jejímž cílem je nahrazení legislativních zkratk „řádné daňové tvrzení“ a „dodatečné daňové tvrzení“ zákonným vymezením (definicí) těchto pojmů. Současně s tím dochází i k vymezení pojmu „daňové tvrzení“ jakožto pojmu nadřazeného. Výhodou této změny je nejen úspora a vyšší přehlednost dalších pasáží textu daňového řádu (viz jednotlivá ustanovení, kde se tyto pojmy používají), ale též možnost využít těchto pojmů v jiných zákonech bez toho, aby je bylo nutné znovu vymezovat či zavádět legislativní zkratkou.

K bodu 3 (§ 31 odst. 1)

Navrhuje se úprava textu ve prospěch jeho zobecnění. V současné době je institut odborného konzultanta explicitně umožněn pouze pro daňový subjekt a jeho zástupce. Pojem osoba zúčastněná na správě daní v souladu s legislativní zkratkou zavedenou v § 5 odst. 3 daňového řádu zahrnuje jak daňový subjekt, tak třetí osoby (mezi něž je třeba řadit i zástupce). Důvodem pro rozšíření stávajícího textu je potřeba explicitního řešení pro situace, kdy vyvstane potřeba přítomnosti odborného konzultanta (zejména jako realizace práva na právní pomoc vyvěrající z ústavního pořádku) u osob typu svědek či osoba podávající vysvětlení. Tyto osoby jsou z hlediska své procesní role nezastupitelné, což však neznamená, že by jim měla být odepřena právní či psychologická pomoc v podobě možnosti přizvat si s sebou na jednání osobu, se kterou je možné konzultovat například případné právní důsledky pronesených výroků. Navržená změna by měla vyřešit deficit stávající právní úpravy, která nedává jednoznačnou odpověď na otázku, jakým způsobem je možné realizovat obecné právo na právní pomoc u tohoto typu třetích osob.

Navržená změna nemění charakter role odborného konzultanta. Nadále tedy platí, že jde o fyzickou osobu, která má právo zúčastnit se spolu s osobou, která si ji přibrala k jednání, tohoto jednání. Odborný konzultant nemá oprávnění zastupovat tuto osobu, ani jejím jménem činit úkony. Jeho procesní právo je tak omezeno na účast (v tomto rozsahu je prolomena povinnost mlčenlivosti správce daně) a na konzultaci s osobou, která jej přizvala (poskytování rad, varování, psychická podpora apod.). Případná nepřítomnost odborného konzultanta nezpůsobuje neproveditelnost daného jednání. Není odpovědností správce daně, nýbrž osoby zúčastněné na správě daní, aby si přítomnost odborného konzultanta na daném jednání zajistila. U odborného konzultanta se jakkoli nezkoumá jeho odbornost, a může jím tak být prakticky kterákoli svéprávná fyzická osoba. Odborný konzultant má povinnost vyvarovat se jednání, které by mařilo či narušovalo jednání. Samotný počet odborných konzultantů, které lze na jednání přibrat, není zákonem přímo omezen, takže bude záviset na okolnostech jednotlivého případu. Obecným mantinelem je v tomto ohledu kritérium řádného průběhu jednání. Je tedy na správci daně, aby případně korigoval, jaký počet osob v jednací místnosti je únosný a jaký způsob jejich vzájemné komunikace bude možné považovat za přijatelný z hlediska posouzení toho, zda se nejedná o maření jednání.

K bodu 4 (§ 34 odst. 2)

V případě tzv. kvalifikovaných podání má správce daně obsah i autorizaci podání k dispozici současně a může proto konat v souladu s dispozicí v podání obsaženou. Existuje však

speciální situace, kdy k autorizaci podání dochází až se zpožděním, přičemž na samotný okamžik podání tato konstrukce nemá vliv. Jde o použití režimu upraveného v § 71 odst. 3 daňového řádu, kdy podatel učiní podání elektronicky, avšak nedisponuje kvalifikovaným prostředkem k jeho autorizaci, a proto v souladu se zákonem provede potvrzení obsahu podání ve lhůtě pěti dnů. Toto potvrzení pak zpravidla činí písemným podáním, které zanesou na úřad, anebo využije provozovatele poštovních služeb. Zmíněnou pětidenní lhůtu má v souladu s § 35 daňového řádu zachovánu tím, že předá zásilku obsahující podání provozovateli poštovních služeb. Podání vyžadující dodatečné potvrzení je v praxi poměrně hojně využíváno zejména v podobě tzv. e-tiskopisu (funkcionality nabízené orgány Finanční správy České republiky).

Správce daně tak kompletním podáním, kterým se může řídit, disponuje až zhruba s týdenním zpožděním. Jeví se proto nelogické, aby doba, která je určena jako benefit pro podatele, který nedisponuje možností autorizovat elektronické podání přímo v rámci jeho odeslání, zkracovala dobu, kterou má správce daně na vydání rozhodnutí či učinění jiného úkonu (např. vrácení vratitelného přeplatku). Tato lhůta by se neměla lišit podle toho, jakou formu podání (a jeho autorizace) podatel zvolí. Navrhuje se proto odvodit počátek lhůty pro správce daně až od okamžiku, kdy skutečně disponuje kompletním podáním. Tímto okamžikem je moment, kdy se potvrzení podání (zpravidla listina) dostane do sféry správce daně (je mu předána poštovní zásilka či dojde k podání listiny přímo na úřadě).

Navržená změna nevylučuje, aby konkrétní daňové zákony obsahovaly speciální úpravu, která jako *lex specialis* bude mít aplikační přednost. Příkladem může být § 38zf zákona o daních z příjmů, podle něhož pokud poplatník podá daňové přiznání současně s žádostí o vrácení vratitelného přeplatku před uplynutím lhůty stanovené pro podání daňového přiznání, hledí se na žádost jako na podanou v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, což zprostředkovaně určuje odlišný rozhodný den pro počátek běhu lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku.

K bodu 5 (§ 36 odst. 7)

V návaznosti na jednoznačné vymezení okamžiku podání, které je navrhováno v § 73 odst. 1 daňového řádu, kde se stanoví, že „*podání je učiněno dnem, kdy tomuto správci daně došlo*“, se navrhuje upravit rozhodný okamžik pro posouzení včasnosti žádosti o prodloužení lhůty a následně též pro určení délky prodloužení, ke kterému dochází *ex lege* podle odstavce 2 a 3. Neuplatní se tedy obecné pravidlo zakotvené v § 73 odst. 1, podle něhož je podání učiněno okamžikem, kdy se dostane do sféry správce daně, ale postačí okamžik, kdy podání opustilo sféru podatele (tj. např. jeho předání poštovní přepravě či odeslání datové správy), pakliže je adresováno věcně a místně příslušnému správci daně. Legislativní vyjádření tohoto pravidla je dáno odkazem na režim podle § 35 odst. 1 upravující podmínky pro zachování lhůty. Důvodem pro tuto odchylku je příznivější a předvídatelnější režim pro podatele žádosti o prodloužení lhůty.

K bodu 6 (§ 37 odst. 4 písm. c))

Úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu).

K bodu 7 (§ 53 odst. 1 písm. l) a m))

K písmenu l)

Navrhuje se doplnit do výčtu zákonných průlomů do povinnosti mlčenlivosti úředních osob správce daně nové písmeno l), které tuto mlčenlivost prolamuje v souvislosti s prokazováním tzv. bezdlužnosti daňového subjektu, tj. obecně stavu, kdy daňový subjekt nemá u správce daně evidován nedoplatek. Požadavek absence nedoplateků je v řadě případů formulován

zvláštními zákony jako podmínka vydání povolení, provedení registrace či jiného úkonu, který opravňuje daňový subjekt k výkonu určité činnosti či mu umožňuje získání určitého statusu.

Prokázání absence nedoplatků u správce daně není z povahy věci možné bez využití údajů krytých daňovou mlčenlivostí, přičemž tyto údaje se z principu musí dozvědět orgán veřejné moci, který o přiznání uvedeného oprávnění nebo statusu rozhoduje. Daňová mlčenlivost je primárně reflexí zásady neveřejnosti správy daní, jejímž účelem je garantovat daňovým subjektům, popř. jiným osobám, že údaje o jejich poměrech, které byly úředními osobami či osobami zúčastněnými na správě daní získány v rámci výkonu správy daní, nebudou použity k jinému účelu bez jednoznačného a proporcionálního zákonného mandátu tak učinit. V obecné rovině tedy daňová mlčenlivost poskytuje ochranu předmětných údajů i před ostatními orgány veřejné moci, a to navzdory obecným principům ohledně spolupráce a výměny informací v rámci veřejné správy. Obecná pravomoc jakéhokoliv orgánu požadovat po jiných orgánech poskytnutí údajů potřebných pro výkon jeho působnosti proto nedopadá na správce daně, ale daňová mlčenlivost musí být ve vztahu ke konkrétnímu orgánu veřejné moci vždy zvlášť prolomena.

Zákon v současné době neupravuje přímý průlom do daňové mlčenlivosti v souvislosti s prokazováním bezdlužnosti, ale staví na tom, že toto prokázání je v zájmu daňového subjektu, který usiluje o získání uvedeného oprávnění nebo statusu. Účelem daňové mlčenlivosti je současně ochrana údajů o daňovém subjektu, tj. daňový subjekt je oprávněn tyto údaje sám sdělovat dle svého vlastního uvážení podle § 52 odst. 1 daňového řádu. Daňový subjekt je tedy oprávněn absenci nedoplatků příslušnému orgánu buď sám doložit, anebo ve vztahu k tomuto doložení zprostit správce daně mlčenlivosti podle § 52 odst. 2 daňového řádu. Samotným nástrojem, jehož prostřednictvím daňový subjekt v současnosti může získat relevantní informace o neexistenci nedoplatků u správce daně, jimiž tuto absenci následně prokáže, je jednak potvrzení o skutečnostech obsažených ve spise (resp. v evidenci daní) podle § 67 odst. 3 daňového řádu, a jednak potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 daňového řádu.

V praxi jsou nicméně požadavky bezdlužnosti a postupy jejich prokazování zvláštními zákony formulovány různě. Požadavek absence nedoplatků tak může být např. omezen na nedoplatky evidované u konkrétního správce daně (typicky u orgánů Finanční a Celní správy České republiky), omezen výší nedoplatků či omezen na nedoplatky, v jejichž případě nedošlo k posečkání s jejich úhradou nebo k rozložení jejich úhrady na splátky. Pokud jde o postup prokazování absence nedoplatků, je zejména volena varianta, kdy je daňový subjekt povinen tuto absenci prokázat dodáním výše uvedeného potvrzení správce daně, anebo varianta, kdy je spolu s příslušným podáním orgánu veřejné moci povinen pro účely prokázání bezdlužnosti zprostit správce daně mlčenlivosti vůči uvedenému orgánu. Konečně je podmínka bezdlužnosti někdy formulována jako jednorázová (tj. zkoumá se pouze při vydání oprávnění či přiznání statusu), anebo jako trvalá (tj. zkoumá se i dále po dobu trvání oprávnění či statusu s důsledkem jejich zrušení či odebrání v případě, že podmínka přestane být splňována).

Stávající postupy prokazování bezdlužnosti lze nicméně chápat jako nadměrně zvyšující administrativní zátěž daňových subjektů, a to i s ohledem na obecný princip výkonu veřejné moci, podle něhož by údaje, které mají být sdíleny mezi orgány veřejné moci (v tomto případě na základě vůle daňového subjektu, který usiluje o získání určitého oprávnění či statusu), měly být sdělovány pouze jednou, resp. jejich transfer mezi dotčenými orgány by měl probíhat aktivním způsobem bez kladení zbytečných požadavků na jednotlivce. Ačkoliv právní úprava prokazování bezdlužnosti v jednotlivých zákonech je v současnosti roztržštěná, platí, že společným jmenovatelem je nutnost vypořádat se s fenoménem daňové mlčenlivosti, který v současnosti vede k nutnosti aktivního zapojení daňového subjektu, který fakticky plní

roli prostředníka mezi orgány veřejné moci, které by jinak byly technicky schopny si údaje o absenci nedoplatků vyměňovat mezi sebou. Z pohledu daňového subjektu by tak v ideálním případě měl stačit pouze projev vůle směřující k získání konkrétního oprávnění či statusu, se kterým zákon spojuje podmínku bezdlužnosti u správce daně.

Navrhuje se proto překážku daňové mlčenlivosti v této věci odstranit a ponechat sdělování údajů o absenci nedoplatků vzájemné výměně informací mezi orgány veřejné moci, která by byla aktivována uvedeným projevem vůle daňového subjektu. Z pohledu ochrany informací o daňovém subjektu, které jsou kryty daňovou mlčenlivostí, tak nedochází ani ke zhoršení oproti stávajícímu stavu, ani k narušení koncepce daňové mlčenlivosti sloužící právě ochraně informací o daňovém subjektu, neboť navržené prolomení mlčenlivosti je striktně vázáno právě na prvotní iniciativu daňového subjektu. Pokud zvláštní zákony stanoví další specifické administrativní požadavky na prokazování absence nedoplatků u správce daně, je jejich případná modifikace věcí těchto jednotlivých právních úprav, které by měly klást důraz na co největší preferenci získávání údajů cestou spolupráce orgánů veřejné moci namísto zatěžování jednotlivých osob. Bez ohledu na to, do jaké míry budou zvláštní úpravy prokazování bezdlužnosti případně modifikovány, platí, že nově nebude moci být existence specifických požadavků na prokazování bezdlužnosti opírána o nutnost reflektovat institut daňové mlčenlivosti.

Pokud jde o konkrétní způsob předávání údajů, v jejichž případě je dán průlom do daňové mlčenlivosti, podle § 54 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně může poskytovat tyto informace postupem sjednaným v písemné dohodě uzavřené mezi správcem daně, který informace shromažďuje, a příslušným orgánem veřejné moci (např. automatizované způsobem umožňujícím dálkový přístup).

Konečně platí, že navržené prolomení daňové mlčenlivosti se týká pouze výměny údajů mezi orgány veřejné moci, nikoliv již případů, kdy daňový subjekt prokazuje bezdlužnost na základě požadavku subjektu soukromého práva (např. banky či obchodního partnera). V těchto případech zůstane zachován stávající stav.

K písmenu m)

Navrhuje se rozšířit okruh případů, kdy může dojít k prolomení povinnosti mlčenlivosti správce daně, o nové ustanovení umožňující tuto mlčenlivost prolomit pro účely obhajoby zájmů České republiky v řízeních podle mezinárodních smluv, ve kterých za Českou republiku jedná Ministerstvo financí (jedná se zejména o arbitrážní řízení vedená na základě mezinárodních dohod o ochraně investic). V těchto řízeních může v praxi dojít k situaci, kdy se otázky správy daní stanou tématem projednávání, ať již se daňových otázek týká přímo meritum projednávané věci, anebo jsou tyto otázky součástí argumentace některé ze stran. Konkrétně se jedná např. o situace, kdy jedna strana ve sporu tvrdí, že postupem orgánů České republiky, typicky orgánů Finanční správy České republiky, jí měla být způsobena škoda ve smyslu předmětné mezinárodní smlouvy.

Daňový řád v současnosti upravuje obecné průlomy do daňové mlčenlivosti pro účely soudních řízení, ve kterých jsou řešeny daňové otázky (viz § 53 odst. 1 písm. c) body 1 a 2), avšak pro případ, že jsou otázky správy daní projednávány v mezinárodních arbitrážních řízeních, podobný průlom absentuje, ačkoliv se do značné míry jedná o obdobnou logiku, jako v případě soudu. Navrhovaný průlom do povinnosti mlčenlivosti současně splňuje test nezbytnosti a účelnosti, neboť jeho smyslem je vyvážení důkazně nerovného postavení stran v tomto typu řízení, v nichž se navíc výše žalované částky mnohdy pohybuje i v jednotkách miliard korun. Přístup k informacím v dispozici správce daně je proto nezbytný pro řádnou obhajobu České republiky a ochranu veřejných financí.

Pokud jde o konkrétní formulaci navrženého ustanovení, je průlom do daňové mlčenlivosti

limitován rozsahem, v jakém je nebo má být v rámci daného řízení projednávána problematika správy daní v konkrétním případě. Není při tom rozhodné, zda se bude jednat přímo o meritum dané kauzy, anebo zda bude otázkami správy daní argumentováno některou ze stran, popř. budou údaje o výkonu správy daní sloužit jako důkaz v daném řízení. Naopak uvedený průlom nepokrývá poskytnutí údajů pro řízení, které nemá ke správě daní žádný vztah (správa daní v něm není žádným způsobem projednávána), avšak správce daně disponuje údaji, které by shodou okolností mohly být v daném řízení samy o sobě využitelné i bez jejich kontextu ke správě daní.

K bodu 8 (§ 57 odst. 1 písm. d))

Navrhuje se zpřesnění, které reaguje na obecnou terminologii evropské i národní úpravy ochrany osobních údajů, a to v podobném duchu, jako již bylo reagováno v některých dalších ustanoveních daňového řádu, zejména v obecné úpravě základních zásad správy daní v § 9 odst. 3. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), (dále jen „Nařízení GDPR“) ve svém čl. 4 bod 2 definuje zpracování osobních údajů jako jakoukoliv operaci nebo soubor operací s osobními údaji nebo soubory osobních údajů, která je prováděna pomocí či bez pomoci automatizovaných postupů, jako je shromáždění, zaznamenání, uspořádání, strukturování, uložení, přizpůsobení nebo pozměnění, vyhledání, nahlédnutí, použití, zpřístupnění přenosem, šíření nebo jakékoliv jiné zpřístupnění, seřazení či zkombinování, omezení, výmaz nebo zničení. Tato definice zpracování osobních údajů je přímo použitelnou normou v rámci českého právního řádu, který z ní rovněž vyšel při adaptačních úpravách českého právního řádu na Nařízení GDPR. Předmětná definice považuje stávající „shromažďování“ osobních údajů pouze za jednu z forem zpracování osobních údajů, přičemž toto „zpracování“ nově shrnuje všechny formy aktivní i pasivní dispozice osobními údaji a představuje tak zastřešující pojem, uvnitř něhož bez dalšího není žádoucí mezi jednotlivými formami zpracování odlišovat z hlediska právního režimu.

Pokud jde o skutečnost, že Nařízení GDPR dopadá pouze na údaje, které mají charakter osobních údajů, zatímco řada norem českého právního řádu (včetně předmětného § 57 odst. 1 daňového řádu) nerozlišují mezi osobními údaji a jinými údaji, lze mít za to, že v zájmu jednoty a bezrozpornosti právního řádu je třeba terminologii Nařízení GDPR obecně aplikovat i na jiné údaje než osobní tam, kde se jedná o jejich společnou úpravu. Právě jednotná aplikace pojmu „zpracování“ údajů je v tomto ohledu typickým příkladem.

Ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu upravující okruh údajů, které má správce daně pravomoc získávat na výzvu od orgánů veřejné moci a osob pro účely výkonu správy daní, má již v současnosti obecný charakter a již dnes materiálně odkazuje ke zpracování osobních údajů jako dispozici v širokém smyslu (jejíž podmínkou je z povahy věci shromažďování údajů jako vstupní krok). Vzhledem k tomu je třeba pojem „shromažďování“ v tomto ustanovení nahradit aktuálním zastřešujícím pojmem „zpracování“. Současně bude touto cestou posílena právní jistota ohledně okruhu údajů, na které může správce daně cílit při vydání výzvy podle uvedeného ustanovení. Limitem by zde z principu neměla být forma dispozice s danými údaji, ale na jedné straně jejich potřebnost pro správu daní a na druhé straně respekt k základním zásadám správy daní jako je zásada přiměřenosti či hospodárnosti.

Obecně platí, že každý správce daně má za úkol soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony pro to, aby tyto povinnosti byly řádně plněny (zásada oficiality obsažená v § 9 odst. 2 daňového řádu). Za tím účelem provádí průběžnou vyhledávací a kontrolní činnost. Její zacílení z povahy věci nemůže být komplexní. Není totiž v lidských silách zkontrolovat plnění každé daňové povinnosti. Správce daně se tak zaměřuje na ty případy, kde existuje určité podezření

či podněty od dotčených osob, že dochází k porušování daňových předpisů, anebo které jsou například výsledkem širší analýzy rizik. Správce daně v rámci své vyhledávací činnosti nejprve čerpá informace z vlastních zdrojů a aktivit jako jsou např. údaje z daňových přiznání a hlášení, veřejně dostupné informace, místní šetření, data vykázaná z evidence tržeb či údaje z rejstříků a evidencí, do kterých má přístup. Na základě nich vytipuje daňové subjekty, u kterých je podezření na neplnění daňových povinností tak, aby další fázi vyhledávací činnosti mohl adresně zacílit. V této fázi využívá komunikaci s jinými subjekty, kterými mohou být orgány veřejné moci, instituce typu banky, ale též konkrétní fyzické či právnické osoby (a to i tehdy, pokud, pro ně tato komunikace představuje určitou časovou i administrativní zátěž). Samotná komunikace se zmíněnými subjekty, které zákon označuje jako „třetí osoby“, by měla respektovat zásadu proporcionality (srov. § 5 odst. 3 daňového řádu). Správce daně proto nemůže informace po těchto subjektech požadovat bez zmíněné prvotní fáze vyhledávací činnosti jako pomyslný „kobercový nálet“ sloužící k plošnému sběru informací. Měl by vycházet z konkrétních výsledků dosavadní vyhledávací činnosti, které množinu dotčených třetích osob zúží na nezbytné minimum. Neznamená to ovšem, že takto smí být kontaktován pouze ten, kdo danou informací skutečně disponuje, neboť tato skutečnost může být právě až tímto kontaktováním postavena najisto.

Při volbě způsobu, který správce daně při komunikaci s třetími osobami zvolí, má na výběr zejména ze dvou možností. Prvním je institut výzvy k poskytnutí informací podle § 57 a násl. daňového řádu, který představuje písemný způsob komunikace. Jeho využití je typické pro komunikaci s orgány veřejné moci, ale využití často nalezne i v případě fyzických a právnických osob. Oslovená třetí osoba má povinnost reagovat ve stanovené lhůtě a správce daně by měl podle zákona případnou nesoučinnost vynucovat přiměřenou pořádkovou pokutou podle § 247 odst. 2 daňového řádu podle míry společenské škodlivosti takového jednání. Pokud třetí osoba poptávanou informací nedisponuje (včetně například situace, kdy si fyzická osoba s odstupem času danou skutečnost nevybavuje), postačí reakce v tomto duchu. Tam, kde lze předpokládat pravidelné poskytování informací, lze po vzájemné dohodě informace poskytovat nikoli *ad hoc*, ale na základě dohodnutého způsobu výměny dat umožňující využití automatizace (srov. § 58 odst. 2 daňového řádu).

Druhým způsobem je institut podání vysvětlení podle § 79 daňového řádu, který lze charakterizovat jako „předběžnou svědeckou výpověď“, která má zpravidla ústní podobu. Má-li být v další fázi využit jako důkazní prostředek, je nutné jej zopakovat v rámci oficiální svědecké výpovědi podle § 96 daňového řádu. Osoba podávající vysvětlení i svědeckou výpověď je podle zákona (až na zákonem stanovené výjimky) povinna pravdivě vypovídat, jinak se vystavuje riziku sankce za nepravdivou či neúplnou výpověď. Součinnost při podávání vysvětlení si lze vynucovat prostřednictvím pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu, popřípadě může správce daně nechat danou osobu předvést podle § 100 odst. 2 daňového řádu.

Pro oba instituty je pak společné, že správce daně musí danou třetí osobu poučit o následcích spojených s povinností vypovídat, resp. reagovat na výzvu, jakož i o povinnosti zachovávat mlčenlivost o tom, co se tímto způsobem daná třetí osoba dozví o poměrech daňového subjektu, a sankci hrozící za porušení dané povinnosti.

V aplikační praxi je zpravidla za méně zatěžující nástroj považována výzva k poskytnutí informací, než podání vysvětlení a následná svědecká výpověď. Výzvou oslovená osoba má čas si svou odpověď řádně promyslet a bez nutnosti návštěvy úřadu je pro ni komunikace časově méně náročná. Hrozba sankcí je u obou institutů obdobná s tím, že u podání vysvětlení a na ní navazující svědecké výpovědi je navíc sankce za nepravdivou či neúplnou výpověď. Uvedený postup při volbě vhodného procesního nástroje s ohledem na časovou a administrativní zátěž respektuje zásadu proporcionality zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového

řádu, podle níž správce daně používá při vyžadování plnění povinností osob zúčastněných na správě daní jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Samostatnou možností kontaktu třetí osoby je pak samozřejmě bezprostřední využití svědecké výpovědi, pokud je to vzhledem k očekávanému výsledku účelné a přiměřené (předchozí podání vysvětlení není formální podmínkou svědecké výpovědi). Pro úplnost lze zmínit i nástroj v podobě místního šetření.

K bodu 9 (§ 61 odst. 2)

V reakci na zavedení institutu oznámení, který je nově využit v rámci daňové kontroly, se navrhuje rozšířit pravidlo týkající se zjednodušené formy rozhodnutí vyhlášených při jednání i na tento zvláštní typ rozhodnutí. Oznámení vyhlášená při jednání (což při daňové kontrole bude častý případ) tak nebudou muset obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem a budou moci být součástí protokolu.

K bodu 10 (§ 65 odst. 2)

S ohledem na změny v institutu daňové kontroly je potřeba přizpůsobit i ustanovení týkající se okamžiku, od něhož je nutné daňovému subjektu zpřístupnit důkazní prostředky provedené v rámci daňové kontroly. Tímto okamžikem je sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění, což je okamžik, kdy z pohledu správce daně lze dosud provedené dokazování považovat za dostatečné pro to, aby mohla být daňová kontrola uzavřena. Daňový subjekt pak má možnost se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřit tím, že vznese své výhrady nebo uplatní návrhy na provedení dalších důkazních prostředků. K výkonu tohoto práva je pak logicky zapotřebí, aby mu byly zpřístupněny veškeré použité důkazní prostředky, tj. i ty, které dosud byly součástí vyhledávací části spisu. Z pohledu práv daňového subjektu navržená textace představuje pozitivní posun, neboť okamžik zpřístupnění písemností zakládaných do vyhledávací části spisu již není navázán na projednání zprávy o daňové kontrole, která představuje až závěrečnou část procesu ukončení daňové kontroly (bliže k tomu viz navržené § 88 a § 88a daňového řádu).

K bodu 11 (§ 69 až § 69b)

K § 69

V návaznosti na teze představené v rámci obecné části důvodové zprávy se navrhuje rozšířit funkcionalitu stávající daňové informační schránky tak aby pokryla všechny služby, které je možné nabídnout uživateli (fyzické osobě), která se na vstupu autentizuje tak, aby bylo možné dojít k její jednoznačné identifikaci. Daňová informační schránka bude moci být využita pro následující činnosti:

- **získávání informací** – možnost prostřednictvím dálkového přístupu (internetu) získávat vybrané informace shromažďované ve spisu a na osobním daňovém účtu daňového subjektu, jakož i užitečné notifikace využitelné pro snazší uplatňování jeho práv a plnění jeho povinností,
- **předvyplněné podávání** – možnost činit elektronické podání s využitím vybraných individualizovaných údajů, které správce daně o daňovém subjektu zpracovává.

K odstavci 1 – Daňová informační schránka je nadále ponechána jako fakultativní nástroj, který mohou správci daně využívat v závislosti na svém technickém vybavení. Její využití se předpokládá zejména u nejvýznamnějších soustav správců daně – u Finanční správy České republiky a u Celní správy České republiky. Jejím účelem je umožnit daňovému subjektu prostřednictvím dálkového přístupu (internetu) bezplatný přístup ke službám, které nabízí. Daňová informační schránka může být společná i pro více správců daně. Předpokládá se tedy

zpravidla centralizované technické řešení na úrovni příslušných generálních ředitelství (Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel), které za tím účelem může využít vlastní hardware, anebo smluvně zajistit provoz na zabezpečeném hardware jiného subjektu.

K odstavci 2 – Daňové informační schránka bude mít vedle současných funkcí, které budou dále rozšířeny, i některé zbrusu nové.

K písmeni a) – Z pohledu aktivity daňového subjektu lze daňovou informační schránku tak jako dosud využít pro získání informací shromažďovaných ve spisu a na osobním daňovém účtu tohoto daňového subjektu. Nadále platí, že rozsah takto poskytovaných informací a jejich aktuálnost je závislá na technických možnostech správce daně a na tom, zda příslušné dokumenty jsou zpracovávány v elektronické podobě. Nejde tedy o plnohodnotné nahlížení do spisu, nýbrž pouze o informativní možnost seznámit se s daty, které příslušný správce daně v elektronické podobě shromažďuje. V tomto ohledu lze navržené (stejně tak i stávající) ustanovení považovat za speciální vůči § 9 odst. 4 zákona č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy, ve znění pozdějších předpisů, který v obecné rovině přiznává držitelům elektronické identifikace nárok na výstupy z informačního systému veřejné správy – konkrétně má osoba právo na „výstup z informačního systému veřejné správy, který je neveřejnou evidencí, rejstříkem nebo seznamem, který se jí přímo týká“. Na straně druhé lze s ohledem na postupující elektronizaci správy daní předpokládat, že rozsah písemností v elektronické podobě, které budou způsobilé pro soustředění v daňové informační schránce, a tedy i poskytující možnost daňovému subjektu se s nimi touto cestou seznamovat, velmi významně narůstá a v budoucnu dále narůstat bude. Z pohledu uživatele tedy lze předpokládat dostatečný komfort ve vztahu k rozsahu dostupných písemností. Poukázat je třeba též na skutečnost, že podle § 64 odst. 5 daňového řádu platí, že jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemností ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou. Soupis písemností je zpracováván správcem daně, přičemž zde není dána překážka jeho elektronické formy, a tedy i jeho umístění v daňové informační schránce. I v případě, že určitá písemnost nebude moci být v daňové informační schránce přímo obsažena, prostřednictvím soupisu písemností je jejímu uživateli indikována existence této písemnosti s možností se s ní v případě potřeby seznámit prostřednictvím „klasického“ nahlížení do spisu.

K písmeni b) – Nově se výslovně stanoví možnost poskytovat daňovému subjektu užitečné informace a rady formou notifikací, které jej upozorní na skutečnosti důležité pro uplatnění jeho práv a řádné plnění jeho povinností. Lze předpokládat, že tato služba bude mít s postupujícím časem a technickou vybaveností, jakož i s ohledem na silnější provázanost systémů veřejné správy, vzestupný charakter. Návrh za tím účelem používá sousloví „vybrané informace“, aby bylo zřejmé, že nepůjde o veškeré myslitelné informace týkající se práv a povinností daňového subjektu. Může jít o data individualizovaná, ale též o informace s obecnou platností.

K písmeni c) – Novou aktivitou, kterou bude možné podle navrženého ustanovení ze strany daňového subjektu využít, je možnost činit prostřednictvím daňové informační schránky podání. Výhodou proti běžnému elektronickému podání je, že předchozí přihlášení do autentizované zóny portálu a následný přístup do daňové informační schránky umožní daňovému subjektu, popřípadě jím určené osobě (pověřenci), aby při vyplňování podání využil vybraných informací, které o něm správce daně zpracovává. Díky tomu dojde k výraznému usnadnění vyplňování identifikačních údajů, anebo údajů vycházejících z předchozích podání, popřípadě z výsledku dřívějších aktivit. Využití tak tato možnost nalezne např. při změně poslední známé daně, při aktualizaci registračních údajů či při opravách předchozího daňového tvrzení. Okruh vybraných informací nebude z povahy

věci pevně stanoven a lze očekávat jeho postupné navyšování s ohledem na technický rozvoj a stoupající kvantitu automatizovaně sdílených či poskytovaných informací mezi správcem daně a dalšími orgány veřejné moci a institucemi jako jsou poskytovatelé platebních služeb apod.

K odstavci 3 – V návaznosti na přidání nových funkcí daňové informační schránky dochází k doplnění údajů, které správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup (tj. na svých webových stránkách). Nadále platí, že správce daně, který službu daňové informační schránky nabízí, musí tuto skutečnost zveřejnit. Absence takového oznámení znamená, že správce daně tuto službu s ohledem na svou technickou (ne)vybavenost neposkytuje. Samostatně se zveřejní informace týkající se vybavenosti správce daně pro přidělení přístupových údajů, neboť ne každý správce daně bude tento nástroj pro přístup do daňové informační schránky považovat za nutné, resp. za efektivní zavádět, a to zejména s ohledem na míru využitelnosti jiných způsobů přístupu mezi subjekty, v jejichž případě se předpokládá zájem o využití služeb daňových informačních schránek u daného správce daně.

Tak jako je tomu za současné právní úpravy, technické podmínky a postup pro jednotlivé aktivity, které lze prostřednictvím daňové informační schránky realizovat, nebudou stanoveny právním předpisem (což dost dobře ani není možné), ale vždy v rámci příslušného portálu s ohledem na technický způsob řešení a aktuální stav technického poznání. Cílem by tak mělo být uživatelsky přívětivé prostředí pružně reagující na technické nedostatky a případné poznatky z aplikační praxe. Podrobnější vymezení podmínek a postupu se týká následujících oblastí:

1. **získávání informací prostřednictvím daňové informační schránky** – podrobné vymezení postupu pro seznamování se s vybranými informacemi soustředěnými ve spise a na osobních daňových účtech daňového subjektu, jakož i podmínky a postup pro získávání notifikací obsahujících informace, které v rámci klientského přístupu daňovému subjektu usnadní orientaci v plnění jeho povinností a uplatňování práv; nejedná se tedy o formální poučení o právech a povinnostech, nýbrž o službu jejímž smyslem je poskytnutí nezávazné leč užitečné informace,
2. **možnost činit podání prostřednictvím daňové informační schránky** – popis možnosti využít autentizace nezbytné k přístupu do daňové informační schránky k autorizaci podání odeslaného prostřednictvím této schránky, včetně možných variant podle toho, v jakém vztahu k daňovému subjektu se daná fyzická osoba nachází (daňový subjekt, zástupce, statutární orgán apod.), jakož i podmínky pro využití služby předvyplnění vybraných údajů (např. možnosti ručního zásahu do předvyplněných dat),
3. **přidělení, používání a zneplatnění přístupových údajů** – popis konkrétních podmínek a postupů nad rámec obecných pravidel obsažených v navrženém § 69b daňového řádu, a to včetně specifik pro speciální portály podle zvláštních zákonů; kromě postupů a podmínek, za nichž osoba vykonávající právo přístupu do daňové informační schránky získá přístupové údaje a následně je používá, je řešena též problematika případného zneplatnění těchto údajů po jejich ztrátě nebo odcizení anebo v jiných situacích hrozících jejich zneužitím (např. bývalými zaměstnanci daňového subjektu, kteří původně přístupovými údaji disponovali oprávněně),
4. **určení osob pověřených přístupem do daňové informační schránky a rozsahu tohoto pověření** – podmínky pro určení fyzické osoby pověřené přístupem do daňové informační schránky (typicky způsob její identifikace), jakož i možnost omezit její práva pouze na vybrané úkony (např. pouze nahlízet) nebo na vybrané segmenty (např. pouze úkony týkající se správy určitého druhu daně), a to jak z pohledu

pověřujícího, tak z pohledu pověřence; uvedené se týká z povahy věci i odejmutí či omezení existujícího pověření.

Daňová infomační schránka je a bude zřizována daňovému subjektu ve smyslu § 20 odst. 1 daňového řádu, tj. její využití je bez dalšího možné pouze v této právní pozici. Osoba, které je takto zřízena daňové infomační schránka, se však může v jiných případech nacházet také v pozici třetí osoby (např. bude předvolávána jako svědek či jí bude adresována výzva k poskytnutí informací). Na jedné straně je nepochybně logické, efektivní a uživatelsky atraktivní, aby tato osoba mohla využít svoji daňovou infomační schránku i v případě, že v rámci správy daní vystupuje jako třetí osoba. Na straně druhé je však role třetí osoby v rámci celé správy daní natolik variabilní, že nelze bez dalšího garantovat proveditelnost a vhodnost využití daňové infomační schránky v této právní pozici ve všech myslitelných případech. Rozsah využitelnosti daňové infomační schránky v pozici třetí osoby je proto rovněž ponechán na zveřejnění konkrétním správcem daně. V případě, že konkrétní správce daně připustí, aby daňový subjekt v určeném rozsahu využíval daňovou infomační schránku také jako třetí osoba, je třeba na takto definovanou třetí osobu výkladově vztáhnout ustanovení o daňové infomační schránce, která se vztahuje k daňovému subjektu (v opačném případě by možnost využití daňové infomační schránky v pozici třetí osoby nedávala smysl). Příkladem bude navržené ustanovení § 69 odst. 4 daňového řádu, které by v takovém případě mělo zahrnovat též možnost činit prostřednictvím daňové infomační schránky zřízené daňovému subjektu podání tohoto daňového subjektu jako třetí osoby nebo podání učiněné namísto tohoto daňového subjektu jako třetí osoby. Podobně fikce podle navrženého § 69 odst. 5 daňového řádu, spočívající v tom, že se na podání učiněné prostřednictvím daňové infomační schránky daňového subjektu hledí jako na podání učiněné tímto daňovým subjektem, bude z povahy věci spojovat podání učiněné daňovým subjektem jako třetí osobou právě s daňovým subjektem v tomto postavení. Současně platí, že v pozici třetí osoby je připuštěno pouze využití daňové infomační schránky, která jinak byla zřízena daňovému subjektu, tj. nelze zřídit daňovou infomační schránku výlučně třetí osobě.

Dále se správci daně dává možnost specifikovat úroveň záruky, kterou musí splňovat prostředek pro elektronickou identifikaci, který je v rámci přístupu do daňové infomační schránky použit. Uvedené úrovně záruky jsou obecně definovány nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu s tím, že se jedná o nízkou, značnou a vysokou úroveň záruky. Obecně platí, že pokud není v konkrétním případě požadována vyšší úroveň záruky než nízká, je třeba akceptovat prostředky pro elektronickou identifikaci všech uvedených úrovní. Správce daně, který zřizuje daňovou infomační schránku, by měl mít nicméně možnost na základě zákona zveřejnit, že pro přístup do daňové infomační schránky je požadována značná či vysoká úroveň záruky, a to zejména s přihlédnutím k rozsahu a citlivosti dat, která se v rámci daňové infomační schránky zpracovávají, jakož i z pohledu míry rizika porušení daňové mlčenlivosti. Na straně druhé však požadovaná úroveň záruky nemusí být v případě všech správců daně shodná, tj. není na místě tuto otázku nastavit jednotně zákonem, ale je žádoucí ponechat případné zpřísnění požadavku na úroveň záruky konkrétním správcům daně v návaznosti na jejich konkrétní podmínky.

V souladu s možností předvídanou v odstavci 1, podle kterého lze daňovou infomační schránku konstruovat společně pro více správců daně, správce daně zveřejní, jaký okruh správců daně daná služba zahrnuje. Předpokládá se tak společná daňová infomační schránka pro celou soustavu orgánů (orgány Finanční správy České republiky či orgány Celní správy České republiky).

Výše uvedený výčet, který odpovídá taxativnímu výčtu uvedenému v návrhu zákona,

představuje nezbytné minimum, které je správce daně povinen zveřejnit. To však nebrání, aby v duchu zásady vstřícnosti a klientského přístupu zveřejnil další informace, které uživatelům pomohou v lepší orientaci v prostředí elektronického portálu.

Norma obsažená v původním odstavci 3 týkající se místní příslušnosti se bez náhrady vypouští. Důvodem je změna konceptu daňové informační schránky a způsobu, jakým budou určovány osoby oprávněné k přístupu do ní. Významnou měrou tak odpadne potřeba řešit určité úkony písemným či osobním kontaktem na příslušném úřadě.

K odstavci 4 – V rámci odstavce 4 je výslovně stanoven princip, podle něhož lze prostřednictvím daňové informační schránky zřízené daňovému subjektu činit pouze podání tohoto daňového subjektu nebo podání učiněné namísto tohoto daňového subjektu. Tento princip je nezbytnou logickou i materiální podmínkou pro aplikaci právní fikce, podle níž se podání učiněné prostřednictvím daňové informační schránky až na výslovné výjimky přisuzuje daňovému subjektu (viz odstavec 5).

K odstavci 5 – Navrhuje se právní fikce, podle níž se na podání učiněné prostřednictvím daňové informační schránky daňového subjektu hledí jako na podání učiněné tímto daňovým subjektem bez ohledu na to, která z oprávněných fyzických osob ve smyslu navrženého § 69a odst. 3 a násl. daňového řádu toto podání fakticky učinila. Zároveň jsou stanoveny dvě výjimky z tohoto pravidla.

První výjimka je obsažena pod písmenem a) a týká se osob, které jednají jménem daňového subjektu, případně za daňový subjekt z titulu, který není odvozen od volby, kterou by daňový subjekt učinil. Jde tedy o zákonného zástupce, opatrovníka a ustanoveného zástupce (včetně společného zástupce), nikoli však o zmocněnce. Dále sem spadají osoby plnící povinnosti daňového subjektu, disponující za tím účelem stejnými právy v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu (např. osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce, insolvenční správce). Jednání těchto osob z logiky věci nelze bez dalšího považovat za jednání učiněné daňovým subjektem, neboť jejich specifická role vyžaduje, aby bylo jejich jednání odlišeno (viz např. § 239b odst. 1 daňového řádu, podle něž osoba spravující pozůstalost jedná vlastním jménem na účet pozůstalosti). Podání učiněné některou z výše uvedených osob z daňové informační schránky daňového subjektu tak bude doprovázeno informací, která bude obsahovat nejen identifikaci daňového subjektu, ale současně též identifikaci této osoby.

Druhá výjimka je obsažena pod písmenem b) a týká se situací, kdy podání prostřednictvím daňové informační schránky činí pověřená fyzická osoba, která je zároveň zmocněncem (má u příslušného správce daně uplatněnou plnou moc opravňující jí k podání za daňový subjekt v dané věci). Tato osoba může při odeslání datové zprávy obsahující příslušné podání prostřednictvím daňové informační schránky zvolit možnost, že činí podání v roli zmocněnce. Na dané podání se pak bude hledět jako na podání učiněné zmocněncem, avšak pouze tehdy, pokud daná osoba bude v daný okamžik mít skutečně postavení zmocněnce ve smyslu § 27 a násl. daňového řádu. Reálný význam to může mít zejména pro naplnění podmínky podle § 136 odst. 2 daňového řádu, který umožňuje prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání o 3 měsíce v případě, kdy je takové podání zpracováno a podáno daňovým poradcem nebo advokátem.

Výše uvedené je možné ilustrovat na příkladu. Daňový subjekt fyzická osoba zmocní prostřednictvím plné moci uplatněné u příslušného správce daně daňového poradce k tomu, aby za ni mohl činit úkony při správě daní (viz § 27 a násl. daňového řádu). Dotyčný je tedy zmocněncem tohoto daňového subjektu, což mu bez dalšího nedává právo přístupu do daňové informační schránky daňového subjektu. Daňový subjekt zároveň daňovému poradci dá v souladu s navrženým § 69a odst. 5 daňového řádu prostřednictvím daňové informační schránky pověření k přístupu do daňové informační schránky v rozsahu, který mu umožňuje

činit prostřednictvím této schránky podání. Daňový poradce bude chtít podat za daňový subjekt daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v prodloužené lhůtě v souladu s § 136 odst. 2 daňového řádu. Rozhodne-li se k tomu využít daňovou informační schránku daňového subjektu, musí aktivně zvolit možnost, že podání činí jako zmocněnec. Pokud by tak neučinil, na podání by se hledělo jako na podání učiněné daňovým subjektem, a nebyla by tak splněna podmínka pro prodloužení lhůty podle § 136 odst. 2 daňového řádu.

Jiným příkladem bude situace, kdy daňový subjekt dá prostřednictvím daňové informační schránky pověření k přístupu do této schránky (včetně možnosti činit prostřednictvím této schránky podání) svému účetnímu, se kterým nemá sjednanu dohodu o zastupování při správě daní, tj. dotyčný není formálně zmocněn k jednání za daňový subjekt. Daný účetní vypracuje daňové přiznání a odešle jej prostřednictvím daňové informační schránky. Vzhledem k tomu, že nemá postavení zmocněnce, nezaškrtně při odeslání podání možnost, že toto podání činí jako zmocněnec. Nicméně i kdyby tak učinil, byl by výsledek stejný. Na podání by se hledělo jako na podání učiněné daňovým subjektem, neboť nebyly naplněny obě podmínky vylučující právní fikci obsaženou v odstavci 5.

Právní fikce obsažená v odstavci 5 je vyloučena pouze při splnění výše popsanych podmínek. Pokud např. domnělý zmocněnec nesplní podmínku, že v momentě podání má *de iure* postavení zmocněnce (uplatnil plnou moc u příslušného správce daně), a přesto zvolí možnost, že podává v postavení zástupce, nebude moci správce daně danému podání přiznat status podání učiněného zástupcem, ale bude na něj v souladu s právní fikcí hledět jako na podání učiněné daňovým subjektem. Dodatečné zhojení v podobě pozdějšího uplatnění plné moci na tento výsledek nebude mít vliv. Osoba zastupující daňový subjekt by si tak při volbě podání v roli zastoupeného měla ověřit, zda zmocnění pro jednání v dané věci bylo u správce daně řádně a včas uplatněno. Absence zmocnění nebude posuzována jako vada podání (tak jako je tomu podle obecné právní úpravy), neboť je *ex lege* zhojena zmíněnou právní fikcí. Správce daně, který z obsahu podání sezná, že je činěno osobou bez platného zástupčího oprávnění, tak bude tuto skutečnost ignorovat a v souladu se zákonem jej přičte daňovému subjektu.

K § 69a

K odstavci 1 – Na rozdíl od současného pojetí daňové informační schránky navržená koncepce již nepředpokládá, že před prvním přistoupením do daňové informační schránky bude nutný ještě samostatný proces zřízení (aktivace) této schránky. Daňová informační schránka tak bude *de iure* zřízena (aktivována) každému daňovému subjektu, který provede přihlášení do autentizované zóny a následně se rozhodne přistoupit do této schránky (*de facto* bude daňová informační schránka již „předpřipravena“, aby bylo možné se do ní přihlásit, čímž nastane právní účinek jejího zřízení). Slovy zákona zde daňový subjekt učiní „projev vůle“ směřující k prvnímu přistoupení do daňové informační schránky. Tímto projevem bude vážně míněný pokus o přistoupení do této schránky, k němuž dojde v rámci informačního systému daňových informačních schránek. Zda se bude fakticky jednat o jediný krok či o více kroků, bude záviset na konkrétním technickém řešení daňové informační schránky. Rozhodující je materiálně chápané projevení vůle daňového subjektu, aby mu byla daňová schránka zřízena a daňový subjekt do ní přistoupil. Výsledkem je modernější a pro uživatele jednodušší a časově dostupnější metoda, jak začít využívat služeb, které daňová informační schránka nabídne. Osobou přistupující do daňové informační schránky nemusí být pouze daňový subjekt – fyzická osoba. Může jít též o fyzickou osobu, která z titulu své funkce (statutární orgán, zákonný zástupce, správce pozůstalosti atd.), má právo jednat originálně jménem daňového subjektu (blíže k tomuto viz odstavce 3 a 4).

Na rozdíl od současné právní úpravy návrh již nepředpokládá *de iure* zrušení daňové informační schránky. To ovšem neznamená, že delší dobu nepoužívanou daňovou informační

schránku nebude možné fakticky deaktivovat v souladu s technickými podmínkami pro četnost aktualizace dat – viz navržený § 69 odst. 3 písm. b).

K odstavci 2 – Dané ustanovení taxativním způsobem vyjmenovává autentizační metody, jejichž cílem je jednoznačně ověřit identitu fyzické osoby, která do daňové informační schránky přistupuje. S ohledem na to, že této osobě budou poskytnuty informace o daňovém subjektu chráněné daňovou mlčenlivostí a bude jí zároveň umožněno jménem tohoto daňového subjektu činit podání při správě daní, je nutná dostatečná garance toho, že jde skutečně o oprávněnou osobu.

K jednoznačnému ověření identity některou z autentizačních metod dojde v rámci přihlášení do tzv. autentizované zóny příslušného daňového portálu (např. portál provozovaný Finanční správou České republiky nebo portál provozovaný Celní správou České republiky). Z této zóny může fyzická oprávněná osoba, jejíž identita byla díky přihlášení ověřena, přistupovat do „své“ daňové informační schránky (tj. v pozici daňového subjektu fyzické osoby), ale též do dalších daňových informačních schránek, do nichž má přístup díky své roli – např. jako statutární orgán právnické osoby, jako zákonný zástupce či jako pověřenec *sui generis* (blíže k tomuto viz odstavec 3 a násl.).

Procesy identifikace a autentizace jsou systémem elektronické identifikace poskytovány na různých úrovních záruky, a to v souladu s nařízením eIDAS a návaznou národní legislativou. Jednotlivé prostředky identifikace umožňující ověření identity, lze rozdělit do tří skupin, a to podle míry důvěry, která je příslušnému prostředku identifikace přiznána (nízká, značná a vysoká úroveň záruky). Např. elektronickému občanskému průkazu je přiřazena vysoká úroveň záruky, jménu/heslu/SMS – značná úroveň záruky, jménu/heslu pak nízká úroveň záruky. Vzhledem k tomu, že nařízení ani vnitrostátní legislativa neupravuje pro služby veřejné správy povinnost uznávat pouze konkrétní stupeň záruky, musí si každý správce daně pro své služby stanovit úroveň důvěry sám. Úroveň záruky prostředků pro elektronickou identifikaci pro jednotlivé online služby by měla být stanovena vyváženě tak, aby byla zachována bezpečnost osobních údajů uživatele, ale také dostupnost portálu pro běžné občany. Úroveň záruky prostředků pro přístup do daňové informační schránky bude stanovena v technické specifikaci zveřejněné v souladu s navrženým § 69 odst. 3 daňového řádu.

K písmeni a) – základním autentizačním nástrojem by mělo být jednoznačné ověření identity fyzické osoby prostřednictvím Národního bodu pro identifikaci a autentizaci, resp. prostřednictvím NIA. Jde tedy o využití obecného nástroje předvídaného v zákoně o elektronické identifikaci, který upravuje v návaznosti na přímo využitelný předpis Evropské unie upravující elektronickou identifikaci (Nařízení EU č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES) problematiku elektronické identifikace. Vzhledem k postupnému rozšíření identifikačních prostředků by autentizace prostřednictvím NIA měla být primárním způsobem autentizace ke službám veřejné správy. Občané si tak nebudou muset pamatovat velké množství přihlašovacích údajů, ale jeden identifikační prostředek budou moci využít ke vstupu do řady portálů veřejné správy nebo do Portálu občana, který má být „zprostředkovatelem identit“ mezi jednotlivými portály, resp. občan, který se přihlásí na Portál občana, bude moci z osobní zóny vstoupit na jiný portál, aniž by se musel znovu autentizovat. Prostřednictvím NIA lze však v současnosti ověřit pouze identitu občanů, kteří jsou evidováni v základních registrech. Množina daňových subjektů je však mnohem širší, takže je žádoucí zachovat i další autentizační nástroje, které v současné aplikační praxi fungují.

K písmeni b) – další autentizační metodou je využití ověření identity přes systém datových schránek. Tato metoda není v daňovém řádu nová. Osoba, která se přihlašuje

do autentizované zóny příslušného daňového portálu, odkud může přistupovat do daňové informační schránky, je přesměrována do systému datových schránek, který ověří pravost přístupových údajů do datových schránek, do nichž má přístup (z pohledu ověření identity je irrelevantní, zda jde o datovou schránku fyzické osoby, datovou schránku podnikatele či datovou schránku právnické osoby). Údaje o identitě této fyzické osoby jsou pak zaslány do informačního systému správce daně, přes jehož daňový portál se daná osoba přihlašuje. Na základě takto ověřené identity pak lze přistupovat do daňové informační schránky, do které má daná fyzická osoba s ohledem na svou roli přístup.

Uvedená konstrukce presumuje správnost jednoznačného ověření identity prostřednictvím systému datových stránek. V souladu s § 9 odst. 2 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů je osoba oprávněná k přístupu do datové schránky povinna zacházet s přístupovými údaji tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití. Pokud se pod danými přístupovými údaji přihlašuje jiná nežli oprávněná osoba (ať už s vědomím oprávněné osoby, nebo bez jejího vědomí), nese odpovědnost za tento stav oprávněná osoba. Právní účinky úkonů, které budou takto učiněny, jsou bez dalšího přičitatelné osobě, které přístupové údaje oficiálně patří.

K písmeni c) – s ohledem na to, že výše zmíněné autentizační metody v současné době nejsou dostupné všem občanům, jakož i s ohledem na to, že do okruhu daňových subjektů nespádají pouze občané České republiky evidovaní v základních registrech, navrhuje se využít pro autentizaci uživatele daňové informační schránky též vlastní elektronickou identifikaci realizovanou prostřednictvím přidělených přístupových údajů. Tuto metodu v současné době využívají orgány Finanční správy České republiky v případě specializovaných portálů (např. portál pro evidenci tržeb). Za tímto účelem se předpokládá využití přístupových údajů – jméno, heslo a SMS, které znamenají značnou úroveň záruky, popřípadě pouze jména a hesla, které představuje nízkou úroveň záruky, jež je nicméně dostatečná pro to, aby daná služba mohla být zřízena. Tento způsob autentizace poskytující nižší úroveň záruky bude praktický zejména v případě služeb využívaných osobami ze třetích zemí (např. portál v rámci režimu jednoho správního místa podle § 110j zákona o dani z přidané hodnoty).

K odstavcům 3 a 4 – Do daňové informační schránky mohou přistupovat pouze fyzické osoby, jejichž identita je ověřena způsobem podle odstavce 2. Tyto fyzické osoby musí být nadány určitou rolí, která je opravňuje k přístupu do daňové informační schránky. Primární je originární role, která dává dané fyzické osobě přístup do daňové informační schránky bez dalšího, tj. pouze na základě ověření její identity. Faktickým předpokladem samozřejmě je, že správce daně je s danou rolí obeznámen, tj. daná osoba je pod touto rolí evidována v příslušné vnitřní evidenci, která by měla v ideálním případě udržovat údaje v aktualizované podobě vycházející z dat získávaných ze základních registrů. Sekundární je role odvozená na základě pověření podle odstavce 5 (blíže k tomuto viz níže).

Odstavec 3 vymezuje obecný okruh subjektů, které mají právo přístupu do daňové informační schránky, přičemž na toto obecné vymezení navazuje odstavec 4, který dané ustanovení konkretizuje směrem k fyzickým osobám, které toto právo vykonávají. Obecně tak platí, že právo na přístup má daňový subjekt, nicméně přistoupit do daňové informační schránky může z povahy věci pouze tehdy, jde-li o fyzickou osobu. Právo na přístup daňového subjektu, který je právnickou osobou, je realizováno prostřednictvím osoby jednající jeho jménem podle § 24 odst. 2 daňového řádu. Půjde tak především o statutární orgán, popřípadě o osobu oprávněnou podle jiného zákona jednat jménem dané právnické osoby (např. starosta jednající jménem obce). Daňový subjekt nemusí být vždy schopen realizovat svá práva sám, ať už s ohledem na omezenou svéprávnost, nedohledatelnost, specifickou právní situaci nebo smrt. Jednání na jeho účet, které má také originární povahu, přebírají osoby předvídané v § 20 odst. 3 daňového řádu, popřípadě zástupci předvídaní v § 25 písm. a), b) a e) daňového řádu.

Může jít přitom jak o osoby fyzické (což bude drtivá většina případů), tak o osoby právnické. V souladu s odstavcem 4 však bude přístup umožněn pouze fyzické osobě jednající jménem těchto osob, nejsou-li samy osobami fyzickými.

K odstavci 5 – Fyzické osoby s originárním právem jednat jménem, resp. na účet daňového subjektu, které jsou vymezeny v odstavci 4, mohou přístup do daňové informační schránky daného daňového subjektu poskytnout prostřednictvím pověření dalším fyzickým osobám. V rámci pověření tak budou moci určit v návaznosti na nabízené technické možnosti rozsah oprávnění jednotlivých osob. Bude tak možné např. omezit práva dané osoby pouze na seznamování se s údaji z vybraných oblastí, anebo omezit okruh podání, které je možné jménem daňového subjektu činit. Uvedená možnost se z povahy věci týká i případného odejmutí či zúžení daného pověření.

Pověření není zmocněním ve smyslu § 27 a násl. daňového řádu, ani pověřením ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu. Tomu odpovídá i jeho forma, která je omezena toliko na úkon učiněný prostřednictvím daňové informační schránky na základě postupu a podmínek zveřejněných podle navrženého § 69 odst. 3 daňového řádu (mezi ně patří např. vymezení minimálního okruhu nezbytných identifikátorů, na základě kterých je pověřenec určen). Nejde tedy o podání *stricto sensu*, nýbrž o podání svého druhu, které je zpracováváno v rámci systému daňové informační schránky, a není tak nutně součástí klasického spisu daňového subjektu vedeného u příslušného správce daně (zahrnutí pověření do spisu nicméně není vyloučeno, pokud to bude shledáno potřebným pro výkon správy daní). Stejný princip ostatně platí i pro další aktivity technického rázu realizované prostřednictvím daňové informační schránky. Právo daňového subjektu zpětně dohledat a modifikovat udělená pověření tím není dotčeno – je k dispozici prostřednictvím daňové informační schránky.

Pokud má daňový subjekt zmocněnce (typicky daňového poradce) nebo pověřence ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu a chce mu umožnit, aby využíval při vyřizování jeho záležitostí výhod daňové informační schránky, musí mu on (nebo osoba s příslušnými právy) udělit prostřednictvím této daňové informační schránky pověření v příslušném rozsahu, který si daňový subjekt určí na základě postupu a podmínek zveřejněných správcem daně.

Existence zmocnění vůči dané fyzické osobě není podmínkou pro to, aby mohlo dojít k pověření přístupem do daňové informační schránky. Daňový subjekt tak může poměrně snadno (bez potřeby sepisovat plnou moc a uplatňovat ji u příslušného správce daně se všemi důsledky a omezeními s tím souvisejícími) zajistit, že za něj určitý úkon fakticky realizuje jiná osoba. *De iure* půjde o úkon tohoto daňového subjektu (viz navržený § 69 odst. 5 daňového řádu). Samotný vztah obou osob je ryze soukromoprávní záležitostí, do které nemá veřejné právo ambice zasahovat, ani ji omezovat.

Navržený institut pověření přístupem do daňové informační schránky nemá rovněž ambici měnit stávající koncepci výkonu daňového poradenství, která vychází z principu, že jiná osoba než daňový poradce (pokud se nejedná o advokáta, komerčního právníka nebo auditora) nesmí poskytovat právní pomoc a finančně ekonomickou radu ve věcech daní a ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, soustavně za účelem dosažení zisku (srov. § 2 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů). Tato pravidla by měla být aplikována též na činnost osoby pověřené přístupem do daňové informační schránky, pokud by tato činnost nabyla podoby poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní a ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí. Na straně druhé platí, že pokud by se tato činnost měla týkat například výhradně odesílání na komerční bázi prostřednictvím daňové informační schránky písemností zpracovaných k tomu oprávněnou osobou – daňovým subjektem nebo daňovým poradcem, tedy pouze technického úkonu „ovládání počítače“, pak by se nejednalo o „*právní pomoc a finančně ekonomické rady*“, a nešlo by o otázku, která by se jakkoliv týkala omezení

daného § 2 zákona č. 523/1992 Sb.

Ačkoli pověření je jednostranným právním úkonem, je pro jeho faktickou realizovatelnost nutná součinnost druhé strany (pověřence). Osoba udělující pověření tak prostřednictvím vyplnění nezbytných identifikačních údajů zveřejněných správcem daně v rámci příslušného portálu, na kterém se daňová informační schránka nachází, identifikuje daného pověřence. Ten ovšem k samotnému přístupu musí mít povědomí o tom, že mu bylo právo přístupu uděleno, a zároveň musí disponovat některým z nástrojů podle odstavce 2 pro ověření své identity.

Správa okruhu osob, které mají přístup do daňové informační schránky, jakož i stanovení rozsahu jejich oprávnění a jeho aktualizace, nemusí být z pohledu daňového subjektu, resp. osoby s originárním právem jednat jménem daňového subjektu, snadno zvladatelná (např. s ohledem na technickou či časovou náročnost). Za tím účelem návrh předvídá speciální typ pověřence, který má oproti běžným pověřencům právo zřizovat či odnímat pověření dalším fyzickým osobám, popřípadě upravovat jeho rozsah. Počet těchto pověřenců s právem řetězit další pověřování není omezen. Současně platí, že pokud dojde ke zrušení pověření s tímto specifickým právem, pověření dalších osob, která tento pověřenec do té doby provedl, tím bez dalšího nezanikají (což nevylučuje, aby daňový subjekt tato pověření rovněž aktivně zrušil). V ideálním případě by na tyto skutečnosti měl být daňový subjekt upozorněn v rámci podmínek a postupu používání daňové informační schránky, které správce daně zveřejní podle § 69 odst. 3 daňového řádu.

K odstavci 6 – Výslovně se stanoví, že pověření podle odstavce 5 a rozsah oprávnění pověřených osob k získávání informací a k podávání prostřednictvím daňové informační schránky může osoba uvedená v odstavci 4 nebo jí zvolený pověřenec učinit pouze prostřednictvím daňové informační schránky.

K § 69b

Podle navrhovaného § 69a odst. 2 písm. c) daňového řádu je jednou z autentizačních technik, díky nimž se lze přihlašovat do autentizované zóny příslušného daňového portálu a následně přistupovat do vybrané daňové informační schránky, přihlášení „pomocí přidělených přístupových údajů“. V návaznosti na to se navrhuje v rámci § 69b daňového řádu upravit postup pro přidělení a používání těchto údajů. Současně se jedná o nástroj fakultativní, který bude v konkrétním případě zaveden pouze v případě, že správce daně zveřejnil způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je pro přidělení přístupových údajů technicky vybaven.

Z pohledu orgánů Finanční správy České republiky nejde o novou metodu, neboť k přidělování přístupových, resp. autentizačních údajů dochází již nyní (např. podle § 14 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, nebo § 110j zákona o dani z přidané hodnoty). V případě daňové informační schránky bude konkrétní podoba tohoto nástroje nastavena ze strany správce daně, který podle navrženého ustanovení § 69 odst. 3 písm. c) bod 3 daňového řádu zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup podmínky a postup pro přidělení a používání těchto přístupových údajů.

Postup zakotvený v obecném předpise má ambici být maximálně otevřený, tj. cílem je co nejširší dostupnost uživatelům. Tento postoj odpovídá roli, kterou tato autentizační metoda v celém systému zastává. Zatímco základním autentizačním nástrojem by mělo být jednoznačné ověření identity fyzické osoby prostřednictvím NIA, tak ověření identity prostřednictvím přístupových údajů by mělo být doplňkem, který cílí na uživatele, u kterých není tato metoda autentizace možná (např. protože se nejedná o občany České republiky evidované v základních registrech). V rámci podmínek a postupu přidělení a používání přístupových údajů, které správce daně zveřejní podle § 69 odst. 3 písm. c) bod 3 daňového

řádu, proto může být přidělení přístupových údajů omezeno pouze na daňové subjekty, v jejichž případě není k dispozici základní prostředek identifikace, pokud je pro správce daně tato skutečnost spolehlivě zjištělná (Ministerstvo vnitra v současnosti připravuje zavedení služby umožňující orgánům veřejné moci ověření, zda konkrétní subjekt uvedenými jinými prostředky identifikace disponuje).

K odstavci 1 – Přístupové údaje budou přiděleny na základě žádosti. Forma, kterou lze žádost učinit, není zákonem speciálně omezena. Nicméně podle § 69 odst. 3 písm. c) bod 3 daňového řádu správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup podmínky a postup pro přidělení a používání přístupových údajů. Lze tak uvažovat, že se použijí např. obecná pravidla pro podání určené správcem daně podle § 70 a násl. daňového řádu. Podání by tak bylo možné učinit elektronicky, písemně (v listinné podobě), anebo ústně do protokolu. Od toho bude odvislý také způsob přidělení přístupových údajů. Ty by mohlo být možné doručit např. v rámci protokolovaného jednání (tj. osobě, která si na příslušném místě o tyto údaje požádá, jsou obratem přiděleny), nebo klasickým doručením do datové schránky, popřípadě prostřednictvím zásilky obsahující listinu s přístupovými údaji. Všechny zmíněné procesy doručení by měly zajistit, že adresát bude ztotožněn, tj. bude ověřena jeho identita, což je nezbytná podmínka pro to, aby přístupové údaje mohly být používány k prokázání osoby, která se jimi bude přihlašovat k používání online služeb příslušného portálu.

Pro samotné přidělení přístupových údajů nestanoví zákon žádnou lhůtu, což ovšem neznamená, že by správce daně měl postupovat v rozporu se zásadou rychlosti. Přístupové údaje by tak měly být přidělovány v zásadě obratem, přičemž konkrétní doba bude odvislá zejména od způsobu podání žádosti a způsobu doručení přístupových údajů.

K odstavci 2 – K tomu, aby autentizace prostřednictvím přidělených přístupových údajů plnila svůj účel, kterým je jednoznačné ověření identity přístupující osoby, je nutné nejen ověření identity při přidělení těchto přístupových údajů, ale také dodržení pravidla, že tyto přístupové údaje budou používány výhradně osobou, které byly přiděleny. Jedná se o pravidlo obdobné ustanovení § 9 odst. 2 zákona o elektronických úkonech (ve vztahu k přístupovým údajům, jimiž disponuje osoba oprávněná k přístupu do datové schránky) nebo ustanovení § 16 zákona o evidenci tržeb (ve vztahu k přístupovým údajům a certifikátu pro evidenci tržeb, jimiž disponuje poplatník daně z příjmů jako subjekt evidence tržeb).

Povinnost zacházet s údaji tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití, je navrženo vztáhnout nejen na přístupové údaje *stricto sensu*, ale též na jakékoli jedinečné údaje, které v souvislosti s přístupem do daňové schránky daná osoba obdrží. Příkladem mohou být údaje využívané k pověření jiné osoby přístupem do daňové informační schránky, které mohou mít podobu např. vygenerovaného jednorázového kódu, který pověřující osoba předá osobě pověřené. První přístup pověřené osoby pak bude možný pouze na základě autentizace dané osoby a současně zadání tohoto kódu, čímž dojde k završení akceptace pověření.

K bodům 12 až 14 (§ 71 odst. 1)

Podle stávající úpravy forem podání v § 71 odst. 1 daňového řádu lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo elektronicky (slovy zákona „datovou zprávou“). Použitou terminologií, která fakticky ztotožňuje pojem „písemné podání“ s pojmem „listinné podání“ a staví jej vedle podání učiněného elektronicky, je třeba označit za překonanou, byť v době vzniku daňového řádu se jednalo o terminologii v právním řádu ustálenou. Z jazykového a materiálního pohledu je nicméně písemný charakter podání naplněn jak v listinné, tak elektronické podobě, což by terminologie použitá v daňovém řádu měla reflektovat tím spíše, že tak již činní ve vztahu k úpravě toho, co se rozumí písemností při správě daní v § 64 odst. 2, kde je za písemnost výslovně označena jak listinná, tak datová zpráva. Rovněž ve vztahu k jiným procesním řádům je znatelný trend uvedené terminologické změny

(srov. § 42 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů), byť k této změně dosud nebylo přistoupeno ve všech případech (srov. § 37 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, dál jen „správní řád“). Do textu zákona se při této příležitosti rovněž navrhuje integrovat pojem „podání učiněné elektronicky“, který je důležitý pro další normy navázané na téma elektronizace.

Současně se navrhuje doplnit stávající způsoby autorizace podání o dva nové způsoby:

1) **autorizace provedená s využitím přístupu se zaručenou identitou**, tj. pomocí jednoznačného ověření identity fyzické osoby prostřednictvím Národního bodu pro identifikaci a autentizaci, resp. prostřednictvím Národní identitní autority (NIA). Jde tedy o využití obecného nástroje předvídaného v zákoně o elektronické identifikaci, který upravuje v návaznosti na přímo využitelný předpis Evropské unie upravující elektronickou identifikaci (Nařízení EU č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES) problematiku elektronické identifikace.

2) **autorizace provedená prostřednictvím daňové informační schránky** (viz navržený § 69 a násl. daňového řádu). Tato schránka bude nově sloužit i jako nástroj pro činění podání využívajících předvyplnění údajů, které správce daně o daňovém subjektu získává. Přihlášení do daňové informační schránky probíhá na základě několika způsobů autentizace fyzické osoby: (i) přístup se zaručenou identitou, (ii) přístup s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky a (iii) přístup pomocí přidělených přístupových údajů. První dvě výše zmíněné metody autentizace podatele lze využít ve smyslu předchozích písmen i přímo (bez nutnosti využít daňovou informační schránku). Bude tedy na jeho zvážení, jakou metodu zvolí. Třetí z uvedených metod pak *de facto* rozšíří okruh nástrojů, jimiž lze elektronicky podané podání autorizovat. Díky tomu se rozšíří dostupnost elektronického podávání. Využití služby předvyplněného podání navíc sníží riziko neúmyslných vad podání. I v případě autorizace prostřednictvím daňové informační schránky pak platí stávající obecná pravidla pro elektronická podání, např. ustanovení § 73 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se elektronické podání s využitím dálkového přístupu přijímá na společném technickém zřízení správců daně.

K bodům 15 a 16 (§ 71 odst. 2 a 3)

Provádí se navazující terminologická změna zohledňující úpravy v odstavci 1. V odstavci 3 se současně promítá důsledek rozšíření metod, jimiž lze autorizovat podání, navržené v odstavci 1. Smyslem odstavce 3 je tak i nadále zachování možnosti sekundární autorizace, která subsidiárně nastoupí tam, kde není možné využít režim podle odstavce 1, od něž se odlišuje v tom, že ji nelze provést současně s podáním, ale až pomocí dodatečného kroku. Na uvedeném principu navržené změny nic nemění. „Jinou datovou zprávou“ se zde rozumí datová zpráva, která není autorizována některým ze způsobů uvedených v odstavci 1 (datová zpráva uvedená v odstavci 1 je definována právě pomocí uvedených způsobů autorizace).

K bodu 17 (§ 71 odst. 4)

S ohledem na to, že daňová informační schránka je fakultativním nástrojem, který bude využíván pouze správci daně, kteří k tomu budou mít dostatečné technické zázemí (zejména orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky), je možnost učinit podání prostřednictvím daňové informační schránky omezena podobně, jako je tomu nyní u možnosti autorizovat podání prostřednictvím ověření identity podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky. Obdobné platí pro možnost autorizace podání s využitím přístupu se zaručenou identitou. Cílem předloženého návrhu není autoritativně donutit všechny správce daně, což jsou např. i obecní úřady, k tomu aby si k datu účinnosti zákona zajistily potřebnou infrastrukturu. Rozšíření nástrojů pro autorizaci podání je tedy

ponecháno na postupném vývoji zohledňujícím technickou vybavenost jednotlivých orgánů veřejné moci. Pokud jde o daňovou informační schránku, platí, že pokud správce daně zveřejní podmínky a postup pro možnost činit podání prostřednictvím daňové informační schránky podle § 69 odst. 3 písm. c) bod 2 daňového řádu, plní toto zveřejnění v příslušném rozsahu současně též úlohu zveřejnění podle § 71 odst. 4 daňového řádu ve vztahu ke způsobu podání podle § 71 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

K bodu 18 (§ 72)

Návrh nového znění § 72 daňového řádu reaguje na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 19/17 ze dne 12. listopadu 2019, kterým Ústavní soud zrušil § 72 odst. 1 daňového řádu k 31. prosinci 2020. Toto ustanovení dnes upravuje povinnost daňového subjektu podávat tzv. formulářová podání při správě daní na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí anebo na analogickém tiskovém výstupu z počítačové tiskárny. Formulářovým podáním se rozumí přihláška k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení. Vydáním tiskopisu formulářového podání v současnosti dochází jak k určení údajů, které jsou v něm požadovány, tak k určení uspořádání tohoto tiskopisu včetně jeho grafické podoby atd. Podle názoru Ústavního soudu vyjádřeného v předmětném nálezu však musí být okruh údajů vyžadovaných od daňového subjektu v rámci formulářových podání při správě daní specifikován zákonem s tím, že konkrétní údaje mohou být konkretizovány formou podzákonného právního předpisu. Důvodem je zejména zajištění určitosti těchto údajů s ohledem na principy zpracování osobních údajů, dostatečnou míru konkrétnosti povinností, se kterými je spojena sankce, a na požadavek možnosti přezkumu ústavní konformity okruhu údajů, které jsou požadovány. Ústavní soud proto uvedl, že ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu ve své současné podobě nesplňuje podmínky stanovené ústavním pořádkem pro uložení povinnosti daňovému subjektu sdělovat údaje nezbytné pro správu daní. Nyní předkládaný návrh zákona uvádí § 72 daňového řádu do souladu se závěry předmětného nálezu Ústavního soudu, který na přijetí této úpravy stanovil výše uvedenou lhůtu do konce roku 2020, kdy nastane derogace stávající právní úpravy. Formulářová podání jsou klíčovým nástrojem pro komunikaci mezi daňovým subjektem a správcem daně a jejich eliminace by vedla k vážným komplikacím na obou stranách.

K odstavci 1: Zavádí se svodný pojem „formulářové podání“, se kterým se pro lepší přehlednost a srozumitelnost pracuje v dalším textu (dnes je tento pojem používán pouze *de facto*). Tento pojem zahrnuje pojmy (i) daňové tvrzení (který bude nově vymezen v § 1 odst. 4 daňového řádu) a (ii) přihlášku k registraci a oznámení o změně registračních údajů, tedy podání používaná v registračním řízení.

K odstavci 2: Cílem ustanovení je normovat tři možné alternativy způsobů, jimiž lze formulářové podání učinit. Jde o kombinaci stávajícího odstavce 1 a odstavce 3 § 72 daňového řádu. Tyto způsoby do značné míry věcně odpovídají současnému stavu. Formulářové podání tak bude především možné podat na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí. Po stránce obsahové tento tiskopis bude muset obsahovat pouze takové údaje a náležitosti a případně jejich uspořádání, které odpovídají zákonné úpravě a jejím podrobnostem upraveným vyhláškou Ministerstva financí (viz odstavce 3 až 5). V případě, že bude cestou vyhlášky upraven přímo vzor tiskopisu, bude následně tiskopis vydán podle tohoto vzoru. Další způsob, kterým lze učinit formulářové podání, bude stejně jako dosud podání na tiskovém výstupu, jehož obsah (údaje, náležitosti a jejich uspořádání) odpovídá vydanému tiskopisu, anebo vzoru tiskopisu upravenému ve vyhlášce Ministerstva financí, pokud tato vyhláška takový vzor obsahuje. Třetí způsob představuje elektronické formulářové podání, jehož formát a strukturu tak jako dosud zveřejní správce daně, přičemž okruh údajů, který je v takovém podání požadován, musí opět odpovídat okruhu údajů, které vyplývají

ze zákonné úpravy a z jejich podrobností stanovených vyhláškou Ministerstva financí. V případě, kdy bude formát formulářového podání stanoven vyhláškou (viz odstavec 5), musí následné zveřejnění tyto minimální požadavky respektovat (s tím, že není vyloučeno, aby správce daně prostřednictvím zveřejnění akceptoval i další formáty nad rámec vyhláškou stanoveného minima.

K odstavci 3: Nově se do daňového řádu doplňuje obecný výčet základních okruhů údajů, které mohou být součástí formulářových podání společný pro všechny daňové zákony. Specifické požadavky týkající se jednotlivých daní, které je nutné stanovit zákonem, jsou (popřípadě budou) stanoveny dle potřeby v jednotlivých daňových zákonech. Lze předpokládat, že některé stávající daňové formuláře budou zákonnému výčtu z pohledu testu ústavnosti odpovídat i bez jejich další konkretizace ve vyhlášce Ministerstva financí. Navržený odstavec 3 však zejména vytváří nezbytné zákonné mantinely pro vyžadování údajů ve formulářových podáních a pro obsah případné vyhlášky. V konkrétní rovině je zde zejména zachována formulace obsažená ve stávajícím § 72 odst. 2 daňového řádu, který na rozdíl od odstavce 1 úspěšně prošel testem ústavnosti. Výchozím principem tak je, že ve formulářovém podání lze požadovat údaje nezbytné pro správu daní, popřípadě jiné údaje, pokud tak stanoví zákon. Bez explicitní zákonné opory by tak neměly být vyžadovány údaje, které nejsou pro správu daní nezbytné.

K odstavci 4 a 5: Navrhuje se upravit zmocnění Ministerstva financí k vydání vyhlášky, ve které by byly upraveny podrobnosti údajů a náležitostí a popřípadě jejich uspořádání v rámci formulářových podání. V případě elektronických formulářů lze takto stanovit též jejich formát. Vychází se z konceptu, že zákon normativně vymezuje, které okruhy údajů mohou být ve formulářových podáních požadovány (zejména jde o navržený odstavec 3 § 72 daňového řádu, ale zvláštní daňové zákony mohou tyto okruhy doplnit). K vydání vyhlášky bude přistoupeno v případě, kdy bude objektivně existovat potřeba stanovit podrobnosti údajů a náležitostí, které lze ve formulářovém podání požadovat, případně upravit jejich uspořádání, formát nebo vzor formulářového podání. Tato potřebnost bude v případě požadovaných údajů a náležitostí dána především v situaci, kdy ze zákonné úpravy okruhu údajů nebude dostatečně zřejmé, jaké konkrétní údaje lze po dotčených osobách požadovat. Potřebnost úpravy ve vyhlášce ovšem bude moci nastat i tehdy, pokud se takové řešení bude jevit jako vhodnější z hlediska srozumitelnosti pro adresáty právní normy anebo z jiného praktického důvodu. Toto řešení vychází z premisy, že v ideálním případě bude okruh požadovaných údajů dostatečně zřejmý přímo ze samotného textu zákona (tj. právního předpisu schvalovaného Parlamentem České republiky), přičemž upřesnění formou vyhlášky (tj. právního předpisu vydávaného exekutivním orgánem – ministerstvem) nastoupí tam, kde je vyšší míra detailu vhodnější řešit podzákonným právním předpisem. Podobně koncipované zmocnění k vydání vyhlášky má v platném právu precedent např. v ustanovení § 318 odst. 6 zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

V případě údajů podle navrženého § 72 odst. 3 písm. d) a e) daňového řádu (údaje o skutečnostech prokazujících tvrzení daňového subjektu a další údaje nezbytné pro správu daní) je nicméně vydání vyhlášky, která pro jednotlivé druhy daní stanoví podrobnosti těchto údajů, pojato jako obligatorní.

Zmocnění je současně koncipováno tak, že připouští dva možné způsoby, jak lze text vyhlášky pojmout. První možností je prostřednictvím normativního textu, který bude obsahovat podrobnější výčet požadovaných údajů, případně slovní podmínky pro jejich uspořádání, přičemž samotná grafická podoba bude dána vydaným tiskopisem, resp. jeho elektronickou verzí. Druhou možností je zakotvit do přílohy vyhlášky vzor daného formulářového podání, tj. zobrazení grafické podoby tohoto podání. Zvolená textace

umožňuje tyto dva přístupy kombinovat (např. podle druhu formuláře či druhu daně). Návrh dále předpokládá, že vyhláška bude stanovena „pro jednotlivé druhy daní“, což umožňuje vydat vícero vyhlášek (např. za každý druh daně jednu), ale zároveň to nevylučuje vydání jedné společné vyhlášky řešící formulářová podání komplexním způsobem, popřípadě strukturování vyhlášky jiným způsobem (např. podle správců daně).

K odstavci 6: Navrhuje se zmírnění povinnosti učinit podání elektronicky ve prospěch její lepší předvídatelnosti. Pravidlo zakládající povinnost učinit podání elektronicky v případě dobrovolného zřízení datové schránky v aplikační praxi naráželo na neznalost dotčených subjektů a z ní pramenící neúmyslná pochybení, což v konečném důsledku vedlo k obavám z dobrovolného zřízení datové schránky a ukládáním obligatorních sankcí v případech, které jsou z lidského pohledu ospravedlnitelné. Na straně správce daně pak vyvstala nutnost zkoumat, zda podatel má v daném okamžiku zpřístupněnu datovou schránku. Do budoucna by se pravidlo ukládající povinnost činit tzv. formulářová podání vyjmenovaná v odstavci 1 elektronicky mělo dopadat pouze na ty subjekty, které mají datové schránky zřízeny ze zákona (typicky právnické osoby či vybrané profese). Bude tak odstraněna část ustanovení, která v kombinaci s pokutou podle § 247a odst. 2 daňového řádu je terčem kritiky části veřejnosti. Okruh elektronických způsobů podání v § 71 odst. 1 daňového řádu, na který ustanovení dosavadního § 72 odst. 4 daňového řádu odkazuje, je navrhovaným zákonem současně rozšiřován.

K bodu 19 (§ 73 odst. 1)

Z důvodu právní jistoty se navrhuje explicitně vymezit, kdy nastává okamžik podání. Platí, že podání je učiněno v momentě, kdy se dostane do sféry věcně a místně příslušného správce daně. Jde o logickou konstrukci vycházející z toho, že účinky podání lze přiznat tomuto podání až v momentě, kdy s tímto podáním může reálně disponovat orgán, kterému jeho vyřízení přísluší. Je proto nutné odlišovat okamžik podání a okamžik rozhodný pro zachování lhůty, pro který platí odlišná pravidla (viz § 35 daňového řádu). Věcně shodné vymezení lze nalézt v § 37 odst. 5 správního řádu s tím rozdílem, že daňový řád používá v rámci úspornějšího textového vyjádření svodný pojem „příslušný správce daně“ bez toho, aby výslovně rozepisoval, že jde o kumulativní naplnění podmínky věcné a místní příslušnosti (takovéto podrobnější rozepsání má smysl pouze tam, kde je potřeba obě kategorie rozlišovat – viz § 35 daňového řádu).

Pro doplnění je třeba uvést, že daňový řád pro odkaz na okamžik podání využívá více synonym, a to kromě základního spojení „je podáno“, také např. spojení, podle něhož bylo „podání obdrženo“ či jej „správce daně obdržel“ (viz např. § 38 odst. 3 daňového řádu). V těchto případech, kdy je použití odlišných formulací vyvoláno zejména požadavkem srozumitelnosti a znělosti daného textu, je třeba okamžik podání chápat jednotně, a to ve smyslu nového znění § 73 odst. 1 daňového řádu.

K bodu 20 (§ 73 odst. 3)

Úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě písemného podání (viz § 71 odst. 1 daňového řádu).

K bodům 21 až 23 (§ 74 odst. 1, 3 a 4)

Z důvodu právní jistoty se v reakci na poptávku aplikační praxe navrhuje komplexním způsobem reformulovat obecné ustanovení vymezující esenciální vady podání. Obecně platí, že podání může obsahovat dva druhy vad – (i) vady *esenciální*, jejichž přítomnost je nežádoucí a jejichž náprava je možná pouze v součinnosti s daňovým subjektem, a (ii) *jiné vady*, jejichž přítomnost je možné ze strany orgánu veřejné moci tolerovat, nestanoví-li zvláštní právní úprava jiný důsledek. Pouze neodstranění esenciálních vad, ke kterému je

podatel vyzván výzvou podle § 74 daňového řádu, může mít za následek neúčinnost podání. Je proto žádoucí, aby adresát právní normy byl schopen jednoznačně určit, do jaké z výše uvedených kategorií případná vada podání spadá.

Cílem navrženého řešení je v rámci úpravy § 74 daňového řádu jednoznačně uchopit dvě kategorie vad, jejichž neodstranění je vhodné spojit s určitým právním následkem (sankcí *largo sensu*), který je pro daňový subjekt nepříznivý. První kategorií tvoří vady, které způsobují, že dané podání není díky své nečitelnosti, neúplnosti, vnitřní rozpornosti či zmatečnosti způsobilé k dalšímu procesu (materiální vady). Následkem neodstranění této kategorie vad je neúčinnost podání *ex tunc*. Druhou kategorií pak představují vady spočívající v nedodržení formy podání, resp. jeho formátu a struktury, které jsou stanoveny zákonem nebo na základě zákona (formální vady) – srov. zejména požadavky na podání vyplývající z § 56 odst. 1 písm. b) nebo § 72 daňového řádu). Obě kategorie vad mohou být v konkrétním podání přítomny současně, ale je také možné, že bude přítomna pouze jedna z nich. Z logiky věci platí, že pokud vykazuje podání jak materiální, tak formální vady, musí být přednostním následkem neodstranění vad jeho neúčinnost. Vedle toho mohou nastat jak situace, kdy konkrétní vada spadá pouze do jedné z uvedených kategorií (např. čitelné podání, které je namísto povinné elektronické formy podáno v listinné podobě), tak situace, kdy konkrétní vada současně naplňuje charakteristiky obou výše uvedených kategorií (např. datová zpráva podaná v nečitelném formátu). I zde platí, že pokud vykazuje vada jak materiální, tak formální charakter, musí být přednostním následkem jejího neodstranění neúčinnost podání. Formální kategorii vad je proto z hlediska následku třeba zúžit pouze na případy, kdy tyto vady současně nevykazují též materiální charakter.

V případě takto definované kategorie formálních vad je otázkou, jaký má být následek (sankce) jejího neodstranění. Řešení, při kterém by následek absentoval, není žádoucí. Jednalo by se o imperfektní normu, která by působila demotivačně pro ty, kteří řádně plní své povinnosti a zároveň by mohla motivovat k nežádoucím procesním obstrukcím, které v případě správy daní, nejsou s ohledem na charakter dané instituce pouze teoretickou množinou. Nabízí se tak buďto využití stejného modelu, jaký platí pro vady materiální, anebo uplatnění pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2, resp. 4 daňového řádu. Sankce v podobě neúčinnosti se však z hlediska přiměřenosti a hospodárnosti (s ohledem na to, že se jedná o podání, které je konec konců způsobilé k využití v dalším postupu správy daní, byť s nežádoucími obtížemi) jeví jako méně vhodná. Navrhuje se proto zachovat účinnost podání i v případě neodstranění této kategorie vad ani na výzvu správce daně, což by však bylo současně spojeno s pokutou podle § 247a odst. 2, resp. 4 daňového řádu. V rámci této konstrukce pak pozbývá potřeby stávající ustanovení § 74 odst. 4 daňového řádu, které ve specifických případech zachovávalo účinnost podání, která v rozporu se zákonem nebyla učiněna elektronicky.

Po stránce legislativně-systematické je § 74 daňového řádu nově koncipován tak, že nový odstavec 1 definuje jednotlivé kategorie vad podání a spolu s odstavci 2 a 3 současně reakci správce daně na tyto vady v podobě výzvy, resp. normu, podle níž v případě odstranění vad je podání považováno za bezvadné *ex tunc*. Tato ustanovení jsou přitom společná pro obě výše uvedené kategorie vad. Nový odstavec 4 se vztahuje pouze k následku neodstranění esenciálních vad, přičemž tímto následkem je stejně jako dnes neúčinnost podání. V případě podání vykazujícího výlučně formální vady podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) daňového řádu tento následek *a contrario* nenastává a podání je i v případě, že nebyly vady odstraněny, účinné *ex tunc* (tento závěr vyplývá implicitně ze skutečnosti, že toto podání nebylo výslovně zákonem prohlášeno za neúčinné na rozdíl od podání vykazujícího esenciální vady). Následkem neodstranění formálních vad na výzvu správce daně je nicméně pokuta podle § 247a odst. 2, popř. odst. 4 daňového řádu.

K bodu 24 (nadpis části druhé, hlavy VI, dílu 2)

Navrhuje se úprava nadpisu dílu 2, který se zároveň ohraničuje prostřednictvím nově vloženého dílu 3. Stávající rubrika „Postupy při správě daní“ je tak rozdělena do dvou rubrik – „Vyhledávací postupy“ a „Kontrolní postupy“. Díky tomu dojde k odstranění zčásti zavádějícího označení, které nereflektuje, že v dané části zákona jsou obsaženy pouze některé z postupů, které se při správě daní odehrávají. Vložením nových nadpisů se naopak zdůrazní systematické rozčlenění těchto postupů na vyhledávací a kontrolní.

K bodu 25 (nadpis části druhé, hlavy VI, dílu 3)

Viz odůvodnění ke změně nadpisu stávajícího dílu 2. Pojem kontrolní postup použitý pro nadpis rubriky není v oblasti daňového práva použit poprvé (viz § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky). Za oblast daňového řádu jde o svodné označení postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Zároveň dochází k přečíslování následujícího dílu v rámci systematického členění zákona.

K bodu 26 (§ 85 odst. 3)

V návaznosti na změnu konceptu zahájení daňové kontroly je upraven i způsob změny rozsahu daňové kontroly ve prospěch institutu oznámení.

K bodu 27 (§ 85 odst. 4)

Navrhuje se vypuštění věty druhé, která předpokládá možnost rozšíření již běžící daňové kontroly týkající se určitého daňového řízení o daňovou kontrolu týkající se jiného daňového řízení. Tato možnost se v aplikační praxi pro svoji těžkopádnost zpravidla nepoužívá, neboť pro správce daně i daňový subjekt je takto časově oddělené procesy přehlednější a efektivnější realizovat samostatně. Ke spojení daňových kontrol pro více daňových řízení (jak předpokládá věta první), tak dochází pouze v případě časové totožnosti obou procesů. Naopak v případě, kdy je překryv více daňových kontrol týkajících se různých daní, resp. zdaňovacích období pouze částečný, půjde o procesy formálně oddělené. To samozřejmě nebrání, aby správce daně v souladu se zásadou hospodárnosti určité úkony fakticky spojil dohromady.

K bodu 28 (§ 85 odst. 5)

Namísto stávajícího textu odstavce 5, který upravuje otázku opakování daňové kontroly a který je přesunut do samostatného § 85a daňového řádu, je upraven institut oznámení, který je využíván v rámci zjednodušení koncepce daňové kontroly. Jde o zvláštní typ procesního rozhodnutí, které má zjednodušenou formu, neboť neobsahuje odůvodnění. Jeho hlavním účelem je sdělení určité skutečnosti, která znamená zahájení, změnu nebo ukončení určité fáze daňové kontroly. Právo daňového subjektu brojit proti průběhu daňové kontroly je zajištěno pomocí stávajícího institutu stížnosti, přičemž právo brojit proti nepříznivému výsledku daňové kontroly je pak dáno zejména možností odvolat se proti rozhodnutí o stanovení daně, u něhož se zpráva o daňové kontrole zpravidla použije namísto odůvodnění (srov. stávající § 147 odst. 4 daňového řádu). S ohledem na to není žádoucí, aby bylo možné dílčí kroky daňové kontroly napadat prostřednictvím odvolání nebo jiných opravných prostředků. Není tomu ostatně tak ani za současné právní úpravy. Uvedené pravidlo nemá vliv na speciální normu obsaženou v § 32 odst. 3 daňového řádu, která v případě stanovení lhůty kratší než 8 dní požaduje vždy odůvodnění takového výroku. Stejně tak nemá vliv na speciální pravidlo odstavce 6, podle něhož je třeba uvést v oznámení o zahájení daňové kontroly důvody pro její opakování (tj. fakticky toto opakování odůvodnit).

K bodům 29 a 30 (§ 85 odst. 6 a § 85a)

V rámci nového § 85a daňového řádu je nově vydělena problematika opakování daňové kontroly, aniž dochází k její věcné změně, přičemž je přitom reagováno na změnu koncepce

zahájení daňové kontroly, tj. důvody pro opakování daňové kontroly musí být uvedeny v oznámení o zahájení, resp. o změně rozsahu daňové kontroly. Toto ustanovení je současně speciální normou vůči obecnému ustanovení nového § 85 odst. 5 daňového řádu, které vylučuje odůvodnění v případě oznámení doručovaného v souvislosti s daňovou kontrolou (v rozsahu uvedení důvodů pro opakování daňové kontroly tedy bude oznámení v tomto případě odůvodnění obsahovat).

K bodům 31 až 34 (§ 86 odst. 1 až 3)

Redukce textu reagující na změnu koncepce zahájení daňové kontroly, které již nebude vyžadovat fyzickou přítomnost daňového subjektu a jeho součinnost. Obecná povinnost umožnit provedení daňové kontroly zůstává, přičemž by měla pokrýt zejména případy, kdy daňová kontrola bude prováděna u daňového subjektu, čemuž odpovídají i povinnosti stanovené v odstavci 3, jejichž okruh zůstává shodný se stávajícím stavem.

K bodu 35 (§ 87 a § 88)

K § 87

K odstavcům 1 až 3 – Navrhuje se změna konceptu zahájení daňové kontroly. Namísto procedury vyžadující fyzickou přítomnost daňového subjektu (nebo jeho zástupce) je daňová kontrola zahájena oznámením, které se doručuje. Důvodem je snaha o zjednodušení procesu zahájení, který by měl přispět k zrychlení daňové kontroly. Změna konceptu daňové kontroly neznamena obecný přechod od zahájení daňové kontroly za přítomnosti daňového subjektu k zahájení korespondenční formou. Cílem je poskytnout správci daně možnost postupovat při zahájení daňové kontroly jedním či druhým způsobem podle toho, který je v daném případě efektivnější a který je současně schopen zamezit případným obstrukcím ze strany daňového subjektu.

Navržené řešení nepovede ke zhoršení stávající situace daňového subjektu, ale umožní správci daně volbu takového postupu, který bude hospodárnější a přiměřenější pro obě zúčastněné strany. Při volbě jaký postup zvolit by správce daně měl přihlídnout například i k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt (telefon, email apod.), v rámci něhož správce daně s daňovým subjektem domluví termín společného jednání, v rámci něhož bude oznámení o zahájení daňové kontroly doručeno (formou zaprotokolovaného jednání). Stejně tak je možné předem domluvit korespondenční zahájení s tím, že první kontrolní úkony budou provedeny písemným způsobem (daňový subjekt zašle požadované dokumenty apod.) na základě doručeného oznámení o zahájení daňové kontroly, které může doprovázet požadavek konkretizující, které dokumenty správce daně potřebuje předložit.

Klíčovým faktorem je zde nutnost nadále respektovat princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, tj. správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou kontrolní činnost. Tuto faktickou kontrolní činnost lze zahájit jak fyzicky u daňového subjektu, tak korespondenčně (např. vyžádáním účetních záznamů a jiných informací v souladu s § 81 odst. 2 daňového řádu anebo vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu). Respektování principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly je podmínkou toho, aby zahájení daňové kontroly mělo účinek v podobě přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu (uvedený princip přitom může být naplněn například i vážným pokusem o zahájení fyzické kontrolní činnosti, pokud se daňový subjekt ukáže jako nesoučinný a tento pokus zmaří).

Ačkoliv nově nebude se zahájením faktické kontrolní činnosti bezprostředně spojeno formální zahájení daňové kontroly, vzhledem k zásadnímu významu principu materiálního pojetí

zahájení daňové kontroly se navrhuje v novém § 87 odst. 2 daňového řádu tento princip formulovat jako svého druhu základní zásadu pro institut daňové kontroly. V tomto ustanovení se navrhuje explicitně stanovit povinnost správce daně začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a to buď současně se zahájením daňové kontroly, anebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení. Toto pravidlo přebírá stávající východisko materiálního zahájení daňové kontroly v současném ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu (kterým se inspiruje též formulačně). Jeho smyslem má být položení důrazu na nezbytnou míru propojení mezi formálním a materiálním zahájením daňové kontroly a vytvořit jasnou návaznost na principy formulované v této souvislosti dosavadní judikaturou správních soudů. Na rozdíl od současného stavu je ovšem v nově formulované zásadě v § 87 odst. 2 daňového řádu připuštěno zahájení faktické kontrolní činnosti nejen při samotném formálním zahájení daňové kontroly, ale též bez zbytečného odkladu poté. Tím je zohledněna nová možnost distančního zahájení, která je zcela legitimní změnou, ale v případě nesoučinnosti daňového subjektu nesmí způsobit nemožnost splnit požadavek na faktické zahájení kontrolní činnosti.

Sankce pro případ, že by správce daně podle předmětné zásady nepostupoval, je zakotvena v odstavci 3. Porušení zásady materiálního zahájení daňové kontroly bude mít za důsledek především nepřiznání účinku formálního zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Daňová kontrola bude nově zahájena doručením oznámení o jejím zahájení, a tento časový okamžik tak je jednoznačně určen jako rozhodný okamžik pro přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, ke kterému dojde ke stejnému okamžiku (je-li splněna podmínka současného či bezodkladného zahájení faktické kontroly). Související požadavek zahájení faktické kontrolní činnosti tak je materiálním korektivem toho, aby formální zahájení daňové kontroly nebylo předmětem zneužití, a jako takové je z principu posuzováno v celkovém kontextu konkrétního případu. V jednotlivých kauzách se proto okamžik faktického zahájení kontrolní činnosti, a tedy i okamžik naplnění požadavku materiálního zahájení daňové kontroly bude nutně lišit. Pokud by vybočil z mantinelů bezodkladnosti, tj. z důvodů na straně správce daně by nedošlo k zahájení faktické kontrolní činnosti v dohledné době, dojde v souladu s odstavcem 3 k přerušení lhůty pro stanovení daně až okamžikem, kdy faktická kontrolní činnost bude zahájena.

Oznámení o zahájení daňové kontroly je zvláštním typem procesního rozhodnutí (blíže k tomuto viz odůvodnění k navrženému § 85 odst. 7 daňového řádu), které správce daně doručí zejména při jednání nebo korespondenčně (elektronicky či prostřednictvím poštovní zásilky). První způsob doručení bude připadat v úvahu zejména tam, kde se předpokládá provedení daňové kontroly u daňového subjektu. Druhý způsob doručení bude využíván například v případě nesoučinných daňových subjektů, které se nedaří kontaktovat či zastihnout.

Zahájení kontrolního postupu doručením oznámení o zahájení kontroly kontrolované osobě není v právním řádu novum. Jde o standardní procesní nástroj, který využívá též obecný předpis upravující kontrolní činnosti (srov. § 5 odst. 2 písm. b) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů).

Samotná daňová kontrola je zahájena až doručením oznámení, tj. nikoliv jeho vydáním. V případě, že v časovém úseku mezi vydáním a doručením např. podá daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení, bude doměřovací řízení zahájeno tímto tvrzením, neboť bylo podáno dříve, než byla daňová kontrola zahájena; na straně druhé však zahájení daňové kontroly nebude podáním dodatečného daňového tvrzení v mezidobí nijak narušeno. Na případný obsah dodatečného daňového tvrzení lze následně reagovat též změnou rozsahu daňové kontroly.

K odstavci 4 – Pokud správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistí, že ze strany daňového subjektu nebyla splněna povinnost podat daňové tvrzení, případně po vyměření nebo doměření daně zjistí, že tato povinnost nebyla splněna řádně (tj. tvrzené údaje nejsou správné), má v souladu s § 145 daňového řádu povinnost vyzvat daňový subjekt k nápravě. Pokud daňový subjekt nápravu zajistí tím, že podá daňové tvrzení, ušetří tím čas nutný k provedení daňové kontroly a zároveň předejde vzniku penále v důsledku doměření daně z moci úřední. V obecné rovině tedy platí, že vydání výzvy k podání daňového tvrzení před tím, než dojde k zahájení daňové kontroly, je v těchto případech žádoucí a odpovídá základním zásadám správy daní, zejména pak zásadě proporcionality. Existují však případy, kdy předchozí vydání výzvy není možné nebo je nevhodné s ohledem na specifika dané situace. Případem, kdy není vydání výzvy podle § 145 daňového řádu na místě, je situace, kdy vedle existence důvodného předpokladu doměření daně má správce daně odůvodněnou obavu, že by mohlo dojít ke ztrátě hodnoty důkazních prostředků, které by v rámci daňové kontroly mohly být využity. Tedy samotné zpravení daňového subjektu o tom, jakými informacemi správce daně ve vztahu k daňovému subjektu disponuje, by mohlo vést ke zmaření cíle správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Takovou situaci připouští i judikatura (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 183/2014-55).

Naopak vydání výzvy vůbec nepřichází v úvahu za situace, kdy správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponuje informacemi o tom, že na straně daňového subjektu nastalo pochybení, případně tyto informace nejsou dostatečně konkrétní a přesvědčivé na to, aby bylo možné výzvu vydat. V této souvislosti je třeba připomenout, že správce daně daňovou kontrolu může obecně zahájit i bez předchozího konkrétního podezření či pochybností. Zákonným předpokladem daňové kontroly tak na rozdíl od postupu k odstranění pochybností není existence předem známých pochybností. Legitimním cílem takového postupu je veřejný zájem státu na správném zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (viz § 1 odst. 2 daňového řádu). K uvedenému závěru dospěl jak Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 26. října 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, rozsudku ze dne 3. prosince 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52, či rozsudku ze dne 17. března 2011, č. j. 1 Aps 2/2010-120), tak i Ústavní soud (viz stanovisko pléna ze dne 8. listopadu 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11).

Z důvodu právní jistoty je explicitně zmíněn důsledek situace, kdy daňová kontrola bude zahájena, aniž by správce daně vydal výzvu k podání daňového tvrzení, ačkoli došlo k naplnění podmínky pro její vydání stanovené v § 145 daňového řádu. Závěr o tom, že tato podmínka nebyla naplněna, přitom nemusí být zřejmý ihned, ale může vzejít až z následného přezkumu postupu správce daně. Důsledkem takového pochybení nemůže být zpochybnění účinků zahájení daňové kontroly (včetně přerušení běhu lhůty pro stanovení daně), a tedy ani její nezákonnost a nepoužitelnost provedených důkazních prostředků. Skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále. Liberace z povinnosti hradit penále se týká celého penále doměřeného na základě daňové kontroly. Je tedy irelevantní, že pochybnosti, na základě kterých mělo dojít k vydání výzvy, indikovaly pouze část pochybení týkající se povinnosti daňového subjektu tvrdit daň ve správné výši.

Porušení povinnosti předem vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení je možné zohlednit i tam, kde je správce daně nadán určitou diskreční pravomocí a daná skutečnost vyznívá pro daňový subjekt pozitivně (např. v oblasti promíjení příslušenství daně nebo v případě posuzování spolehlivosti daňového subjektu v případech podle speciálních právních úprav – viz např. podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění

pozdějších předpisů, nebo zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů). Skutečnost, že daňový subjekt byl díky nelegitimní absenci výzvy k podání daňového tvrzení omezen v možnosti podat daňové tvrzení, může mít své konsekvence i na poli trestního práva, konkrétně při posuzování naplnění podmínek účinné lítosti. Navržená změna navazuje na poměrně bohatou judikaturu v této věci, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 1 Afs 183/2014-55, 10 Afs 105/2015-44 nebo 6 Afs 61/2018-30.

K odstavci 5 – Jde o zachování normy obsažené ve stávajícím odstavci 1. Z legislativního hlediska je vhodné danou normu oddělit do samostatného odstavce.

K § 88

Proces zjednodušení daňové kontroly se logicky dotkne i ustanovení, které je věnováno ukončení daňové kontroly. Při té příležitosti dochází ke změně systematiky daného ustanovení tak, aby lépe odpovídalo chronologickému řazení jednotlivých kroků, které směřují k ukončení daňové kontroly. Dosavadní § 88 daňového řádu je současně nově rozdělen do nového § 88 a § 88a. Za účelem lepšího rozlišení se u pojmu „výsledek kontrolního zjištění“ důsledně rozlišuje, zda se jedná o výsledek „dosavadní“, nebo o výsledek „konečný“. Rozlišení mezi dosavadním a konečným výsledkem kontrolního zjištění je přitom třeba chápat nikoliv ve vztahu ke kompletnosti či kvalitě daného zjištění, ale ve vztahu k tomu, zda se jedná o prvotní verzi tohoto zjištění, anebo o verzi finální, která již byla případně podrobena seznámení, resp. projednání s daňovým subjektem a ve které byly případně zohledněny výhrady daňového subjektu. Dosavadní výsledek kontrolního zjištění tak není pouze částečným či dílčím kontrolním zjištěním. Naopak se jedná o zjištění v zásadě kompletní, které však teprve bude v zákonem předvídaném rozsahu podrobena interakci s daňovým subjektem, skrze niž se tento výsledkem kontrolního zjištění stane konečným.

K odstavci 1 – Ustanovení stanoví, že správce daně sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění na základě provedené kontrolní činnosti. Pojem „dosavadní výsledek kontrolního zjištění“ tak má nejen svůj *materiální rozměr* (soubor poznatků zjištěných správcem daně v rámci kontrolního procesu), ale též *formální rozměr* (písemné zachycení těchto poznatků do uceleného dokumentu s tímto názvem). Zůstává zachován požadavek na to, aby z výsledku kontrolního zjištění bylo patrné i dosavadní hodnocení důkazních prostředků, resp. důkazů vyvěrajících z jejich provedení. Tento požadavek platí jak pro „dosavadní výsledek kontrolního zjištění“, tak pro „konečný výsledek kontrolního zjištění“ (srov. též navržený § 88a odst. 2 písm. b) daňového řádu).

K odstavci 2 – Prvním krokem směřujícím k ukončení daňové kontroly je sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. To má, obdobně jako je tomu v případě postupu k odstranění pochybností (srov. § 90 odst. 2 daňového řádu), formu sdělení, které je zapotřebí daňovému subjektu doručit, ať už v rámci probíhajícího jednání, nebo korespondenčně. Při volbě jaký způsob komunikace zvolit by správce daně měl přihlídnout k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. To odpovídá aplikaci zásady šetřit práva dotčených osob. Limitem je však také zásada rychlosti a procesní ekonomie, takže je nutné vždy posoudit okolnosti konkrétního případu (např. součinnost či bezproblémovou komunikaci daňového subjektu). Přitom obecně platí, že ústní či písemný dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem není kvalitativně odlišný, neboť ani korespondenční forma komunikace nebrání účinnému uplatňování práv daňových subjektů. V některých případech spíše naopak může dialog vedený písemně přispět k její vyšší kvalitě, protože daňový subjekt není „pod tlakem“ stresové situace jako při ústním jednání, má dostatek času na zvážení věci, formulaci svých námitek, návrhů a vyjádření, má k dispozici všechny své doklady a evidence atd.

Účelem sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění je informovat daňový subjekt

o skutečnostech nasvědčujícím tomu, že ze strany správce daně bylo indikováno určité pochybení, které nasvědčuje tomu, že dojde ke stanovení daně z moci úřední, popřípadě ke stanovení daně nad rámec tvrzené částky. Daňový subjekt tak má možnost (nikoli povinnost) ještě v průběhu daňové kontroly reagovat na zjištěné skutečnosti a dosavadní hodnocení provedených důkazních prostředků (viz odstavec 4) a navrhnout doplnění kontrolního zjištění. Jeho vyjádření pak může být sděleno korespondenční formou či v rámci protokolovaného jednání se správcem daně. Pokud tohoto práva daňový subjekt nevyužije, bude se vycházet z předpokladu, že ke sdělenému výsledku kontrolního zjištění žádné výhrady nemá.

Naopak v situaci, kdy daňová kontrola skončí bez nálezu, tj. dosavadní výsledek kontrolního zjištění nenásvědčuje tomu, že by daňová povinnost nebyla splněna a mělo by dojít ke stanovení daně z moci úřední, popřípadě ke stanovení daně nad rámec tvrzené částky, není žádoucí tuto informaci sdělovat samostatně. Správce daně v takovém případě rovnou doručí oznámení o ukončení daňové kontroly podle navrženého § 88a odst. 1 daňového řádu, se kterým současně zasílá zprávu o daňové kontrole, jejíž součástí je v souladu s navrženým § 88a odst. 2 daňového řádu konečný výsledek kontrolního zjištění. Daňový subjekt tak nebude ochuzen o sdělení, jak celý proces dopadl, nicméně není nutné jej kvůli tomu zatěžovat samostatným sdělováním dosavadního výsledku kontrolního zjištění a celý proces natahovat o lhůtu k vyjádření, což přispěje k zrychlení celého postupu. Uvedené pravidlo se tedy použije jak v případě, kdy daňová kontrola cílí na ověření správnosti dosud stanovené daně, přičemž výsledkem bude ukončení kontroly bez nálezu a zastavení řízení *ex lege* doručením oznámení o ukončení daňové kontroly podle nového § 88a odst. 3 daňového řádu, tak v případě, kdy daňová kontrola probíhá před stanovením daně na základě podaného daňového tvrzení, přičemž výsledkem bude opět ukončení kontroly bez nálezu a platební výměr se vydá v souladu s tvrzením daňového subjektu (nepůjde tedy o rozhodnutí o stanovení daně vydané „na základě výsledku kontrolního zjištění“).

K odstavci 3 – V případě, kdy dochází k oznámení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci osobní interakce s daňovým subjektem nebo jeho zástupcem, nemusí být lhůta pro případné vyjádření pokaždé stanovena. V případě, kdy kontrolovaný daňový subjekt v zájmu o rychlejší průběh procesu prohlásí, že stanovení lhůty pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění nepožaduje, ke stanovení lhůty nedojde.

Marné uplynutí lhůty pro podání vyjádření neznamená, že jakákoli další komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně by byla nepřipustná. Správce daně po marném uplynutí lhůty nemusí vyčkávat s finalizací procesu daňové kontroly na reakci daňového subjektu. S ohledem na základní cíl správy daní i zásadu spolupráce a procesní ekonomie je však zřejmé, že k případnému opožděnému vyjádření je možné přihlídnout, je-li sice podáno po lhůtě, avšak v době, kdy správce daně má možnost opožděně dodané informace zohlednit, aniž by došlo k zmaření již učiněných procesních kroků. V případě obstrukčního jednání ze strany daňového subjektu by správce daně měl naopak akcentovat zásadu rychlosti a kontrolní proces uzavřít.

K odstavci 4 – Demonstrativním způsobem je uvedeno, jaké aktivity daňového subjektu lze subsumovat pod pojem „vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění“. Materiálně text odpovídá stávajícímu ustanovení § 88 odst. 1 písm. e) daňového řádu. V první řadě jde o možnost vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. V rámci této výhrady lze vyslovit nesouhlas s navrženými závěry vyplývající z dosavadního hodnocení důkazních prostředků, popřípadě se způsobem provedení těchto důkazních prostředků. Pakliže výhrada směřuje k neúplnosti provedení dokazování, má daňový subjekt zároveň možnost podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění, tj. navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Vyjádření daňového subjektu samozřejmě může být i souhlasné, byť

jeho souhlas bude zpravidla konkludentní (tím, že nevyužije možnosti vyjádřit se). Vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění by nemělo být zaměňováno s možností podat stížnost na nevhodné chování úřední osoby, resp. na nesprávný úřední postup podle § 261 daňového řádu. Právo podat stížnost není časově omezeno pro podání vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Na běhu daňové kontroly je tedy nezávislé. Stejně tak je na běhu daňové kontroly nezávislé samotné vyřízení stížnosti ze strany správce daně. Současně platí, že stížnost jako subsidiární prostředek ochrany by měla nastoupit pouze tam, kde zákon nepředpokládá jiný nástroj k řešení dané situace, přičemž jedním z těchto nástrojů je právě vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, tj. výhrady daňového subjektu k tomuto výsledku je na místě řešit cestou tohoto vyjádření.

K odstavci 5 – Pokud daňový subjekt využije svého práva a navrhne doplnění dosavadního kontrolního zjištění, v důsledku čehož dojde k podstatné změně tohoto výsledku, správce daně znovu seznámí daňový subjekt s novým výsledkem a umožní mu další reakci. V případě, že daňový subjekt možnost navrhopat doplnění nevyužije, anebo jeho návrhy nevedou k podstatným změnám, správce daně přistoupí k finální fázi daňové kontroly. Při posouzení toho, co lze považovat za „podstatnou změnu“ musí správce daně mj. zvážit, zda další dialog s daňovým subjektem bude v dané věci přínosem (tj. zda má potenciál přispět k novým skutkovým zjištěním), anebo zda v souladu se zásadou rychlosti je vhodnější přistoupit ke stanovení daně (např. pokud lze očekávat ze strany daňového subjektu pouze opakování již proběhlé argumentace, anebo jeho návrhy směřují k právním otázkám, které z povahy věci nevyžadují empirické zjišťování). Při tom je třeba mít na zřeteli, že možnost daňového subjektu argumentovat v dané věci není ukončena spolu s daňovou kontrolou, ale může pokračovat v rámci odvolacího řízení proti stanovení daně.

Na výsledek kontrolního zjištění je z tohoto pohledu nutné hledět jako na materiálně a právně definovaný závěr, který se nutně nemusí změnit v případě provedení dalších důkazních prostředků, které tento závěr potvrdí (utvrdí). Pokud tak dojde k doplnění dokazování, avšak provedené důkazní prostředky pouze potvrdí dosavadní výsledek kontrolního zjištění, nedochází ke změně výsledku vyžadující další reakci. Právo brojit proti nesprávnému procesnímu postupu při dokazování formou stížnosti, anebo v rámci odvolání proti meritornímu rozhodnutí tím není dotčeno.

Měřítkem toho, co lze považovat za „podstatnou změnu“ bude především to, jakým způsobem se provedená změna dotkne kontrolovaného daňového subjektu. Lze očekávat, že daňový subjekt svým návrhem bude požadovat doplnění či změnu, která se projeví v jeho prospěch (tj. povede ke snížení potenciální daně stanovené správcem daně či zvýšení nárokovaného daňového odpočtu). Bude-li provedena změna, která s návrhem daňového subjektu koresponduje, je s ohledem na zásadu hospodárnosti možné upustit od dalšího seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, neboť je zjevné, že změna byla provedena v souladu s dispozicí danou návrhem daňového subjektu (bylo mu tedy vyhověno). Naopak u obdobně rozsáhlé změny, ke které dojde na základě doplněného dokazování a která se projeví v neprospěch daňového subjektu, je další seznámení s novým dosavadním výsledkem kontrolního zjištění na místě.

K bodu 36 (§ 88a)

K odstavci 1 a 2 – Ukončení daňové kontroly je podobně jako její zahájení realizováno prostřednictvím doručení oznámení. K oznámení musí být obligatorně přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná oprávněnou úřední osobou. Tato zpráva sama o sobě není oznámením (rozhodnutím), resp. jeho součástí, ale je jeho nezbytným doplňkem, jehož absence má vliv na samotnou účinnost tohoto oznámení. V případě, že daňový subjekt v průběhu doručování oznámení sdělí správci daně nové skutečnosti (zejména zašle další důkazní prostředky), nemá to na ukončení daňové kontroly vliv, nicméně, jsou-li validní,

může je správce daně samostatně zohlednit v dalším řízení, tj. před stanovením daně.

Současně je popsán základní obsah zprávy o daňové kontrole, která by měla obsahovat především konečný výsledek kontrolního zjištění. Přítomen by měl být též odkaz na příslušná oznámení o zahájení, popřípadě o změně rozsahu daňové kontroly. Tyto informace jsou klíčové pro zasazení daňové kontroly do určitého časového rámce, tj. lze na základě nich určit dobu trvání daňové kontroly, což má význam pro uplatnění některých práv a plnění povinností daňového subjektu (např. z pohledu podání daňového tvrzení). Součástí konečného výsledku kontrolního zjištění je též stanovisko správce daně k případnému vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění. Toto stanovisko může dle okolností konkrétního případu obsahovat odkaz na změny ve výsledku kontrolního zjištění, které se nově promítly do konečného výsledku kontrolního zjištění. Z výše uvedeného implicitně vyplývá, že ze zprávy o daňové kontrole bude seznatelný samotný obsah vyjádření daňového subjektu, na které stanovisko správce daně reaguje.

Oproti stávajícímu § 88 odst. 1 daňového řádu, kde je normován obsah zprávy o daňové kontrole, je pro nadbytečnost a nedůvodnou selektivnost vypuštěn požadavek na to, aby zpráva o daňové kontrole obsahovala odkazy na protokoly a úřední záznamy pořízené v průběhu daňové kontroly, jakož i na vybraná podání učiněná v průběhu daňové kontroly. Odkaz na tyto písemnosti, které jsou součástí spisového materiálu stejně jako řada dalších písemností, na které současné znění zákona již odkaz nepředpokládá (např. výzvy podle § 57 daňového řádu a odpovědi na ně), se v aplikační praxi projevuje převážně jakožto zbytečný formalismus bez přidané informativní hodnoty. Pro daňový subjekt je totiž daleko důležitější, aby byl zpraven o důkazních prostředcích použitých pro dané kontrolní zjištění, a to bez ohledu na to, zda vyvěrají z protokolů a úředních záznamů, anebo z jiných písemností. Klíčová je v tomto ohledu norma obsažená v navrženém odstavci 2 písm. b) bodu 1. Právo daňového subjektu seznámit se se všemi relevantními informacemi není tímto nikterak dotčeno. Naopak díky rozšíření funkcionality a dostupnosti daňové informační schránky může příslušné informace získat i způsobem umožňujícím dálkový přístup.

K odstavci 3 – V případě, kdy kontrolní zjištění skončí bez nálezu, tj. konečný výsledek kontrolního zjištění nenasvědčuje tomu, že by daňová povinnost nebyla splněna a mělo by v dané věci dojít ke stanovení daně, je třeba najisto postavit, že není žádoucí vydávat vedle oznámení o ukončení daňové kontroly ještě samostatné rozhodnutí o zastavení vyměřovacího či doměřovacího řízení. K zastavení řízení dojde ze zákona (*ex lege*) okamžikem doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Tím se konstrukce odstavce 3 liší od navrženého § 88 odst. 2 daňového řádu, kde zjednodušení procesu sdělování dosavadního výsledku kontrolního zjištění dopadá jak na daňovou kontrolu prováděnou po stanovení daně, tak na daňovou kontrolu prováděnou před stanovením daně (tj. za účelem ověření výše daně tvrzené daňovým subjektem v daňovém tvrzení). Zastavení řízení *ex lege* je tak na místě pouze v první z uvedených variant, neboť vyměřovací či doměřovací řízení zahájené podáním daňového tvrzení je nutné vždy ukončit stanovením daně, které je buďto v souladu s daňovým tvrzením (kontrola bez nálezu), anebo nad rámec tohoto tvrzení (kontrola s nálezem).

K odstavci 4 – V souladu se stávajícím § 147 odst. 4 daňového řádu se v případě, kdy ke stanovení daně dochází výlučně na základě daňové kontroly, namísto odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně použije zpráva o daňové kontrole. Z hlediska zásady rychlosti a procesní ekonomie pak zpravidla nebude důvod otálet s doručením takového rozhodnutí. Navržený odstavec 4 proto z důvodu právní jistoty explicitně připouští, aby správce daně v těchto případech spojil oba procesy doručení do jednoho a spolu s ukončením daňové kontroly oznámil též samotné meritorní rozhodnutí z této daňové kontroly vycházející. Takovým postupem předejde případnému zbytečnému rozměňování procesu dokazování na postup uvnitř daňové kontroly a mimo ní (např. situace, kdy daňový subjekt poté, co je mu

sdělena zpráva o daňové kontrole začne navrhovat provedení dalších důkazních prostředků).

K bodu 37 (§ 89 odst. 1)

Je navržena úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu). Zároveň je použito jednotné číslo, což lépe odpovídá požadavkům na tvorbu legislativního textu.

K bodu 38 (§ 89 odst. 4)

Výslovně se normuje pravidlo, které implicitně platí i v současné právní úpravě. Týká se možnosti opustit institut postupu k odstranění pochybností ve prospěch podrobnějšího kontrolního postupu, kterým je daňová kontrola. K tomuto kroku může správce daně přistoupit nejen v případě předvídaném ve stávajícím znění § 90 odst. 3 daňového řádu, ale prakticky kdykoli to uzná za vhodné. V aplikační praxi bude nutné zvážit vždy okolnosti daného případu tak, aby výsledné řešení (setrvání v postupu k odstranění pochybností, nebo přechod do daňové kontroly) bylo efektivní a proporcionální. Nelze totiž dopředu na základě zákonem stanovených podmínek říci, který z kontrolních postupů bude v daném případě vhodnější. Vycházet je tak nutné především z aplikace základních zásad i faktických kapacitních možností správce daně a zkušenosti s daným daňovým subjektem. Vztah obou kontrolních postupů vychází zejména z předpokladu, že postup k odstranění pochybností by měl být realizován jako rychlý a jednoduchý postup založený na vzájemné komunikaci správce daně a daňového subjektu, nepředpokládající složitý proces dokazování. V praxi tak lze předpokládat, že přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly bude využíváno zejména v případech, kdy při zahájení tohoto postupu měl správce daně pochybnosti, které neindikovaly rozsáhlé dokazování, avšak v průběhu postupu došlo ke zjištění dalších skutečností (správcem daně nebo daňovým subjektem), které musí být prověřeny, nebo bylo zjištěno, že je nezbytné provést další časově náročné úkony (např. výslechy svědků nebo ověření mezinárodní dožádáním). Zmínit lze např. i faktor možného souběhu kontrolního postupu s trestním řízením.

V souladu se zásadou procení ekonomie je v navrženém textu explicitně uvedeno, že zahájením daňové kontroly v dané věci je ze zákona ukončen postup k odstranění pochybností, v jehož průběhu je daňová kontrola zahájena (tj. postup k odstranění pochybností, z něhož je přecházeno do daňové kontroly). Není tedy zapotřebí žádného dalšího formálního kroku. Předmět a rozsah takto zahájené daňové kontroly by měl vždy zahrnovat oblast, která byla předmětem postupu k odstranění pochybností tak, aby daňovou kontrolu bylo možné z materiálního hlediska považovat za pokračování dokazování zahájeného postupem k odstranění pochybností (a nedošlo tak k omezení práv daňového subjektu vyjádřit se k provedeným důkazním prostředkům). Jedná se však pouze o předmět a rozsah minimální, tj. nic nebrání správci daně, aby daňovou kontrolu vedl v širším rozsahu, resp. aby rozšířil její předmět ve vztahu k tomu, kam byla zacílena dřívější výzva k odstranění pochybností.

K původnímu odstavci 4 – Pravidlo obsažené ve stávajícím odstavci 4 se bez náhrady vypouští. Byla zde vymezena třicetidenní lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností v případě, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet. Uvedená lhůta se jeví již za stávající právní úpravy jako nesystémová a překonaná. Po jejím uplynutí by měl být omezen prostor pro volbu mezi postupem k odstranění pochybností a zahájením daňové kontroly ve prospěch druhého z uvedených kontrolních postupů. S ohledem na to, že zahájení daňové kontroly namísto méně časově náročnějšího postupu k odstranění pochybností nemusí vždy odpovídat zásadě proporcionality a okolnostem daného případu, aplikační praxe přistupuje k této lhůtě jako ke lhůtě pořádkové. Lhůta obsažená ve stávajícím § 89 odst. 4 není provázána s institutem úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu a dobou

ohraničující období, kdy správce daně může prostřednictvím kontrolních postupů prověřovat legitimitu uplatněného nároku na daňový odpočet, aniž by daňovému subjektu vznikal nárok na kompenzaci v podobě úroku. Tím spíše neobstojí stávající konstrukce ve světle nově navrhovaného řešení v případě institutu zálohy na daňový odpočet (viz navrhovaný § 174a daňového řádu), jakož i v souvislosti se zjednodušením kontrolních postupů (zejména daňové kontroly).

K bodu 39 (§ 90 odst. 1)

V rámci revize ustanovení upravujících postup k odstranění pochybností se navrhuje změna formulace § 90 odst. 1 daňového řádu tak, aby volba prostředku, který zachycuje průběh postupu k odstranění pochybností (tj. volba mezi protokolem a úředním záznamem) vyplývala nikoliv z formy předchozí reakce daňového subjektu, ale naopak z formy, jakou je dále reagováno ze strany správce daně. Tato změna je logickým důsledkem skutečnosti, že uvedené instituty se právě odlišují tím, zda zachycují průběh jednání či nikoliv, tj. nejsou závislé na povaze vstupu, který zaznamenávaný úkon správce daně inicioval (na písemné podání lze reagovat cestou jednání a naopak).

K bodu 40 (§ 90 odst. 3)

V návaznosti na doplnění obecné možnosti přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly v novém § 89 odst. 4 daňového řádu se pro nadbytečnost vypouští věta první. Možnost přejít z postupu k odstranění pochybností (který by měl svým charakterem být krátkým, rychlým a jednoduchým procesem tematicky omezeným na předem vymezenou oblast) do daňové kontroly (která dává prostor pro podrobnější a komplexnější pojetí problému a zároveň garantuje daňovému subjektu širokou škálu oprávnění) nezávisle na tom, zda zazněl požadavek daňového subjektu na pokračování dokazování a nezávisle na tom, v jaké fázi se postup k odstranění pochybností nachází, lépe odráží zásadu rychlosti a procesní ekonomie a v konečném důsledku méně zatěžuje samotný daňový subjekt.

Správce daně nemusí v situaci, kdy daňový subjekt navrhuje pokračování v dokazování, volit pouze mezi dvěma možnostmi – (i) zahájení daňové kontroly, nebo (ii) vydání rozhodnutí o stanovení daně, ale nově může též (iii) pokračovat v postupu k odstranění pochybností. To bude praktické a hospodárné zejména tam, kde je namístě provedení dalších důkazních prostředků (např. přečtení daňovým subjektem dodaných listin), jejichž povaha či kvantita nevyžaduje zahájení daňové kontroly. Další průběh postupu k odstranění pochybností bude v takovém případě zachycen prostřednictvím opakovaného použití ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu, tj. v rámci příslušného protokolu nebo úředního záznamu.

K bodu 41 (§ 90 odst. 5)

S ohledem na to, že postup k odstranění pochybností může být zahájen také k jiné písemnosti, než je daňové tvrzení, doplňuje se nový odstavec, který upravuje ve stávající právní úpravě absentující řešení situace, kdy se nepodaří odstranit pochybnosti týkající se této písemnosti. V případě, kdy se pochybnosti netýkají správné výše daně, resp. rozhodnou písemností není daňové tvrzení, nelze použít postup upravený v odstavcích 2 až 4 (ani pravidlo obsažené ve stávajícím § 147 odst. 4 daňového řádu). Namísto toho se uplatní nově navržený postup, podle něhož správce daně celý proces ukončí vydáním meritorního rozhodnutí, popřípadě rozhodnutí o zastavení řízení. V odůvodnění těchto rozhodnutí se pak vypořádá s předmětem postupu k odstranění pochybností. Příkladem bude řízení o závazném posouzení, ve kterém mohou vzniknout pochybnosti o podané žádosti, přičemž výsledkem daného řízení bude vydání rozhodnutí o závazném posouzení (rozhodnutí ve věci), popřípadě rozhodnutí o zastavení řízení (v případě, že ani na základě provedeného postupu k odstranění pochybností nebudou daňovým subjektem dodány či objasněny skutečnosti nutné pro vydání meritorního rozhodnutí). Analogická situace může nastat v dalších řízeních obsažených

ve zvláštní právní úpravě, která se subsidiárně řídí daňovým řádem a která se netýká stanovení daně *largo sensu*.

Na straně druhé však je navržené ustanovení odstavce 5 formulováno tak, že se vztahuje i na postup k odstranění pochybností, který byl zahájen ve vztahu k daňovému tvrzení. K jeho uplatnění může dojít např. v případě dodatečného daňového tvrzení, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené (srov. § 141 odst. 4 daňového řádu). Naopak v případě postupu k odstranění pochybností, který se týká daňového tvrzení, které má vliv na výši daně, bude použití tohoto ustanovení spíše výjimečné. I v těchto případech může nicméně teoreticky dojít i k situaci, kdy sice byly odstraněny pochybnosti mající vliv na výši daně, avšak původní výzva k odstranění pochybností se tím obsahově zcela nevyčerpala. Zákon proto musí pamatovat i na tento případ, byť fakticky zde bude oním „rozhodnutím ve věci“, jehož vydání předpokládá odstavec 5, právě rozhodnutí o stanovení daně, které je výsledkem daného řízení.

K bodu 42 (§ 92 odst. 3)

Úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu).

K bodu 43 (§ 101 odst. 5)

Z důvodu právní jistoty se explicitně stanoví skutečnost, kterou dosavadní praxe dovozuje výkladem. Současné znění zákona stanoví, kdy nastává účinnost rozhodnutí vůči příjemci rozhodnutí (nejčastěji daňovému subjektu). Typicky se bude jednat o povinnost něco vykonat či strpět. Je-li příjemci rozhodnutí rozhodnutím přiznáno právo (konstitutivní charakter rozhodnutí), anebo prohlášeno právo stanovené zákonem (deklaratorní rozhodnutí), není v praxi zas tak důležitá jeho účinnost vůči tomuto příjemci, ale účinnost vůči správci daně. Z takového rozhodnutí totiž pro něj zpravidla bude vyplývat určitá povinnost (zaplatit, zaevidovat apod.). Není žádoucí, aby vykonání takové povinnosti bylo oddalováno až na okamžik oznámení rozhodnutí jeho příjemci. Správce daně je zde *de facto* ve dvojím postavení – ten, kdo rozhoduje, a ten, kdo je povinen na základě rozhodnutí konat (či nekonat). Je ovšem logické, že sám sobě rozhodnutí neoznamuje. Okamžik vydání rozhodnutí je tedy okamžikem, kdy z pohledu správce daně lze rozhodnutí považovat za definitivní a lze po něm požadovat, aby se jím řídil. Navrhuje se proto explicitně stanovit, že tento typ rozhodnutí je vůči správci daně účinný okamžikem jeho vydání.

Typickým případem, kde se toto obecné pravidlo použije, je určení okamžiku stanovení daně. Zatímco z hlediska plnění povinnosti ze strany daňového subjektu je určující oznámení rozhodnutí o stanovení daně (pokud v některých případech není z jiných důvodů určující okamžik ještě pozdější), tak z hlediska přiznání práva (např. ve formě daňového odpočtu), je z hlediska určení rozhodného okamžiku určující vydání tohoto rozhodnutí. Tato skutečnost musí mít svůj odraz i v rámci evidence daní, jakož i z hlediska počítání některých lhůt.

Na rozhodnutí, která upravují průběh řízení a která nemají meritorní povahu, je nutné pravidla týkající se účinnosti rozhodnutí aplikovat s ohledem na povahu takového rozhodnutí. Např. u rozhodnutí o zastavení řízení podle § 106 daňového řádu nastává účinek zastavení *ex tunc* k okamžiku, kdy došlo k naplnění příslušné podmínky. Vydání či oznámení rozhodnutí na tento okamžik nemají vliv. Odlišná situace může nastat v případě rozhodnutí správce daně, kterým dojde ke zrušení či prohlášení nicotnosti určitého meritorního rozhodnutí. V takovém případě totiž z materiálního hlediska může dojít ke vzniku práva či povinnosti na straně příjemce rozhodnutí anebo správce daně (např. povinnost vrátit neoprávněně inkasovanou daň nebo povinnost vrátit neoprávněně vyplacený daňový odpočet). Pravidlo týkající se určení okamžiku účinnosti rozhodnutí se proto použije. To bude důležité např. pro správné určení okamžiku, od něhož se odvíjí lhůta podle navrhovaného § 155b

odst. 4 písm. a) daňového řádu.

rozhodnutí o stanovení daně	účinnost vůči příjemci rozhodnutí	účinnost vůči správci daně	právní moc	vykonatelnost
	(nepravomocné) stanovení daně		pravomocné stanovení daně	
ze kterého plyne povinnost daňovému subjektu zaplatit (v souladu s tvrzením daňového subjektu)	<u>oznámením</u>	oznámením lze předepsat do evidence daní	oznámením	oznámením
ze kterého plyne povinnost daňovému subjektu zaplatit (nad rámec daňového tvrzení)	<u>oznámením</u>	oznámením lze předepsat do evidence daní	marným uplynutím odvolací lhůty, nebo <u>oznámením</u> rozhodnutí o odvolání	uplynutí posledního dne náhradní lhůty splatnosti (tj. 15 dní po právní moci)
ze kterého plyne právo daňového subjektu na vráтку (v souladu s tvrzením daňového subjektu)	oznámením	<u>vydáním</u> lze předepsat do evidence daní	oznámením	uplynutí posledního dne lhůty pro vrácení ⇒ vznik úroku z vratitelného přeplatku
ze kterého plyne právo daňového subjektu na vráтку (v jiné výši, než bylo tvrzeno)	oznámením	<u>vydáním</u> lze předepsat do evidence daní	marným uplynutím odvolací lhůty, nebo <u>vydáním</u> rozhodnutí o odvolání	uplynutí posledního dne lhůty pro vrácení ⇒ vznik úroku z vratitelného přeplatku

K bodu 44 (§ 101 odst. 6)

V reakci na rozvoj elektronické formy komunikace a možnosti seznamovat se s obsahem spisu dálkovým způsobem prostřednictvím daňové informační schránky se navrhuje zobecnit ustanovení týkající se oznámení rozhodnutí. Jako skutečnost relevantní z hlediska účinků doručení tak bude moci být uznán, každý prokazatelný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí. Pokud tak elektronický systém zaznamená, že daňovému subjektu (nebo osobě vykonávající jeho práva) byl zpřístupněn dokument obsahující rozhodnutí, které dosud nebylo doručeno, lze takové zpřístupnění považovat za okamžik oznámení. Důkazní břemeno leží v souladu s § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu na správci daně.

K bodu 45 (§ 102 odst. 1 písm. f))

Podle stávajícího znění ustanovení § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu rozhodnutí vydané při správě daní obsahuje mimo jiné poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit a u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. S ohledem na skutečnost, že institutu námitky je podle navrženého § 159 odst. 5 daňového řádu nově přiznán v některých případech status řádného opravného prostředku, je na místě vztáhnout uvedený požadavek ohledně poučení obsaženého v rozhodnutí nejen institut odvolání, ale obecněji na všechny řádné opravné prostředky. Tímto způsobem bude naplněna zásada poučovací také v případě námitky, a formálně vzato též v případě rozkladu (jakkoliv v tomto případě bylo možné předmětný požadavek stran poučení na rozklad vztáhnout již dnes na základě ustanovení § 108 odst. 2 věty třetí daňového řádu).

K bodu 46 (§ 115 odst. 3)

Navrhuje se oproti stávajícímu stavu připustit možnost prodloužení lhůty, kterou podle § 115 odst. 2 daňového řádu správce daně stanoví odvolateli, aby se během ní před vydáním rozhodnutí o odvolání mohl vyjádřit ke skutečnostem zjištěným během dokazování v rámci odvolacího řízení a k důkazům, které je prokazují, resp. aby během této lhůty případně navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Tuto lhůtu nelze za současného právního stavu prodloužit, neboť jedním ze základních předpokladů pro prodloužení lhůty je dle § 36 daňového řádu, který upravuje ze systematického hlediska obecné postupy při prodlužování lhůt, skutečnost, že s uplynutím lhůty není zákonem spojován zánik práva. V případě lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je v odst. 4 tohoto ustanovení stanoveno, že po uplynutí lhůty odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. Jinými slovy, vzniká zde povinnost odvolacího orgánu k důkazům navrženým odvolatelem po uplynutí lhůty nepřihlížet, z čehož lze dovodit, že právo odvolatele navrhopvat důkazy zaniklo, a jde tedy o lhůtu prekluzivní. Aby se v případě lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu neuplatnilo obecné pravidlo obsažené v § 36 odst. 5 daňového řádu, podle něhož nelze prodloužit lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva, je nutné tuto skutečnost upravit ve zvláštním ustanovení, které by se týkalo této konkrétní lhůty. Toto ustanovení však v současném znění § 115 daňového řádu absentuje, a lhůtu tedy dnes prodloužit nelze. Po stránce věcné lze nicméně dojít k závěru, že nemožnost prodloužení předmětné lhůty obecně není žádoucí, neboť v praxi může v některých případech vést k obtížnějšímu zjištění a stanovení správné výše daně v průběhu celého nalézacího řízení, jak daňový řád předpokládá ve svém § 1 odst. 2. Požadavek koncentrace řízení je sice nepochybně legitimní a závažný, avšak v tomto konkrétním případě nelze předpokládat, že by umožnění prodloužení lhůty vedlo k zásadnějším praktickým problémům odvolacího řízení. Současně se jedná o změnu jdoucí nepochybně ve prospěch daňových subjektů. V tomto kontextu se proto navrhuje změna stávajícího stavu tak, že na základě výslovné speciální normy § 115 odst. 3 daňového řádu bude prodloužení předmětné lhůty nově možné.

K bodu 47 (§ 122 odst. 3)

V návaznosti na poptávku aplikační praxe se navrhuje doplnění stávajícího ustanovení odstavce 3, který je v důsledku toho s ohledem na přehlednost přeformulován a rozčleněn do jednotlivých písmen a bodů. Dané ustanovení upravuje lhůtu, kterou má správce daně pro případné nařízení přezkoumání rozhodnutí. K tomu může přistoupit na základě vlastního zjištění, resp. zjištění některého ze správců daně (výkon dozorčí činnosti), anebo na základě relevantního podnětu osoby zúčastněné na správě daní. V případě rozhodnutí o stanovení daně a rozhodnutí vydaného v řízení při placení daně je tato lhůta vázána na příslušnou prekluzivní lhůtu ohraničující nalézací (§ 148) a platební rovinu (§ 160) daňového řízení. Pro zbývající typy rozhodnutí je stanovena obecná tříletá lhůta odpovídající standardu využívanému pro tento institut v jiných procesních rádech.

Výše uvedený koncept odpovídající stávajícímu právnímu stavu však nedává řešení pro situace, kdy je rozhodnutí o stanovení daně (popřípadě rozhodnutí vydané v řízení při placení daní) vydáno poté, co prekluzivní lhůta uplynula. Není sporu o tom, že takové rozhodnutí je nezákonné a nemělo by být vůbec vydáno, nicméně aplikační praxe ukazuje, že se takové případy stávají. Důvodem přitom nebývá nedůslednost správce daně, který by si nepohlídal skutečnost, že lhůta pro stanovení daně již uplynula (byť i takový exces může v praxi výjimečně nastat). Příčinou toho, že se objeví rozhodnutí vydané po této lhůtě, je nejčastěji skutečnost, že se zpětně dovodí, že délka lhůty pro stanovení daně byla počítána nesprávně. Nastává tak problém, jak nezákonné rozhodnutí, kterým byla stanovena daň, procesně zlikvidovat. Možnost využít institut přezkoumání rozhodnutí, který představuje dozorčí prostředek k nápravě nezákonností při vydání rozhodnutí, je díky výše popsanému

nastavení lhůty ohraničující jeho použitelnost vyloučena. Navrhuje se proto doplnit pravidlo umožňující nařídit přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně poté, co uplynula lhůta pro stanovení daně, resp. rozhodnutí vydaného při placení daní poté, co uplynula lhůta pro placení daně. Výsledkem takového přezkumu může být toliko zrušení rozhodnutí. S ohledem na právní jistotu by takováto možnost zrušení rozhodnutí neměla být časově neomezená. Je proto navrženo řešení využívající obecnou tříletou lhůtu počítanou od právní moci rozhodnutí.

Nově navržené pravidlo bude možné z povahy věci použít i na rozhodnutí vydaná před účinností navrhovaného zákona, pokud jim svědčí stanovená tříletá lhůta, tj. na situace, kdy příslušné rozhodnutí nabylo právní moci před méně než třemi lety od účinnosti navrhovaného zákona. S ohledem na pozitivní přínos nového pravidla je takováto zpětná aplikace žádoucí a ospravedlnitelná veřejným zájmem na transparentní a hospodárné likvidaci vadných individuálních správních aktů.

K bodu 48 (§ 130 odst. 4)

Navrhuje se řešit dlouhodobý deficit tvorby daňového identifikačního čísla z pohledu ochrany osobních údajů, který spočívá ve skutečnosti, že jeho kmenovou část tvoří v případě fyzických osob zejména jejich rodné číslo, pokud bylo dané osobě přiděleno, aniž má tato osoba možnost používání svého rodného čísla zamezit. Na straně druhé je rodné číslo nadále obecným identifikátorem fyzické osoby, který není specialitou správy daní, ale je používán napříč orgány veřejné moci. S ohledem na stávající praxi využívání rodných čísel při tvorbě daňového identifikačního čísla v rámci správy daní, a to zejména na nastavení informačních systémů, je současně třeba nalézt kompromisní řešení mezi požadavkem minimalizovat náklady a narušení fungující praxe na straně jedné a požadavkem ochrany osobních údajů na straně druhé. Navrhuje se proto umožnit, aby na žádost daňového subjektu bylo pro účely tvorby daňového identifikačního čísla připuštěno namísto rodného čísla fyzické osoby využít tzv. vlastního identifikátoru správce daně, který je na rozdíl od rodného čísla koncipován jako bezvýznamový a současně není univerzálním identifikátorem, který by ztotožňoval danou osobu napříč celou sférou výkonu veřejné moci. Tímto způsobem bude garantováno vyloučení použití rodného čísla v dané věci každé osobě, která o to projeví zájem (z důvodu hospodárnosti i logiky věci se tato změna bude připouštět pouze jako jednorázová). Současně je třeba zdůraznit, že nahrazení rodného čísla fyzické osoby jako jejího obecného identifikátoru napříč veřejnou správou bude s nejvyšší pravděpodobností v budoucnu předmětem centrálního řešení v gesci Ministerstva vnitra, tj. možnost nahrazení rodného čísla bezvýznamovým identifikátorem v rámci daňového identifikačního čísla může představovat pouze dočasné překlenovací řešení, které má umožnit aktuální zajištění ochrany osobních údajů v tomto konkrétním případě použití rodného čísla.

K bodům 49 až 53 (§ 134 odst. 3 a 4)

V rámci sjednocení terminologie se navrhuje legislativní zpřesnění, které lépe vystihuje vazby mezi jednotlivými dílčími řízeními a pojmem stanovení daně. V odstavci 3 je vymezeno nalézací řízení jakožto nadřazený pojem k vyměřovacímu řízení, které je jeho obligatorní podmožinou, a k doměřovacímu řízení, které je jeho fakultativní podmožinou. Naopak řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v těchto dvou řízeních (tj. rozhodnutí o vyměření daně a rozhodnutí o doměření daně) není dalším samostatným dílčím řízením, nýbrž je fakultativní součástí příslušného dílčího řízení (v tomto případě vyměřovacího, nebo doměřovacího řízení). Tomu odpovídá i skutečnost, že vyměřovací i doměřovací řízení jsou ukončena až právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, resp. pravomocným zastavením těchto řízení. Skutečnost, že vyměřovací nebo doměřovací řízení je v běhu, má význam např. pro posouzení účinků podaného daňového tvrzení (viz navržený § 145a daňového řádu). Obdobně je tomu u dalších dílčích řízení (jak v řízeních

při placení daní, tak v řízeních o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích). I zde platí, že případné řízení o řádném opravném prostředku (je-li podán, resp. je-li připuštěn) je součástí těchto řízení a daná řízení jsou tak ukončena až právní mocí příslušného rozhodnutí. Ustanovení upravující systematické začlenění řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v rámci dílčích řízení tvořících daňové řízení je proto navrženo zakotvit v novém samostatném odstavci 4.

Současně dochází k nahrazení textu pojednávajícím o účelu některých dílčích řízení. Daný text je nadbytečný ve vztahu k odstavci 1, který je přesnější, neboť účel spatřuje ve „správném stanovení daně“, nikoliv pouze ve „stanovení daně“. Nově je zdůrazněno, že v rámci vyměřovacího řízení dochází k vyměření daně a v rámci doměřovacího řízení k doměření daně, byť obě dílčí řízení mohou skončit též zastavením. Dané ustanovení navazuje na změny navržené v § 147, který použité pojmy dává do kontextu s pojmem stanovení daně.

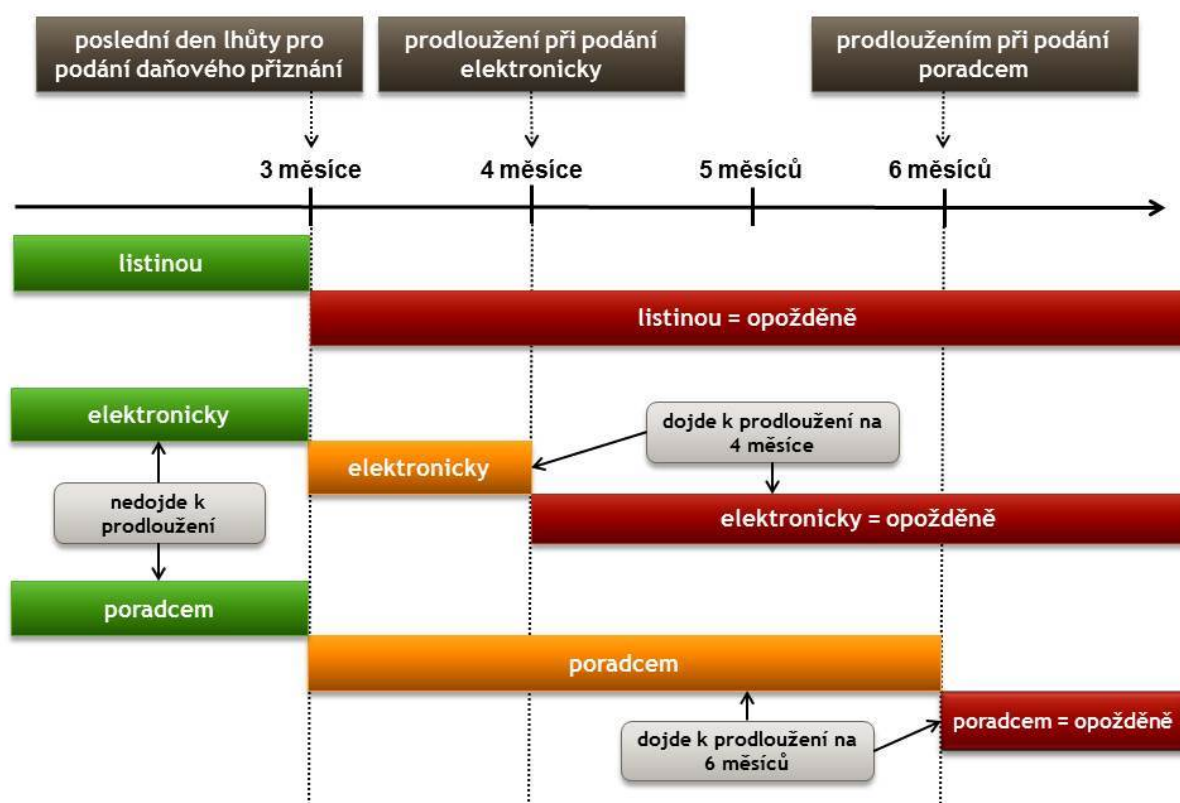
K bodu 54 (§ 136 odst. 2)

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). Text obsažený pod písmenem b) zachovává stávající věcné řešení z hlediska většího časového prostoru pro podávání daňových přiznání 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

příznání 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 příznání 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 příznání „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 příznání (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 příznání podáno. K prodloužení tak dojde *ex post*, ovšem se zpětnými účinky. V případě, že daňové příznání nebylo dosud podáno, bude moci správce daně případnou výzvu k podání daňového příznání 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 příznání 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 příznání, 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. V případě nevyhovění výzvy k odstranění vad podání se učiněné podání stává od počátku neúčinné, pokud se bude jednat o vadu, pro kterou není podání způsobilé k projednání nebo pro kterou nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní (ve smyslu § 74 odst. 1 písm. a) nebo b) daňového řádu. Naopak pokud bude mít absence zákonem požadované elektronické formy podání charakter pouze formální ve smyslu vad podle § 74 odst. 1 písm. c) daňového řádu, nebude následkem nevyhovění výzvě neúčinnost podání, ale pokuta podle § 247a odst. 2 daňového řádu. Výsledné podání tak sice bude účinné, avšak takové podání nelze považovat za elektronické, a tedy nebude způsobilé dosáhnout účinku podle navrženého § 136 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

Jak bylo uvedeno výše, pokud bude daňové přiznání podáno v základní lhůtě, možnost jejího prodloužení podle § 136 odst. 2 písm. a) a písm. b) bodu 2 daňového řádu nenastane. Pokud by z určitého důvodu došel daňový subjekt k tomu, že by přesto chtěl dosáhnout prodloužení (např. se rozhodne využít služeb poradce), platí, že podané daňové přiznání v tomto případě již nelze vzít zpět (viz § 73 odst. 4 daňového řádu). Lze nicméně uvažovat o možnosti věc řešit cestou individuálního prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu.

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.

K bodu 55 (§ 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).

K bodu 56 (§ 138 odst. 3)

Navrhuje se zúžit možnost opravy daňového přiznání činěné po základní lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu pouze na ten způsob, který splňuje podmínku pro prodloužení lhůty podle § 136 odst. 2 daňového řádu (nejedná-li se pouze o specifický případ individuálního prodloužení lhůty podle § 36 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 § 145a odst. 1 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 preplatku, 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 § 145a odst. 1 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 nesplňuje 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.

K bodu 57 (§ 140 odst. 1)

V rámci textové revize daného ustanovení se navrhuje zpřesňující úprava, která zohledňuje skutečnost, že platební výměr je v daném případě oznamován daňovému subjektu nejen v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností, ale tím spíše v případě, že byla zahájena daňová kontrola (popřípadě na postup k odstranění pochybností daňová kontrola navázala). Tato skutečnost je v současnosti nesporná a navržená změna tedy pouze formálně potvrzuje stávající stav v zájmu vyšší právní jistoty adresátů normy.

K bodu 58 (§ 141 odst. 2)

Daňový řád jako jeden z neobecnějších pojmů používá pojem „stanovení daně“ pro označení výsledku nalézacího řízení, přičemž tento pojem se následně rozpadá na „vyměření daně“ a „doměření daně“, podle toho, zda se v rámci nalézacího řízení konkrétně jedná o řízení vyměřovací nebo doměřovací. Sám pojem stanovení daně bez dalšího zahrnuje celý proces autoritativního určení daně a jeho posloupné fáze, tj. stanovení daně nepravomocné (vydaným rozhodnutím, resp. oznámeným rozhodnutím) i pravomocné. Daňový řád vhodně neztotožňuje stanovení daně paušálně s jediným okamžikem v rámci procesu autoritativního určení daně, neboť drtivá většina použití tohoto pojmu v daňovém řádu odkazuje právě k jeho uvedenému obecnému (souhrnnému) významu a vztahuje se ke stanovení daně ve všech jeho posloupných fázích. Naproti tomu je však třeba věnovat pozornost některým jednotlivým případům použití pojmu stanovení daně v daňovém řádu, které neodkazují ke stanovení daně obecně, ale naopak ke konkrétnímu okamžiku v rámci procesu autoritativního určení daně, tj. k okamžiku vydání, oznámení či nabytí právní moci příslušného rozhodnutí správce daně. Tyto případy jsou v rámci daňového řádu relativně vzácné a v některých případech jsou již dnes formulovány zcela explicitně či vzhledem ke kontextu použití fakticky vylučují pochybnost o jejich přesném významu. V rámci celého textu daňového řádu bylo nicméně identifikováno několik případů, kdy je třeba v rámci odstranění výkladových nejasností postavit konkrétní smysl pojmu stanovení daně na jisto, a to doplněním příslušného konkretizujícího označení.

Za účelem zvýšení právní jistoty a jednoznačnosti se navrhuje v situacích, kdy zákon stanoví jako rozhodný okamžik „stanovení daně“, vymezit tento moment opisem, ze kterého bude zřejmé časové ukotvení. Okamžik stanovení daně, pokud je daň stanovena rozhodnutím, lze totiž vymezit trojím způsobem: (i) jako okamžik *vydání rozhodnutí o stanovení daně* – tj. moment, kdy je dané rozhodnutí závazné a účinné vůči správci daně (dovnitř orgánu veřejné moci), (ii) jako *okamžik oznámení (doručení) rozhodnutí o stanovení daně* – tj. moment, kdy je rozhodnutí účinné vůči jeho příjemci (navenek), a (iii) jako okamžik *nabytí*

právní moci, kdy je současně dosaženo stavu, kdy je rozhodnutí účinné a kdy se proti němu nelze odvolat. Při standardním doručení rozhodnutí předchází okamžik jeho vydání okamžiku jeho oznámení (tj. doručení či jinému prokazatelnému způsobu seznámení s obsahem rozhodnutí). Naopak v případech, kdy je rozhodnutí doručováno právní fikcí, může být toto pořadí opačné. Příkladem je doručení rozhodnutí o konkludentním vyměření nebo doměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu (viz § 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu). Je proto žádoucí provést revizi používání pojmu stanovení daně při určení rozhodného okamžiku pro ohraničení lhůty či doby a vždy citlivě posoudit, zda rozhodný má být okamžik vydání rozhodnutí o stanovení daně, okamžik jeho oznámení (doručení) či okamžik, kdy rozhodnutí nabyde právní moci.

K bodům 59 a 60 (§ 141 odst. 6 a 7)

Stávající ustanovení jsou nahrazena novou úpravou v § 145a (viz odůvodnění k tomuto ustanovení). V odstavci 6 zůstává zachováno téma vztahu ke lhůtě pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1. Pokud dojde k zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčímu prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně, anebo soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně, není možné účinně podávat daňová tvrzení. Jsou-li přesto podána, je nutné je považovat v souladu se zákonem za nepřípustná. Po tuto dobu tedy není možné splnit povinnost podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování tak, jak předvídá odstavec 1. Lhůta podle odstavce 1 věty první se po tuto dobu staví, tj. její běh se obnoví poté, co dojde ke skončení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčímu prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně, popřípadě soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně. Samozřejmě za předpokladu, že daňovým subjektem zjištěné důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování nebyly v mezidobí zkonsumovány v rámci běžícího řízení.

K bodu 61 (§ 142 odst. 1)

Jedná se o konkretizující doplnění pojmu stanovení daně v rámci jeho celkové revize v textu daňového řádu (viz odůvodnění k § 141 odst. 2 daňového řádu).

K bodu 62 (§ 143 odst. 3)

Navrhuje se zpřesnění stávajícího ustanovení, které upravuje případy, kdy lze doměřit daň z moci úřední, tak, aby ustanovení kromě doměření na základě provedené daňové kontroly reflektovalo i skutečnost, že se nejedná o jediný případ, kdy tato možnost nastává již podle stávající právní úpravy, ačkoli to není reflektováno přímo v ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu. Konkrétně se jedná o případ, který nastane při nevyhovění výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Samotné vydání výzvy nezahajuje doměřovací řízení (viz navržený § 145 odst. 3 daňového řádu), což ovšem neznamená, že z materiálního hlediska nedošlo k upozornění na skutečnost, že správce daně v dané věci spatřuje určité nedostatky. Pokud daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě nevyhoví (a nezpůsobí zahájení řízení učiněním jiného podání), platí, že je formální doměřovací řízení zahájeno uplynutím lhůty stanovené ve výzvě (viz navržený § 145 odst. 4 daňového řádu). Výše uvedené nevylučuje, aby jiné zákony v rámci daňového práva stanovily další specifické případy, kdy může dojít k doměření daně z moci úřední.

K bodu 63 (§ 143 odst. 4)

Jedná se o konkretizující doplnění pojmu stanovení daně v rámci jeho celkové revize v textu daňového řádu (viz odůvodnění k § 141 odst. 2 daňového řádu).

K bodu 64 (§ 144 odst. 1)

V rámci textové revize daného ustanovení se navrhuje zpřesňující úprava, která zohledňuje skutečnost, že dodatečný platební výměr je v daném případě oznamován daňového subjektu nejen v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností, ale tím spíše v případě, že byla zahájena daňová kontrola (popřípadě na postup k odstranění pochybností daňová kontrola navázala). Tato skutečnost je v současnosti nesporná a navržená změna tedy pouze formálně potvrzuje stávající stav v zájmu vyšší právní jistoty adresátů normy.

K bodům 65 a 66 (§ 145)

K § 145

Správce daně musí vždy posoudit, zda za případnou absenci daňového tvrzení je nesplnění povinnosti tvrzení. Ne všechny případy, kdy není daňové tvrzení podáno, musí znamenat, že daňový subjekt porušil svou povinnost podat daňové tvrzení. Zachování slova „může“ v normativním textu § 145 daňového řádu není chybou, ale záměrem. Má správci daně umožnit věc řešit nejprve neformálním upozorněním dříve, než přistoupí k vydání formální výzvy. Je zde tedy ponechán prostor pro aplikaci zásady vstřícnosti, který bude v praxi úměrný reálným kapacitním možnostem správce daně. V situacích, kdy řízení směřující k vyměření nebo doměření daně dosud nebylo ukončeno, nelze institut výzvy k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení využít. Obecně platí, že vydání výzvy k podání daňového tvrzení není podmínkou pro následné zahájení daňové kontroly. Daňovou kontrolu tak bude možné zahájit i z důvodů preventivního (bez předchozího podezření) anebo naléhavého (hrozba ztráty důkazní hodnoty, prodlení atd.).

Implicitně platí, že institut výzvy k podání daňového tvrzení nesměruje na situace, kdy vyměřovací nebo doměřovací řízení již běží a podání daňového tvrzení by bylo v souladu s dosavadním § 141 odst. 7 (nově § 145a odst. 1) daňového řádu nepřípustné. Jinými slovy, v průběhu vyměřovacího či doměřovacího řízení správce daně výzvu k podání daňového tvrzení nevydává. To by nedávalo smysl ani materiálně, neboť s daňovým subjektem správce daně vede komunikaci k tomu určeným způsobem (typicky postup k odstranění pochybností či daňová kontrola).

K odstavcům 3 a 4 – Vzhledem k tomu, že výzva k podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení může být prvním úkonem ve věci, který by v souladu s § 91 odst. 1 daňového řádu zahájil řízení, dochází striktně vzato jejím vydáním (resp. oznámením) k zahájení příslušného dílčího řízení (vyměřovacího nebo doměřovacího). Vyhovění výzvě by pak znamenalo, že daňový subjekt podá daňové tvrzení v již běžícím nalézacím řízení, což by znamenalo, že jde o nepřípustné podání ve smyslu stávajícího § 141 odst. 7 daňového řádu. Takové řešení ovšem neodpovídá smyslu předmětných norem ani dosavadní aplikační praxi. Navrhuje se proto výslovně stanovit, že vydání, resp. oznámení výzvy k podání daňového tvrzení nezahajuje nalézací řízení. Jde tedy o speciální úpravu (výjimku) vůči obecnému ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu. K zahájení nalézacího řízení z moci úřední dojde proto až následně, a to primárně v souladu s obecnou úpravou upravující zahájení řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu dnem, kdy správci daně došlo první podání daňového subjektu (daňové tvrzení, k němuž byl vyzván, popřípadě jiné podání v dané věci). Pokud naopak daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení ve stanovené lhůtě nevyhoví (resp. neučiní během jejího trvání ani jiné podání, které zahajuje řízení), dojde podle navrženého odstavce 4 k zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení *ex lege* uplynutím lhůty stanovené ve výzvě, aniž je k tomuto důsledku třeba další formální krok ze strany správce daně. V rámci zahájeného řízení provede správce daně zejména příslušné dokazování (aniž nutně musí zahájit za tímto účelem daňovou kontrolu – viz navržený § 143 odst. 3 daňového řádu), přičemž prvním výstupem směrem k daňovému subjektu v daném řízení může být v tomto

případě podle okolností až platební výměr.

K bodu 67 (§ 145a)

K § 145a

Daňové tvrzení je podání, které zahajuje příslušné dílčí řízení (vyměřovací nebo doměřovací), ke kterému dochází v rámci nalézací roviny daňového řízení. Může však nastat situace, kdy je daňové tvrzení podáno do již zahájeného vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, nebo v době „znovuotevření“ takového řízení mimořádnými či dozorčími prostředky, popřípadě v době, kdy probíhá soudní přezkum výsledku takového řízení. Pro všechny tyto situace platí, že podanému daňovému tvrzení není možné přiznat stejné účinky jako v případě, kdy tato řízení neprobíhají. Komplexní úprava této problematiky, která se dotýká jak řízení vyměřovacího, tak řízení doměřovacího se nově navrhuje řešit uceleným způsobem v § 145a daňového řádu. Dochází proto k nahrazení stávajících ustanovení odstavců 6 a 7 v § 141 daňového řádu, která tuto problematiku neupravují zcela konzistentním způsobem a která z části neodpovídají aplikační praxi. Časový úsek běžícího vyměřovacího nebo doměřovacího řízení bude zahrnovat i časový úsek případné daňové kontroly (který je v současnosti výslovně zmíněn v § 141 odst. 6 daňového řádu), neboť zahájením daňové kontroly je vždy současně zahájeno příslušné vyměřovací nebo doměřovací řízení, pokud již nebylo zahájeno dříve.

Podání daňového tvrzení v těchto procesních fázích je sice možné (nejde o stav zakázaný), avšak daňové tvrzení je formálně nepřipustné (nehledí se na něj jako na daňové tvrzení, ale pouze jako na informaci využitelnou pro stanovení daně). Správce daně, stejně jako je tomu nyní, nebude daňové tvrzení podané v zahájeném řízení ignorovat a jeho obsah využije při stanovení daně.

Vzhledem k tomu, že podání daňového tvrzení v průběhu zmíněných řízení není přípustné, nemůže ani vyvolat právní účinky spojené s podáním daňového tvrzení. Mezi ně patří zejména:

- zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení,
- vyměření nebo doměření daně v souladu s daňovým tvrzením s účinky předvídanými v § 140 a 144 daňového řádu; správce daně může toliko využít sdělené informace pro vyměření nebo doměření daně, avšak takovéto stanovení daně bude mít stejné právní účinky, jako kdyby si informace obstaral správce daně sám vlastní vyhledávací a kontrolní činností,
- ovlivnění běhu lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a), resp. odst. 3 daňového řádu; podání nepřipustného daňového tvrzení tak na lhůtu pro stanovení daně nemá vliv,
- splnění povinnosti podat dodatečné daňové tvrzení; tato povinnost stanovená v § 141 odst. 1 daňového řádu je po dobu běhu těchto řízení suspendována, což se v kombinaci s navrženým § 141 odst. 6 projeví též stavením lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (což má důsledek z hlediska posouzení vzniku povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu),
- vyloučení vzniku penále podle § 251 odst. 4 daňového řádu (blíže k této problematice viz odůvodnění k navržené reformulaci tohoto ustanovení).

K odstavci 1 – Situace, kdy bude podáno daňové tvrzení v průběhu řízení, může nastat v rámci vyměřovacího i doměřovacího řízení bez ohledu na to, zda jsou zahájená na návrh, nebo *ex officio*. Daňovým tvrzením podaným „v průběhu řízení“ není z povahy věci daňové tvrzení zahajující dané řízení. Speciální úpravou vůči tomuto ustanovení je institut opravného

daňového přiznání nebo opravného vyúčtování podle § 138 a institut následného hlášení podle § 142, které ve stanovených případech přiznávají podanému daňovému tvrzení nahrazující účinek (nové konzumuje předchozí).

Zákon nově stanoví, že podání daňového tvrzení v průběhu běžícího vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, popřípadě v průběhu řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně nezahajuje další řízení (to už totiž bylo zahájeno a dosud nebylo ukončeno). O výsledku bude podatel zpraven v rámci rozhodnutí o stanovení daně. Opuštění institutu zastavení řízení povede ke snížení administrativy spojené s nutností vydat a doručit rozhodnutí o zastavení řízení.

Slova „údaje uvedené v takto podaném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně“ nelze chápat tak, že správce daně k údajům přistoupí stejně, jako kdyby byla obsažena v řádně podaném daňovém tvrzení. Zachází s nimi obdobně jako s informacemi získanými v rámci své vyhledávací nebo kontrolní činnosti. S tím souvisí i časové hledisko. Způsob využití informací se bude lišit podle toho, v jaké fázi daňového řízení bude informace formou nepřipustného daňového tvrzení sdělena. Z hlediska zásady koncentrace řízení není žádoucí, aby informace sdělená až po uzavření určité procesní fáze zapříčinila znovuotevření takovéto fáze; uvedené platí tím spíše, že jednotlivé fáze vyměřovacího nebo doměřovacího řízení umožňují reagovat na dosud zjištěnou výši daně (např. v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění či v rámci odvolání proti platebnímu výměru). Možnost využít informace sdělené v rámci nepřipustného daňového tvrzení bude proto limitována aplikací výše zmíněné zásady, jakož i zásady procesní ekonomie a zásady rychlosti řízení. Možnost využít informace v běžícím řízení tak bude např. jiná ve fázi těsně po zahájení daňové kontroly a jiná ve fázi po ukončení daňové kontroly, anebo v rámci řízení před odvolacím orgánem, kde má daňový subjekt možnost uplatnit svá doplnění v rámci doplnění odvolání. Návrh proto obsahuje materiální kritérium zohledňující uvedené zásady vyjádřené slovy „pokud to stav řízení umožňuje“.

K odstavci 2 – Jedná se o analogický model, jako je obsažen v odstavci 1 – nevydává se rozhodnutí o zastavení řízení, daňové tvrzení se zakládá do příslušného spisu a správce daně může uvedené údaje využít, byť oproti situaci podle odstavce 1 je omezen rozsahem a účelem daného řízení. Fakticky daná norma dopadá pouze na obnovu řízení, neboť přezkumné řízení řeší dřívější nezákonnosti, nikoli nová skutková zjištění.

K odstavci 3 – Situace předvídaná v třetím odstavci se od předchozích dvou z části liší, neboť v případě soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně se u správce daně žádné dílčí řízení nevede (není tedy možné zohledňovat údaje uvedené v podaném daňovém tvrzení). Daňové tvrzení je stejně jako v předchozích případech nepřipustné a nezahajuje další řízení. Není proto na rozdíl od současného stavu nutné (ani možné) v souladu s § 106 daňového řádu vydávat rozhodnutí o zastavení řízení. Specifická situace nastává v případě, kdy bylo předmětné daňové tvrzení podáno ještě před zahájením řízení před soudem ve správním soudnictví, a tedy je doměřovací řízení u správce daně ke dni zahájení řízení před soudem formálně vzato již vedeno. Materiálně se nicméně jedná o analogickou situaci, jako při podání daňového tvrzení během soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně, přičemž rovněž platí, že paralelní vedení řízení před soudem a u správce daně v téže věci je v principu nežádoucí. Výslovně se proto stanoví, že v již zahájeném doměřovacím řízení zahájeném podáním předmětného daňového tvrzení nelze dále pokračovat, přičemž toto řízení správce daně zastaví podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

K bodu 68 (§ 146 odst. 1)

Navrhuje se zobecnění textu tak, aby dopadal nejen na případy, kdy je daň vyčíslována v daňovém tvrzení či při stanovení daně. V určitých případech je daň, resp. daňový odpočet

stanovován nikoli na základě daňového přiznání, ale jiného podání. Příkladem může být žádost o vrácení daně podle § 80 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Dosud muselo být v takových případech zaokrouhlování daně upraveno u každé žádosti o vrácení daně samostatně. Nově bude moci být využita obecná úprava zaokrouhlování daně podle daňového řádu.

K bodům 69 a 70 (§ 147)

K odstavci 1 – S ohledem na nejednotné vnímání některých pojmů používaných v daňovém řádu se navrhuje legislativní zpřesnění, které nepřináší věcnou změnu, ale které by mělo do budoucna poskytnout větší jistotu při výkladu těchto pojmů. Změna navazuje mj. na úpravy navrhované v § 134 daňového řádu, který precizuje vazbu mezi obecným pojmem „nalézací řízení“ a jeho dvěma podmožinami – „vyměřovacím řízením“ (které nastane vždy) a „doměřovacím řízením“ (které nastane za určitých podmínek). Platí, že v obou dílčích řízeních dochází ke stanovení daně (výjimkou je situace, kdy jsou řízení zastavena), přičemž v případě vyměřovacího řízení dochází ke stanovení daně prostřednictvím jejího vyměření a příslušné rozhodnutí se označuje jako „platební výměr“, zatímco v případě doměřovacího řízení je stanovení daně realizováno doměřením daně a příslušné rozhodnutí se označuje jako „dodatečný platební výměr“. Specifickým případem je tzv. hromadný předpisný seznam, který představuje zvláštní formu stanovení daně v případech, kdy tak stanoví jiný zákon (viz § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí a § 11 odst. 1 zákona o místních poplatcích).

K odstavci 2 – V návaznosti na změny v odstavci 1 dochází ke kumulaci norem roztříštěných mezi dosavadními odstavci 1 až 3, které se týkají otázky přítomnosti odůvodnění. Věcně nedochází k žádné změně, pouze jde o přehlednější legislativní uchopení daného tématu.

K bodu 71 (§ 148 odst. 7)

Navrhuje se úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu).

K bodu 72 (§ 149 odst. 1)

Úprava textu směřuje k lepšímu normativnímu uchopení dané věty. Jednoznačně je zde zakotvena odpovědnost správce daně za vedení evidence daní. S tím souvisí i zakotvení obecné povinnosti evidovat stanovení daně (rozuměj i příslušenství daně). Díky tomu je možné v dalších částech zákona vypustit explicitní vyjádření, že správce daně předepisuje určitou skutečnost do evidence daní.

K bodu 73 (§ 149 odst. 4)

Úprava navazující na změnu terminologie v případě vztahu pojmu písemné a elektronické podání (viz § 71 odst. 1 daňového řádu); v tomto konkrétním případě je navíc rozlišování mezi listinným a elektronickým způsobem evidence nadbytečné, a je tedy vypuštěno.

K bodu 74 (§ 153 odst. 3)

V ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu je upravena možnost, aby správce daně vhodným způsobem vyrozuměl daňový subjekt o existenci, resp. výši jeho nedoplatku včetně upozornění na následky spojené s neuhrazením tohoto nedoplatku, zejména na následek v podobě zahájení daňové exekuce. Jedná se z povahy věci o možnost fakultativní, neboť nedoplatky samy o sobě představují velmi proměnlivou veličinu a jejich vznik, resp. změna jejich výše nastávají poměrně často (typicky např. v důsledku každodenního vzniku úroků). Z principu proto nelze správci daně uložit obligatorní povinnost vyrozumění o každém vzniku nedoplatku či změně jeho výše. Správci daně nicméně v současnosti danou fakultativní možnost hojně využívají, a to zvláště v případě, že hodlají přistoupit k vymáhání daného

nedoplatku.

Ačkoliv je princip, podle něhož by daňová exekuce neměla v ideálním případě být pro daňový subjekt překvapivým krokem, v současnosti ve velké míře naplňován, přesto se tak v praxi neděje všude, kde to okolnosti umožňují, a to zvláště v případech správy daní vykonávané obcemi a dalšími menšími správci daně. Navrhuje se proto v § 153 odst. 3 daňového řádu výslovně stanovit, že správce daně provede předmětné vyrozumění vždy, pokud má být daný nedoplatek poprvé vymáhán. Tím by mělo dojít k posílení informovanosti a s tím související právní jistoty ohledně rizika budoucí exekuce. Zároveň dojde k varování, že je zde poslední prostor pro dobrovolnou úhradu před tím, než bude přikročeno k vymáhání. Logickou výjimku z tohoto pravidla představují situace, kdy hrozí nebezpečí z prodlení (zejména v podobě rizika zmaření následné daňové exekuce) nebo kdy by vydání vyrozumění bylo zjevně neúčelné (např. v případě dlouhodobě nekontaktního daňového subjektu). Smyslem daného vyrozumění ovšem není primárně detailní informace ohledně všech aspektů daného nedoplatku (který se ostatně může měnit v čase), ale materiálně chápané „varování dlužníka“, že daný nedoplatek existuje a je s ním spojena hrozba daňové exekuce. Uvedené vyrozumění proto není nezbytné v případě, pokud o daném nedoplatku byl daňový subjekt již dříve vyrozuměn jinak (například prostřednictvím vydání platebního výměru). Z uvedeného rovněž vyplývá, že pokud již byl o nedoplatku daňový subjekt jednou vyrozuměn, není nezbytné jej vyrozumívát znovu, pokud se výše daného nedoplatku změnila (např. směrem dolů při částečném uhrazení anebo směrem nahoru v důsledku postupného vzniku úroku z prodlení). Požadavek vyrozumění o nedoplatku bude ve vztahu k průběžně vznikajícím úrokům naplněn např. i uvedením způsobu jejich výpočtu, což odpovídá též jejich potenciálnímu uvedení touto formou v rámci exekučního příkazu podle § 178 odst. 3 daňového řádu.

Navržená obligatorní povinnost vyrozumět daňový subjekt se vztahuje pouze na ty nedoplatky, které mají být vymáhány poprvé. Na případy opětovného vymáhání stejných nedoplateků (byť by jejich výše mohla být během času proměnlivá), povinnost vyrozumět dlužníka nedopadá. To samozřejmě nebrání fakultativnímu vyrozumění, je-li to z nějakého důvodu vhodné a účelné.

Navržená změna bude mít zásadní význam zejména ve vztahu k úrokům hrazeným daňovým subjektem, v jejichž případě nemusí být (na rozdíl od samotné daně) jejich vznik a aktuální výše daňovému subjektu vždy známa z předchozího průběhu nalézacího řízení, přičemž v rámci nové úpravy úroků, která je rovněž navrhována, se předpokládá obligatorní vyrozumění daňového subjektu (opět postupem podle § 153 odst. 3 daňového řádu, tj. včetně příslušného poučení) o předpisu úroku pouze poté, co období vzniku úroku došlo svého konce (viz nový § 251a odst. 3 daňového řádu). Změna v § 153 odst. 3 daňového řádu je nicméně koncipována obecně pro všechny nedoplatky, v jejichž případě by mělo dojít k vymáhání.

K bodům 75 a 76 (skupinový nadpis nad § 154, § 154)

S ohledem na následující doplnění nadpisu jednotlivých paragrafů se ruší skupinový nadpis.

K bodu 77 (§ 154 odst. 2)

Dochází k vypuštění limitu, který omezoval správce daně v úvaze, zda zablokovat převod přeplatku na nedoplatek s ohledem na očekávaný vznik platební povinnosti evidované na téže osobním daňovém účtu. Jde tedy o opatření směřující ve prospěch daňových subjektů, které provedly předčasnou úhradu daně, a jejich právní jistoty, že učiněná platba bude zapravena tam, kam bylo zamýšleno. Pojem „odůvodněný předpoklad vzniku povinnosti uhradit daň“ je třeba nadále vykládat s přihlédnutím k určitému časovému aspektu a zároveň s ohledem na předpokládanou vůli daňového subjektu. Dané ustanovení tak bude vhodné použít například v situaci, kdy je zjevné, že daňový subjekt uhradil daň předčasně, anebo

provedl úhradu daně, která byla doměřena, anebo směřuje k doměření, avšak dosud neuplynula náhradní lhůta splatnosti. Tj. je zjevné, resp. pravděpodobné, že daňový subjekt úhradu daně provedl s určitým účelem. Za odůvodněný předpoklad vzniku povinnosti uhradit daň by bez dalšího neměl být považován vznik daňové povinnosti v dalším zdaňovacím období. Takový výklad by totiž fakticky vylučoval převedení přeplatku vzniklého u daní, které mají periodický charakter.

S ohledem na to, že zájem daňového subjektu na tom, aby platba byla určena na úhradu budoucí splatné daně, se může v průběhu času změnit, navrhuje se výslovné doplnění pravidla dávajícího daňovému subjektu právo požádat správce daně o to, aby přistoupil k převodu přeplatku na existující nedoplatek na jiném osobním daňovém účtu navzdory očekávanému vzniku platební povinnosti na osobním daňovém účtu, kde je přeplatek evidován. Motivací k tomu bude zejména vyloučit vznik případného úroku na dříve splatné platební povinnosti.

K bodu 78 (§ 155)

K § 155

S ohledem na větší přehlednost a potřebu řešit některá nová témata se stávající § 155 daňového řádu reformuluje. Zároveň dochází k přesunu některých samostatných témat do jiných ustanovení. Ustanovení § 155 daňového řádu tak bude věnováno otázce dispozice s vratitelným přeplatkem čítající jeho vrácení, použití či převod. Do samostatného § 155a se odděluje téma samotného postupu vrácení vratitelného přeplatku a do § 155b pak téma lhůt pro vrácení vratitelného přeplatku. Norma týkající se prekluzivní lhůty pro zánik přeplatku se přesouvá do nového § 160a daňového řádu, neboť tematicky navazuje na prekluzivní lhůtu pro placení daně zakotvenou v § 160 daňového řádu. Problematika úroku z vratitelného přeplatku se přesouvá do části věnované následkům porušení povinností při správě daní (jako nový § 253a), kde jsou zakotveny i další úroky hrazené správcem daně.

K odstavci 1 – V zájmu větší přehlednosti dochází k reformulaci stávajícího odstavce tak, aby byly jednotlivé možnosti týkající se dispozice s vratitelným přeplatkem v souladu s vůlí daňového subjektu vyjevené v příslušné žádosti rozčleněny do jednotlivých písmen. Daňový subjekt má k dispozici následující možnosti, jak s existujícím či očekávaným vratitelným přeplatkem naložit: (i) požádat o jeho vrácení, (ii) požádat o jeho použití na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, (iii) požádat o jeho použití na úhradu zálohy a (iv) požádat o jeho převedení na jiný osobní daňový účet u téhož nebo jiného správce daně. Poslední z uvedených možností je rozšířením stávající dispozice s vratitelným přeplatkem v návaznosti na poptávku aplikační praxe. Podle stávající právní úpravy je možný toliko převod na úhradu nedoplatku u téhož nebo jiného správce daně. Daňový subjekt tak nemá explicitně garantovanou možnost převod iniciovat též v situaci, kdy na příslušném osobním daňovém účtu není žádný nedoplatek evidován, což může být praktické např. v případě očekávaného vzniku platební povinnosti. Převodem vratitelného přeplatku na jiný osobní daňový účet může dojít k úhradě tam evidovaného nedoplatku (typicky jedná-li se o jiného správce daně), anebo v případě absence nedoplatků půjde toliko o evidenční přesun tohoto přeplatku, jehož výše a vratitelnost zůstanou neměnné (to platí i pro evidované datum vzniku). Nicméně to, na jakém osobním daňovém účtu je přeplatek evidován, může mít význam z hlediska budoucí platební povinnosti, anebo z hlediska použitelnosti pravidla obsaženého v § 154 odst. 2 daňového řádu umožňujícího správci daně zablokovat převod přeplatku na nedoplatek s ohledem na očekávaný předpis povinnosti uhradit daň na daném osobním daňovém účtu.

K odstavcům 2 až 4 – Zatímco odstavec 1 shrnuje oprávnění daňového subjektu týkající se dispozice s vratitelným přeplatkem, následující odstavec ukládá správci daně povinnost konat v souladu s touto dispozicí. Podmínkou pro to je existence vratitelného přeplatku ve výši

alespoň 200 Kč. Oproti stávající právní úpravě tak dochází ke změně ve výši limitu, který stanoví hranici hospodárnosti při vrácení vratitelného přeplatku ze 100 Kč na 200 Kč. Tato výše je sjednocena napříč celým zákonem. V souladu s odstavcem 2 toto pravidlo dopadá na vratitelné přeplatky vrácené, použité či převáděné na základě žádosti podle odstavce 1. Limit 200 Kč se pak v souladu s odstavcem 4 použije i na vratitelné přeplatky vrácené z moci úřední. Je totiž logické, aby limit vyjadřující obecnou zásadu hospodárnosti byl jednotně vztažen na všechny dispozice s vratitelným přeplatkem, a to bez ohledu na to, zda jde o jejich vrácení daňovému subjektu, použití na úhradu nedoplatku nebo zálohy anebo převedení na jiný osobní daňový účet. Pro všechny zmíněné situace platí, že limit 200 Kč nepředstavuje nepřekročitelnou hranici. V případě, kdy bude s ohledem na situaci a posouzení hospodárnosti celé operace shledáno potřebné vrátit, použít či převést i nižší částku, je to možné. Pravidla a limity zakotvené v § 155 daňového řádu se týkají pouze vratitelného přeplatku. Nevztahují se tedy na dispozice s přeplatkem v rámci tzv. testu vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

V případě, kdy je podána žádost o vrácení, použití či převedení vratitelného přeplatku a vratitelný přeplatek nedosahuje požadované výše (buďto tím, že je nižší, nebo neexistuje), je zachována stávající šedesátidenní čekací lhůta, po kterou správce daně vyčká, zda nedojde ke vzniku či navýšení vratitelného přeplatku do výše alespoň 200 Kč. Teprve po marném uplynutí této lhůty vyhodnotí požadavek tak, že mu nelze vyhovět a v souladu s odstavcem 5 o tom vhodným způsobem žadatele vyrozumí. Stávající norma § 155 odst. 3 daňového řádu týkající se lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku je přesunuta do samostatného ustanovení § 155b daňového řádu.

Nově se explicitně stanoví pravidlo, které je ve stávající aplikační praxi dovozováno implicitně. Dispozice s vratitelným přeplatkem podle tohoto pravidla není možná v případě, kdy existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu. Jde o pravidlo obdobné konstrukci obsažené v § 154 odst. 2 daňového řádu, která se týká omezení dispozice s přeplatkem. V praxi taková situace nastane typicky v případě, kdy daňový subjekt přizná a zaplatí daň. Daň však dosud není vyměřena a uhrazená daň tak nemůže být z pohledu evidence daní zatím zaúčtována vůči odpovídajícímu předpisu (debetní a kreditní strana osobního daňového účtu se dosud „neprotnuly“). Je ovšem logické, aby prostředky, které mají jasně definovaný účel, byly vázány právě na tento budoucí předpis daně. Případná dispozice s uhrazenou částkou (která je *de iure* zatím vratitelným přeplatkem) by proto měla být omezena. Dalším příkladem je vypořádání záloh v souladu s § 174 odst. 3 daňového řádu. Ty se skončením zdaňovacího období započítávají na úhradu splatné daně, avšak k samotnému stanovení daně dojde až s určitým časovým odstupem. Pokud by nedošlo k blokaci této úhrady do doby, než bude výše daně známa (stanovena), nesmyslně by na základě žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, která se zpravidla podává v předstihu, došlo k vrácení celé sumy uhrazených záloh, aby pak následně byla požadována úhrada nedoplatku na dani. Taktový stav by nebyl v zájmu daňového subjektu ani správce daně. Na straně druhé by však měl být v zájmu právní jistoty titul pro omezení dispozice s vratitelným přeplatkem s ohledem na očekávaný vznik povinnosti uhradit daň určitým způsobem limitován tak, aby nebylo možné v tomto ohledu odkazovat např. pouze na hypotetickou budoucí daňovou povinnost, jejíž vznik je do značené míry nejistý či je navázán na delší či neurčitý časový horizont. Navržený text ustanovení odstavce 3 proto jde v tomto ohledu dvěma cestami. Jednak připouští relativně volnou správní úvahu správce daně ohledně očekávaného budoucího vzniku povinnosti uhradit daň, která je však časově limitována přiměřenou jednoměsíční lhůtou. Vedle toho návrh omezuje dispozici s vratitelným přeplatkem v zásadě bez časového omezení pro případy, kdy tento přeplatek vznikl v důsledku uhrazení zcela konkrétně určené daně, která však dosud nebyla stanovena, resp. u níž dosud neuplynul náhradní den splatnosti, tj. jedná se o úhradu daně s jasně definovaným účelem. Kombinace obou těchto možností by měla v praxi vést k pokrytí všech

výše popsaných případů, kdy je dispozici s vratitelným přeplatkem žádoucí omezit, a současně představuje proporcionální řešení z pohledu daňového subjektu a zachování jeho právní jistoty.

K odstavci 5 – Je navrženo zjednodušení v podobě opuštění institutu rozhodnutí, který se v případě institutu žádosti o vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku jeví jako zbytečně formální úkon prodlužující celý proces a vytvářející zbytečnou administrativu a náklady spojené s formálním doručováním rozhodnutí.

Žádost podaná daňovým subjektem zakládá jeho nárok na vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku, pokud tento v daný okamžik existuje (anebo bude existovat do doby, než uplyne šedesátidenní čekací lhůta podle odstavce 2). Zákon nestanoví daňovému subjektu povinnost vratitelný přeplatek vyčíslit. Postačí obecně požádat o vratitelný přeplatek (typicky při očekávaném vzniku přeplatku) s tím, že správce daně ze zákona musí provést tzv. test vratitelnosti podle § 154 daňového řádu a vůči tomuto přeplatku započíst případné nedoplatky, aby výsledkem byl vratitelný přeplatek, který v souladu s žádostí vrátí v plné výši. V souladu s principem dispozice daňového subjektu s vratitelným přeplatkem může daňový subjekt požádat též o vrácení, použití nebo převedení části vratitelného přeplatku. Pak je z logiky věci nutné tuto část vyčíslit.

Obecně existují dvě situace, kdy je o vratitelný přeplatek žádáno: (i) *ex ante* – před jeho vznikem, a tedy i před provedením testu vratitelnosti, anebo (ii) *ex post* – po jeho vzniku, a tedy po provedeném testu vratitelnosti.

První situace nastane typicky v případě, kdy žádost o vrácení vratitelného přeplatku je podávána spolu s daňovým tvrzením, na základě něhož má dojít ke stanovení daně, která bude mít podobu vratky. Jinými slovy, je očekáván vznik přeplatku. Daňový subjekt z povahy věci nemůže dopředu stoprocentně odhadnout, jaká bude výše vratitelného přeplatku. Jím podanou žádost je tak nutno posuzovat z materiálního hlediska, tj. pokud není zjevné, že nežádá pouze část očekávaného přeplatku, měl by být vratitelný přeplatek vrácen v plné výši. Případný pokus o jeho vyčíslení daňovým subjektem je v tomto případě spíše na škodu, nicméně pokud je z kontextu situace zjevné, že daňový subjekt (navzdory chybnému vyčíslení, které je z jeho strany spíše odhadem) požaduje plnou výši vratitelného přeplatku, bude takovéto žádosti vyhověno v případě, že bude vratitelný přeplatek vrácen ve výši odpovídající stavu zanesenému v evidenci daní v době jeho vrácení.

Druhá situace nastane v případě, kdy daňový subjekt žádá o vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku, jehož výše je již dána, tj. je zanesena v evidenci daní, do které má daňový subjekt právo nahlížet (a to i dálkovým způsobem s využitím daňové informační schránky). Opět platí, že daňový subjekt není povinen vyčíslit konkrétní výši vratitelného přeplatku (pokud ovšem nežádá pouze o jeho část). Může se ovšem stát, že daňový subjekt záměrně (či omylem) požaduje částku vyšší, než je evidována. Důvodem může být odlišný názor na výši vratitelného přeplatku, která může být předmětem sporu mezi správcem daně a daňovým subjektem. V takovém případě správce daně žádosti o vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku zcela, či zčásti nevyhoví.

Pokud lze žádosti vyhovět, správce daně vrátí, použije či převede vratitelný přeplatek, čímž celý proces končí. Takto může být vrácen, použit či převeden (i) celý vratitelný přeplatek, anebo (ii) část vratitelného přeplatku, kterou subjekt v žádosti vyčíslí. V případě, kdy žádosti nebude možné vyhovět (ať už zcela, nebo zčásti), správce daně o tom daňový subjekt neformálním způsobem vyrozumí (postačí např. běžný dopis, vyrozumění prostřednictvím daňové informační schránky, e-mail či telefon). Současně pak může dojít z jeho strany k vrácení, použití nebo převedení části požadované částky (taková situace nastane v případě, kdy daňový subjekt požaduje vyšší sumu, než tvoří aktuální výše vratitelného přeplatku),

anebo k vrácení, použití nebo převedení nedojde, neboť k danému datu žádný vratitelný přeplatek neexistuje.

Pokud daňový subjekt s postupem správce daně nesouhlasí, může proti němu brojit námitkou podle § 159 daňového řádu, čímž se proces vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku z hlediska možnosti uplatnění prostředků ochrany zařazuje mezi další úkony probíhající v rámci placení daní při zajištění jednotného přístupu k těmto institutům. Uvedené platí pro postup správce daně spočívající jak v konání, tak v nekonání (nečinnosti) správce daně (blíže k tomuto viz důvodová zpráva ke změnám v § 159 daňového řádu).

K odstavci 6 – Normy obsažené ve stávajícím odstavci 1 a 6 týkající se časového určení okamžiku vrácení, resp. použití (a nově též převedení) vratitelného přeplatku se s ohledem na přehlednost přesouvají do samostatného odstavce, přičemž věcné řešení zůstává stejné. S ohledem na to, že je připuštěna žádost o použití či převedení vratitelného přeplatku podat i v případě, kdy takový přeplatek dosud neexistuje, je výslovně stanoveno, že rozhodný okamžik, ke kterému dojde k příslušné změně v evidenci daní u téhož (popřípadě jiného) správce daně nenastane dříve, než dojde ke vzniku vratitelného přeplatku, který má být v souladu s dispozicí daňového subjektu použit či převeden.

K bodu 79 (§ 155a a § 155b)

K § 155a

Navrhuje se nové ustanovení § 155a, které komplexně řeší vlastní postup vrácení vratitelného přeplatku, pokud zejména na základě předchozích ustanovení daňového řádu k tomuto vrácení dojde. Nový paragraf obsahuje stávající normy z § 155 odst. 3 a 6 daňového řádu, a to v řazení lépe vystihujícím jejich obsah.

Nově je připuštěno, aby kromě bezhotovostního převodu vrátil správce daně vratitelný přeplatek též v hotovosti, a to do maximální výše 1 000 Kč. Tato možnost cílí hlavně na menší správce daně z řad místní samosprávy, kde při vrácení vratitelných přeplatků typicky při správě místních poplatků může tato možnost najít své praktické uplatnění. Podmínkou nicméně je, že konkrétní správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, že tento způsob vrácení vratitelných přeplatků nabízí, a současně správce daně stanoví konkrétní praktické podmínky tohoto vrácení, které budou přizpůsobeny konkrétní situaci tohoto správce daně, jeho daňových subjektů a charakteru peněžitého plnění, o jehož placení se jedná. Fakultativní způsob využití určitého institutu daňového řádu nepředstavuje nikterak novou konstrukci (srov. např. § 56 odst. 1 písm. e) nebo f) ve vztahu k jiným nástrojům placení daní, kterými jsou inkaso či platba pomocí platební karty).

Nově je v návrhu zakotveno též pravidlo, podle kterého má postupovat registrovaný daňový subjekt, který je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených při registraci. V rámci této volby je povinen preferovat účet vedený u poskytovatele platebních služeb v České republice, což odpovídá zásadě hospodárnosti (odpadnou náklady na převod do zahraničí). Toto pravidlo se uplatní pouze tehdy, pokud alespoň jeden z uvedených účtů je veden u poskytovatele platebních služeb v České republice. V případě, že daňový subjekt neurčí pro vrácení vratitelného přeplatku účet uvedený při registraci (k čemuž je povinen podle stávající i navrhované právní úpravy), resp. nově při tom neupřednostní účet vedený u poskytovatele platebních služeb v České republice, výslovně je stanoven další postup správce daně v podobě výzvy daňového subjektu, aby tak učinil, což dosud bylo dovozováno pouze implicitně.

K § 155b

K odstavcům 1 a 2 – Jde o přesun stávající normy obsažené v § 155 odst. 3 daňového řádu do samostatného ustanovení, které bude komplexně upravovat otázku lhůty pro vrácení

vratitelného přeplatku.

Nadále platí stávající princip, podle něhož v případě, že v době podání žádosti vratitelný přeplatek neexistuje (resp. nedosahuje minimální výše), správce daně žádosti vyhově, pouze pokud vratitelný přeplatek vznikne, resp. dosáhne minimální částky do 60 dnů ode dne podání žádosti (viz navrhovaný § 155 odst. 2 daňového řádu), přičemž lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku v tomto případě počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení uvedené částky.

K odstavci 3 – S ohledem na to, že daňový řád upravuje v obecné rovině problematiku tzv. daňového odpočtu, je žádoucí, aby zakotvil též obecnou úpravu lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku stanovení daňového odpočtu. Stávající speciální úprava v jednotlivých zákonech (např. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) se v důsledku toho stane nadbytečnou. Dojde tak k odstranění některých duplicit a nedůvodných odchylek. Dané ustanovení cílí na určení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku stanovení (vyměření nebo doměření) daňového odpočtu. Není tedy rozlišováno mezi situací, kdy jde o prvotní stanovení nadměrného odpočtu (tj. vyměření) a kdy jde o jeho dodatečné stanovení (tj. doměření), ke kterému může dojít z moci úřední, anebo na základě dodatečného daňového přiznání.

Z hlediska určení limitu ohraničujícího výši vratitelného přeplatku, který není nutné vracet, se uplatní obecná úprava § 155 odst. 3 daňového řádu, která je společná pro vrácení vratitelného přeplatku na žádost i z moci úřední. V nově navrženém znění je tento limit 200 Kč.

Stávající třicetidenní lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu podle § 105 zákona o dani z přidané hodnoty se navrhuje rozdělit podle dvou situací, které mohou při stanovení daně, resp. daňového odpočtu nastat:

- 1) správce daně tvrzený odpočet prověří v rámci vyhledávací činnosti a následně kontrolním postupem, a poté vydá platební výměr nebo dodatečný platební výměr, který se standardně doručuje,
- 2) správce daně tvrzený odpočet prověří pouze v rámci vyhledávací činnosti, na základě čehož rozhodne v souladu s tvrzením daňového subjektu a platební výměr nebo dodatečný platební výměr založí do spisu; den doručení je stanoven právní fikcí (srov. § 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu).

Ad 1) V této situaci správce daně před vyměření či doměření daně testuje správnost daňového tvrzení v rámci své vyhledávací činnosti. Na základě výstupů z vyhledávací činnosti zahájí kontrolní postup (postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu), v důsledku čehož se nalézací řízení protáhne. Není přitom rozhodné, zda výsledkem bude stanovení daně vyšší, nižší, anebo stejné, jako byla daň tvrzená daňovým subjektem. Rozhodnutí, kterým je daň (daňový odpočet) stanovena, správce daně doručuje a okamžik oznámení rozhodnutí nastane v souladu s obecnými pravidly pro doručování (zpravidla převzetím zásilky, seznámením se s dokumentem dodaným do datové schránky či právní fikcí, která nastane v případě nečinnosti adresáta). Od data oznámení se pak odvíjí stávající třicetidenní lhůta, ve které správce daně má za úkol realizovat vyplacení vzniklého vratitelného přeplatku. Správce daně tak je ve fázi, kdy výsledek nalézacího řízení je postaven najisto a zbývá pouze realizovat vrácení vzniklého vratitelného přeplatku. 30 dní se pro pouhou realizaci platební operace jeví jako zbytečně dlouhá doba, neboť standardem je v takových případech lhůta 15 dní. Návrh proto stávající lhůtu zkracuje na polovinu, což odpovídá obvyklé délce používané v daňovém řádu pro vrácení vratitelného přeplatku z moci úřední (srov. § 168 odst. 3 až 5, § 185 odst. 2, § 232 odst. 4 nebo dosavadní § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu).

Ad 2) V této situaci správce daně obdobně jako v situaci předchozí testuje správnost

daňového tvrzení v rámci své vyhledávací činnosti, přičemž výsledkem je signál, který nenasvědčuje potřebě zahájit kontrolní postup. Správce daně tak stanoví daň (daňový odpočet) konkludentně, tj. vydaný platební výměr nebo dodatečný platební výměr nedoručuje a pouze jej založí do spisu. K okamžiku doručení tak v současnosti dochází zpětně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového tvrzení, resp. ke dni podání tohoto tvrzení, nastane-li tento okamžik později. Lhůta pro realizaci vyplacení vzniklého vratitelného přeplatku se tak neodvíjí od okamžiku, kdy správce daně rozhodnutí vydá, ale od okamžiku stanoveného právní fikcí. Lhůta tak musí být dostatečně dlouhá na to, aby správce daně mohl provést kvalitně svou vyhledávací činnost a zároveň stihl realizovat výplatu vzniklého vratitelného přeplatku. Současně by měla tato lhůta garantovat dostatečný časový prostor pro aplikaci navrhovaného institutu zálohy na daňový odpočet (blíže viz navrhovaný § 174a a násl. daňového řádu). Stávající lhůta 30 dní, která je pomyslným kompromisem mezi oběma popsány situacemi, sice tento požadavek nesplňuje, nicméně dopady jejího prodloužení zejména na cash-flow plátců daně z přidané hodnoty neumožňují ve stávající společenské, ekonomické i politické situaci její prodloužení.

K odstavci 4 – Norma obsažená ve stávajícím § 254 odst. 4 se přesouvá do nově vytvořeného ustanovení § 155b, který je obecně věnován lhůtám pro vrácení vratitelného přeplatku. Takové řešení je vhodnější z hlediska systematiky, neboť § 254 tematicky řeší problematiku úroku z nesprávně stanovené daně, zatímco přesunutá norma řeší otázku lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku zrušení, změny, nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně a skutečnost, že k takovému vrácení má dojít z moci úřední (*ex offio*). Předmětná lhůta běží od účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, přičemž podle navrhovaného doplnění § 101 odst. 5 daňového řádu platí, že rozhodnutí, kterým je jeho příjemci přiznáváno právo anebo prohlášeno právo stanovené zákonem, je vůči správci daně účinné okamžikem jeho vydání.

V navrženém ustanovení se rovněž koncentruje obdobné pravidlo týkající se zajišťovacích příkazů. Stávající ustanovení § 168 ve třech odstavcích upravuje pravidlo týkající se lhůty a aktivní legitimace k vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku změny či zániku účinnosti zajišťovacího příkazu. Dané řešení navíc není komplexní, neboť nepokrývá situace, kdy by došlo ke zrušení nebo prohlášení nicotnosti zajišťovacího příkazu. Nově navržený text v odstavci 4 by měl pokrýt všechny situace. Délka lhůty (15 dní) zůstává zachována. Svého druhu výjimka je upravena pro případ peněžitých plnění v rámci dělené správy, kde je počátek lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku navázán až na okamžik, kdy se sdělení o tom, že příslušné rozhodnutí o stanovení daně (fakticky rozhodnutí o uložení daněho peněžitého plnění) bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, dostane do sféry správce daně, pro něhož by bez toho v řadě případů v rámci dělené správy nebyla povinnost vrátit vratitelný přeplatek realizovatelná.

K odstavci 5 – V rámci navrhovaného ustanovení se stanoví lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, který vznikl v důsledku neoprávněného vymáhání správcem daně. Jedná se podobně jako u odstavce 4 o přesun úpravy stávajícího § 254 odst. 4 daňového řádu.

Nově se na základě podnětů veřejné ochránkyně práv uplatněných v rámci připomínkového řízení stanoví, že tzv. test vratitelnosti nebude aplikován na přeplatek, který vznikl v důsledku vymáhání peněžních prostředků pocházejících z majetku v rozsahu, v němž tento majetek nepodléhá vymáhání. V tomto případě se cílí primárně na případy, kdy neoprávněnost vymáhání nespočívala v nezákonnosti exekučního titulu, ale v samotném postupu vymáhání, během něhož byly vymoženy prostředky, které ve skutečnosti nemohly být předmětem vymáhání. Je logické, že v tomto případě by mělo dojít k restituci těchto prostředků bez provedení testu vratitelnosti, neboť v opačném případě by byl nezákonný postup správce

daně materiálně vzato akceptován. Navržené pravidlo proto vychází z předpokladu, že po nezákonném postižení majetku, který nemůže podléhat vymáhání, musí být takto zabavený majetek, resp. získané finanční prostředky navraceny bez ohledu na existenci dluhu dotýčného u správce daně. I v okamžiku jejich vrácení je totiž nutné respektovat nepostižitelnost daného majetku existující z doby, kdy došlo k jeho nedovolenému postižení, což je chráněná hodnota, kterou musejí respektovat všichni věřitelé, kteří by tyto prostředky chtěli po jejich vrácení znovu postihovat. Uvedené neznamena, že vrácené finanční prostředky jsou nepostihnutelné vymáháním pro vždy. Při (ne)aplikaci testu vratitelnosti, jakož i při úvaze týkající se následného vymáhání je tak nutné zkoumat existenci a trvání podmínek chránících majetek dlužníka před vymáháním. Správce daně by se v tomto ohledu neměl dostat do privilegovaného ani zhoršeného postavení ve srovnání s jinými věřiteli.

K odstavci 6 – V návaznosti na poptávku aplikační praxe se výslovně předjímá právo daňového subjektu požádat správce daně o to, aby mu vratitelný přeplatek, který by měl být vrácen z moci úřední, nebyl vrácen. V případě, kdy by vratitelný přeplatek vznikl na osobním depozitním účtu (např. v důsledku ukončeného zajištění), je nutné, aby daňový subjekt určil, na který osobní daňový účet má být přeplatek zapraven. Pokud by tato informace v žádosti absentovala, jde o žádost neúplnou a správce daně vyzve daňový subjekt k jejímu doplnění. Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku po příslušnou dobu neběží (viz § 34 daňového řádu), takže správce daně může vyčkat, zda dojde k doplnění žádosti tak, aby mohl postupovat v souladu s dispozicí daňového subjektu.

K bodu 80 (§ 157)

S ohledem na změnu systematického uspořádání úpravy sankcí v rámci daňového řádu dochází k přesunu úpravy úroku z posečkané částky do nově upraveného § 253. V § 157 tak zůstane zachováno pouze téma upravující situace, kdy dojde k pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání, resp. rozhodnutí, kterým je povolena úhrada daně ve splátkách. Stávající věcné řešení je zachováno s tím, že stávající odstavec 5 je rozdělen do dvou odstavců. První pokrývá situaci, kdy nedojde k dodržení některé z podmínek rozhodnutí o posečkání. Druhý pak dopadá na případy, kdy dojde ke vstupu do likvidace nebo účinnosti rozhodnutí o úpadku. S ohledem na rozkolísanost stávající aplikační praxe je precizována úprava týkající se rozhodné doby tak, aby bylo patrné, od jakého okamžiku končí doba posečkání (a přestává vznikat na ni navázaný úrok z posečkané částky) a začíná standardní prodlení (a na něj navázaný vznik úroku z prodlení). Navržený text za tím účelem používá pojem „uplynutím dne“, z čehož je patrné, že den, ve kterém došlo k nedodržení podmínek, popřípadě den předcházející dni vstupu do likvidace či účinnosti rozhodnutí o úpadku, je posledním dnem doby posečkání. Počínaje následujícím dnem pak začíná standardní prodlení a s ním spojená vymahatelnost daňové pohledávky a případný vznik úroku z prodlení.

K bodu 81 (§ 157a)

V rámci nového § 157a daňového řádu se navrhuje zavedení institutu posečkání s úhradou daně vznikající *ex lege*, a to v situaci, kdy je v souvislosti se soudním přezkumem rozhodnutí o stanovení daně přiznán odkladný účinek příslušnému podání v rámci správního soudnictví nebo v řízení před Ústavním soudem. Důsledkem přiznání odkladného účinku v případě soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně je nevymahatelnost daně tímto rozhodnutím stanovené, avšak nikoliv eliminace vzniku úroku z prodlení v případě, že správnost stanovené daně bude soudem potvrzena. V tomto ohledu je žádoucí poskytnout předmětné dani status daně, jejíž úhrada byla posečkána, což současně povede k nahrazení úroku z prodlení polovičním úrokem z posečkané částky. Sama skutečnost, že v řízení před soudem byl přiznán odkladný účinek, je dostatečným důvodem pro vznik posečkání, aniž je v tomto případě třeba provádět další správní úvahu ze strany správce daně. Navrhuje se proto vznik posečkání ze zákona, aniž by správce daně v tomto případě vydával rozhodnutí o povolení posečkání.

Ukončení posečkání pak nastane spolu s právní mocí příslušného soudního rozhodnutí v dané věci.

S ohledem na skutečnost, že daňový řád na více místech hovoří o situaci, kdy je „*povoleno posečkání*“, tj. dosud nepředpokládá vznik posečkání *ex lege*, je třeba promítnout tuto možnost do více ustanovení daňového řádu, konkrétně v rámci úpravy úroku z posečkané částky (nový § 253 odst. 3 daňového řádu) a prominutí penále (§ 259a odst. 4 písm. b) daňového řádu). Naopak v rámci úpravy zastavení daňové exekuce v § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu je na místě ponechat pouze úpravu tohoto zastavení v návaznosti na povolení posečkání, neboť v případě přiznání odkladného účinku v soudním řízení musí dojít k zastavení daňové exekuce bez dalšího (tedy nikoliv pouze z titulu vzniku posečkání), tj. tato situace spadá pod případ uvedený v § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu, kdy je zde dán jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat. Posečkání podle navrženého § 157a daňového řádu je rovněž třeba doplnit mezi skutečnosti, které staví běh lhůty pro placení daně podle § 160 odst. 4 (nové písm. d)) daňového řádu, což reflektuje skutečnost, že po dobu tohoto posečkání není předmětná daň vymahatelná.

K bodu 82 (§ 159 odst. 1)

V zájmu důslednějšího naplnění zásady poučovací se navrhuje v rámci úpravy institutu námitky obecně stanovit, že správce daně je povinen v rámci vyrozumění osoby zúčastněné na správě daní o úkonu při placení daní, proti němuž lze brojit námitkou, uvést poučení o této možnosti. K vyrozumění v drtivé většině případů nedochází formou rozhodnutí a námitka (s výjimkou případu podle nově navrženého § 159 odst. 5 daňového řádu) nemá status řádného opravného prostředku, tj. povinnost poučení v tomto ohledu nelze vždy dovodit na základě § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu. S ohledem na rozšiřující se využití institutu námitky (viz např. § 174a odst. 5 daňového řádu) je větší důraz na poučovací povinnost správce daně v tomto případě na místě.

K bodu 83 (§ 159 odst. 5 a 6)

Institut námitky, která je jedním z prostředků ochrany využívaným v platební rovině daňového řízení, může být využit dvojím způsobem: 1) jako prostředek ochrany proti konání či nekonání správce daně při placení daní v případech, kdy není v dané věci vydáváno samostatné rozhodnutí (ať už procesní či meritorní), nebo 2) jako prostředek ochrany proti rozhodnutí vydanému při placení daní, proti němuž není možné podat odvolání či rozklad (např. exekuční příkaz a další rozhodnutí vydávaná v exekučním řízení).

ad 1) V aplikační praxi není pochyb o tom, jakým způsobem lze využít námitku proti konání správce daně (ať už jde o jednotlivý úkon či postup). V tomto ohledu platí, že námitka má přednost před institutem stížnosti podle § 261 daňového řádu, která je subsidiárním a méně formálním prostředkem ochrany. Nejistota však může nastat v situacích, kdy osoba zúčastněná na správě daní hodlá brojit proti nekonání (nečinnosti) správce daně. Typickým případem bude skutečné či domnělé nepromítnutí určitého finančního nároku (např. v podobě úroku) vznikajícího ze zákona do evidence daní. Zde totiž není jednoznačně vymezen vztah mezi institutem námitky a institutem ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu. Navrhuje se proto v odstavci 6 explicitně vyjádřit vztah obou těchto prostředků ochrany, a to tak, že proti nečinnosti týkající se platební roviny má osoba zúčastněná na správě daní přednostně brojit prostřednictvím námitky. Důvodem je skutečnost, že nečinnost v rovině platební může mít významný dopad do majetkové sféry dotyčného. Je proto namístě využít formálnější prostředek ochrany, který vyústí ve vydání rozhodnutí. Tato skutečnost je pak důležitá z pohledu následného soudního přezkumu, neboť proti rozhodnutí lze v souladu s § 65 a násl. soudního řádu správního brojit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

Navrhovaná změna navazuje též na skutečnost, že navrhovaný zákon nově upravuje institut

zálohy na daňový odpočet (srov. navrhovaný § 174a a násl. daňového řádu). Prostředkem ochrany proti nesprávnému konání či nekonání ve věci posouzení nároku na tuto zálohu by měl být právě institut námitky. Lze tedy předpokládat hojné využívání tohoto nástroje ze strany daňových subjektů, které nebudou spokojeny s tím, jak správce daně vyhodnotil konkrétní případ.

ad 2) V situacích, kdy námitka nastupuje jako prostředek ochrany namísto odvolání či rozkladu, které jsou podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu tzv. řádnými opravnými prostředky, vzniká v aplikační praxi nejistota ohledně toho, zda má být námitce přiznán analogický status. Nejde přitom pouze o úvahu akademickou, ale zodpovězení této otázky je klíčové z hlediska aplikace soudního přezkumu v rámci správního soudnictví. Ustanovení § 68 soudního řádu správního stanoví, že žaloba je nepřipustná tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. Navrhuje se proto explicitně stanovit, že námitka směřující proti rozhodnutí správce daně (vydaném v rámci platební roviny daňového řízení) je řádným opravným prostředkem. Jde tedy o doplnění taxativního výčtu obsaženého v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Důvodem pro takové řešení je jednak zachování zásady subsidiarity správního soudnictví a jednak promítnutí zásady hospodárnosti a procesní ekonomie. Z formálních důvodů je současně třeba stanovit, že status řádného opravného prostředku u daného typu námitky nemůže být zohledněn právě ve vztahu k ustanovením, která aplikaci řádného opravného prostředku vylučují (a zakládají tak možnost použití námitky jako prostředku ochrany proti danému rozhodnutí). Pokud by již při aplikaci norem vylučujících použití řádných opravných prostředků byla námitka chápána jako takový prostředek, došlo by i k jejímu vyloučení, což by bylo proti smyslu dané konstrukce a vytvořilo by svého druhu paradoxní výklad „kruhem“.

K bodům 84 až 90 (§ 160 odst. 1, 3 až 7)

Současná konstrukce § 160 daňového řádu předpokládá nezávislost běhu lhůty u jednotlivých nedoplatků. Fakticky tak na jedné dani (rozuměj za jedno zdaňovací období) může existovat více lhůt pro placení daně s tím, že každá má odlišný začátek. Obdobné platí pro příslušenství daně. V souvislosti s dalšími navrhovanými úpravami se logicky nabízí možnost sjednotit tyto lhůty do jedné. Výsledkem je srozumitelná konstrukce: jedna daň (za jedno zdaňovací období) = jedna lhůta pro placení daně. Začátek této lhůty je vždy k původnímu dni splatnosti daně daně. Každé pravomocné stanovení daně (vyměření či doměření, a to *ex lege* i rozhodnutím) znamená přerušení běhu této lhůty. Obdobně to platí pro příslušenství daně, které je stanovováno samostatným rozhodnutím (např. pokuty či penále). Výhodou této konstrukce je jednoduchost a přehlednost toho, kdy je po daňovém subjektu možné daň ještě vymáhat. Současně je v odstavci 7 doplněno pravidlo, že lhůta pro placení daně neskončí dříve, než lhůta pro stanovení daně.

Změna konstrukce by neměla ovlivnit stávající normu obsaženou v § 155 odst. 7 daňového řádu, která řeší zánik vratitelného přeplatku a která je nově přesunuta do § 160a daňového řádu.

V odstavci 4 se navrhuje doplnit nové písmeno c), které precizuje úpravu stavení běhu lhůty pro placení daně v návaznosti na insolvenční řízení. Konkrétně se navrhuje, aby od uplatnění pohledávky za majetkovou podstatou u osoby s dispozičními oprávněními (což může být daňový subjekt nebo insolvenční správce) až do ukončení insolvenčního řízení neběžela lhůta pro placení daně u této pohledávky. Tato úprava navazuje na § 203 odst. 1 insolvenčního zákona. Některá insolvenční řízení probíhají déle než základní délka lhůty pro placení daně, a proto, pokud během této doby nevznikne přeplatek, který by mohl být v souladu s § 242 odst. 3 daňového řádu použit na úhradu splatné pohledávky za majetkovou podstatou, měl by správce daně pro každou pohledávku, u které hrozí prekluze, podat žalobu proti osobě s dispozičními oprávněními v souladu s § 203 odst. 4 insolvenčního zákona, aby mu soud

povolil zahájit exekuční řízení v souladu s § 203 odst. 5 insolvenčního zákona, čímž by se lhůta přerušila v souladu s § 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu. V aplikační praxi však soudy žalobám vesměs nevyhovují. Tento postup navíc odporuje zásadě hospodárnosti, proto se jako žádoucí jeví legislativní změna, díky níž ani u pohledávek za majetkovou podstatou nebude hrozit jejich prekluze během insolvenčního řízení.

Dále je v odstavci 4 doplňováno nové písmeno d), které řadí mezi důvody stavení běhu lhůty pro placení daně rovněž posečkání *ex lege* podle nového § 157a daňového řádu v důsledku přiznání odkladného účinku v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně, což má za následek nevymahatelnost předmětné daně.

K bodu 91 (§ 160a)

Jedná se o přesun normy ze stávajícího § 155 odst. 7 daňového řádu. Systematicky je tento typ prekluzivní lhůty zařazen za prekluzivní lhůtu pro placení daně.

K bodům 92 a 93 (§ 162 odst. 4 a 6)

Podmínkou efektivního výkonu správy placení peněžitých plnění v režimu tzv. kompetenční dělené správy je dostatečná míra informační výměny mezi orgánem veřejné moci, který je ukladatelem peněžitého plnění, a orgánem, který zajišťuje jeho placení v rámci dělené správy. Stávající úprava tuto informační výměnu upravuje jako aktivní ve směru od ukladatele a pasivní ve směru od správce placení peněžitého plnění, což lze označit za minimální informační standard. Nyní se navrhuje, aby v případě, že se na tom oba zapojené orgány veřejné moci dohodnou, bylo možné tento standard rozšířit podle okolností dané situace a specifik konkrétních peněžitých plnění. Taková dohoda např. umožní modifikovat okruh poskytovaných údajů, zavést jejich automatizované poskytování nebo dosud pasivní poskytování změnit na aktivní. V rámci daňového řádu se jedná o analogii již existujícího ustanovení § 58 odst. 2, které se vztahuje k údajům, které si vyžaduje správce daně od jiných orgánů a osob. V navržené změně § 162 odst. 4 daňového řádu se současně provádí navazující terminologická úprava.

K bodům 94 a 95 (§ 165 odst. 2, 3 a 5)

Navrhuje se provést reformulaci stávající úpravy postupu v případě, že dojde omylem k úhradě daně za daňový subjekt třetí osobou. Stávající úprava je pojata tak, že v odstavci 2 upravuje postup v případě, že žádost o vrácení platby provedené omylem je podána poskytovatelem platebních služeb nebo provozovatelem poštovních služeb. Naopak postup v případě, kdy je žádost podána přímo třetí osobou, která daň za daňový subjekt omylem uhradila, je upraven v odstavci 3 s tím, že se předpokládá obdobnost postupu, jako v případě odstavce 2 spolu s dalšími zvláštními pravidly. Tato konstrukce naneštěstí vyvolává některé pochybnosti ohledně skutečného vztahu obou ustanovení (na které nedávno upozornila též judikatura – srov. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 17/2018 – 59). Jedná se nejen o otázku, v jakém konkrétním rozsahu jsou pravidla odstavce 2 aplikovatelná „obdobně“ v rámci odstavce 3, ale také např. o skutečnost, že odstavec 3 nesystémově zmiňuje nutnost prokázání existence omylu při platbě, ačkoliv tato existence zjevně musí být prokázána i v případě podle odstavce 2.

Nově se proto navrhuje rozdělit obsah odstavců 2 a 3 podle klíčové skutečnosti, zda žádost o vrácení platby byla podána nejpozději v den, kdy platba daně byla zaevidována v evidenci daní vedené správcem daně, anebo zda byla podána později. V prvním případě totiž bude platba vrácena, aniž dojde k jejímu reálnému zapravení na daný osobní daňový účet a k jejímu případnému použití na úhradu tam evidovaného nedoplatku. Může být tedy bez dalšího vrácena, je-li omyl při její úhradě prokázán, přičemž tento postup je logicky zcela identický jak pro případ žádosti poskytovatele platebních, resp. poštovních služeb, tak pro případ

žádosti jakékoliv třetí osoby. Současně není na místě podrobovat předmětnou částku jakémukoliv testu vratitelnosti, resp. takový postup ani není fakticky a právně možný, neboť se nejedná o přeplatek ve smyslu daňového řádu. Přitom je třeba upozornit na skutečnost, že zákon dosud uvedenou časovou hranici spojoval s připsáním platby na účet správce daně, nikoliv s jejím zaevidováním v evidenci daní, což by odpovídalo uvedené logické konstrukci. K zaevidování platby v evidenci daní dochází zpravidla až s několikadenním zpožděním po připsání platby na účet správce daně, tj. navržená nová úprava, která již pracuje přímo s okamžikem zaevidování platby v evidenci daní, tak fakticky prodlužuje časový úsek, kdy lze podat žádost o vrácení omylem provedené platby bez toho, že by tato byla před jejím vrácením podrobena testu vratitelnosti.

Naopak v případě, že je žádost o vrácení platby podána později než v den, kdy platba daně byla zaevidována v evidenci daní, platí, že v mezidobí již došlo k jejímu zaplacení na příslušný osobní daňový účet. Vracena tedy z principu může být pouze ve formě vratitelného přeplatku v souladu s obecnou úpravu jeho vrácení v § 155 a násl. daňového řádu. Navrhuje se proto zavedení právní fikce, podle níž se žádost o vrácení platby provedené omylem v daném případě považuje za žádost o vrácení vratitelného přeplatku, a to podanou daňovým subjektem, na jehož osobním daňovém účtu se uvedená platba v podobě případného přeplatku nachází. V souladu s obecnou úpravou § 155 daňového řádu bude před vrácením přeplatku proveden test vratitelnosti (z pohledu existence případných nedoplatků daňového subjektu), a teprve poté bude případný vratitelný přeplatek vrácen. Na rozdíl od standardní žádosti o vrácení vratitelného přeplatku podané daňovým subjektem ovšem v daném případě bude příjemcem vráceného vratitelného přeplatku podatel žádosti o vrácení platby provedené omylem. Podobně jako dnes pak nová úprava předpokládá, že pokud je tímto žadatelem třetí osoba (tj. nejedná se o poskytovatele platebních, resp. poštovních služeb), bude proveden částečný „druhý“ test vratitelnosti, a sice z pohledu existence případných vlastních nedoplatků žadatele. Tento test bude nicméně omezen pouze na nedoplatky evidované u daného správce daně.

Ve prospěch zachování provedení testu vratitelnosti na osobním daňovém účtu, kam byla platba zaslaná omylem zaevidována, věcně hovoří zejména skutečnost, že s tímto zaevidováním již jsou spojeny důsledky pro placení daní, které v době podání žádosti o vrácení platby v tomto případě již nastaly. Opuštění testu vratitelnosti v tomto případě by otevíralo možnost plánovitého a obtížně prokazatelného zneužití.

Pokud jde o informaci ohledně přesného časového ukotvení zaevidování platby v evidenci daní, které je klíčové pro případnou aplikaci testu vratitelnosti, daňový subjekt má možnost tento údaj zjistit prostřednictvím institutu nahlížení do osobního daňového účtu (§ 66 odst. 1 daňového řádu). V případě žadatele o vrácení omylem provedené platby nebude porušením povinnosti mlčenlivosti, pokud tato informace bude součástí potvrzení o došlé platbě a o totožnosti daňového subjektu, na úhradu jehož nedoplatku byla zaevidována (viz § 165 odst. 4 daňového řádu).

Navržená reformulace odstavců 2 a 3 současně reflektuje změny, ke kterým dochází v § 155 daňového řádu. Podle § 155 odst. 4 platí, že správce daně vratitelný přeplatek nižší než 200 Kč vrátí, použije nebo převede na základě žádosti daňového subjektu, nebo z moci úřední jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti. Toto pravidlo se bez dalšího uplatní v případě postupu podle navrženého § 165 odst. 3 daňového řádu, který počítá právě s využitím postupu vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu. Naopak uvedený limit 200 Kč se neuplatní při postupu dle nového § 165 odst. 2 daňového řádu, neboť zde dochází k prostému vrácení omylem provedené platby, a nejde tedy o režim vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu (navíc je logické, že omylem provedená platba je refundována bez ohledu na její výši). V zájmu hospodárnosti

a právní jistoty se dále navrhuje, aby možnost uplatnění žádosti o vrácení platby provedené omylem byla časově omezena hranicí jednoho roku ode dne, kdy byla platba připsána na účet správce daně.

Konečně se v novém odstavci 5 daňového řádu navrhuje stanovit povinnost správce daně vyrozumět daňový subjekt, z jehož osobního daňového účtu byl vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku platby provedené omylem vrácen žadateli o vrácení této platby, pokud tento přesáhl částku 1 000 Kč, což zajistí potřebnou míru informovanosti a právní jistoty tohoto daňového subjektu ohledně předmětných pohybů v evidenci daní, která se k němu vztahuje.

K bodu 96 (§ 166 odst. 4)

Navrhuje se formální legislativní změna znění odkazu na úrok z prodlení podle občanského zákoníku, která odpovídá textaci použité v novém § 252 daňového řádu.

K bodu 97 (§ 167 odst. 5)

Zavádí se alternativní způsob zajištění budoucí úhrady daně vyčíslené v zajišťovacím příkazu, aby nebylo nutné přistoupit k zajišťovací exekuci, a to v podobě vydání výzvy daňovému subjektu k podání prohlášení o majetku. Použití stávající úpravy institutu prohlášení o majetku (§ 180 daňového řádu) není možné bez předchozího nařízení daňové exekuce v případě, že na účtu u poskytovatele platebních služeb se nacházejí určité finanční prostředky. Využití institutu prohlášení majetku se však nabízí také jako méně invazivní alternativa právě k realizaci zajišťovacího příkazu prostřednictvím zajišťovací exekuce, neboť v případě použití prohlášení o majetku nedojde k ochromení činnosti daňového subjektu v důsledku ztráty přístupu k finančním prostředkům (což v některých případech může být negativním důsledkem zajišťovací exekuce). Navržená změna tedy umožní aplikaci institutu prohlášení o majetku s vyloučením uvedené vstupní podmínky jeho použití. V ostatním bude i v tomto případě plně aplikována stávající úprava prohlášení o majetku. Zejména tak bude platit, že již od doručení výzvy k podání prohlášení o majetku stíhá právní jednání, kterým by byl zcizován majetek (kromě běžné obchodní činnosti či běžné údržby a správy majetku) relativní neúčinnost (*ex lege*), což dává správci daně určitou záruku zajištění budoucí úhrady daně. Samotný soupis o majetku poskytne správci daně lepší podmínky pro posouzení, zda je možné využít i jiné zajišťovací nástroje (např. zástavní právo). Prohlášení o majetku lze tak mít oproti zajišťovací exekuci za „šetrnější“ způsob zajištění budoucí úhrady daně. Současně platí, že nepodání tohoto prohlášení nebo uvedení nepravdivých nebo zkreslených údajů v něm je trestným činem se sazbou 6 měsíců až 3 léta (viz § 227 trestního zákona – trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku), přičemž se současně jedná o případ, kdy je správce daně zproštěn povinnosti mlčenlivosti pro účely trestního řízení podle § 53 odst. 2.

Na straně druhé platí, že mohou existovat případy, kdy je z pohledu konkrétního daňového subjektu využití prohlášení o majetku invazivnějším krokem, než zajišťovací exekuce, jakkoliv se zřejmě bude jednat spíše o výjimku. Může se tak zejména stát v případě, kdy se zajišťovací příkaz vztahuje pouze k méně významné části majetku daňového subjektu, anebo v případě, kdy je zpracování prohlášení o majetku spojeno s některými praktickými obtížemi (např. je značně časově náročné anebo pracné). Využití prohlášení o majetku jako alternativy zajišťovací exekuce je proto navrženo jako podmíněné předchozím písemným souhlasem daňového subjektu s úředně ověřeným podpisem, což se jeví jako přiměřené rovněž s ohledem na potenciální trestní odpovědnost daňového subjektu zmíněnou výše. Po stránce procesní se souhlas daňového subjektu bude moci uplatnit zejména v návaznosti na výzvu podle § 167 odst. 3 daňového řádu, kterou správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů zajistil daň složením jistoty na účet správce daně. Již v současnosti zde správce daně může daňovému subjektu navrhnout, aby alternativně poskytl jiné zajištění daně.

Nově zde bude dána i možnost, aby daňový subjekt poskytl souhlas s výzvou k podání prohlášení o majetku.

Stejně jako dosud přitom platí, že využití institutu prohlášení o majetku závisí stejně jako využití jiných forem zajištění daně na míře záruky, kterou ve vztahu k uhrazení zajišťované daně jednotlivé formy zajištění garantují, což musí správce daně posoudit podle okolností individuálního případu. Dání souhlasu s výzvou k prohlášení o majetku nutně neznamená nemožnost zajistit finanční prostředky zajišťovací exekucí nebo jinými způsoby zajištění. Úroveň záruky je v tomto případě z hlediska budoucí dobytnosti slabší než např. v případě zajištění daně zástavním právem.

K bodu 98 až 100 (§ 168 odst. 3 až 5)

Jedná se o konkretizující doplnění pojmu stanovení daně v rámci jeho celkové revize v textu daňového řádu (viz odůvodnění k § 141 odst. 2 daňového řádu). V případě § 168 navržené řešení navíc reflektuje recentní judikaturu k této věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 6 Afs 399/2017-26). Dále se navrhuje vypuštění úpravy, která řeší problematiku vracení vzniklého vratitelného přeplatku z důvodu komplexního řešení této problematiky v nově navrhovaném § 155b odst. 4 daňového řádu (blíže k tomuto tématu viz odůvodnění k tomuto ustanovení).

K bodu 101 (§ 170 odst. 1)

Na základě podnětu z aplikační praxe se v odstavci 1 doplňuje úprava, která si klade za cíl reagovat na právní úpravu občanského zákoníku v otázce zastavení pohledávky. Podle § 1335 odst. 1 občanského zákoníku lze zastavit pouze pohledávku, kterou lze postoupit jinému. Podle 1881 odst. 1 občanského zákoníku pak lze postoupit pouze pohledávku, kterou lze zcizit, pokud to ujednání dlužníka a věřitele nevylučuje. Tato úprava tak brání orgánům veřejné moci zřídit k pohledávce zástavní právo z důvodu smluvního soukromoprávního ujednání dlužníka a věřitele, kterým vylučují její postoupení. Jednou z pohledávek, u které je postoupení v aplikační praxi často smluvně vylučováno, je pohledávka z účtu (§ 1339 občanského zákoníku). Navržené doplnění § 170 odst. 1 daňového řádu tak vylučuje, aby cestou soukromoprávního ujednání byla fakticky eliminována veřejnoprávní pravomoc správce daně zřídit zástavní právo podle daňového řádu, přičemž stanoví, že k tomuto ujednání dlužníka a věřitele se při zřízení zástavního práva správcem daně nepřihlíží.

K bodu 102 (§ 172 odst. 6)

Jedná se o úpravu v zájmu sjednocení terminologie v rámci daňového řádu.

K bodu 103 (§ 174a a § 174b)

K § 174a

Do daňového řádu, jakožto obecného předpisu pro správu daní, se navrhuje zařadit institut „zálohy na daňový odpočet“. Jeho cílem je umožnit dílčí vyplacení nárokovaného daňového odpočtu, který dosud nebyl stanoven. Institut zálohy na daňový odpočet nemá povahu dílčího stanovení daně. Vznik zálohy na daňový odpočet není determinující pro vyměřovací či doměřovací řízení, jehož výsledkem bude stanovení daně, resp. daňového odpočtu. Jedná se o instrument z *platební roviny* daňového řízení, čemuž odpovídá jeho název a systematické zařazení. Lze jej připodobnit obecnému institutu zálohy upravenému v § 174 daňového řádu s tím rozdílem, že zálohována zde není „kladná“ daň, ale naopak daň „záporná“ – neboli daňový odpočet, který představuje vratku z příjmové strany veřejných rozpočtů. Role věřitel – dlužník je zde oproti klasické záloze opačná. Správce daně je v pozici toho, kdo prostřednictvím zálohy (či více záloh) vyplácí část nárokovaného daňového odpočtu (samozřejmě po nezbytném testu vratitelnosti vzniklého přeplatku), tj. v pozici dlužníka.

Daňový subjekt je v pozici věřitele. Následné stanovení daně, resp. daňového odpočtu pak ukáže, zda je zapotřebí vyplatit zbývající část, anebo vrátit příslušný rozdíl, o který vyplacená záloha převyšuje stanovený daňový odpočet.

Důvodem pro zavedení tohoto instrumentu je snaha o nalezení vhodného kompromisu při střetu mezi dvěma oprávněnými zájmy. Na jedné straně je to zájem společnosti na tom, aby daně byly stanoveny správně a nedocházelo k jejich krácení, resp. v případě daňových odpočtů neoprávněnému vylákávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů. K tomu je zapotřebí poskytnout správci daně dostatek prostoru pro kontrolu nárokových daňových odpočtů. Na straně druhé je to zájem jednotlivce, aby mu finanční prostředky, které mu podle zákona náleží, byly vyplaceny co nejdříve, resp. aby nebyly zadržovány na dobu delší než nezbytnou. Stávající model první ze zmíněných zájmů zajišťuje tím, že umožňuje daňový odpočet (resp. vzniklý vratitelný přeplatek) vyplatit až poté, co bude stanoven, tj. až po ukončení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení. Daňový subjekt tak musí vyčkat ukončení případných kontrolních postupů bez ohledu na to, v jakém rozsahu jsou prováděny. Druhý ze zmíněných zájmů je zohledněn v rámci parametrického nastavení lhůty pro vrácení vzniklého vratitelného přeplatku. Ta je relativně krátká (30 dní), což platí i z pohledu mezinárodního srovnání. Reálně se však tato skutečnost projeví jenom u těch daňových subjektů, kterým je nárokový daňový odpočet stanoven konkludentně v souladu s jejich tvrzením. Výše uvedené znamená, že pomyslné nůžky mezi kontrolovanými a nekontrolovanými daňovými subjekty jsou z hlediska okamžiku vyplacení daňového odpočtu rozevřeny. V souladu se zásadou daňové neutrality je pak zapotřebí hledat takové mechanismy, které materiální rozdíl mezi kontrolovanými a nekontrolovanými daňovými subjekty minimalizují, avšak zároveň neohroží legitimní zájem společnosti na správném stanovení daně. Zákon na tuto skutečnost reaguje institutem úroku z daňového odpočtu (§ 254a), který má paušálním způsobem kompenzovat déle trvající kontrolní postupy, resp. řízení o stanovení daně (daňového odpočtu). Dosud však chybí instrument, který by umožnil správci daně zmíněnou nerovnováhu řešit přímo, tj. vyplacením části nárokováného daňového odpočtu, u které existuje silný předpoklad, že odpovídá zákonnému nároku, který bude následně potvrzen při stanovení daně (daňového odpočtu).

Záloha na daňový odpočet má představovat mechanismus, který může nastoupit v případě, kdy na základě výstupů z vyhledávací činnosti správce daně usoudí, že nárokový daňový odpočet je zapotřebí před jeho stanovením (vyměřením nebo doměřením) podrobit kontrolní činnosti. Může jít jak o postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu, tak o daňovou kontrolu podle § 85 a násl. daňového řádu. Institut zálohy na daňový odpočet bude využit tam, kde je s ohledem na výstupy z vyhledávací činnosti nebo s ohledem na dosavadní průběh kontrolního postupu zřejmé, že potřeba prověřit legitimitu nárokové částky se týká pouze její části. Správce daně tak může formou zálohy nárokový daňový odpočet, resp. nebo jeho část, vyplatit dříve, než dojde k jeho stanovení. Motivací k tomu mu bude nejen zákonná dispozice (povinnost konat jakmile jsou naplněny zákonem stanovené podmínky), ale též ekonomická realita. Zadržování daňového odpočtu, které je delší než 4 měsíce (tato doba může být v souladu s § 254a odst. 3 daňového řádu delší), je daňovému subjektu kompenzováno prostřednictvím úroku z daňového odpočtu. V případě, kdy je část odpočtu vrácena v předstihu formou zálohy, snižuje se též základna, ze které se kompenzační úrok počítá, a to i v případě, že daňový subjekt projeví vůli zálohu ponechat na příslušném účtu u správce daně.

Pokud správce daně shledá, že byly naplněny důvody pro vznik nároku na zálohu na daňový odpočet, po obligatorním testu vratitelnosti zohledňujícím existenci případných evidovaných či přihlášených nedoplatků (§ 154 daňového řádu) z moci úřední vrátí vzniklý vratitelný přeplatek ve lhůtě 15 dnů. Jde tedy o obdobnou konstrukci, která platí pro stanovený daňový

odpočet, který se také vrací bez žádosti (blíže k tomuto viz navržený § 155b odst. 3 daňového řádu). Skutečnost, že k vyplacení zálohy na daňový odpočet dochází *ex offio*, nic nemění na tom, že vstupní iniciativa pochází ze strany daňového subjektu, který v daňovém přiznání nárokuje vyplacení daňového odpočtu. Daňový subjekt tedy nese odpovědnost za případné neoprávněné vylákání finančních prostředků překračujících jeho zákonný nárok, přičemž není rozhodné, zda jsou mu vyplaceny na základě stanovení daňového odpočtu, anebo formou zálohy na daňový odpočet. Pokud se později ukáže, že vyplacená částka byla vyšší, než je celkový zákonný nárok, bude muset rozdíl vrátit i s příslušným úrokem z prodlení (viz § 252 daňového řádu).

K odstavci 1 – Ačkoli je institut zálohy na daňový odpočet koncipován jako obecné pravidlo, cílí primárně na nadměrné daňové odpočty podle zákona o dani z přidané hodnoty. Pojem „daňový odpočet“, který daňový řád používá již ve stávajícím znění, zahrnuje veškerá peněžitá plnění, která mají charakter odpočtu, a to bez ohledu na to, jak se nazývají. Příkladem je *vrácení spotřební daně* (srov. § 14 a násl. zákona o spotřebních daních) nebo *vrácení daně z přidané hodnoty* (srov. § 80 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty). Záměrem není institut zálohy vztáhnout automaticky na veškeré daňové odpočty, neboť v určitých případech by daný institut působil spíše kontraproduktivně a mohl by způsobit nežádoucí průtahy v řízení či komplikovanost a z ní pramenící nejistotu daňových subjektů. Navrhuje se proto legislativní řešení předpokládající použití obecného pravidla obsaženého v daňovém řádu pouze v případech, kdy tak stanoví příslušný zákon upravující daný typ daňového odpočtu. V případě zákona o dani z přidané hodnoty bude tato norma obsažena v nově formulovaném § 105a.

Kritérium pro určení toho, zda vznikl nárok na zálohu na daňový odpočet, jakož i pro určení její výše, je dáno očekávaným rozsahem kontrolní činnosti. V případě, kdy správce daně hodlá prověřovat všechny aspekty týkající se tvrzené daně, resp. nárokovaného daňového odpočtu, důvody pro vyčíslení a vyplacení zálohy na daňový odpočet nenastanou (což nevylučuje, že by mohly nastat později). Pokud ovšem při zahájení kontrolního postupu či v jeho průběhu bude zřejmé, že správce daně hodlá prověřovat pouze některé skutečnosti (ohledně nichž má pochybnosti), měl by v rámci svých časových a kapacitních možností kvantifikovat, která část nárokovaného daňového odpočtu tyto pochybnosti vyžadující další prověření nezakládá. Tu pak vyčíslí a předepíše do evidence daní (viz odstavec 3) jako zálohu na daňový odpočet, která je následně po obligatorním testu vratitelnosti vyplacena.

Nárok na zálohu na daňový odpočet vznikne ze zákona, jsou-li naplněny zákonem stanovené předpoklady, resp. podmínky. Diskreční pravomoc správce daně je tak dána toliko stran posouzení toho, zda k naplnění těchto podmínek došlo. Správce daně by v rámci této úvahy neměl provádět „dílčí stanovení daně“ založené na dokazování, které probíhá v rámci nalézacího řízení. Jeho úvaha by se měla omezit pouze na kvantifikaci částky, o které v dané chvíli má za to, že nebude podrobena kontrolní činnosti a jako taková může být vyplacena. Správce daně při určení výše zálohy neposuzuje, zda nárok je oprávněný či nikoli. Jeho úvaha se omezuje pouze na očekávaný rozsah a průběh kontrolní činnosti a nikterak neomezuje budoucí kontrolu této oblasti, pokud pozdější vývoj ukáže nové pochybnosti či nejasnosti. Stejně tak by neměla být determinující pro stanovení daně, resp. daňového odpočtu. To platí jak pro další průběh daného nalézacího řízení, tak pro případné doměření daně.

Úvahu o rozsahu kontrolní činnosti ovlivňuje nejen samotná přesvědčivost daňového tvrzení a dalších skutečností prověřovaných v rámci vyhledávací činnosti (např. výstupy z analýzy kontrolních hlášení na dani z přidané hodnoty), ale též kapacitní a časové možnosti daného správce daně. Není totiž povinností správce daně, aby každé daňové tvrzení podrobil podrobné kontrolní činnosti. Takový stav není ostatně ani reálně proveditelný a z pohledu daňových subjektů žádoucí. Správce daně proto musí pracovat na základě vstupní analýzy

rizik, jejíž kvalita je ovlivněna zejména časem, který je dán na její vytvoření. Bez zvětšení časového prostoru v podobě prodloužení lhůty pro vrácení daňového odpočtu nelze garantovat plný potenciál daného institutu, nicméně prodloužení lhůty představuje v současné době s ohledem na širší negativního dopadu na širokou množinu plátců daně z přidané hodnoty společensky, ekonomicky i politicky nepřekročitelnou hranici.

V principu jde o obdobnou situaci, jako když správce daně přizná uplatněný daňový odpočet v rámci konkludentního vyměření daně a vyplatí jej daňovému subjektu. Správce daně při posuzování toho, zda daň stanoví konkludentně v souladu s daňovým tvrzením, anebo zahájí kontrolní postup, činí určitý kvalifikovaný odhad o míře rizikovosti toho, zda může nárokový daňový odpočet rovnou vyplatit, anebo ho raději má podrobit podrobnějšímu prověření. Ani v tomto případě správce daně neprovádí dokazování, navíc rozhodnutí o stanovení daně se neodůvodňuje (srov. § 147 odst. 1 daňového řádu) a nejde se proti němu odvolat (srov. § 140 odst. 4 daňového řádu). Výsledek však může korigovat v rámci lhůty pro stanovení daně prostřednictvím doměření daně. Může tak později zahájit daňovou kontrolu, jež může vyústit v doměření daně ve prospěch snížení daňového odpočtu a následnou povinnost daňového subjektu uhradit (vrátit) vzniklý rozdíl včetně úroku z prodlení za dobu, kdy neoprávněně disponoval touto částkou.

„Nárokováným daňovým odpočtem“ je nutno rozumět očekávaný výsledný nárok, který vzejde z rozhodnutí o stanovení daně, resp. daňového odpočtu. Jeho výše je ovlivňována nejen položkami určující výši odpočtu (záporná daň), ale též položkami určujícími výši daně (kladná daň). Pro určení celkové výše, a tedy i pro určení toho, kterou část správce daně nehodlá kontrolovat, jsou proto relevantní oba dva segmenty současně. Tj. i kdyby se kontrolní činnost zaměřila pouze na položky ovlivňující výši daně, je nutné je brát v potaz z pohledu určení výsledné výše daňového odpočtu.

Při posouzení toho, v jakém rozsahu lze nárokový daňový odpočet „atomizovat“ na jednotlivé části, které by byly vypláceny formou záloh, je nutné mít na zřeteli i hmotněprávní úpravu daného daňového odpočtu. Půjde tak především o institut nadměrného odpočtu podle zákona o dani z přidané hodnoty. Směrnice o DPH i zákon o dani z přidané hodnoty (viz § 4 odst. 1) výslovně předpokládají, že nadměrný odpočet bude vyhodnocován vždy za zdaňovací období jako celek. Článek 179 Směrnice o DPH, který stanoví, že „*osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně.*“ Výraz, že se odpočet provede od celkové výše, znamená, že se neprovede za každou jednotlivou transakci. Plátce odpočet provádí celkově, za určitý úhrn transakcí, a to tak, že od celkové částky daně na výstupu (kterou vybral a kterou má zaplatit správci daně) odečte celkovou výši daně na vstupu (kterou sám zaplatil), přičemž do výpočtu zahrne všechna plnění, která se uskutečnila v tomtéž zdaňovacím období. Jelikož je odpočet celkový, nadměrný odpočet představuje nedělitelný celek, aniž by bylo možné jej rozdělit na „části“, které se vztahují ke konkrétním plněním. Směrnice o DPH, stejně jako vnitrostátní právní úprava, chápe nadměrný odpočet z pohledu správce daně jako případný záporný výsledek matematické operace, v rámci které je od splatné daně na výstupu za celé zdaňovací období odečten odpočet daně, taktéž za celé zdaňovací období. Sama směrnice o DPH tedy svazuje vyměření daně (resp. vrácení nadměrného odpočtu DPH) nikoliv s konkrétními plněními, nýbrž se všemi plněními za dané zdaňovací období jakožto celkem.

Posouzení otázky vzniku nároku na zálohu by mělo být vedeno individuálním a do jisté míry subjektivním zhodnocením daného případu. Nikoli však za cenu časově náročného dokazování, které by v konečném důsledku celý proces zatížilo a prodloužilo. Správce daně při posouzení toho, zda má být vyplacena záloha u daňového odpočtu, který dosud nebyl stanoven, jakož i při určení její výše, čelí riziku toho, že vyplatí finanční prostředky, které se

v konečném důsledku mohou ukázat vyšší, než byl skutečný zákonný nárok. Je proto na místě určitá míra obezřetnosti. Výše uvedené se ovšem nemůže dostat do kolize se zásadou rovného přístupu k typově stejným případům a na ni navazujícím legitimním očekáváním. Lze proto očekávat, že správní úvaha bude usměrňována prostřednictvím průběžně aktualizované metodické činnosti nadřízených správců daně.

Vznik nároku na zálohu na daňový odpočet je z hlediska časového navázán na trvání kontrolního postupu, kterým je nárokováný daňový odpočet prověřován, tj. na postup k odstranění pochybností, anebo daňovou kontrolu. Vznik zálohy na daňový odpočet při zahájení kontrolního postupu bude s ohledem na velmi omezený časový prostor pro vyhledávací činnost správce daně spíše ojedinělý a proveditelný u postupu k odstranění pochybností, neboť ten by měl být s ohledem na svůj charakter zahajován v typově jednodušších případech, což ovšem neznamená, že průběh tohoto postupu nemůže indikovat další pochybnosti. Správce daně pak může přistoupit k „překlopení“ postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly (viz navrhovaný § 89 odst. 4 daňového řádu). Při tomto způsobu zahájení daňové kontroly disponuje správce daně poznatky, na základě nichž může dojít k závěru o vzniku zálohy na daňový odpočet. Z povahy věci nepřipadá stanovení zálohy na daňový odpočet v úvahu tam, kde je zahajována daňová kontrola ve vztahu k předmětné dani v plném rozsahu. Pokud ovšem následně dojde ke změně rozsahu daňové kontroly ve prospěch jeho zúžení, může správce daně zálohu na daňový odpočet předepsat (nezávisle na této možnosti stojí možnost předepsání zálohy v rozsahu, v jakém již byl daňový odpočet prověřen). Očekávaný budoucí rozsah kontrolní činnosti je tak podle okamžiku, kdy je posuzován, vztahován buď pouze do budoucna (pokud je kontrolní postup zahajován či je upravován jeho rozsah), anebo jako průběžný ukazatel (co bude dále prověřováno ve vztahu k tomu, co již prověřeno bylo).

K odstavci 2 – Pravidlo týkající se vzniku nároku na zálohu na daňový odpočet je omezeno prostřednictvím objektivního kritéria stanoveného v následujícím odstavci 2. Jde o negativní vymezení situace, kdy nárok na zálohu na daňový odpočet nevzniká, bez ohledu na to, zda by došlo k naplnění materiálního kritéria podle odstavce 1. Taková situace nastane v případě, kdy by záloha na daňový odpočet nedosáhla částky 50 000 Kč. Důvodem je zde kritérium hospodárnosti a procesní ekonomie, ale též časové a kapacitní možnosti správce daně a rezignace na možnost poskytnout mu k vyhledávací činnosti adekvátní časový prostor.

K odstavci 3 – Nárok na zálohu na daňový odpočet vzniká *ex lege* při naplnění kritérií podle odstavců 1 a 2. Návrh nepředpokládá, že by v dané věci bylo vydáváno rozhodnutí. Důvodem pro to je zejména zásada rychlosti a hospodárnosti celého procesu. Jde o obdobný procesní model, jaký je u úroků hrazených správcem daně. Správce daně, který shledá, že byly naplněny podmínky pro vznik nároku na zálohu na daňový odpočet, vyčíslí výši této zálohy a výsledek předepíše do evidence daní. Datum, ke kterému k předpisu zálohy do evidence dojde, bude odpovídat dni, ve kterém fakticky k předepsání dojde, přičemž správce daně by měl k předepsání přistoupit bez zbytečného odkladu poté, co osvědčí naplnění podmínek pro vznik zálohy. Současně o tomto výsledku vhodným způsobem vyrozumí daňový subjekt. Postačí neformální vyrozumění (např. na uvedený kontaktní email či prostřednictvím daňové informační schránky).

K odstavci 4 – V důsledku předepsání zálohy na daňový odpočet do evidence daní vznikne na debetní straně osobního daňového účtu záporná položka, která se zapraví na případné nedoplatky na daném osobním účtu, popřípadě jako celkový přeplatek na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či přihlášené nedoplatky jiných správců daně. Proběhne tedy standardní test vratitelnosti podle § 154 daňového řádu. Je-li výsledkem takového procesu vratitelný přeplatek, vrátí se daňovému subjektu ve standardní lhůtě 15 dnů bez toho, aby o jeho vrácení musel žádat.

K odstavci 5 – Prostředkem ochrany proti konání či nekonání správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na daňový odpočet, předepsání této zálohy a vrácení vratitelného přeplatku z ní vzešlého je námitka podle § 159. Použití tohoto prostředku ochrany vyplývá jednak ze skutečnosti, že v dané věci není vydáváno samostatné rozhodnutí (jsou tedy implicitně vyloučeny opravné prostředky podle § 108 daňového řádu), a jednak ze skutečnosti, že jde o institut z platební roviny daňového řízení. Pro námitku ve srovnání se standardními opravnými prostředky platí, že představuje z hlediska časového i z hlediska administrativního méně náročný prostředek ochrany. Námitkou lze brojit proti nesprávnému určení výše zálohy na daňový odpočet, ale též proti nečinnosti správce daně (blíže k tomuto viz navrhovaný § 159 odst. 6). Výsledkem řízení o námitce bude rozhodnutí, proti němuž se v souladu s obecnou úpravou institutu námitky nelze dále odvolat. V odůvodnění tohoto rozhodnutí se správce daně musí přezkoumatelným způsobem vypořádat s namítanými skutečnostmi.

To, že správce daně nedospěl k závěru, že by byly naplněny podmínky pro vznik nároku na zálohu na daňový odpočet, rozhodně nemusí být pouze jednorázová záležitost testovaná ke dni zahájení kontrolního postupu. V případě daňové kontroly mohou být tyto podmínky naplněny až v jejím průběhu (v závislosti na výsledku provedené kontrolní činnosti a z toho vyplývajícího stupně poznání správce daně). Subjektivní pohled daňového subjektu na posouzení podmínek vzniku nároku může být odlišný od pohledu správce daně. Aby nedocházelo k neustálému podávání námitek, navrhuje se pravidlo omezující frekvenci jejich podávání. Další námitku v téže věci tak bude možné podat nejdříve po 60 dnech od právní moci rozhodnutí o předchozí námitce. Tím není dotčeno právo podatele zakotvené v § 73 odst. 4 daňového řádu, podle něhož je možné podání měnit nebo vzít zpět do doby, než je správcem daně vydáno v dané věci rozhodnutí.

K § 174b

K odstavci 1 – Záloha na daňový odpočet, jak samotný název napovídá, není definitivním vyčíslením daně, resp. daňového odpočtu, který bude výsledkem příslušného vyměřovacího nebo doměřovacího řízení. Pokud ze strany správce daně dojde k předepsání jedné či více záloh na daňový odpočet, vyplývá z toho pro něj povinnost zálohu či zálohy zohlednit při samotném stanovení daně. Návrh v tomto ohledu používá obecný pojem „stanovení daně“. Pojem daň je zde v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu použit v širším slova smyslu a vedle daně *stricto sensu* (tj. příjem veřejného rozpočtu označený jako „daň“) zahrnuje též pojem daňový odpočet (vratku veřejného rozpočtu). Výsledkem může být stanovení daňového odpočtu vyššího, stejného, nebo nižšího než je stanovená záloha, ale též stanovení daně *stricto sensu*, kdy na místo nároku bude daňový subjekt povinen k úhradě příslušné částky.

Správce daně se ve výroku rozhodnutí vypořádá kromě samotného stanovení daně též s existencí předepsaných záloh a při jejich vzájemném porovnání určí rozdíl, který má být správcem daně přiznán jako pohledávka daňového subjektu (vratka), anebo který má být daňovým subjektem uhrazen. V případě, kdy částka zálohy bude shodná s výší stanoveného daňového odpočtu, bude částka pohledávky (vratka) ve výši 0 Kč. Tato úvaha je prováděna čistě z pohledu debetní strany osobního daňového účtu (strana „má dát“), bez ohledu na to, jaká je situace na kreditní straně osobního daňového účtu. Při stanovení rozdílu není proto rozhodné, zda záloha již byla správcem daně vrácena, použita na úhradu jiného nedoplatku, převedena na jiný osobní daňový účet, anebo dosud nedošlo k realizaci příslušné platební operace. Posouzení stavu na kreditní straně osobního daňového účtu je rozhodující až při navazujícím započtení vzájemných pohledávek podle odstavců 2 a 3.

K odstavci 2 – V případě, kdy výše stanoveného daňového odpočtu je vyšší nebo shodná s výší předepsané zálohy na daňový odpočet, započte se vrácená, použitá nebo převedená záloha (rozuměj ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu) při určení zbývajících částky, která má

být daňovému subjektu poskytnuta v podobě platebního nároku (vratky). Splatnost jednotlivých položek tím není dotčena. Tj. případné prodlení s vrácením finančních prostředků ze strany správce daně se reparuje úrokem z vratitelného přeplatku od jiného data u zálohy a od jiného data u zbývajících částky vzniklé v důsledku stanovení daňového odpočtu.

K odstavci 3 – V případě, kdy je výše stanoveného daňového odpočtu nižší než výše zálohy na daňový odpočet, popřípadě pokud je namísto daňového odpočtu stanovena daňovému subjektu daň, je daňový subjekt povinen uhradit vzniklý rozdíl mezi částkou, která mu byla vrácena (či v jeho prospěch použita či převedena), a výsledným nárokem, a to ve standardní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Sekundárním důsledkem toho bude vznik povinnosti uhradit úrok z prodlení (blíže k tomuto viz § 252).

K bodu 104 (§ 184 odst. 5)

V ustanovení je promítnuta změna úpravy předmětného úroku v § 254 daňového řádu, který nově nedopadá na peněžitá plnění v rámci dělené správy, a to ani v případě neoprávněného vymáhání.

K bodu 105 (§ 194a odst. 4)

Navrhuje se do úpravy elektronické dražby v § 194a daňového řádu doplnit nový odstavec 4 obsahující normu, díky níž postih, který hrozí vydražiteli nemovité věci v případě, že neuhradí v dané lhůtě jím učiněné nejvyšší dražební podání, bude hrozit i vydražiteli při elektronické dražbě movitých věcí, kdy z povahy věci není možné uhradit vydraženou věc ihned (jako je tomu při neelektronické dražbě movitých věcí – viz § 211 odst. 2 daňového řádu). Lze předpokládat, že hrozba úhrady nákladů opakované dražby a škody ve výši rozdílu na nejvyšším dražebním podání do značné míry pomůže předejít případnému záměrnému maření konání elektronických dražeb movitých věcí. Samotné podmínky pro možnost nařídit opakovanou dražbu se nemění, tj. pro elektronickou dražbu movitých věcí platí režim podle § 211 daňového řádu, který nestanoví časové omezení pro provedení opakované dražby, zatímco pro elektronickou dražbu nemovitých věcí platí režim podle § 225 daňového řádu, který mj. stanoví lhůtu 3 měsíců pro možnost nařídit opakovanou dražbu poté, co nebylo uhrazeno nejvyšší dražební podání.

K bodu 106 (§ 227 odst. 1)

S ohledem na zásadu procesní ekonomie a v návaznosti na navrhovanou změnu v § 194a odst. 4 daňového řádu se navrhuje vypustit stávající pravidlo, které předpokládá, že správce daně doručí dražební vyhlášku o opakované dražbě rovněž vydražiteli, který neuhradil nejvyšší dražební podání včas. Takový krok se jeví jako nadbytečný a pro adresáta matoucí. Vydražitel, který neuhradil nejvyšší dražební podání včas, je totiž v souladu s § 201 písm. b) daňového řádu z možnosti dražit vyloučen. O výsledku opakované dražby se tento dozví prostřednictvím rozhodnutí podle § 227 odst. 2 daňového řádu, ve kterém je určena lhůta pro plnění povinností vzniklých podle odstavce 1.

K bodu 107 (§ 236 odst. 2)

V návaznosti na změnu obecné úpravy úroku z prodlení se navrhuje úprava speciálního ustanovení týkajícího se úročení u daně vybírané srážkou. Je zachováno pravidlo, že k vyčíslení a předepsání úroku z prodlení by mělo dojít vždy až v momentě, kdy je správci daně známa výše daně, ke které se úrok z prodlení váže, tj. k okamžiku vydání platebního výměru, kterým je daň vybírána srážkou stanovena.

K bodu 108 (§ 240c odst. 1)

Úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4

daňového řádu).

K bodu 109 (§ 244 odst. 1)

V souvislosti se změnami v § 245 daňového řádu se provádí aktualizace odkazu na toto ustanovení.

K bodu 110 (§ 244 odst. 2)

Úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu).

K bodu 111 (§ 245)

Navrhuje se úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu).

K bodu 112 (§ 245 odst. 2)

Dále je reagováno na novou úpravu možného prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, v § 136 odst. 2 daňového řádu. Po dobu potenciálního prodloužení lhůty o 1 měsíc z důvodu elektronické formy daňového přiznání, resp. o 3 měsíce z důvodu podání daňového přiznání poradcem, vzniká časový úsek, kdy nemusí být postaveno najisto, že daňový subjekt uvedené podmínky splní a k prodloužení lhůty skutečně dojde. Při testování toho, zda jsou splněny podmínky aplikace sjednocení lhůt podle § 245 daňového řádu, by proto nebylo možné v daném časovém úseku vždy najisto posoudit, zda lhůta pro podání daňového přiznání uplynula či nikoliv. Navrhuje se proto v zájmu právní jistoty pro účely posouzení toho, zda pro účely sjednocení lhůt předmětná lhůta dosud neuplynula, v těchto situacích pracovat s předmětnou lhůtou jako prodlouženou ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, zda nakonec skutečně dojde ke splnění podmínek jejího prodloužení, které ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu předpokládá. Toto řešení je motivováno snahou na straně jedné nastavit jednotný, srozumitelný a snadno spravovatelný režim pro všechny dotčené daňové subjekty, na straně druhé zvolit přístup, který nepovede ke zhoršení stávajícího stavu a bude směřován ve prospěch daňových subjektů, kterých se sjednocení lhůt dotýká (např. osoby spravující pozůstalost).

K bodům 113 až 115 (část čtvrtá, nadpis části čtvrté, nadpisy hlav I a II)

Ke změně systematiky a úpravě a doplnění nadpisů – Navrhuje se změna systematiky zákona tak, aby problematika úroků hrazených daňovým subjektem i správcem daně byla koncentrována v rámci uceleného bloku využívajícího společných ustanovení. Důvodem pro tuto změnu je doplnění ustanovení reagujících na některé nové instituty (např. záloha na daňový odpočet) a revize stávajícího pojetí některých sankcí. V důsledku těchto změn, které by beztak zasáhly do struktury právního předpisu, se jeví jako vhodné zvýšit celkovou přehlednost a logické uspořádání dané materie prostřednictvím úpravy systematiky, a to formou koncentrace obdobných témat na jednom místě, vytvoření společných ustanovení a s tím související úspory a sjednocení textu a rozčlenění témat do jednotlivých celků opatřených nadpisy.

S ohledem na výše zmíněnou změnu systematiky je navrhováno doplnění nadpisu části čtvrté, v rámci níž jsou předmětná ustanovení obsažena. Je tak zohledněna skutečnost, že povinnost hradit úrok nevzniká pouze jako následek porušení povinností při správě daní, ale může mít též charakter náhrady (kompenzace), jejíž vznik není dán porušením povinnosti (popř. je toto porušení zrelativizováno jinými specifickými okolnostmi).

Část čtvrtou, která se zabývá problematikou následků porušení povinností při správě daní a nově též náhrad se navrhuje rozdělit na tři hlavy: V první hlavě nazvané „přestupky“

a druhé hlavě nazvané „pokuty a penále“ jsou zahrnuty sankce mající charakter trestu (viz dále). V hlavě druhé nazvané „úroky“ jsou zahrnuty úroky hrazené daňovým subjektem i úroky hrazené správcem daně, a to jak úroky, které mají primárně *reparační* funkci, tak úroky, které mají funkci *kompenzační*. Nejedná se přitom o sankce mající charakter trestu. Hlava třetí je dále rozdělena na 3 díly: 1) Společná ustanovení, 2) Úroky hrazené daňovým subjektem a 3) Úroky hrazené správcem daně.

K bodu 116 (§ 247 odst. 2)

Z důvodu potřeby větší jednoznačnosti dochází k vypuštění podmínky, podle níž je možné pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu uložit, pokud zákon nestanoví jiný důsledek. V aplikační praxi panuje nejistota ohledně toho, co všechno lze považovat za jiný důsledek, takže původní smysl dané normy se spíše mívá účinkem. Navíc je tak potlačován smysl pořádkové pokuty, která má primárně vynucovací funkci a její uložení může nastoupit až po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, ve prospěch sankcí, které je možné uložit rovnou jako sankci za určité protiprávní jednání. Z hlediska zásady proporcionality tak v řadě případů bude pro dotčené subjekty méně zatěžující, když na nich splnění povinnosti bude vynucováno hrozbou pořádkové pokuty, než když po nesplnění dané povinnosti bude následovat sankce.

K bodu 117 (§ 247a odst. 2)

Navrhuje se reformulace stávající pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu. Tato pokuta v současnosti postihuje nesplnění povinnosti učinit tzv. formulářové podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu elektronicky. Fakticky je ovšem aplikována pouze v případě, že je podání i přes uvedenou vadu účinné, tj. jedná se o podání, v jehož případě tuto skutečnost zveřejnil správce daně podle § 74 odst. 4 daňového řádu. Pokuta pak vzniká *ex lege* ve výši 2 000 Kč.

V rámci úpravy postupu odstranění vad podání v § 74 daňového řádu je nově navrhován specifický režim pro vady, které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno stanoveným způsobem (tj. elektronicky), anebo nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo struktuře, pokud nejsou současně vadami, pro které podání není způsobilé k projednání nebo pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní (viz navrhovaný § 74 odst. 1 písm. c) a d) daňového řádu). V případě těchto podání nově nebude následkem neúčinnosti podání, ale takové podání bude považováno za účinné s tím, že potenciálním následkem porušení povinnosti učinit podání stanoveným způsobem, resp. ve stanoveném formátu a struktuře bude pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu. Její konstrukce však bude oproti dnešnímu stavu odlišná. Na jedné straně bude tato pokuta stejně jako dosud vznikat *ex lege*, na straně druhé však bude vznikat pouze v případě, že daňový subjekt nevyhoví předchozí výzvě k odstranění vady podání. V drtivé většině stávajících případů vzniku této pokuty tak nově k jejímu vzniku nedojde, neboť lze očekávat, že naprostá většina daňových subjektů výzvu správce daně uposlechne a příslušné podání učiní správným způsobem, resp. ve správném formátu a struktuře (to bude platit zejména pro daňové subjekty, v jejichž případě jsou uvedené vady podání důsledkem omylu či neznalosti správného způsobu činění těchto podání). V souhrnu tedy lze očekávat výrazný pokles případů sankční represe v této oblasti, a to bez ohledu na to, že pokuta nově bude dopadat i na případy vad v podobě nesprávného formátu a struktury podání, na které dosud nedopadala.

V návaznosti na navržená opatření představující pozitivní motivaci k využívání elektronické formy podání formulářových podání, se navrhuje rovněž parametrická změna výše předmětné pokuty za nedodržení povinné elektronické formy ve prospěch jejího snížení. Nová výše pokuty bude oproti současné výši 2 000 Kč poloviční. Toto snížení sankce je navíc

doprovázeno změnou ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu, které určuje okruh subjektů, které podávají formulářová podání povinně v elektronické formě.

K bodu 118 (§ 247a odst. 3)

V návaznosti na změny v § 149 odst. 1 daňového řádu se vypouští část textu pro nadbytečnost.

K bodu 119 (§ 247a odst. 4)

Návazně na změnu konstrukce pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu dochází rovněž k reformulaci odstavce 4 téhož paragrafu, který řeší možnou sankční reakci správce daně na případ, kdy naplnění skutkové podstaty pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu závažně ztěžuje správu daní. Tato reakce podle stávajícího znění ustanovení spočívá v možnosti uložit kromě uvedené pokuty vzniklé ze zákona ve výši 2 000 Kč též pokutu až do výše 50 000 Kč na základě individualizované správní úvahy. Uvedená možnost je materiálně zachována i ve vztahu k nové podobě pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu, avšak dochází přitom k využití vhodnějšího konceptu diskrečního zvýšení základní pokuty vznikající *ex lege*. Konečným důsledkem tak bude vždy uložení pouze jedné pokuty (namísto současných dvou).

K bodům 120 až 124 (§ 250 odst. 3, 4, 6 a 7)

K odstavci 3 – Navrhuje se zvýšit minimální hranici pro vznik pokuty při pozdním podání z 200 Kč na 1000 Kč. Díky tomu nebude docházet k uložení pokuty tam, kde je povinnost podat daňové tvrzení splněna se zpožděním a základ pro výpočet pokuty je nízký (např. u majetkových daní).

Výše daně	Délka zpoždění podání daňového tvrzení, kdy pokuta nevzniká		Maximální výše pokuty (5 % - tj. při 100/500 dnech zpoždění)
	0,05 % <i>daň, daňový odpočet</i>	0,01 % <i>daňová ztráta</i>	
1 000 Kč	1 000 dnů	5 000 dnů	50 Kč (nikdy nevznikne)
5 000 Kč	200 dnů	1 000 dnů	250 Kč (nikdy nevznikne)
10 000 Kč	100 dnů	500 dnů	500 Kč (nikdy nevznikne)
50 000 Kč	20 dnů	100 dnů	2 500 Kč
100 000 Kč	10 dnů	50 dnů	5 000 Kč
500 000 Kč	2 dny	10 dnů	25 000 Kč
1 000 000 Kč	1 den	5 dnů	50 000 Kč
5 000 000 Kč	-	1 den	250 000 Kč

K odstavcům 3, 4 a 7 – Úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu).

K odstavci 6 – V návaznosti na změny v § 149 odst. 1 daňového řádu se vypouští část textu pro nadbytečnost.

K bodu 125 (§ 251 odst. 3)

V návaznosti na změny v § 149 odst. 1 daňového řádu se vypouští část textu pro nadbytečnost.

K bodu 126 (§ 251 odst. 4)

Navrhuje se nová textace stávajícího ustanovení odstavce 4. Nadále je zachován princip stávající úpravy, podle něhož je povinnost uhradit penále vyloučena v tom rozsahu, v jakém byla daň tvrzena v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování a na základě

tohoto daňového tvrzení došlo k doměření daně. Tato liberace tak obecně nedopadá na případy, kdy dochází ke stanovení daně na základě provedené daňové kontroly. Výjimku z tohoto obecného pravidla představuje nově navrhovaný § 87 odst. 2 daňového řádu, podle něhož daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě daňové kontroly, která byla zahájena bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení podle § 145 daňového řádu, ačkoliv tato výzva podle zákona vydána být měla.

Z důvodu právní jistoty a jednoznačnosti nově formulované ustanovení uvádí, že liberace ze vzniku penále nenastane v případě, kdy daň je doměřena na základě údajů uvedených v nepřipustném daňovém tvrzení. Pojem „*doměření na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování*“ by bez tohoto explicitního dovětku při extenzivním výkladu mohl zahrnovat i situaci předvídanou v nově navrhovaném § 145a odst. 1 daňového řádu, podle něhož se údaje uvedené v nepřipustném daňovém tvrzení využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Takový extenzivní výklad by ovšem byl nesprávný a nežádoucí, neboť nepřipustnému daňovému tvrzení nelze přiznat stejné účinky jako daňovému tvrzení přípustnému (blíže k tomu odůvodnění k § 145a daňového řádu). Sdělení informací relevantních pro doměření daně prostřednictvím nepřipustného daňového tvrzení má proto stejné právní účinky jako sdělení těchto informací v průběhu daňové kontroly, postupu k odstranění pochybností, odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně apod. Skutečnost, že byla daňovým subjektem zvolena forma formulářového podání, je z tohoto pohledu irelevantní.

Navržené znění zachovává preventivní a motivační funkci liberace ze vzniku penále, která z povahy věci může nastoupit pouze tam, kde je daň řádně tvrzena, resp. tam, kde daňový subjekt původní pochybení v podobě daně nesprávně tvrzené aktivně naprávil o své vlastní vůli a bez toho, aby byl k takovému kroku fakticky více či méně donucen až procesním postupem správce daně (typicky zahájením daňové kontroly). Jinak by liberace postrádala smyslu. Filosoficky se zde do značné míry jedná o podobný koncept, jako v případě institutu účinné lítosti v trestním právu. To na straně druhé neznamená, že podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování v průběhu daňové kontroly nemá pro daňový subjekt žádnou pozitivní hodnotu – ta může např. hrát roli při posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu při doměření daně, které je klíčové při rozhodování o prominutí penále (viz § 259a odst. 2 daňového řádu).

K bodu 127 (nadpis části čtvrté, hlavy III, dílu 1)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 128 (§ 251a až § 251d)

K § 251a

K odstavci 1 – Jako nejobecnější pravidlo, které je společné všem úrokům upraveným v rámci správy daní, je upraven princip, podle něhož úrok vzniká za každý jednotlivý den, pokud dojde v rámci tohoto dne k naplnění podmínek jeho vzniku. Tato norma byla dosud výslovně upravena pro případ úroku z prodlení v § 252 odst. 2 daňového řádu. Z logiky věci nicméně byla teorií i praxí dovozována jako obecná vlastnost všech úroků, což nyní navrhované ustanovení reflektuje. Tento princip přitom platí bez ohledu na to, zda se jedná o úrok hrazený daňovým subjektem, anebo o úrok hrazený správcem daně. Platí rovněž bez ohledu na to, zda je vznik úroku v daný jednotlivý den daňovému subjektu, resp. správci daně znám (např. typická situace úroku z vratitelného přeplatku), anebo je jeho vznik zjištěn až zpětně (typicky úrok z nesprávně stanovené daně).

K odstavci 2 – Navrženým ustanovením dochází ke sjednocení v případě limitu odpovídajícího aplikaci zásady hospodárnosti. Je stanoven limit ve výši 1 000 Kč. V případě,

kdy není tento limit překročen, správce daně úrok nepředepíše a ani daňový subjekt, ani správce daně není povinen úrok hradit.

V případě úroku z prodlení se zvýšení limitu z 200 Kč na pětinasobek projeví zejména u prodlení s platbou nižších částek daně. Navržené řešení tak kromě zásady hospodárnosti přináší benefit pro daňové subjekty s nižší daňovou povinností (typicky drobní podnikatelé), u nichž zpravidla nebude zajištěno potřebné programové a administrativní zázemí pro to, aby vždy dokázali ohlídat včasnou realizaci plateb. Zvýšení minimálního limitu pro vznik úroku z prodlení při současném snížení výše tohoto úroku oproti současnému stavu bude v konečném důsledku znamenat, že u nižších částek daně se daňové subjekty, které se dopustí prodlení s platbou daně, nebudou muset obávat sankce v podobě úroku z prodlení. Možnou délku prodlení ve vybraných případech shrnuje následující tabulka.

Výše uvedené nicméně neznamená, že pozdní zaplacení byť nižší daně by se mělo stát standardem. Nadále platí, že subjekt, který dosud neuhradil splatnou daň (jedno v jaké výši), je v prodlení a dlužný nedoplatek na něm může být vymáhán, v důsledku čehož mu vznikne sekundární povinnost uhradit exekuční náklady (viz § 182 a násl. daňového řádu). Rovněž dotčený ztrácí status bezdlužnosti, což může hrát roli pro splnění veřejnoprávních či soukromoprávních povinností či závazků.

Výše daně	Délka prodlení s platbou daně, kdy nevzniká úrok z prodlení
1 000 Kč	3 703 dní
5 000 Kč	740 dní
10 000 Kč	370 dní
50 000 Kč	74 dní
100 000 Kč	37 dní
500 000 Kč	7 dní
1 000 000 Kč	3 dny
5 000 000 Kč	0 dní

K odstavci 3 – V rámci společných ustanovení pro veškeré úroky se navrhuje sjednocení nástroje, jehož prostřednictvím dochází k seznámení daňového subjektu se skutečností, že určitý úrok vznikl, resp. že došlo k jeho předepsání do evidence daní. V případě úroku z prodlení je v současném § 252 odst. 6 daňového řádu předpokládán jako nástroj vyrozumění daňového subjektu platební výměr, nicméně jedná se o nástroj fakultativní, který se využije v případě, že to vyžaduje stav osobního daňového účtu daňového subjektu. V případě úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z daňového odpočtu není otázka vyrozumění daňového subjektu výslovně upravena. Vydání platebního výměru je tedy v těchto případech možné, avšak zákon jej výslovně nepředpokládá. Vydání platebního výměru je naopak vyžadováno v případě úroku z posečkané částky v dosavadním § 157 odst. 3 daňového řádu a předpokládá jej rovněž stávající § 155 odst. 5 daňového řádu v případě úroku z vratitelného přeplatku. Nejednotná úprava v této otázce by proto měla být sjednocena, a to na bázi flexibilnějšího a v této procesní fázi plně postačujícího institutu vyrozumění, kterým správce daně obligatorně informuje daňový subjekt o tom, že došlo k předepsání úroku do evidence daní, přičemž i vydání platebního výměru je specifickou formou vyrozumění, tj. správce daně může zvolit i tuto formu. Samotnou problematiku tohoto předepsání se navrhuje řešit v rámci společných ustanovení pro úroky hrazené daňovým subjektem a úroky hrazené správcem daně v § 251b a § 251c daňového řádu.

Vyrozumění o předepsání úroku bude správce daně povinen provést vždy poté, co dojde k předepsání úroku do evidence daní po skončení období, po které daný úrok (být vždy za každý jednotlivý den uvnitř tohoto období) vznikl, tedy poté, co trvající skutečnosti

odůvodňující jeho vznik pominuly. K předepsání úroků hrazených daňovým subjektem může docházet *ad hoc* i v situacích, kdy úrok stále vzniká, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu.

Vyrozumění o předpisu úroku hrazeného daňovým subjektem je obligatorní také v případě, kdy k vyčíslení aktuální výše úroku dochází v souvislosti s očekávaným vymáháním nedoplatku podle § 175 daňového řádu, tj. v situaci, kdy je sestaven výkaz nedoplatků, který je v souladu s § 176 daňového řádu exekucním titulem. Tato povinnost však není založena pouze pro úroky hrazené daňovým subjektem v rámci navrženého § 251a odst. 3 daňového řádu, ale je nově stanovena pro všechny nedoplatky daňového subjektu v rámci § 153 odst. 3 daňového řádu naplňující tento předpoklad (blíže k tomuto viz odůvodnění k § 153 odst. 3 daňového řádu).

Obligatorní vyrozumění o předpisu úroku hrazeného daňovým subjektem podle § 251a odst. 3 daňového řádu je přitom fakticky podmnožinou k fakultativnímu vyrozumění o nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu. V důsledku toho a zejména s ohledem na naplnění zásady poučovací se pak stanoví, že dochází-li k vyrozumění stran úroků podle § 251a odst. 3 daňového řádu, děje se tak postupem podle § 153 odst. 3 daňového řádu, tj. včetně poučení o případných následcích spojených s jeho neuhrazením ze strany daňového subjektu. Uvedené vyrozumění lze pak s ohledem na zásadu procesní ekonomie spojit i s vyrozuměním o existenci dalších evidovaných nedoplatků.

Kromě obligatorního vyrozumění v případech stanovených v novém § 251a odstavci 3, resp. v § 153 odst. 3 daňového řádu lze s ohledem na základní zásady správy daní vyrozumět daňový subjekt o předpisu úroku kdykoliv fakultativně, pokud to správce daně shledá potřebným.

K odstavci 4 – V rovině společných ustanovení je jednotně pro všechny úroky stanoveno použití institutu námitky jako prostředku ochrany proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku. Ve vztahu k úrokům hrazeným daňovým subjektem je aplikovatelnost námitky dovozována již dnes s ohledem na zakotvení těchto úroků v rámci úpravy platební fáze správy daní; naopak v případě úroků hrazených správcem daně je toto použití bez dalšího diskutabilní a stávající daňový řád jej řeší výslovnou normou § 254 odst. 5 a § 254a odst. 5. Institut námitky současně prochází dílčí úpravou v rámci § 159 daňového řádu, kde by měla být zejména výslovně řešena otázka využitelnosti námitky i v případě nečinnosti (nekonání) správce daně, což by mělo vést k nesporné přípustnosti námitky ve všech situacích vztahujících se k oblasti úroků. Daňový subjekt tak bude mít univerzální nástroj vedoucí k vydání rozhodnutí správce daně, které lze případně následně napadnout správní žalobou. Opuštěna je současně speciální přípustnost odvolání proti rozhodnutí o námitce, která byla výslovně upravena v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z daňového odpočtu (avšak již nikoliv v případě úroku z vratitelného přeplatku a úroku z prodlení). Námitka se na základě speciální normy § 251a odst. 4 daňového řádu uplatní i v případě, že správce daně vyrozumí o předpisu úroku formou platebního výměru (srov. též 159 odst. 5 daňového řádu).

K § 251b

K odstavci 1 – Ustanovení explicitně vyjmenovává úroky, které jsou řazeny mezi úroky hrazené daňovým subjektem, přičemž se jedná o již stávající úpravou předpokládaný úrok z prodlení a úrok z posečkané částky.

K odstavci 2 – Ustanovení v obecné rovině řeší, komu vzniká povinnost úrok uhradit a vůči komu tato povinnost směřuje tak, aby tento základní vztah nemusel být tak jako dosud opakovaně normován v rámci úpravy jednotlivých úroků. Podmínkou existence povinnosti uhradit úrok je jeho vznik, který nastává za podmínek upravených zvlášť pro jednotlivé druhy

úroků v navazujících ustanoveních daňového řádu.

K odstavci 3 – Navrhuje se upravit časové okamžiky, kdy má správce daně pravomoc, resp. povinnost provést předepsání úroku hrazeného daňovým subjektem do evidence daní. Z logiky věci tak musí především učinit po skončení období, kdy trvaly podmínky pro vznik úroku, tedy poté, co je vznik a celková výše úroku postavena najisto. Kromě toho je tato možnost dána též v průběhu období, kdy daný úrok vzniká, a to v případě, že to vyžaduje stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Bude se jednat jednak o pravidelné předepisování, jehož frekvence již není na rozdíl od stávající právní úpravy úroku z prodlení fixně stanovena zákonem (což by mělo přispět k větší hospodárnosti celého procesu). Dále pak půjde o *ad hoc* předepisování v reakci na konkrétní potřebu - bude se zejména jednat o případy, kdy má být nedoplatek, ze kterého úrok vzniká, vymáhán nebo kdy to vyžaduje ověření vratitelnosti přeplatku, posouzení bezdlužnosti či vydání potvrzení o stavu osobního daňového účtu. O předpisu úroku je správce daně povinen daňový subjekt vyrozumět za podmínek podle navrženého § 251a odst. 3 daňového řádu (a zprostředkovaně též za podmínek navrženého § 153 odst. 3 daňového řádu).

K odstavci 4 – Jedná se o převzetí stávající normy, která je v § 252 odst. 4 daňového řádu vztahena na úrok z prodlení. Je nicméně nepochybné, že je třeba ji aplikovat rovněž na úrok z posečkané částky, který je materiální náhradou úroku z prodlení po dobu posečkání.

K § 251c

K odstavci 1 – Ustanovení explicitně vyjmenovává úroky, které jsou řazeny mezi úroky hrazené správcem daně, přičemž se jedná o již stávající úpravou předpokládaný úrok z vratitelného přeplatku (nově v § 253 daňového řádu) a úrok z daňového odpočtu (§ 254a daňového řádu), a dále pak nově upravený úrok z nesprávně stanovené daně (§ 254 daňového řádu), který nahrazuje dosavadní úrok z neoprávněného jednání správce daně.

K odstavci 2 – Ustanovení v obecné rovině řeší, komu vzniká povinnost úrok uhradit a vůči komu tato povinnost směřuje tak, aby tento základní vztah nemusel být tak jako dosud opakovaně normován v rámci úpravy jednotlivých úroků. Podmínkou existence povinnosti uhradit úrok je jeho vznik, který nastává za podmínek upravených zvlášť pro jednotlivé druhy úroků v navazujících ustanoveních daňového řádu.

K odstavci 3 – V případě úroků hrazených správcem daně se stanoví, že k jejich předepsání (ačkoliv i ony vznikají za každý jednotlivý den) dojde vždy až následně po skončení období, během něhož vznikaly, tedy poté, co je jejich souhrnná výše postavena najisto. Zejména v případě úroku z nesprávně stanovené daně není dřívější předepsání úroku zpravidla možné ani z povahy věci, neboť samotný vznik úroku je identifikován až *ex post*.

K odstavci 4 – Uvedeným ustanovením se za účelem větší právní jistoty explicitně uvádí, z jakého rozpočtu by měly být hrazeny náklady na výplatu úroků hrazených správcem daně.

K odstavci 5 – Nově navržený § 155b odst. 6 daňového řádu připouští, aby daňový subjekt požádal správce daně o nevrácení vratitelného přeplatku, který by jinak správce daně byl povinen vrátit *ex offio*. Tento vratitelný přeplatek je pak ponechán na příslušném osobním daňovém účtu, nicméně děje se tak na základě projevu vůle daňového subjektu, který může o jeho vrácení znovu požádat později. Tento vratitelný přeplatek je tak v dispozici daňového subjektu, a není logické, aby z něj vznikl jakýkoliv úrok hrazený správcem daně.

K § 251d

Navrhuje se výslovná formulace vztahu úroků hrazených správcem daně k institutu náhrady škody, resp. újmy podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona

České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. V současnosti se daňový řád dotýká této otázky pouze úpravou započtení úroků hrazených správcem daně na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně (viz stávající § 254 odst. 6, § 254a odst. 6 a odkaz v § 155 odst. 5 daňového řádu). V teorii i praxi však tato úprava vyvolává řadu otázek. Po praktické stránce je především sporné, do jaké míry mohou být úrok hrazený správcem daně a náhrada škody v téže věci přiznány paralelně, zda je civilní soud při řešení otázky náhrady škody povinen provést uvedené započtení *ex offio* či zda má být toto započtení aplikováno i v případě, že je náhrada škody přiznána dříve, než úrok. Navrhuje se proto explicitní norma, která v konkrétní věci předpokládá „skladebnost“ úroku hrazeného správcem daně a náhrady škody tak, že náhrada škody pokrývá pouze tu část negativních důsledků jednání správce daně, která není nahrazena úrokem hrazeným správcem daně.

Uvedená norma má rovněž ambici vyloučit pochybnosti o tom, zda určitý negativní důsledek jednání správce daně, na jehož odčinění má daňový subjekt nepochybně právo založené na ústavní úrovni, je pokryt příslušným úrokem podle daňového řádu, náhradou škody, anebo zda není pokryt vůbec (zda zde existuje mezera v právu). Navržené ustanovení tak má za cíl explicitněji formulovat východisko, na němž daňový řád stál od počátku své existence, a sice to, že zákonodárce v explicitně uvedených případech stanovil odčinění negativních důsledků jednání správce daně prostřednictvím paušalizovaného nástroje v podobě úroku (v případech kdy četnost a typová jednoduchost daných případů takový postup odůvodňuje), zatímco ve všech ostatních (příslušným úrokem nepokrytých) případech ponechal vědomě a úmyslně uvedené odčinění režimu náhrady škody. Existence mezery v právu je zde proto z povahy věci vyloučena. Nyní navržené ustanovení tento princip formuluje výslovně.

Navržené ustanovení současně umožňuje posouzení vzniku úroku a přiznání náhrady škody nezávisle na sobě, neboť se výslovně jedná o dvě (vzájemně „skladebné“) složky. Orgán rozhodující o náhradě škody tak *ex offio* zohlední také vznik nároku na úrok hrazený správcem daně, a to bez ohledu na to, zda byl již (v působnosti jiného příslušného orgánu) fakticky přiznán. Náhrada škody tak bude přiznána jen v tom rozsahu, který není pokryt úrokem. Na jedné straně tak nemusí hrát roli otázka, v jakém pořadí jsou úrok a náhrada škody v příslušném procesním režimu posuzovány. Na straně druhé může orgán rozhodující o náhradě škody rovněž vyčkat na zodpovězení předběžné otázky, jaký bude osud příslušného úroku hrazeného správcem daně.

Po stránce faktické lze přiznání náhrady škody stojící vedle příslušného úroku hrazeného správcem daně předpokládat zpravidla pouze v případě úroku z nesprávně stanovené daně, kde v některých případech může vzniklá škoda převažovat náhradou poskytnutou ve formě úroku. Naopak v případě úroku z daňového odpočtu a úroku z vratitelného přeplatku se jedná fakticky o zadržení určité finanční částky po určitou dobu. Vznik škody, kterou by příslušný úrok hrazený správcem daně v těchto případech nedokázal pokrýt, se nejeví jako pravděpodobné.

K bodům 129 a 130 (skupinový nadpis nad § 252, nadpis části čtvrté, hlavy III, dílu 2)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 131 (§ 252 a § 253)

K § 252

K odstavci 1 – S ohledem na lepší přehlednost a jednoznačnost normativního textu se navrhuje v úvodním odstavci vymezit základ, ze kterého se úrok počítá. V případě úroku z prodlení je tímto základem splatná daň, která nebyla uhrazena. Dojde-li pouze k částečné

úhradě daně, je základ tvořen pouze dosud neuhrazenou částí daně. Dochází-li k úhradě daně postupně (v jednotlivých částech), je nutné zkoumat výši základu daně vždy k jednotlivému dni doby prodlení.

V případě, kdy dojde k neoprávněnému uplatnění daňového odpočtu, popřípadě jeho části, a v důsledku toho vznikne vratka představující neoprávněný finanční nárok, je tato vratka základem pro výpočet úroku. Pojem „vratka“ zde zachycuje „záporný“ předpis na debetní straně osobního daňového účtu, který je v souladu s § 152 daňového řádu nejprve využit na úhradu nedoplatků na též osobním daňovém účtu, posléze je coby přeplatek podle § 154 daňového řádu použit na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či přihlášené nedoplatky jiných správců daně a následně coby vratitelný přeplatek je vrácen z moci úřední daňovému subjektu, přičemž vrácení je možné v souladu s navrhovaným § 155b odst. 6 daňového řádu daňovým subjektem předem vyloučit. Analogická situace může nastat i v případě uplatnění daně mající povahu vratky – konkrétně půjde o institut daňového bonusu podle zákona o daních z příjmů.

K odstavci 2 – Vymezuje se doba, po kterou úrok z prodlení vzniká (tj. doba prodlení). Počátek této doby je dán čtvrtým dnem následujícím od původního dne splatnosti daně. Případné stanovení náhradního dne splatnosti na určení rozhodného okamžiku nemá vliv. Konec doby úročení nastane ke dni zaplacení dlužné daně (jistiny), která je základem pro výpočet úroku. Tento okamžik zároveň v souladu s navrhovaným § 251b odst. 3 daňového řádu znamená pro správce daně povinnost definitivní výši úroku z prodlení předepsat do evidence daně. Na tento okamžik pak v souladu s navrženým § 251a odst. 3 daňového řádu navazuje povinnost vyrozumět o tom daňový subjekt.

K prodlení a následnému vzniku úroku z prodlení nemusí dojít pouze v případě, kdy daňový subjekt nezaplatí splatnou „kladnou“ daň. Obdobná situace nastane v případě, kdy daňový subjekt uplatní nárok na daňový odpočet ve výši přesahující jeho zákonný nárok a tento odpočet je mu posléze vrácen, popřípadě je použit na úhradu jiného nedoplatku či převeden na jiný osobní daňový účet. Pokud pozdější doměření daně ukáže, že takto došlo k přiznání a vyplacení vyšší částky než odpovídá zákonnému nároku, je daňový subjekt povinen rozdíl vrátit v příslušné náhradní lhůtě splatnosti. *De iure* mu bude doměřena „kladná“ daň, představující rozdíl mezi původně stanoveným daňovým odpočtem a nově vypočtenou částkou (může jít o nižší daňový odpočet či daň). Za dobu, po kterou disponoval s finančními prostředky, které mu podle zákona nenáležely, popřípadě za dobu, po kterou byly tyto finanční prostředky použity pro umoření jeho jiného dluhu, je povinen uhradit reparační úrok z prodlení, přičemž základem pro jeho výpočet je výše takto získané výhody. Analogická situace může nastat i v případě uplatnění daně mající povahu vratky – konkrétně půjde o institut daňového bonusu podle zákona o daních z příjmů.

Dané pravidlo se uplatní i v případě, kdy je daňový odpočet zcela nebo zčásti vyplacen prostřednictvím institutu zálohy na daňový odpočet (viz navržený § 174a daňového řádu). Pokud se při následném stanovení daně a na něj navázaném vypořádání zálohy (viz navržený § 174b daňového řádu) ukáže, že vyplacená, použitá či převedená záloha byla vyšší, než stanovený daňový odpočet (popřípadě stanovená daň), vrací se vzniklý rozdíl spolu s úrokem z prodlení.

Ne každé snížení daňového odpočtu (či vypořádání příliš vysoké zálohy) musí nutně vést ke vzniku úroku z prodlení, neboť může nastat situace, kdy daňový subjekt nemá jiných nedoplatků a zároveň ponechá příslušné finanční prostředky na svém osobním daňovém účtu (např. s ohledem na procesní opatrnost). Možnost odmítnout dopředu vyplacení vratitelného přeplatku vyplývá z navrhovaného § 155b odst. 6 daňového řádu.

K odstavci 3 – Výčet situací, kdy je vznik úroku z prodlení vyloučen, je koncentrován

v odstavci 3 a rozdělen do jednotlivých písmen. Jde o zachování stávajícího věcného řešení obsaženého v dosavadním § 157 odst. 6 a § 253 odst. 2 a 3 daňového řádu.

K odstavci 4 – O navržené výši úroků hrazených daňovým subjektem i úroků hrazených správcem daně je podrobně pojednáno v obecné části důvodové zprávy. Úrok z prodlení je z tohoto pohledu řazen mezi tzv. reparační úroky, jejichž výše by měla pokrývat standardní „cenu peněz“ v případě prodlení dlužníka majícího finanční závazek vůči věřiteli. Pokud jde o výši takovéto „ceny peněz“, z pohledu právního řádu jako celku platí, že tato cena by v rámci právního řádu měla být vnímána pokud možno jednotně. V tomto ohledu lze odkázat na úpravu občanského zákoníku, resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb., které stanoví výši úroku z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.

Norma obsažená ve stávajícím odstavci 5 týkající se zohlednění dřívější nejasné platby, k jejímuž zapravení na správný osobní daňový (či depozitní) účet dojde až *ex post*, je z nově formulovaného § 252 daňového řádu vypuštěna pro nadbytečnost. Postačí proto obecná norma obsažená v § 164 odst. 2 daňového řádu.

K odstavci 5 – Norma obsažená ve stávajícím odstavci 3 upravující splatnost úroku z prodlení je nově obsažena v samostatném odstavci 5. Nadále platí, že úrok z prodlení vzniká *ex lege* za každý den prodlení a k tomuto dni je také splatný. Z hlediska faktického je však rozhodná výše předepsaného úroku (viz § 251b odst. 3 daňového řádu).

K § 253

K odstavci 1 – S ohledem na lepší přehlednost a jednoznačnost normativního textu se navrhuje v úvodním odstavci vymezit základ, ze kterého se úrok počítá. V případě úroku z posečkané částky jím je daň, u které bylo povoleno posečkání či rozložení její úhrady na splátky v souladu s § 156 daňového řádu, popřípadě u které posečkání nastalo ze zákona podle nového § 157a daňového řádu.

K odstavci 2 – Doba, po kterou úrok z posečkané částky vzniká, je dána dobou posečkání. Pravidla určující počátek a konec této doby jsou obsažena v § 156 a násl. daňového řádu. Po dobu posečkání nevzniká úrok z prodlení – viz navržená úpravy v § 252 odst. 4 písm. a) daňového řádu.

K odstavci 3 – Je zachováno stávající pravidlo, které vylučuje vznik úroku z posečkané částky v situacích, kdy je vyloučen vznik samotného úroku z prodlení. Jde o logickou konstrukci, která vychází z pravidla *a maiori ad minus*. Úrok z prodlení představuje významnější zásah do majetkové sféry dlužníka, zatímco úrok z posečkané částky představuje zmírnění takového zásahu na polovinu. Pokud v důsledku určitého pravidla dojde k vyloučení vzniku úroku z prodlení, musí dojít též k vyloučení úroku z posečkané částky, jinak by se posečkání namísto výhody stalo nevýhodou.

K odstavci 4 – Výše úroku z posečkané částky, který má kompenzační charakter, je navázána na výši úroku z prodlení, který má charakter reparační (blíže k tomuto viz obecná část důvodové zprávy). Úrok z posečkané částky má poloviční výši oproti úroku z prodlení (viz § 252 odst. 5 daňového řádu), což zhruba odpovídá stávajícímu poměru obou úroků. Platí totiž, že posečkání má představovat přiznanou výhodu pro toho, kdo naplňuje zákonem stanovené podmínky pro posečkání, oproti běžnému dlužníku, který tyto podmínky nesplnil, nebo o posečkání aktivně nepožádal. Nemůže ovšem znamenat posečkání platby bez jakékoli kompenzace, neboť by tak došlo k přiznání nespravedlivé výhody oproti těm daňovým subjektům, které řádně plní své daňové povinnosti. Jednotlivé případy, u nichž lze nalézt ospravedlnitelné důvody pro úplné či částečné vyloučení kompenzačního úroku je možné řešit

prostřednictvím institutu prominutí podle § 259b daňového řádu.

Konkrétní výše úroku z posečkané částky bude zpravidla odvozena od výše úroku z prodlení podle § 252 odst. 5 daňového řádu. Speciální právní úprava však může výši úroku z prodlení (nebo jeho materiálního ekvivalentu označeného jiným názvem) nastavit odlišným způsobem. V takovém případě bude výše úroku z posečkané částky navázána na tuto speciálně určenou výši tak, že jejich vzájemný poměr bude zachován, tj. úrok z posečkané částky bude poloviční. Naopak v případě, že speciální úprava stanoví výši úroku z prodlení či jeho materiální období vyšší, než je úrok z prodlení podle daňového řádu, platí, že úrok z posečkané částky dosáhne maximálně poloviny výše úroku z prodlení podle daňového řádu. Toto pravidlo se uplatní např. v případě odvodů za porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, kde je výše penále (materiálně úroku z prodlení) stanovena ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení (tj. 36,5% ročně).

Pokud jde o výši úroku z posečkané částky určené jako polovina úroku z prodlení podle daňového řádu (který odpovídá úroku z prodlení podle občanského zákoníku, tj. aktuálně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů), platí, že půjde o poloviční výši uvedené repo sazby zvýšené o poloviční počet uvedených procentních bodů (tj. o 4 procentní body). Pokud by tedy aktuální výše repo sazby činila 2 %, činil by úrok z prodlení 10 % (2 + 8 %), zatímco úrok z posečkané částky 5 % (1 + 4 %).

K odstavci 5 – V návaznosti na nově navržený § 251c odst. 3 daňového řádu se úrok z posečkané částky předepisuje toliko do evidence daní a o tomto předepsání se daňový subjekt vyrozumí za podmínek podle § 251a odst. 3 daňového řádu. Oproti stávajícímu stavu tak nebude úrok stanoven deklaratorním platebním výměrem, ale bude deklarován méně formálním vyrozuměním. Splatnost úroku z posečkané částky je tak navázána přímo na okamžik, kdy pominuly podmínky pro jeho další vznik (tj. na konec posečkání), přičemž délka lhůty splatnosti 30 dní zůstává zachována.

K bodu 132 (nadpis části čtvrté, hlavy III, dílu 3)

Bliže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 133 (§ 253a)

K § 253a

Za účelem větší přehlednosti je navrženo přesunutí úroku z vratitelného přeplatku (současný § 155 odst. 5 daňového řádu) do samostatného nového § 253a daňového řádu. Úrok z vratitelného přeplatku je jedním z množiny tzv. úroků hrazených správcem daně. Dopadne na něj proto nově navržená úprava společná pro všechny tyto úroky (viz nově navržený § 251a, 251c a § 251d daňového řádu).

K odstavci 1 – S ohledem na lepší přehlednost a jednoznačnost normativního textu se navrhuje v úvodním odstavci vymezit základ, ze kterého se úrok počítá. V případě úroku z vratitelného přeplatku je jím výše vratitelného přeplatku, která má být daňovému subjektu vrácena (*ex offio* nebo na žádost) nebo která má být převedena na jiný osobní daňový účet anebo použita na úhradu jiného nedoplatku či zálohy.

K odstavci 2 – V duchu symetrie s ostatními úroky hrazenými správcem daně je precizněji vyjádřeno, kdy končí doba, za kterou vzniká nárok na úrok z vratitelného přeplatku. Tato doba trvá ode dne následujícího po marném uplynutí lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku podle § 155b daňového řádu (tj. lhůty, v níž nedošlo k vrácení, převedení či použití

vratitelného přeplatku v souladu s dispozicí podle navrhovaného § 155 daňového řádu). Končí dnem, kdy je platební povinnost správce daně splněna. Konec prodlení nastane zpravidla tím, že dojde k vrácení vratitelného přeplatku. Není nicméně vyloučeno, že v mezidobí vznikne daňovému subjektu novější nedoplatek, na který bude vratitelný přeplatek (nebo jeho část) zapraven. Proto je v textu pamatováno i na tento případ. Platí tedy, že všechny zákonem předvídané způsoby konzumace vratitelného přeplatku znamenají ukončení doby prodlení, za kterou úrok z vratitelného přeplatku vzniká.

K odstavci 3 – Navrhuje se vymezit situace, kdy úrok z vratitelného přeplatku nevzniká. Z důvodu právní jistoty a provázanosti se explicitně stanoví, že úrok z vratitelného přeplatku nemůže vznikat v souběhu s úrokem z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Tím není vyloučeno, že běh obou úroků na sebe může navazovat. Typicky v situaci, kdy úrok z daňového odpočtu kompenzuje dlouhotrvající proces stanovení daňového odpočtu a po marném uplynutí lhůty pro vrácení výsledného vratitelného přeplatku na něj naváže reparační úrok z vratitelného přeplatku.

Dále se navrhuje z důvodu jednoznačnosti vymezit pravidlo, které platí též pro úrok z prodlení, tj. že úrok reparující následky prodlení při vyplacení jistiny se netýká souvisejícího příslušenství. Jinými slovy, nevzniká povinnost platit „úrok z úroku“. Jde tedy o promítnutí obecného principu *zákazu anatocismu*. Úrok z vratitelného přeplatku tak bude vztažen pouze na pozdě vrácený, převedený či použitý vratitelný přeplatek související s platbou daně (např. daň zaplacená ve vyšší částce, daň doměřená na nižší částku, vyúčtování záloh se vznikem přeplatku či přeplatek vzniklý z titulu daňového bonusu) nebo zadržením daňového odpočtu. Naopak pozdě vrácené úroky hrazené správcem daně se tímto úrokem dále neúčtují. To neznamená, že správce daně nebude motivován k jejich včasnému vyplacení. Motivace úředních osob však není z povahy věci dána existencí či výší sankce vznikající orgánu veřejné moci, nýbrž řádným plněním svých služebních úkolů, jakož i dozorem nad výkonem této činnosti.

K odstavci 4 – Výše úroku z vratitelného přeplatku je odvozena od výše úroku z prodlení, neboť z ekonomického hlediska jde o ekvivalentní veličiny. Oba úroky představují reparační náhradu za prodlení, ke kterému došlo v důsledku včasného neprovedení platební operace.

K bodu 134 (§ 254)

K § 254

Stávající úrok z neoprávněného jednání správce daně je nahrazen *úrokem z nesprávně stanovené daně*. Tato změna názvu lépe odpovídá roli, kterou tento úrok hraje v systému náhrad hrazených ze strany správce daně. Pakliže úrok z vratitelného přeplatku (nový § 253a) přiznává náhradu za pochybení správce daně v platební rovině daňového řízení (nedodržení lhůty pro vrácení, použití či převedení vratitelného přeplatku), tak úrok z nesprávně stanovené daně (jak napovídá jeho název) dopadá na pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení (tedy při vyměření nebo doměření daně). Vzhledem k tomu, že pojem daň je v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu použit v nejširším slova smyslu, vztahuje se tento typ náhrady nejen (i) na stanovení „kladné“ daně, kterou je daňový subjekt povinen uhradit, rovněž na pochybení při (ii) stanovení daňového odpočtu, který je vrátkou z příjmové strany veřejných rozpočtů, ale též na (iii) „předběžnou“ úhradu daně vyčíslené prostřednictvím částky uvedené v rámci zajišťovacího příkazu. Tím se nově navržený koncept odlišuje od stávající právní úpravy, jejíž jazykové vyjádření odpovídá pouze první ze tří výše uvedených množin.

Úrok z nesprávně stanovené daně představuje reparační náhradu za pochybení správce daně při stanovení daně *largo sensu* a při vydání zajišťovacího příkazu. Nezbytným předpokladem pro vznik nároku na tuto náhradu je existence příčinné souvislosti mezi nesprávným

stanovením daně a úhradou této daně, popřípadě zadržením daňového odpočtu. Pokud tedy dojde k nesprávnému stanovení daně a toto pochybení je napraveno před tím, než bylo ze strany daňového subjektu plněno (byla uhrazena daň), popřípadě před tím, než mělo být plněno ze strany správce daně (měl být vrácen daňový odpočet), nárok na náhradu v podobě úroku nevzniká. Uvedená vada se tak musí projevit jak v rovině nalézací, tak v rovině platební.

Nárok na reparační náhradu vzniká ze zákona při naplnění stanovených podmínek, přičemž její výše je dána paušálním způsobem bez ohledu na případnou výši škody, která je pochybením správce daně způsobena. Jde tedy o objektivní odpovědnost správce daně bez možnosti liberace. Výše náhrady je odvozena od úroku z prodlení a představuje standardní výši reparace, tedy pomyslnou „cenu peněz“ zrcadlově aplikovanou na pochybení daňového subjektu při prodlení s úhradou dlužné daně. Ambicí této náhrady není snaha paušálním způsobem pokrýt náhradu škody. Skutečná škoda může být nižší či vyšší, přičemž tyto skutečnosti nemají na výši náhrady vliv. Vztah k institutu náhrady škody je podobně jako u dalších úroků hrazených správcem daně upraven v navrhovaném § 251d daňového řádu.

Z pohledu vztahu ke stávajícímu znění § 254 daňového řádu platí, že část ustanovení je vypuštěna s ohledem na nová společná ustanovení (viz § 251a, § 251c a § 251d daňového řádu). Problematika týkající se vracení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně je nově komplexnějším způsobem řešena v navrhovaném § 155b odst. 4 daňového řádu.

K odstavci 1 – S ohledem na lepší přehlednost a jednoznačnost normativního textu se navrhuje v úvodním odstavci vymezit základ, ze kterého se úrok počítá. V případě úroku z nesprávně stanovené daně je dané ustanovení rozděleno do třech písmen pokrývajících tři základní situace, na které úrok dopadá:

Ad a) V případě „kladné“ daně, která je nesprávně stanovena, je základem pro výpočet úroku ta část uhrazené daně, o kterou byla původně stanovená daň později snížena. To ovšem platí, pouze pokud jde o daň stanovenou nad rámec toho, co daňový subjekt uvedl ve svém daňovém tvrzení. Ke snížení může dojít jak v důsledku pozdějšího doměření daně, tak v důsledku zrušení či změny rozhodnutí v rámci aplikace mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků, anebo jako výsledek soudního přezkumu.

Ad b) V případě nesprávného stanovení daňového odpočtu je základ tvořen touto částí nově stanoveného daňového odpočtu, o kterou převyšuje původní částku stanoveného daňového odpočtu. Limitem je zde částka nárokováná v daňovém tvrzení. Daňový subjekt tak může dostat náhradu v podobě úroku pouze v té části, kterou ve svém daňovém tvrzení, na základě kterého byl stanoven původní odpočet (či „kladná“ daň), nárokoval. Pokud svůj nárok uplatní později, nemůže jít toto prodlení na vrub správce daně. Situace, kdy dojde k úpravě stanovené daně, resp. daňového odpočtu ve prospěch daňového subjektu tak, aby zároveň vznikl nárok na náhradu v podobě úroku z nesprávně stanovené daně, bude připadat v úvahu při změně v rámci odvolacího řízení, v rámci mimořádných opravných či dozorčích prostředků anebo v důsledku soudního přezkumu.

Ad c) V případě zajišťovacího příkazu, který je později zrušen z důvodu nezákonnosti nebo u kterého dojde k prohlášení nicotnosti, je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně částka uvedená v tomto rozhodnutí. Nejde tedy o případy, kdy je výše zajišťované daně upravována podle § 168 odst. 3 až 5 daňového řádu, neboť v takovém případě nejde o pochybení ze strany správce daně, nýbrž realizaci zákonem aprobovaného postupu při zajištění daně.

K odstavci 2 – V duchu symetrie s ostatními úroky je explicitně vyjádřeno, kdy končí doba, za kterou vzniká nárok na úrok z nesprávně stanovené daně. Toto ustanovení je podobně jako

odstavec 1 rozděleno do třech písmen pokrývající tři základní situace, na které úrok dopadá:

Ad a) V případě „kladné“ daně, která je nesprávně stanovena, je počátek doby, po kterou úrok vzniká, dána dnem následujícím po náhradním dni splatnosti daně (byla-li daň uhrazena v tento den, nebo dříve), popřípadě dnem úhrady daně (byla-li daň uhrazena později). Zákon zde počátek vzniku úroku spojuje pouze s náhradním dnem splatnosti s ohledem na skutečnost, že podle navrženého ustanovení § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu tvoří základ pro výpočet úroku v tomto případě rozdíl daně stanovené nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední. K dani stanovené nad rámec tvrzení daňového subjektu i k dani stanovené z moci úřední se však vždy pojí náhradní lhůta splatnosti (srov. § 139 odst. 3 a 143 odst. 5 daňového řádu). Úrok dle navrženého § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu tak z povahy věci nikdy nebude vznikat ode dne následujícího po původním dni splatnosti daně. Konec doby, během níž úrok v tomto případě vzniká, je pak dán dnem, kdy dojde k vrácení nesprávně stanovené daně, popřípadě jejímu převedení či použití v souladu s § 152, § 154 a § 155 daňového řádu. Pokud tento moment nenastane do posledního dne lhůty pro vrácení nesprávně stanovené daně (tato lhůta je upravena v nově navrženém § 155b odst. 4 daňového řádu), končí doba, po kterou vzniká úrok z nesprávně stanovené daně tímto posledním dnem. Je však nahrazen úrokem z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu, jehož výše je stejná. Obecně tedy lze říci, že nárok na reparaci bude daňovému subjektu vznikat až do doby, než správce daně zrealizuje příslušnou platební operaci ve prospěch daňového subjektu.

Ad b) V případě nesprávného stanovení daňového odpočtu je počátek doby, po kterou úrok vzniká, dán dnem následujícím po posledním dni původní lhůty pro vrácení daňového odpočtu. Konec této doby je pak obdobně, jako je tomu v předchozím písmeni, dán okamžikem, kdy se finanční prostředky dostanou do sféry daňového subjektu anebo jsou použity či převedeny v jeho prospěch. Stejně tak platí, že v případě marného uplynutí náhradní lhůty pro vrácení daňového odpočtu přestává vznikat úrok z nesprávně stanovené daně a je nahrazen úrokem z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu.

Ad c) V případě zajišťovacího příkazu je počátek doby vymezen analogicky, jako je tomu v případě úpravy pod písmenem a).

K odstavci 3 – Navrhuje se vymežit situace, kdy úrok z nesprávného stanovení daně nevzniká. Tyto situace jsou rozčleněny do jednotlivých písmen. Důvodem pro negativní vymezení situací, při kterých úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká, je v tomto případě zejména změna konstrukce daného úroku. Zatímco stávající úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká v případě nezákonnosti či nesprávného úředního postupu při stanovení daně (mělo-li odraz v platební rovině), tak navržený § 254 odstavec 1 daňového řádu stanoví výchozí pravidlo obecněji tak, že úrok vzniká za nesprávné stanovení daně (mělo-li odraz v platební rovině), což je širší okruh situací. Odstavec 3 proto na odstavec 1 logicky navazuje, když negativním způsobem vymezuje situace, kdy z povahy věci není nesprávnost stanovení daně způsobena správcem daně. Absence odstavce 3 by znamenala popření navržené konstrukce a s tím související otevření prostoru pro účelové vylákávání peněz za nesprávné stanovení daně, které zcela nebo z významné části způsobil sám daňový subjekt.

Ad a) Prvním případem je situace, kdy jsou daň či daňový odpočet stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Úkolem správce daně je sice dbát na to, aby daň byla stanovena správně, z hlediska funkčnosti systému správy daní však není žádoucí, aby k zevrubnému testu správnosti docházelo při každém stanovení daně. Obecný model proto počítá s tím, že správce daně většinu podaných daňových tvrzení podrobuje pouze obecné vyhledávací činnosti s tím, že k případné zevrubnější kontrolní činnosti může dojít až po vyměření daně, a to v rámci časového prostoru daného lhůtou pro stanovení daně (minimálně 3 roky). Vyměření daně tak nutně nepředstavuje definitivní tečku za procesem stanovení daně (není vytvořena překážka věci rozhodnuté – viz § 143 odst. 1 daňového řádu). Správce daně tedy

do jisté míry musí důvěřovat, že to, co daňový subjekt tvrdí, je správné. Tomu odpovídá i zjednodušený systém tzv. konkludentního stanovení daně upravený v § 140 a § 144 daňového řádu.

Daňový systém už jenom z kapacitního hlediska nelze postavit na modelu, že správce daně detailně posoudí a zkontroluje každou tvrzenou daň s plnou odpovědností za výsledek. Takový stav by vedl k neúměrné kontrolní zátěži obou stran a faktické paralýze celého systému. Budoucí trend směřující k tzv. *samovyměření*, které již v současnosti u některých daní existuje, je přesně opačný a akcentuje princip oboustranné důvěry. Cílem není přistupovat ke každému daňovému subjektu jako k „podezřelému“, jehož daňové tvrzení je potřeba důkladně prověřit. Již současný model vychází z konstrukce, která má přimět daňový subjekt, aby daň tvrdil pokud možno správně a dobrovolně, přičemž motivací pro to je kromě apelu na morální kredit každého (předpoklad poctivosti většiny) též hrozba případné sankce a možnost, že ze strany správce daně může dojít po celou dobu lhůty pro stanovení daně ke kontrole.

Skutečnost, že ze strany správce daně došlo ke stanovení daně v souladu s tvrzením daňového subjektu, tak nutně neznamená, že správnost takto stanovené daně byla do detailu prověřena a potvrzena. Přitom je třeba zdůraznit, že správce daně je sice za tzv. konkludentní stanovení daně obecně odpovědný (jak dovodila judikatura), avšak nijak tím není popřeno, že stejnou odpovědnost nese daňový subjekt za správnost svého tvrzení (což je zejména důsledek skutečnosti, že daňový subjekt stíhá břemeno tvrzení). Odpovědnost správce daně zakládající potřebu náhrady za způsobené pochybení by se tak měla týkat pouze daně, která je stanovena nad rámec toho, co daňový subjekt tvrdil. Ohledně tvrzené daně naopak z principu nelze aplikovat paušální reparaci (úrok) směřující výlučně od správce daně k daňovému subjektu bez současného posouzení okolností konkrétního případu (srov. obecný právní institut tzv. spoluzavinění poškozeného či zásadu, podle níž nikdo nemůže těžit z vlastního protiprávního jednání). Pro případy tohoto typu je právě určen institut individualizované náhrady škody.

Dopad navrženého ustanovení je současně třeba chápat tak, že se vztahuje na časový úsek, kdy aktuálně stanovená daň (celá nebo v příslušné části) odpovídá tvrzení daňového subjektu. Rozhodující pro konkrétní vyloučení vzniku úroku je to, zda v daný den, kdy existuje základ pro výpočet úroku, je současně aktuálně stanovena daň odpovídající zcela nebo zčásti tvrzení daňového subjektu. Pokud v průběhu nalézání daně dochází ke změně stanovené daně, resp. ke změně tvrzení daňového subjektu (např. v návaznosti na podání dodatečného daňového tvrzení či soudní přezkum), je třeba poměr daně stanovené a daně tvrzené posuzovat vždy k danému dni. Soulad mezi daní stanovenou a daní tvrzenou tak nemusí být v průběhu nalézání daně v širším smyslu vždy shodný, resp. daný jednou pro vždy.

Ad b) až d) Pokud jde o případy uvedené v navrženém § 254 odst. 3 písm. b) až d), jedná se o situace v zásadě analogické s případy, kdy jsou dány podmínky pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 daňového řádu a měla by na ně být v principu aplikována obdobná výkladová pravidla.

Předně se jedná o situaci, kdy je nesprávné stanovení daně důsledkem toho, že v dosavadním řízení nebyly známy rozhodné skutečnosti nebo důkazy, a to bez zavinění správce daně. Tímto způsobem je vyloučena možnost, aby byl správce daně postižen za chybný postup, který objektivně nezavinil (a který by mohl být i výsledkem úmyslného jednání ze strany daňového subjektu). Podobně jako v případě důvodů pro obnovu řízení přitom platí, že „*nové skutečnosti*“ zde mají skutkový charakter, nikoliv charakter právní (nejedná se tedy například o nové právní názory, které dosud nebyly známy).

Dalšími případy, kdy je náhrada v podobě úroku z nesprávně stanovené daně vyloučena,

jsou situace, kdy nesprávné stanovení způsobí daňový subjekt tím, že správci daně předloží padělané či pozměněné doklady anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje, anebo pokud nesprávného rozhodnutí o stanovení daně bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu. Jde o vyjádření obecného principu *nemo turpitudinem suam allegare potest*, tj. nikdo nesmí těžit ze svého nepoctivého nebo protiprávního činu, ani z protiprávního stavu, který vyvolal nebo nad kterým má kontrolu, který je vlastní zejména soukromému právu.

Ad e) Posledním případem je situace upravená již stávající právní úpravou (§ 254 odst. 1 poslední věta doplněná zákonem č. 170/2017 Sb.). Z důvodu právní jistoty je explicitně zdůrazněno, že náhrada za nesprávné stanovení daně nedopadá na případy, kdy je pochybení způsobeno mimo režim správy daní (mimo působnost daňového řádu), tedy v případech uložení či stanovení peněžitého plnění, které je v souladu s tzv. dělenou správou (viz § 161 a § 162 daňového řádu) vybíráno či vymáháno v režimu podle daňového řádu. Dělená správa zjednodušeně znamená, že je v režimu správy daní (daňového řádu) spravováno placení (tj. evidence, výběr a případně vymáhání) peněžitého plnění, které bylo uloženo podle jiného právního předpisu (typicky podle správního řádu, občanského soudního řádu, trestního řádu). Nalézací rovina tohoto peněžitého plnění tedy neprobíhá v režimu správy daní a orgán, který toto peněžité plnění ukládá, není v postavení správce daně. Vznik úroku z nesprávného stanovení daně je tak vyloučen samotným principem dělené správy a otázka náhrady případné škody by se proto měla plně řídit obecným režimem zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. To ostatně odpovídá i tomu, že peněžitá plnění ukládaná orgány veřejné moci jsou tvořena různorodou skupinou (pokuty, peněžité tresty, náhrady, náklady řízení apod.) a ne všechna spadají pod režim dělené správy. Pokud by existovala celospolečenská shoda na tom, že pochybení při ukládání těchto peněžitých plnění má být reparováno náhradou obdobnou úroku za nesprávné stanovení daně, měl by toto upravit zákon č. 82/1998 Sb.

K odstavci 4 – Výše úroku z nesprávně stanovené daně je odvozena od výše úroku z prodlení, neboť z ekonomického hlediska oba úroky představují reparační náhradu za dobu, po kterou druhá strana nemohla disponovat s příslušnými finančními prostředky. Výše této náhrady by měla být ve všech případech stejná, což ovšem neznamená, že musí vždy pokrýt případnou škodu způsobenou nesprávným stanovením daně. Za tím účelem je v § 251d daňového řádu jasně vyjádřen vztah náhrad přiznaných v podobě úroků hrazených správcem daně a náhrady škody (popřípadě přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu). Pokud způsobená škoda převyší náhradu v podobě úroku za nesprávně stanovenou daň, je možné se ve zbylé části domáhat náhrady škody. Její výše bude z povahy věci odlišná v závislosti na konkrétní situaci, za níž došlo k jejímu vzniku. Svou roli zde může hrát excesivní jednání úřední osoby či způsob inkasa nesprávně stanovené daně (např. zvolený způsob daňové exekuce, rozsah zadržených finančních prostředků či dopad na navazující vztahy).

K odstavci 5 – S ohledem na diskusi k návrhu zákona v Parlamentu České republiky byla do nově předložené verze doplněna výjimka z principu „jednotné ceny peněz“ pro případ, kdy nesprávně stanovená daň, popřípadě částka uhrazená na základě nezákonného či nicotného zajišťovacího příkazu bude nedobrovolně uhrazena prostřednictvím daňové exekuce nebo vymáhání realizovaného soudním exekutorem. Při určení výše reparačního úroku tak bude rozlišováno, zda daňový subjekt v souladu se zásadou presumpce správnosti a zákonnosti individuálního správního aktu nezákonně stanovenou částku dobrovolně uhradí (výše úroku odpovídá výši úroku z prodlení), anebo zda je k její úhradě donucen exekucí (výše úroku je dvojnásobná). Takové řešení sice nelze považovat za systémové, nicméně je výsledkem politického kompromisu. Doba, po kterou se aplikuje zvýšená sazba, odpovídá době

exekučního řízení překrývající se s dobou vzniku úroku podle § 254 odst. 1 až 4. Počátek nastane okamžikem inkasa nedoplatku cestou exekuce a konec odpovídá skončení daňové exekuce, resp. exekučního řízení vedeného soudním exekutorem. Samotné zadržení vymožených finančních prostředků po skončení exekuce se úročí již standardní výší. Zvýšení se dotkne toliko úroků vzniklých za podmínek podle odstavců 1 až 3. Pokud tedy např. nesprávné stanovení způsobí daňový subjekt, úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká, a tedy nemůže dojít k jeho zvýšení na dvojnásobek, pokud byla daň vymožena exekucí. Případnou škodu převyšující tento způsob její paušální náhrady je pak možné řešit prostřednictvím náhrady škody. Institut náhrady škody by měl nastoupit též v případech, kdy exekuční titul je v pořádku (režim § 254 daňového řádu se vůbec neuplatní), nicméně samotná exekuce vykazuje excesy způsobující újmu na straně exekvované osoby, popřípadě dalších dotčených osob.

K bodu 135 (nadpis části páté)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 136 (§ 254a)

K § 254a

Úrok z daňového odpočtu je jedním z množiny tzv. úroků hrazených správcem daně. Dopadne na něj proto nově navržená úprava společná pro všechny tyto úroky. Za tím účelem dochází k reformulaci celého ustanovení, přičemž věcné řešení (vyjma parametru týkajícího se výše úroku) zůstává stejné, jako je tomu za současné právní úpravy. Z pohledu vztahu ke stávajícímu znění § 254a platí, že část ustanovení je vypuštěna s ohledem na nová společná ustanovení (viz § 251a, § 251c a § 251d daňového řádu).

K odstavci 1 – S ohledem na lepší přehlednost a jednoznačnost normativního textu se navrhuje v úvodním odstavci vymezit základ, ze kterého se úrok počítá. V případě úroku z daňového odpočtu je jím výše stanoveného daňového odpočtu, tj. konečný výsledek procesu stanovení daně vyčísľující vratku, která se po započtení na případné nedoplatky evidované na též osobním daňovém účtu stává přeplatkem vstupujícím do testu vratitelnosti podle § 154 daňového řádu a následně je v souladu s navrženým § 155b odst. 3 daňového řádu *ex offio* vrácena daňovému subjektu. Základ pro výpočet úroku je možné vyčísľit již v momentě vydání nepravomocného platebního výměru, kterým je daňový odpočet stanoven, neboť lhůta pro vrácení běží již od tohoto okamžiku nezávisle na tom, zda ze strany daňového subjektu dojde k odvolání. Pokud by ovšem výsledkem odvolání bylo snížení či zvýšení daňového odpočtu, promítne se tato změna i do základu rozhodného pro výpočet úroku z daňového odpočtu. V souladu s § 2 odst. 5 daňového řádu totiž platí, že úroky sledují osud daně (v tomto případě osud daňového odpočtu), přičemž toto pravidlo je shodně, jako je tomu u jiného příslušenství daně, použitelné pouze v rámci příslušného dílčího daňového řízení (vyměřovacího nebo doměřovacího).

K odstavci 2 – V duchu symetrie s ostatními úroky hrazenými správcem daně je v druhém odstavci vyjádřeno, kdy končí doba, za kterou vzniká nárok na úrok z daňového odpočtu. Jde o shodnou konstrukci, jaká je obsažena ve stávajícím odstavci 1. Konec doby úročení nastane buďto (i) vrácením daňového odpočtu *ex offio* podle § 155b odst. 3 daňového řádu, (ii) převedením nebo použitím daňového odpočtu v rámci testu vratitelnosti podle § 154 daňového řádu, (iii) marným uplynutím lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku stanovení daňového odpočtu zakotvené v § 155b odst. 3 daňového řádu, anebo (iv) dnem, kdy dojde k uplatnění účinků žádosti podle § 155b odst. 6 daňového řádu, v níž daňový subjekt projeví vůli, aby mu vzniklý vratitelný přeplatek nebyl vrácen *ex offio*. Tento závěr plyne nejen z logiky věci, ale také ze skutečnosti, že případné další zadržování daňového odpočtu je již kryto navazujícími úroky (úrok z vratitelného přeplatku, resp. úrok

z nesprávně stanovené daně), přičemž platí obecný princip, že tyto úroky a úrok z daňového odpočtu nemohou vznikat současně. V případě úroku z vratitelného přeplatku je tato skutečnost vyjádřena explicitně (srov. § 253a odst. 3 písm. a) daňového řádu).

K odstavci 3 – Ustanovení týkající se stavení doby podle odstavce 2 je totožné se stávající právní úpravou obsaženou v odstavci 2. Výjimkou je vypuštění stávajícího písmene b), což souvisí s navrhovanými změnami v rámci daňové kontroly, kde už se do budoucna nepočítá s institutem výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly (blíže k tomuto viz § 85 a násl.).

K odstavci 4 – V návaznosti na nově navržený institut zálohy na daňový odpočet (viz § 174a a § 174b daňového řádu) se navrhuje doplnit nové ustanovení upravující vztah úroku z daňového odpočtu k této záloze. Za tím účelem je zvoleno negativní vymezení, tzn. je stanoveno, v jakém případě úrok z daňového odpočtu nevzniká. Jestliže základem pro výpočet úroku z daňového odpočtu je výše stanoveného daňového odpočtu, tak po dobu, kdy je ve prospěch daňového subjektu vrácena, použita nebo převedena vratka vzniklá v důsledku předepsání této zálohy do evidence daní, je tento základ zmenšen o částku odpovídající dané záloze. Jde o logické pravidlo vycházející z principu, že kompenzace náleží pouze za tu část finančních prostředků, která je zadržována, nikoli za tu část, která byla daňovému subjektu vrácena, či v jeho prospěch jinak použita.

K odstavci 5 – V případě výše úroku z daňového odpočtu dochází ke změně ve prospěch daňových subjektů, kterým je daňový odpočet zadržován v důsledku déle trvajícího kontrolního postupu. Výše úroku z daňového odpočtu je nově odvozena od výše úroku z prodlení, který představuje reparační náhradu za porušení určité povinnosti. Úrok z daňového odpočtu naproti tomu představuje pouze kompenzaci za to, že jinak legitimní postup správce daně trvá déle, než je přijatelné z pohledu zásady daňové neutrality. Výsledkem tak bude zvýšení sazby úroku z daňového odpočtu o dva procentní body. Konkrétně by výše úroku z daňového odpočtu měla činit polovinu úroku z prodlení podle daňového řádu (aktuálně z 10 % - 2 % činí repo sazba stanovená Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšená o 8 procentních bodů, což odpovídá úroku z prodlení podle občanského zákoníku), tzn. polovinu repo sazby zvýšené o poloviční počet procentních bodů reparačního úroku (tj. 1 + 4 %). Stávající výše úroku z daňového odpočtu vychází z dosavadní konstrukce procesu stanovení a vyplacení daňového odpočtu, která nepřipouští jeho dílčí vyplacení před tím, než bude proces stanovení (a tedy i proces kontroly) dokončen. Nově se však počítá s institutem zálohy na daňový odpočet (viz § 174a a § 174b daňového řádu). Správce daně bude mít možnost část daňového odpočtu, kterou nehodlá podrobit kontrolnímu procesu a kterou tím pádem považuje za „bezpečnou“ vyplatit daňovému subjektu ještě před ukončením procesu stanovení daňového odpočtu, vrátit daňovému subjektu formou zálohy na daňový odpočet. Zvýšení kompenzačního úroku o dva procentní body odpovídá tomu, že správce daně by měl zadržovat pouze tu část nárokovaného daňového odpočtu, u které si není jist její legitimitou. Základ pro výpočet úroku z daňového odpočtu se tak v souladu s odstavcem 4 sníží o částku vyplacenou ve formě zálohy na daňový odpočet. Zvýšení úroku by mělo být větším ekonomickým stimulem pro to, aby správce daně institut zálohy na daňový odpočet pokud možno využíval a aby k tomuto využití docházelo včas.

K bodu 137 (nadpis části páté)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodům 138 a 139 (§ 258 odst. 1 a 2)

V návaznosti na nově navrhovanou úpravu § 154 až 155b daňového řádu, se navrhuje zobecnit text ustanovení tak, aby byly pokryty všechny případy lhůt stanovených zákonem ve věci vrácení nebo převedení přeplatku.

K bodu 140 (§ 259a odst. 4 písm. b))

V návaznosti na nový § 157a daňového řádu, který připouští posečkání úhrady daně *ex lege*, se tato možnost formálně promítá též do textace úpravy prominutí penále, která s institutem posečkání pracuje.

K bodu 141 (§ 259aa)

K § 259aa

Cílem nově navržené úpravy je rozšíření možnosti individuálního promíjení u další ze sankcí vznikající za porušení povinností při správě daní *ex lege*, u níž správce daně nemůže vznik ani její výši ovlivnit v rámci správního uvážení. Konkrétně se jedná o pokutu za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu), kterou dosud na rozdíl od penále, pokuty za nepodání kontrolního hlášení, úroku z prodlení či úroku z posečkané částky nelze individuálně promíjet.

Při formulaci navrženého ustanovení byla využita formulace stávajících institutů sloužících k prominutí příslušenství daně, zejména pak úroku z prodlení a úroku z posečkané částky (§ 259b daňového řádu). Pro takové řešení svědčí nejen zájem na zachování jednotné terminologie, ale také skutečnost, že ke vzniku pokuty za opožděné tvrzení daně a úroku z prodlení může v praxi nezřídka docházet současně, neboť u řady daní okamžik pro podání daňového tvrzení a splatnost daně splývají (viz § 135 odst. 3 daňového řádu).

K odstavci 1 – Předpokladem pro úplné či částečné prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně je splnění dvou formálních podmínek, a sice (i) podání žádosti o prominutí a (ii) podání daňového tvrzení, v důsledku jehož včasného nepodání pokuta vznikla, a to pouze za předpokladu, že důvody pro jeho podání nadále trvají, resp. že se jeho podání nestalo bezpředmětným (např. z důvodu, že správce daně mezitím daň stanovil z moci úřední). Pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, aniž by tuto druhou podmínku splnil, půjde o nepřipustné podání. Správce daně v důsledku toho zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. b). Nepůjde tedy o meritorní rozhodnutí, ve kterém by se správce daně věnoval důvodnosti žádosti.

Prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně je ovládáno zásadou dispoziční – řízení se zahajuje pouze na návrh (žádost) daňového subjektu, který může požadovat prominutí celé pokuty za opožděné tvrzení daně, nebo jen její části. Žádost se podává u správce daně, který ve věci pokuty vydal (nebo má vydat) platební výměr. Žádost o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně není omezena speciální lhůtou, jako je tomu u žádosti o prominutí penále podle § 259a daňového řádu. Uplatní se tak obecné časové omezení stanovené v § 259 odst. 2 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně vzniká *ex lege*, může nastat situace, kdy žádost o její prominutí bude podána ještě před tím, než správce daně v souladu s § 250 odst. 6 daňového řádu vydá platební výměr. Taková situace není prominutí pokuty na závadu (naopak může ušetřit nutnost pokutu stanovit v případě, kdy je pokuta prominuta v plném rozsahu). Pokuta tedy *de iure* vznikne, ale s ohledem na zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie je možné sdělení její výše spojit s rozhodnutím o jejím prominutí. To do jisté míry platí i pro situaci, kdy je pokuta prominuta pouze částečně. Správce daně může stanovení pokuty a její částečné prominutí fakticky spojit do časově shodného aktu, aby příjemce rozhodnutí věděl, jaká je výsledná částka určená k úhradě.

Při částečném prominutí pokuty, která nebyla ještě předepsána do evidence daní a stanovena platebním výměrem, se z logiky věci uplatní následující časový sled událostí: (i) vyčíslení výše pokuty, (ii) aplikace pravidla ohledně minimální výše pokuty podle § 250 odst. 3 daňového řádu a (iii) částečné prominutí pokuty.

K odstavci 2 – Upravuje se materiální kritérium, na základě jehož posouzení správce daně o prominutí meritorně rozhodne, pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí pokuty podle odstavce 1. Tímto kritériem je existence zjevně ospravedlnitelného důvodu pro prodlení s podáním daňového tvrzení. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Dalším příkladem může být situace, kdy v důsledku opakující se chyby daňového subjektu došlo ke kumulativnímu vzniku pokut ve více případech, které jsou ve vzájemné věcné a časové souvislosti, přičemž celková výše těchto pokut by byla nepřiměřená společenské škodlivosti daného jednání. Možnost docílit prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Prominutí pokuty by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní podání daňového tvrzení nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že za neplnění zákonné povinnosti musí být udělena adekvátní sankce. Prominutí pokuty proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

Při rozhodování není správce daně vázán návrhem daňového subjektu uvedeným v žádosti. Může mu přiznat prominutí v menším i větším rozsahu, než je žádáno. Správce daně může pokutu prominout zcela nebo zčásti. S ohledem na absenci zákonné hranice není vyloučeno prominutí pokuty ve výši až 100 %. Při stanovení výše prominutí je správce daně povinen zohlednit skutečnost uvedenou v odstavci 3, jakož i četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu).

K odstavci 3 – Správce daně je při rozhodování o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně povinen přihlídnout k tomu, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu nezakládají tvrdost uplatňované pokuty. Správce daně by měl ke zkoumání těchto kritérií přistoupit zejména tehdy, pokud se jich dovolává samotný žadatel. Jejich posouzení nemůže být samo o sobě důvodem pro prominutí pokuty, neboť tím je existence ospravedlnitelného důvodu prodlení podle odstavce 2. Posouzení ekonomické či sociální tísně však bude hrát roli při volbě rozsahu, v jakém bude případně prominuto. K prominutí pokuty může dojít i u subjektů, které nejsou v ekonomické ani sociální tísně.

K bodu 142 (§ 261 odst. 4)

S ohledem na právní jistotu a jednotu terminologie se navrhuje terminologické zpřesnění reflektující skutečnost, že lhůta pro vyřízení stížnosti běží od okamžiku jejího podání věcně a místně příslušnému správci daně. Stávající pojem „doručení“ neodpovídá ustálenému významu tohoto pojmu tak, jak je používán v textu zákona (tj. pro označení informačního toku od správce daně k adresátovi).

K čl. II – Přechodná ustanovení

K bodu 1

Navrhuje se stanovit přechodné ustanovení, které garantuje 12 měsíční období, po které zůstane zachována existence daňových informačních schránek podle dosavadní právní úpravy. Počátek této doby je odvozen od okamžiku, kdy správce daně v souladu se zákonem zveřejní, že je technicky vybaven pro zřízení daňové informační schránky „druhé generace“. Navržený časový rámec reflektuje roční periodu obnovy uznávaného elektronického podpisu, který je jedním z prostředků přístupu do stávající daňové informační schránky, a současně jsou s jeho pořízením spojeny náklady na straně daňového subjektu. Přechodné období garantuje respekt k legitimnímu očekávání stávajících uživatelů daňové informační schránky. Zároveň je reflektována skutečnost, že okamžik účinnosti zákona a okamžik technické vybavenosti ke zřízení daňových informačních schránek „druhé generace“ nemusí

nutně splývat. Není proto vyloučeno, že po určitou dobu bude k dispozici pouze daňová informační schránka „první generace“ a až následně bude umožněno zřizovat a využívat daňovou informační schránku „druhé generace“ s možností dvanáctiměsíčního souběhu se schránkou „první generace“. Rozhodným okamžikem je tedy den, kdy správce daně v souladu s navrženým § 69 odst. 3 písm. a) bod 1. daňového řádu zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je technicky vybaven pro zřízení daňové informační schránky. Z hlediska zásady vstřícnosti a klientského přístupu může správce daně o tomto okamžiku adresně informovat uživatele starých daňových informačních schránek (např. prostřednictvím těchto schránek).

Reálně se daná úprava bude týkat pouze daňových informačních schránek zřizovaných orgány Finanční správy České republiky. Lze předpokládat, že většina stávajících uživatelů daňové informační schránky začne při nejbližší příležitosti využívat „novou“ daňovou informační schránku, která kromě stávajících funkcionalit přidává řadu dalších a která nabídne uživatelsky přívětivé prostředí. Nicméně pro část uživatelů může být dočasné využívání „staré“ daňové informační schránky vhodnějším řešením (např. s ohledem na existenci zmocnění k nahlížení do této schránky v souladu se stávajícím § 69b daňového řádu, které je v navrhované právní úpravě nahrazeno méně formálním institutem pověření).

Z důvodu právní jistoty je výslovně stanoveno, že existence původní daňové informační schránky neomezuje právo daňového subjektu využívat novou daňovou informační schránku, tj. po přechodnou dobu bude možné mít dvě daňové informační schránky (starou a novou).

K bodu 2

Navrhuje se upravit přechodné ustanovení ve vztahu k výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly (stávající § 87 odst. 2 daňového řádu), která nově již nebude v rámci daňového řádu předpokládána. V případě „marného“ výsledku výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly, kdy došlo před nabytím účinnosti změny k účinkům podle § 87 odst. 5 a 6 daňového řádu (zejména vznik možnosti správce daně stanovit daň podle pomůcek), budou tyto účinky zachovány i nadále po nabytí účinnosti předkládané novely, jakkoliv není vyloučeno, aby správce daně daňovou kontrolu zahájil též cestou oznámení podle nové právní úpravy. Stejně tak by měl být zachován účinek „marného“ výsledku výzvy na stavení běhu doby před započítáním vzniku úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, resp. na vymezení časového úseku, kdy tento úrok nevzniká, ačkoliv nová úprava tohoto úroku již tento účinek (s ohledem na vypuštění institutu předmětné výzvy) logicky neupravuje. Přechodné ustanovení naopak nevyžaduje řešení situace, kdy „těsně“ před nabytím účinnosti novely daňového řádu bude vydána výzva dle § 87 odst. 2 daňového řádu, přičemž do nabytí účinnosti novely (i) tato výzva nebude doručena, (ii) neuběhne lhůta stanovená správcem daně v této výzvě (viz stávající § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu), nebo (iii) nenastane den, který určil daňový subjekt dle stávajícího § 87 odst. 4 daňového řádu. Spolu s účinností novely totiž vydaná výzva bez dalšího pozbyde svých účinků, neboť nová právní úprava ji nadále nebude předpokládat a současně neobsahuje přechodnou normu, podle níž by se započatá řízení a jiné postupy dokončily podle dosavadních předpisů (dle obecného právního principu se procesní otázky řídí právní úpravou platnou a účinnou v daný okamžik, není-li stanoveno jinak). Současně platí, že pokud ve výzvě uvedená lhůta pro reakci daňového subjektu sice neuplynula, ale daňový subjekt stačil výzvě vyhovět přede dnem nabytí účinnosti nové právní úpravy, je toto jeho vyhovění nadále platné. Ostatně i v případě, že daňový subjekt na výzvu zareaguje až po účinnosti nové právní úpravy, ačkoliv účinky výzvy již pominuly, nic nebrání správci daně, aby fakticky dle této reakce postupoval a zahájení daňové kontroly novou formou (které bude po účinnosti změny jediné možné) provedl v rámci jednání s daňovým subjektem (oznámení jako rozhodnutí vyhlášené při jednání). Pokud jde o vliv předčasného ukončení účinku výzvy ke dni nabytí účinnosti

novely na institut úroku z daňového odpočtu, bude ke stejnému okamžiku ukončeno i stavení doby před započatím vzniku úroku z daňového odpočtu, resp. časového úseku, kdy tento úrok nevzniká, podle dosavadního § 254a odst. 2 písm. b) daňového řádu (tato skutečnost bez dalšího vyplývá ze skutečnosti, že úroky dle daňového řádu vznikají vždy za každý jednotlivý den dle právního stavu, jaký v daný den existuje). V případě, že odpadne důvod stavení doby, je situace analogická.

K bodu 3

S ohledem na dosažení právní jistoty je třeba najisto postavit, na které lhůty pro podání daňového přiznání lze aplikovat možnost prodloužení lhůty podle nového § 136 odst. 2 daňového řádu. Přejícné ustanovení je založeno na principu, podle něhož možnost prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání nastane pouze v návaznosti na zdaňovací období, která skončila 31. prosince 2020, nebo která dosud neskončila. Jinými slovy, s ohledem na skutečnost, že počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání se odvozuje od konce zdaňovacího období, možnost prodloužení tak bude vyloučena v případě lhůt, které ke dni nabytí účinnosti již běží. Tím spíše přejícné ustanovení potvrzuje, že v případě, že navržená změna nabude účinnosti ve vztahu ke konkrétní lhůtě pro podání daňového přiznání v časovém úseku jejího potenciálního prodloužení podle § 136 odst. 2 daňového řádu v novém znění, nemůže tím dojít ke zpětnému „oživení“ lhůty, pokud podle dosavadní úpravy již uplynula.

K bodu 4

S ohledem na skutečnost, že se v rámci návrhu zákona nepředpokládá obecné přejícné ustanovení, které by prodloužilo aplikaci dosavadních pravidel procesního charakteru na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba výslovně řešit specifickou situaci lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku. Nová úprava této lhůty v § 155b daňového řádu předpokládá, že v některých případech bude tato lhůta kratší. Navržené přejícné ustanovení proto garantuje, že nedojde k situaci, kdy by nabytí účinnosti změny fakticky vedlo ke zkrácení již běžící lhůty, která započala přede dnem nabytí účinnosti změny. Současně z povahy věci platí, že přejícné ustanovení dopadá pouze na ty lhůty, které přede dnem nabytí účinnosti změny neuplynuly.

K bodu 5

Navrhuje se přejícné ustanovení, které aplikuje vznik posečkání úhrady daně z důvodu přiznání odkladného účinku v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o stanovení daně pouze na případy daní, kdy byl tento odkladný účinek přiznán ode dne nabytí účinnosti nové právní úpravy. Není ambicí pomocí nové právní úpravy posečkání vznikajícího *ex lege* ingerovat do starších případů, kde již přinejmenším z části došlo k vydání individuálních rozhodnutí o povolení posečkání z uvedeného důvodu, a tedy řešit otázku osudu těchto konkrétních rozhodnutí a přejícného režimu, pro což neexistuje pádný věcný důvod.

K bodu 6

S ohledem na skutečnost, že se v rámci návrhu zákona nepředpokládá obecné přejícné ustanovení, které by prodloužilo aplikaci dosavadních pravidel procesního charakteru na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba výslovně řešit specifickou situaci řízení o námitce, a to v kontextu změny tohoto institutu v rámci úpravy úroků hrazených správcem daně. Na rozdíl od dosavadní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně (stávající § 254 odst. 5 daňového řádu) a úroku z daňového odpočtu (stávající § 254a odst. 5 daňového řádu) nově v případě analogických úroků hrazených správcem daně nebude připuštěna možnost odvolání proti rozhodnutí o námitce, kterou daňový subjekt může brojít proti postupu správce daně v souvislosti

s předepsáním a vyplacením úroku. Nadto v případě celé nové úpravy úroků se (v zájmu dosažení právní jistoty s ohledem na její smíšený hmotněprávní a procesněprávní charakter) navrhuje výslovné přechodné ustanovení, podle něhož se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků (tedy na jejich procesněprávní aspekty) ode dne nabytí účinnosti navrhovaného zákona použije nová právní úprava. Tento princip však nelze akceptovat v případě započatých (a dosud neskončených) řízení o námitce, neboť by to ve vztahu k přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o námitce vedlo k omezení dosavadních již vzniklých, anebo legitimně předpokládaných práv daňových subjektů v již běžících řízeních.

K bodu 7

Navrhuje se stanovit přechodné ustanovení, které reaguje na změnu koncepce lhůty pro placení daně, která v současnosti předpokládá nezávislost běhu lhůty u jednotlivých nedoplatků, zatímco v budoucnu by měla být vázána výlučně na daň jako celek. Navržené obecné pravidlo vztahuje aplikaci nové právní úpravy pouze na případy daní, jejichž den splatnosti nastal ode dne nabytí účinnosti změny. Tím je vyloučena nejen nepřipustná pravá retroaktivita změny, ale obecně též její nepravá retroaktivita, která je podle dlouhodobé judikatury i převládajících právních názorů v zásadě přípustná (viz např. nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 18/14). Cenou za toto řešení je zachování dvojkolejnosti v režimu lhůty pro placení daně podle toho, zda se jedná o daň, jejíž původní den splatnosti nastal před, anebo za účinnosti nové právní úpravy. Explicitní vyjádření skutečnosti, že jde o „původní“ den splatnosti (nikoli tedy náhradní den splatnosti) má za cíl postavit najisto, který den je z hlediska přechodného režimu určující. Vzhledem ke koncepčnímu rozdílu v chápání předmětné lhůty by transformace lhůt podle dosavadního režimu do režimu nového vyvolala značnou míru právní nejistoty, jakož i potenciální riziko vzniku nežádoucího prvku pravé retroaktivity (zvláště s ohledem na hmotněprávní charakter předmětné lhůty). Určité výjimky, kdy nová právní úprava bude na principu nepravé retroaktivity vztažena i na lhůty pro placení daně v případě daní, jejichž původní den splatnosti nastal před nabytím účinnosti nové právní úpravy, normují další body přechodných ustanovení.

K bodu 8

Navrhuje se stanovit přechodné ustanovení, které umožní, aby nově precizovaná úprava právních skutečností, které vedou ke stavení lhůty pro placení daně, byla aplikována též na tyto lhůty u daní, jejichž den splatnosti nastal před nabytím účinnosti změny. I v případě, že tyto skutečnosti (resp. počátek jejich trvání) nastaly před nabytím účinnosti nové úpravy, jejich vliv v podobě stavení lhůty pro placení daně bude samozřejmě možný nejprve ode dne nabytí této účinnosti. Jedná se tedy o výjimku z obecné aplikace nové úpravy lhůty pro placení daně pouze na „nové“ případy (viz výše). Dochází zde k využití principu tzv. nepravé retroaktivity, kterou lze považovat za přípustnou v případě, že pro ni existuje relevantní a zákonodárcem předpokládaný důvod. Předmětem změny úpravy právních skutečností, které vedou ke stavení lhůty pro placení daně, je toliko precizace okruhu daňových pohledávek, v jejichž případě je tento efekt vyvolán v kontextu běžícího insolvenčního řízení. Podle nové úpravy by tak měl být tento efekt zcela nepochybně vztažen také na pohledávky za majetkovou podstatou, u nichž během insolvenčního řízení došlo k uplatnění u osoby s dispozičními oprávněními. Jedná se tedy o dotažení logické konstrukce dané normy, resp. o dosažení právní jistoty o vlivu insolvenčního řízení na běh lhůty pro placení daně. Je proto velmi žádoucí nastolit tyto pozitivní důsledky co nejdříve a současně pro všechny případy lhůty pro placení daně bez výjimky. Kromě toho bude na základě navrhovaných změn v § 160 odst. 4 daňového řádu novou skutečností, která staví běh lhůty pro placení daně, též posečkání úhrady daně *ex lege* podle nového § 157a daňového řádu. V tomto případě se však jedná o institut, který bude uveden do praxe až s účinností navrhovaného zákona, tj. z pohledu tohoto přechodného ustanovení není tato změna fakticky

relevantní (viz též přechodné ustanovení bodu 5).

K bodu 9

Bez ohledu na to, zda se lhůta pro placení daně vztahuje k dani, jejíž den splatnosti nastal před, anebo za účinnosti nové právní úpravy této lhůty, je žádoucí, aby byl na tuto lhůtu aplikován nově formulovaný obecný princip, podle něhož lhůta pro placení daně neskončí dříve než lhůta pro stanovení této daně. Také v tomto případě jde o výjimku z přechodného ustanovení bodu 7 a současně o aplikaci přípustného principu nepravé retroaktivity, kterou lze odůvodnit potřebou uvedený princip aplikovat na všechny lhůty pro placení daně bez výjimky, a to mimo jiné v zájmu zvýšení právní jistoty. Stav, kdy lhůta pro placení daně skončí dříve, než lhůta pro její stanovení, je sice poměrně vzácný, avšak současně nelogický a v řadě případů potenciálně vedoucí k absurdním důsledkům. Jako takový současně nebyl zamýšlen zákonodárcem. Odstranění tohoto nežádoucího stavu je proto vhodné zajistit co nejrychleji a pro co největší okruh případů, a to jak v zájmu správců daně, tak daňových subjektů. Aplikace předmětného pravidla samozřejmě nebude znamenat případné „obnovení“ existence již uběhlých lhůt, ale bude možná pouze v případě lhůt ke dni nabytí účinnosti změny běžících, anebo těch, které se (v případě daní, jejichž den splatnosti nastal před nabytím účinnosti změny) teprve následně rozběhnou.

K bodu 10

Navrhuje se stanovit přechodné ustanovení, na jehož základě dojde k částečnému zániku dosud pravomocně neuložených pokut, u nichž je navrhována změna ve prospěch pachatele. Konkrétně půjde o pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu, tj. pokutu za učinění povinně elektronického formulářového podání jinak než elektronicky. Dále o pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Navržené přechodné ustanovení má za cíl zajistit, že účinky navržených změn v (novém) § 72 odst. 6 daňového řádu, § 247a odst. 2 daňového řádu a § 250 odst. 3 daňového řádu se projeví nejen na případy, které nastanou ode dne účinnosti navrženého zákona, ale také zpětně. Pro tyto okruhy změn platí, že jsou pro dotčené osoby příznivější, neboť oproti stávajícímu stavu přináší eliminaci, nebo snížení sankčního postihu.

Na pokutu, která je sankcí mající charakter trestu, dopadá obecný právní princip, podle něhož je v případě postihu deliktního jednání upřednostněna pozdější právní úprava, která je pro pachatele příznivější (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 85/2016 – 39). V případě pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu, jakož i pokuty podle § 250 daňového řádu, se nicméně jedná o pokutu vznikající *ex lege*, tj. k jejímu vzniku dochází již samotným deliktním jednáním a následný platební výměr správce daně, kterým je o povinnosti platit pokutu rozhodnuto, má pouze deklaratorní charakter. V zájmu eliminace jakýchkoliv pochybností ohledně zániku pokut, které vznikly přede dnem nabytí účinnosti nové právní úpravy v případech, které by nově již postihovány nebyly, a v jejichž případě nenabyl platební výměr do tohoto dne právní moci, se stanoví výslovné přechodné ustanovení. Tato norma rovněž zajistí poměrný zánik ostatních pokut, které by za účinnosti nové právní úpravy vznikly v nižší výši.

Aplikace přechodného ustanovení bude plně v rukou správce daně, který pokuty, které *de iure* vznikly a které účinností nové právní úpravy *de iure* (zcela nebo z části) zanikly, vůbec neuloží, resp. je uloží ve snížené výši. Daňový subjekt tak nebude muset podávat žádné žádosti, ani se tohoto benefitu jinak domáhat, ale bude moci uvedený výsledek legitimně očekávat. S ohledem na to, že správce daně může v rámci aplikační praxe zohlednit existenci budoucí právní úpravy v duchu zásady hospodárnosti a procesní ekonomie a s uložením těchto pokut vyčkat, lze očekávat, že tento přístup bude uplatněn zejména v případě pokut, které by podle nové právní úpravy vůbec nevznikly.

K bodu 11

Úprava úroků v daňovém řádu má smíšený hmotněprávní a procesněprávní charakter, neboť zahrnuje jak úpravu úroků jako svébytných peněžitých plnění („daní“, resp. příslušenství daně), která je hmotněprávního charakteru, tak procesněprávní úpravu řízení a jiných postupů, které se úroků týkají. Ačkoliv i bez uvedení přechodných ustanovení platí, že (s ohledem na zákaz pravé retroaktivity) nelze novou právní úpravou regulovat vznik a existenci úroku přede dnem nabytí její účinnosti, zatímco procesní aspekty nové právní úpravy lze ode dne nabytí její účinnosti aplikovat též na úroky vzniklé v minulosti, je z pohledu právní jistoty žádoucí, aby tyto principy byly vyjádřeny v textu navrhovaného zákona výslovnými přechodnými ustanoveními. V konkrétní rovině jde zejména o vyřešení situace, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za účinnosti původní úpravy a ke dni nabytí účinnosti nové právní úpravy nadále trvají. Navrhuje se proto explicitně uvést, že úroky podle dosavadní úpravy se v těchto případech uplatňují v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle úpravy nové se aplikují až ode dne nabytí účinnosti změny. Určení pevné hranice pro vznik úroků je umožněno zejména skutečností, že jak podle dosavadní, tak podle budoucí úpravy platí, že úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jejich vznik. Dosavadní úroky tak mohou naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti navrhovaného zákona, zatímco úroky podle nové úpravy nejdříve za den, kdy tato úprava nabyla účinnosti. Toto přechodné ustanovení přináší jasné odlišení, od kterého časového okamžiku bude aplikován nejen nový úrok jako takový (úrok z nesprávně stanovené daně namísto dosavadního úroku z neoprávněného jednání správce daně), ale také změny parametrů a dalších aspektů u úroků, které zná jak budoucí, tak dosavadní úprava (všechny ostatní úroky v rámci daňového řádu) – konkrétně se jedná zejména o změnu výše úroků atd.

K bodu 12

Navržené přechodné ustanovení úzce navazuje na předchozí, které řeší hmotněprávní aspekty úroků. V tomto případě se navrhuje explicitně potvrdit obecný princip a normovat, že nová právní úprava se v oblasti procesních aspektů úroků použije ode dne nabytí účinnosti zákona jak na úroky vzniklé jak před, tak na úroky vzniklé po nabytí této účinnosti. Aplikace nové procesněprávní úpravy na „staré“ úroky se přitom neomezuje pouze na řízení a jiné postupy před změnou právní úpravy zahájené, ale vztahuje se na veškerá řízení a jiné postupy, ať již k jejich zahájení došlo před, anebo po změně právní úpravy (samozřejmě pokud se nejedná o postupy již skončené). V konkrétní rovině tak budou ode dne nabytí účinnosti nové úpravy aplikována např. ustanovení nového § 251a odst. 3 daňového řádu o vyrozumívání daňového subjektu o předpisu úroku (namísto vydání platebního výměru, pokud byl dosud požadován) nebo ustanovení § 251b odst. 3 a § 251c odst. 3 daňového řádu o předepisování úroku do evidence daní. Věcným důvodem aplikace nové procesní úpravy na „staré“ i „nové“ úroky bez rozdílu jsou požadavky právní jistoty, srozumitelnosti a hospodárnosti, které svědčí proti zachování dvou paralelních procesních režimů komplikujících jak pozici daňových subjektů, tak správců daně. Výjimkou z aplikace nových procesních pravidel na úpravu „starých“ úroků v daňovém řádu je dokončení započatých řízení o námitce (viz výše bod 6 přechodných ustanovení).

K bodu 13

Navrhuje se stanovit pravidlo řešící možnost podání nově zavedené žádosti o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně ve vztahu k těm pokutám, které vznikly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Byl zvolen shodný model i textace jako v případě zavedení promíjení penále a úroků zákonem č. 267/2014 Sb. Podle přechodného ustanovení je možné požádat o prominutí pouze takové pokuty za opožděné tvrzení daně, která vznikla ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Řízení o žádosti o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně

vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona bude správcem daně zastaveno jako nepřipustné podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Navržené řešení je zvoleno s ohledem na zachování právní jistoty, resp. v zájmu zamezení retroaktivnímu působení nové právní úpravy. Současně je třeba eliminovat neúměrné a skokové administrativní zatížení správců daně.

K části druhé – Změna zákona o dani z nemovitých věcí

K čl. III

K bodu 1 (§ 4 odst. 1 písm. j))

Legislativně technická úprava vyplývající z nového vymezení zón v národních parcích podle zákona č. 123/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů. Touto změnou v zákoně o ochraně přírody a krajiny došlo ke změně terminologie označování jednotlivých zón národních parků, rovněž bylo nastaveno nové pojetí zonace národních parků; pojem I. zóna v tomto novém vymezení zón již není používán. Namísto dosavadní I., II. a III. zóny nově nastavená zonace člení území národních parků do čtyř zón ochrany přírody podle cílů ochrany a stavu ekosystémů, a to na zónu přírodní, zónu přírodě blízkou, zónu soustředěné péče o přírodu a zónu kulturní krajiny. Vymezení zón u Národního parku České Švýcarsko, Národního parku Podyjí, Národního parku Šumava a Krkonošského národního parku stanoví Ministerstvo životního prostředí vyhláškou.

K bodu 2 (§ 13 odst. 3)

V případě vícečetného (duplicitního) zápisu vlastnického práva k nemovité věci v katastru nemovitostí je faktickým stavem skutečnost, že vlastnické vztahy k nemovité věci mezi osobami zapsanými v katastru nemovitostí nejsou jednoznačně vyjasněny. Řešení duplicitních zápisů vlastnického práva k pozemkům je v současnosti obsaženo například v § 8a zákona č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, který slouží jako inspirace pro navrhovanou změnu v zákoně o dani z nemovitých věcí.

Pro účely určení poplatníka daně z nemovitých věcí se zavádí právní fikce společného jmění, kdy na osoby s duplicitním zápisem vlastnického práva k nemovité věci nebo k podílu na nemovité věci se hledí obdobně, jako na osoby se zápisem vlastnického práva k nemovité věci ve společném jmění manželů.

K bodu 3 (§ 15a)

Právní úprava pokuty za opožděné tvrzení daně je obecně upravena v § 250 daňového řádu. V některých případech lze považovat tuto pokutu podle daňového řádu za poměrně tvrdou, což je důvodem zvláštní úpravy této pokuty v § 15a zákona o dani z nemovitých věcí. Praxe však ukazuje, že citované ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí je vůči spolupracujícímu poplatníkovi nepřiměřeně tvrdé. Proto je vhodné poskytnout takovému poplatníkovi určitý benefit v podobě absence pokuty. Z tohoto důvodu se navrhuje nová právní úprava vztahující se na poplatníky daně z nemovitých věcí, kteří z vlastní iniciativy, třebaže opožděně, avšak bez výzvy zaslané správcem daně, podají daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, a to nejen v případě, že jde o daň nižší, než je poslední známá daň.

Poplatník je tak nadále motivován k tomu, aby svou povinnost tvrdit daň řádně splnil. V případě, že tak poplatník neučiní, a je správcem daně vyzván k podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání podle ustanovení § 145 daňového řádu, dojde k porušení

podmínky stanovené v § 15a zákona o dani z nemovitých věcí a povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně poplatníkovi vznikne.

K čl. IV – Přejížděná ustanovení

K bodu 1

Je zakotveno standardní přejížděná ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí. Veškeré změny zákona o dani z nemovitých věcí se tak projeví až od 1. ledna kalendářního roku následujícího po vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů.

K bodu 2

S ohledem na skutečnost, že je změna § 15a zákona o dani z nemovitých věcí opatřením ve prospěch poplatníků daně, je žádoucí, aby nabyla účinnosti co nejdříve. Z tohoto důvodu se jako zvláštní ustanovení k bodu 1 stanovuje, že se nové znění § 15a zákona o dani z nemovitých věcí použije již ode dne nabytí účinnosti této novely.

K části třetí – Změna zákona o dani z přidané hodnoty

K čl. V

K bodu 1 (§ 101a)

K § 101a – Vzhledem k rozšíření dosavadních způsobů autorizace elektronicky činěných podání při správě daní se doplňují nové způsoby autorizace podání i v oblasti daně z přidané hodnoty. Zároveň dochází k provedení legislativně technických změn.

Vložením nového znění § 101a zákona o dani z přidané hodnoty, přechodným ustanovením v čl. VI a částí sedmou se předchází možné kolizi mezi čl. V tohoto zákona a čl. V zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

K odstavcům 1 a 2 – Jedná se o legislativně technické změny, které mají za cíl zpřesnění legislativního textu oproti znění § 101a, které má nabýt účinnosti 1. ledna 2021 (tedy oproti úpravě obsažené v zákoně č. 80/2019 Sb.) tak, aby přesněji odpovídal výkladu těchto ustanovení. K věcné změně oproti výše zmíněnému znění však nedochází.

Stejně jako v zákoně č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, obsahuje nové znění § 101a oproti účinnému znění

- rozšíření výčtu podání obsaženého v § 101a odst. 1 o pojem „souhrnné hlášení“, přičemž na základě legislativně technické formulace dochází k rozšíření i o následné souhrnné hlášení,
- rozšíření povinností pro identifikované osoby (a to s účinností od 1. ledna 2021).

Nad rámec výše uvedeného dochází v odstavci 1 k vypuštění ustanovení písmene c) (ve znění zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31. prosince 2020), a to z důvodu jeho nadbytečnosti. Explicitní uvedení příloh k daňovému přiznání, dodatečnému daňovému přiznání a hlášení je nadbytečné s ohledem na skutečnost, že příloha je součástí podání. To lze dovodit obecně, ale i z daňového řádu, pokynů Generálního finančního ředitelství a odborné literatury vztahující se k ustanovení § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Vypuštěním tohoto ustanovení se zároveň předchází potenciálnímu vzniku nesprávného výkladu zákona o dani z přidané hodnoty, kterým by mohlo být dovozováno, že u příloh podání, které nejsou v písmenu c) vyjmenovány, není povinnost podat je elektronicky. To je však vyloučeno s ohledem na obecnou úpravu obsaženou v daňovém řádu. K věcné změně tedy vypuštěním písmene c) nedochází a povinnost podat příslušné přílohy elektronicky

vychází z písmen a) a b).

Ke zrušenému odstavci 3 (ve znění zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31. prosince 2020) – V tomto ustanovení jsou nyní upraveny dvě povinnosti týkající se podání, která jsou v oblasti daně z přidané hodnoty povinně podávána elektronicky, a to výčet možných způsobů autorizace těchto podání a dále stanovení povinnosti, že takto autorizovaná podání mohou být činěna pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Toto ustanovení je nyní duplicitní s ustanoveními upravujícími elektronické podání v daňovém řádu, neboť shodný výčet možných způsobů autorizace elektronických podání je upraven v § 71 odst. 1 a 3 daňového řádu a povinnost, že pokud jsou vyjmenovaná podání činěna elektronicky, musí být činěna pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, je upravena v § 72 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že v daňovém řádu dochází k rozšíření způsobů autorizace elektronických podání a je záměrem tyto způsoby umožnit i v oblasti daně z přidané hodnoty, dochází k vypuštění tohoto odstavce. Věcnou změnou je tak uvedené rozšíření způsobů autorizace s tím, že ostatní podmínky doposud upravené tímto ustanovením zůstávají zachovány, nově však budou stanoveny daňovým řádem.

K odstavci 3 – Jedná se o legislativně technickou změnu reagující na to, že veškerá podání uvedená v odstavci 1 nebo 2 se činí elektronicky (byla též obsažena již v zákoně č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony).

K bodu 2 (§ 101g odst. 4)

Jedná se o reakci na rozšíření možností elektronického doručování v daňovém řádu. Doručování výzev souvisejících s kontrolním hlášením se tak bude řídit obecnou úpravou obsaženou v daňovém řádu s tím, že vzhledem k úpravě obsažené v odstavci 4 bude správci daně i nadále umožněno doručování těchto výzev prostřednictvím veřejné datové sítě v případě, kdy nedochází k elektronickému doručování podle daňového řádu.

Správce daně rozhodne o způsobu doručení zejména na základě zásady rychlosti. Vzhledem k tomu, že způsob doručování elektronicky prostřednictvím veřejné datové sítě má smysl pouze, pokud dojde k následné reakci plátce, očekává se využití tohoto způsobu doručování zejména, pokud je plátce dle předchozí zkušenosti správce daně „kontaktní“. Tento způsob doručování by byl v případě trvající nesoučinnosti plátce zbytečným mezikrokem, který by šel proti zásadě rychlosti.

Zároveň se jedná o systematické zpřesnění úpravy doručování výzev souvisejících s kontrolním hlášením, do které bylo zasaženo rozhodnutím Ústavního soudu.

K bodu 3 (§ 101g odst. 6)

Tato změna navazuje na změny v odstavci 4. Ke zrušení tohoto ustanovení tedy dochází v reakci na rozšíření možností elektronického doručování v daňovém řádu, a dále z důvodu systematického zpřesnění úpravy doručování výzev souvisejících s kontrolním hlášením, do které bylo zasaženo rozhodnutím Ústavního soudu.

K bodu 4 (§ 104 odst. 8 písm. c))

Jedná se o změnu navazující na zrušení výzvy správce daně k zahájení daňové kontroly podle stávajícího § 87 odst. 2 daňového řádu.

K bodu 5 (§ 105)

K nadpisu – S ohledem na zúžení právní úpravy obsažené v ustanovení § 105 se upravuje jeho nadpis.

K dosavadnímu odstavci 1 – Úprava obsažená v dosavadním odstavci 1 stanoví pravidlo,

na základě kterého se vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, který vznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, vrací plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Jedná se tak o zvláštní pravidlo rozdílné od obecné úpravy stanovené v daňovém řádu, dle které se vratitelný přeplatek vrací na žádost daňového subjektu. Lhůta pro vrácení přeplatku podle zákona o dani z přidané hodnoty je v současnosti stejná, jako je ta v daňovém řádu, pouze se liší skutečnost, na základě které počíná běh lhůty, a to s ohledem na jejich popsany rozdílný charakter. Dále lze uvést, že se zvláštní pravidlo ohledně automatického vrácení vratitelného přeplatku uplatní pouze pro vratitelné přeplatky, které vznikly v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, na ostatní přeplatky vzniklé při správě daně z přidané hodnoty se použije obecné pravidlo vrácení přeplatku podle daňového řádu.

V daňovém řádu však nově dochází k rozšíření právní úpravy týkající se vrácení přeplatku, kdy se v ustanovení § 155b nově stanoví jak lhůty pro jeho vrácení, tak se obecně zakotvuje pravidlo pro jeho automatické vrácení bez žádosti, a to v případě, že přeplatek vznikne v důsledku stanovení daňového odpočtu. Jedná se tak jak o případy vyměření, tak doměření daňového odpočtu. Rovněž se v ustanovení § 155 daňového řádu stanoví nová minimální výše standardně vráceného přeplatku, a to na částku 200 Kč z původní částky 100 Kč a dochází k úpravě nebo zavedení dalších procesních pravidel týkajících se dispozice a správy přeplatku. K tomu více viz odůvodnění k navrženým změnám v § 155 a násl. daňového řádu.

Navrhuje se, aby výše zmíněná obecná úprava dopadala též na nadměrný odpočet. Díky tomu dojde pro oblast daně z přidané hodnoty k rozšíření aplikace automatického vrácení vratitelného přeplatku na oba způsoby jeho stanovení (tedy jak jeho vyměření, tak doměření). Dále bude v ostatních dnes v zákoně o dani z přidané hodnoty upravených parametrech vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku stanovení nadměrného odpočtu (minimální vrácená výše vratitelného přeplatku, lhůta pro vrácení) aplikován shodný procesní režim souladný s obecnou právní úpravou stanovenou daňovým řádem.

K dosavadnímu odstavci 3 – Obdobně jako je tomu u pravidla automatického vrácení nadměrného odpočtu, je vznik úroku z neoprávněně uplatněného nadměrného odpočtu a okamžik určující počátek jeho vzniku nově upraven v daňovém řádu (blíže k tomuto viz navrhovaný § 252 daňového řádu). Dochází tak k vypuštění odstavce 2 (dosavadního odstavce 3) za účelem odstranění duplicit s tím, že k věcné změně nedochází.

K novému § 105 – Uvedené ustanovení upravuje rozšířený test vratitelnosti u přeplatku vzniklého v důsledku stanovení daně, pokud je plátcem skupina. Toto pravidlo je promítnutím skutečnosti, že členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. Přeplatek vzniklý v důsledku stanovení daně, kterou se v oblasti daně z přidané hodnoty rozumí jak kladně stanovená daň, tak nadměrný odpočet, (nadměrný odpočet je podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty *daň* odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně), se proto vrátí skupině pouze za podmínky, že skupina a zároveň ani žádný z jejích členů nemají nedoplatek; až tehdy se totiž přeplatek stává vratitelným přeplatkem. Zároveň se výslovně stanoví, že pokud přeplatek skupiny není vratitelným přeplatkem, použije se právě na úhradu nedoplateků jejích jednotlivých členů.

V tomto ustanovení nedochází k věcné změně, pouze se v návaznosti na vypuštění odstavce 1 legislativně a terminologicky zpřesňuje text tak, aby bylo zřejmé, že se rozšířený test vratitelnosti skupiny aplikuje pouze na přeplatek vzniklý v důsledku stanovení daně (včetně nadměrného odpočtu), nikoliv na veškeré přeplatky (ty mohou vzniknout např. v důsledku omylu při realizaci platební operace). Ty se tak řídí obecnou úpravou obsaženou v daňovém řádu. Pojem „*stanovení daně*“ v duchu obecné úpravy obsažené v daňovém řádu zahrnuje jak jejich vyměření, tak jejich doměření, a pod tento pojem spadá také stanovení nadměrného odpočtu. Aktualizace terminologie se týká též stávajícího pojmu „*daňový nedoplatek*“, který

neodpovídá terminologii obsažené v daňovém řádu a je poplatný terminologii v původním již zrušeném zákoně o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb.). Nově je použit pojem „nedoplatek“.

K bodu 6 (§ 105a)

Do daňového řádu se navrhuje zařadit institut zálohy na daňový odpočet, jehož cílem je umožnit dílčí vyplacení nárokovaného daňového odpočtu, který dosud nebyl stanoven. Institut zálohy na daňový odpočet je upraven v ustanovení § 174a a násl. daňového řádu (blíže k tomuto viz odůvodnění k těmto ustanovením). Podmínkou pro to, aby obecná úprava daňového řádu týkající se „daňového odpočtu“ mohla být aplikována na nadměrný odpočet podle zákona o dani z přidané hodnoty, je explicitní norma obsažená v tomto zákoně, která bude fungovat jako pomyslný „spouštěč“ nebo „aktivátor“ tohoto institutu. Touto normou je navrhovaný § 105a. Nejedná se o ustanovení *lex specialis*, které by obsahovalo jakoukoliv zvláštní úpravu oproti daňovému řádu, pouze se stanoví, že nárok na zálohy na daňový odpočet vzniká, a to právě ve výši a za podmínek podle daňového řádu (jedná se tak pouze o prosté stanovení, které předpokládá daňový řád v § 174a odst. 1).

Navrhuje se tak, aby v oblasti daně z přidané hodnoty vznikal plátcům nárok na zálohu na nadměrný odpočet, za podmínek, které stanovuje daňový řád. Důvodem je zajistit, aby peněžní prostředky (nadměrný odpočet) nárokové plátcem v podaném daňovém přiznání nebyly v případě zahájení kontrolního postupu vymezeného daňovým řádem zdržovány na dobu delší než nezbytnou, respektive byly zadrženy pouze v té výši, ve které správce daně hodlá nárok na odpočet dále prověřovat. Navrhovaná právní úprava není v rozporu s právem Evropské unie.

Toto ustanovení se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona aplikuje na všechny nadměrné odpočty, u kterých jsou splněny podmínky pro vznik zálohy na daňový odpočet. Jedná se tedy o nepravou retroaktivitu ve prospěch daňového subjektu.

K čl. VI – Přechodná ustanovení

K bodu 1

Toto přechodné ustanovení upravuje povinnost identifikovaných osob nově podávat některá další podání elektronicky až za zdaňovací období po dni nabytí účinnosti tohoto zákona a spolu s novým zněním § 101a zákona o dani z přidané hodnoty a částí sedmou předchází možné kolizi mezi čl. V a zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

K bodu 2

Jedná se o analogické přechodné ustanovení k přechodnému ustanovení obsaženému v čl. II bodu 2, které rovněž navazuje na zrušení výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly.

K části čtvrté – Změna zákona o Finanční správě České republiky

K čl. VII

K bodu 1 (§ 13c)

Navržené ustanovení reaguje na novou úpravu § 69 a násl. daňového řádu, která navrhuje rozšířit funkcionalitu stávající daňové informační schránky. Tento nově koncipovaný nástroj správy daní by měl posílit zejména využívání elektronických forem komunikace a získávání informací při vzájemné interakci orgánu veřejné moci (správce daně) a daňového subjektu. Daňová informační schránka je koncipována tak, aby umožňovala pokrýt všechny služby,

keré je možné nabídnout uživateli (fyzické osobě), který se na vstupu autentizuje tak, aby bylo možné dojít k jeho jednoznačné identifikaci. Daňová informační schránka bude moci být potenciálně využita zejména pro získávání individualizovaných informací nebo činění předvyplněných podání, která využívají údaje vztahující se k daňovému subjektu, s nimiž správce daně již disponuje.

Současně je daňová informační schránka nadále ponechána jako fakultativní nástroj, který mohou správci daně využívat v závislosti na svém technickém vybavení. V případě Finanční správy České republiky jako jedné z nejvýznamnějších soustav správců daně se využití inovované daňové informační schránky do budoucna předpokládá.

Daňová informační schránka je nicméně upravena v daňovém řádu jako institutu správy daní, který bez dalšího nelze využívat v rámci jiných agend, které se procesně neřídí daňovým řádem, a nemají tedy charakter správy daní. Ačkoliv tedy těžiště kompetencí orgánů Finanční správy České republiky spočívá právě ve výkonu správy daní, vykonávají tyto orgány rovněž některé další kompetence, které charakter správy daní nemají a jsou vykonávány v procesním režimu správního řádu. Jmenovat lze např. kontrola podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů, či výkon správního trestání (a to i v daňové oblasti).

Rovněž v případě těchto nedaňových agend je vysoce žádoucí, aby orgány Finanční správy České republiky mohly nabídnout služby daňové informační schránky subjektům, kterých se tyto agendy dotýkají. Z pohledu uživatelů by bylo nepochybně nekomfortní, aby daňová informační schránka, kterou používají k řešení svých daňových záležitostí, nebyla současně použitelná též pro řešení nedaňových záležitostí v interakci se stejným orgánem veřejné moci. Taktéž z pohledu uvedených orgánů je žádoucí vytvoření jednotné platformy pro komunikaci se subjekty, vůči nimž vykonávají svoji působnost, a to pro výkon celé působnosti orgánů Finanční správy České republiky bez ohledu na to, zda se jedná o správu daní či nedaňové agendy. Uvedené řešení je rovněž hospodárné, neboť vytvořeného informačního systému daňových informačních schránek by bylo logické využívat v co největším rozsahu tak, aby investice do takového systému byla maximálně efektivní.

Navrhuje se proto v zákoně o Finanční správě České republiky stanovit, že využití daňové informační schránky podle daňového řádu (tedy pro účely výkonu správy daní) se u orgánů Finanční správy České republiky bude moci dále rozšířit i na výkon jiných působností těchto orgánů, než je výkon správy daní. Po stránce legislativní je daná problematika uchopena pomocí použití ustanovení daňového řádu, která upravují daňovou informační schránku, pro celý rozsah působnosti orgánů Finanční správy České republiky, tedy i pro nedaňové agendy. V konkrétní rovině tak budou i pro nedaňové agendy aplikovatelná ustanovení § 69 a násl. daňového řádu, popřípadě další ustanovení daňového řádu, pokud bez jejich využití není institut daňové informační schránky realizovatelný a funkční.

Základním principem však (v návaznosti na aplikaci obecné úpravy daňové informační schránky v daňovém řádu) nadále zůstává, že i pro oblast jiných působností, než je správa daní, půjde o fakultativní službu, tj. její poskytování jako takové, resp. jeho konkrétní rozsah budou závislé na konkrétních technických možnostech daných orgánů. V rámci úpravy daňové informační schránky se totiž budou pro oblast všech působností orgánů Finanční správy České republiky (bez ohledu na jejich procesní režim) aplikovat nejen ustanovení, na jejichž základě je konkrétní uživatel oprávněn do daňové informační schránky přistupovat a využívat ji, ale také ustanovení, která dávají správci daně, resp. orgánu Finanční správy České republiky pravomoc zveřejnit, že je technicky vybaven pro zřízení daňové informační schránky, jakož i zveřejnit řadu dalších souvisejících parametrů těchto schránek a jejich využívání ve smyslu navrženého § 69 odst. 3 daňového řádu.

K bodu 2 (§ 15)

Navržené ustanovení rozšiřuje úpravu neslučitelnosti výkonu činnosti v orgánech Finanční správy České republiky s výkonem některých jiných činností tak, aby se tato neslučitelnost vztahovala na všechny zaměstnance zařazené v těchto orgánech, pokud fakticky vykonávají činnosti, které jsou výkonem služby dle ustanovení § 5 zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní službě“), a to jak na státní zaměstnance, tak na zaměstnance v pracovním poměru. Stejně jako dosud je toto omezení spojeno pouze s činnostmi, které představují výkon působnosti orgánů Finanční správy České republiky, tj. představují výkon veřejné moci.

Současné znění ustanovení § 15 zákona o Finanční správě České republiky lze aplikovat pouze v případě státních zaměstnanců. Na zaměstnance v pracovním poměru nedopadá. Pokud jde o zaměstnance v pracovním poměru, kteří jsou v souladu se zákonem o státní službě zařazení na služebním místě a vykonávají činnosti, které jsou podle ustanovení § 5 zákona o státní službě výkonem služby, měla by se na ně v principu vztahovat stejná omezení jako na státní zaměstnance v analogické pozici. Nedávné novelizace zákona o státní službě navíc rozšířily možnost služebního úřadu řešit obsazování služebních míst podle zákona o státní službě tím, že služební orgán může obsadit služební místo osobou v pracovním poměru podle pracovněprávních předpisů.

K bodu 3 (§ 15 písm. a))

Jedná se o terminologické zpřesnění vymezení okruhu příjemců peněžních prostředků státu, v jejichž případě je výkon činnosti pro tyto příjemce neslučitelný s výkonem činnosti v orgánech Finanční správy České republiky. Navrhuje se doplnit do ustanovení § 15 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky k tam již uvedeným příjemcům dotací i příjemce dalších peněžních prostředků státu, jejichž kontrola je také v působnosti orgánu Finanční správy České republiky. Podle § 39 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), jsou orgány Finanční správy České republiky orgány zajišťující kontrolu hospodaření s prostředky státního rozpočtu, prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, jinými peněžními prostředky státu, prostředky Národního fondu a prostředky poskytnutými z Národního fondu podle zvláštního právního předpisu upravujícího finanční kontrolu. Samotná terminologie označující jednotlivé kategorie peněžních prostředků je převzata z vymezení pojmů v § 3 písm. a) až c) rozpočtových pravidel, a to včetně specifického termínu „jiné peněžní prostředky státu“, který je v navrhovaném ustanovení formou normativního odkazu přímo spojen s jeho významem dle rozpočtových pravidel.

K bodu 4 (§ 15 písm. b))

Navrhuje se do ustanovení § 15 písm. b) zákona o Finanční správě České republiky doplnit, že dotčený zaměstnanec v orgánu Finanční správy České republiky nesmí vykonávat funkci správce svěřenského fondu. Toto omezení se navrhuje z důvodu zamezení možného střetu zájmů, ke kterému by řádný výkon funkce správce svěřenského fondu mohl vést. Podle právní úpravy svěřenského fondu v občanském zákoníku je základním úkolem svěřenského správce spravovat majetek vyčleněný do svěřenského fondu. Náleží mu přitom tzv. plná správa majetku, tedy právo měnit jeho podstatu, rozmnožovat ji a investovat. Svěřenský správce je povinen dbát o rozmnožení a uplatnění majetku v zájmu obmyšleného, tj. nemůže se spokojit s uchováním (hodnoty) majetku, ale musí usilovat o jeho růst. Se spravovaným majetkem přitom může činit vše, co je (podle názoru správce) nutné a užitečné. Svěřenský správce jako konkrétní osoba je tedy povinen dbát zájmů obmyšleného, což může při plnění úkolů při výkonu působnosti orgánů veřejné správy, a to zejména v rámci rozhodovací činnosti vést ke konfliktu mezi veřejným zájmem, jehož hájení je této osobě svěřeno, a zájmem, který musí

tato osoba hájit při správě majetku vyčleněného do svěřenského fondu.

K části páté – Změna zákona o Celní správě České republiky

K čl. VIII

K bodu 1 (§ 11c)

K odstavci 1 – Navržené ustanovení reaguje na novou úpravu § 69 a násl. daňového řádu, která navrhuje rozšířit funkcionalitu stávající daňové informační schránky, a to obdobně, jako v analogickém případě orgánů Finanční správy České republiky. Smyslem navrženého ustanovení je tak umožnit použití institutu daňové informační schránky nejen pro působnost orgánů Celní správy České republiky, která je výkonem správy daní, ale také pro výkon jiných působností, které jsou vykonávány v procesním režimu správního řádu a status správy daní nemají. V podrobnostech viz odůvodnění k navrženému § 13c zákona o Finanční správě České republiky.

K odstavci 2 – Daňový řád v ustanovení § 69a taxativním způsobem stanoví autentizační metody, jejichž cílem je jednoznačně ověřit identitu fyzické osoby, která do daňové informační schránky přistupuje. K jednoznačnému ověření identity některou z autentizačních metod dojde v rámci přihlášení do tzv. autentizované zóny příslušného daňového portálu (např. portál provozovaný Celní správou České republiky). Základním autentizačním nástrojem by mělo být jednoznačné ověření identity fyzické osoby prostřednictvím Národního bodu pro identifikaci a autentizaci, resp. prostřednictvím Národní identitní autority (NIA). Jde tedy o využití obecného nástroje předvídaného v zákoně o elektronické identifikaci, který upravuje v návaznosti na přímo využitelný předpis Evropské unie upravující elektronickou identifikaci (Nařízení EU č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES) problematiku elektronické identifikace. Další autentizační metodou je využití ověření identity přes systém datových schránek. S ohledem na to, že výše zmíněné autentizační metody v současné době nejsou dostupné všem občanům, jakož i s ohledem na to, že do okruhu daňových subjektů nespádají pouze občané České republiky evidovaní v základních registrech, navrhuje se novelou daňového řádu umožnit správcům daně na fakultativní bázi využít pro autentizaci uživatele daňové informační schránky též vlastní elektronickou identifikaci realizovanou prostřednictvím přidělených přístupových údajů.

Navrhované ustanovení § 11c odst. 2 zákona o Celní správě České republiky pak výše uvedené autentizační metody pro přihlášení do tzv. autentizované zóny daňového portálu Celní správy České republiky rozšiřuje o možnost přístupu také prostřednictvím Systému jednotné správy uživatelů a digitálního podpisu podle prováděcího nařízení Komise (EU) 2019/1026 ze dne 21. června 2019 o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu informací a uchovávání těchto informací v souladu s celním kodexem Unie. Podle čl. 6 výše uvedeného nařízení se za využití Systému jednotné správy uživatelů a digitálního podpisu upraveného v článku 14 a násl. tohoto nařízení provádí identifikace a ověřování přístupu hospodářských subjektů a osob jiných než hospodářských subjektů pro účely přístupu ke společným složkám systému rozhodování celních orgánů. S ohledem na to, že se právní úprava v této oblasti v Evropské Unii stále vyvíjí, je využití této autentizační metody pro orgány Celní správy České republiky formulována jako možnost, k níž se tyto orgány mohou zákonem předpokládaným způsobem přihlásit.

K bodu 2 (§ 27 odst. 1)

Ustanovením § 27 zákona o Celní správě České republiky je upravena obecná povinnost mlčenlivosti celníka. Navrhovaná úprava spočívá v jednoznačném oddělení mlčenlivosti celníka upravené tímto ustanovením zákona o Celní správě České republiky od daňové mlčenlivosti upravené § 52 a násl. daňového řádu. Mlčenlivost podle daňového řádu je komplexně upravena v této právní úpravě a ustanovení § 27 zákona o Celní správě České republiky na ni nedopadá. Původní znění ustanovení v tomto ohledu připouštělo různé možnosti výkladu. Podobná je situace také v případě jiných speciálních zákonných povinností mlčenlivosti, které dopadají na celníka (např. mlčenlivost podle trestněprávních předpisů nebo podle správního řádu). Navržená úprava tedy koncipuje mlčenlivost celníka jako subsidiární k ostatním povinnostem mlčenlivosti, tj. nastupuje pouze tam, kde jiný zákon nepředpokládá speciální povinnost mlčenlivosti dopadající na celníka. Současně navržená úprava řeší vztah k mlčenlivosti podle zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů, kdy stanoví, že mlčenlivost celníka je speciální úpravou mlčenlivosti příslušníka bezpečnostního sboru.

K bodu 3 (§ 27 odst. 3)

Navrhuje se mezi orgány, vůči nimž se celník nemůže dovolat povinnosti mlčenlivosti podle § 27 zákona o Celní správě České republiky, doplnit zpravodajskou službu České republiky a orgán, který vede řízení o přestupku v oblasti týkající se působnosti orgánů Celní správy České republiky. Předávání informací těmto orgánům je již historicky upraveno v § 57 odst. 1 zákona o Celní správě České republiky, přičemž je třeba vyřešit ne zcela určitý výkladový vztah těchto ustanovení tak, aby byla potvrzena stávající praxe. Dále je třeba uvést, že pouze některé zpravodajské služby České republiky jsou bezpečnostním sborem (který je v ustanovení již uveden), což však neplatí např. pro Vojenské obranné zpravodajství. Ustanovení § 27 odst. 3 je dále zpřesněno tak, aby bylo nesporné, že předmětný průlom do mlčenlivosti celníka trvá i po skončení jeho služebního poměru.

K bodu 4 (§ 27 odst. 4)

Navrhuje se zpřesnit vymezení osoby, kterou je generální ředitel Generálního ředitelství cel oprávněn zprostit mlčenlivosti. Zproštění mlčenlivosti podle navrhovaného znění se tak bude vztahovat nejen na celníka, ale také na bývalého celníka, který je podle odstavce 1 povinen zachovávat mlčenlivost i po skončení služebního poměru. V souladu s ustanovením § 49 odst. 1 zákona Celní správě České republiky se ustanovení o mlčenlivosti podle § 27 tohoto zákona použije obdobně také na občanského zaměstnance. Zproštění mlčenlivosti podle navrhovaného znění se tak bude vztahovat nejen na občanského zaměstnance, ale také na občanského zaměstnance po skončení pracovního poměru.

K části šesté – Změna zákona o dani z hazardních her

K čl. IX

Ustanovení § 12 zákona o dani z hazardních her se navrhuje uvést do souladu s daňovým řádem ve znění novely obsažené v části první tohoto návrhu zákona. Jde pouze o změnu legislativně-technickou, která nemá vést ke změně věcného řešení doměřování nebo právní praxe.

Stávající § 12 zákona o dani z hazardních her upravoval několik dílčích otázek, které budou nově upraveny přímo v daňovém řádu. Není vhodné, aby byla stejná právní úprava obsažena jak v obecném právním předpise pro správu daní, tak ve zvláštních procesních ustanoveních použitelných ryze pro daň z hazardních her. To platí také s ohledem na skutečnost, že se

stávající text právní úpravy správy daně z hazardních her v detailech formulačně liší od nově navrženého znění v daňovém řádu, což by mohlo vytvářet prostor pro odlišný výklad těchto ustanovení, přesto že mají být obsahově totožná.

Pokud jde o stávající § 12 odst. 1 zákona o dani z hazardních her, jde o komplexní zvláštní ustanovení k dosavadnímu § 143 odst. 2 a 3 daňového řádu, ke kterému se doplňkově použije stávající § 12 odst. 2 zákona o dani z hazardních her. Protože však má být § 12 odst. 2 zákona o dani z hazardních her zrušen, protože se má použít obecná právní úprava podle nového § 143 odst. 3 písm. b) daňového řádu, navrhuje se změnit konstrukci tohoto ustanovení tak, aby nešlo o komplexní zvláštní ustanovení, ale naopak aby šlo o rozšíření § 143 odst. 3 daňového řádu, umožňujícího při správě daně z hazardních her doměřit z moci úřední také na základě postupu k odstranění pochybností.

Stávající ustanovení zákona o dani z hazardních her	Nové ustanovení daňového řádu
§ 12 odst. 1 (pokud jde o doměření ve výši rozdílu)	§ 143 odst. 2
§ 12 odst. 1 (pokud jde o daňovou kontrolu)	§ 143 odst. 3 písm. a)
§ 12 odst. 2	§ 143 odst. 3 písm. b)
§ 12 odst. 3	§ 145 odst. 3 a 4
§ 12 odst. 4	§ 145a odst. 1

K části sedmé – Změna celního zákona

K čl. X

K bodu 1 (§ 5)

K odstavci 1 – Ustanovení § 5 celního zákona upravující zvláštní ustanovení o provádění kontroly po propuštění zboží, které dosud bylo v postavení *lex specialis* vůči úpravě daňové kontroly v daňovém řádu, je zestručněno. Dosavadní ustanovení § 5 celního zákona se stalo inspiračním zdrojem pro zjednodušující úpravy daňové kontroly v rámci revize kontrolních postupů v daňovém řádu; s ohledem na výslednou podobu daňové kontroly v daňovém řádu se úprava § 5 celního zákona stala zčásti nadbytečnou. Úprava daňové kontroly v daňovém řádu tedy bude aplikována na kontrolu po propuštění zboží bez dalšího (samozřejmě s respektováním specifik daných přímo použitelnými předpisy Evropské unie). Nové znění odstavce 1 § 5 celního zákona nicméně explicitně řeší otázku změny předmětu daňové kontroly, a to nejen pro kontrolu po propuštění zboží, ale také pro kontrolu zboží vyjmutého z celního dohledu. V rámci ustanovení § 85 odst. 4 daňového řádu je vypuštěna explicitní úprava rozšiřování předmětu daňové kontroly v případě, že tato nebyla od počátku zahájena pro více daňových řízení (dosavadní věta druhá § 85 odst. 4 daňového řádu). V souladu s daňovým řádem tedy správci daně v těchto případech nic nebrání, aby ve stejný časový okamžik vedl více daňových kontrol – každou k jinému předmětu (jiné zdaňovací období na téže druhu daně nebo kontrola jiného druhu daně). V souladu se zásadou hospodárnosti pak určité úkony může po faktické stránce spojit dohromady (např. doručit jednou zásilkou více oznámení). Tento postup tj. vedení více daňových kontrol, však není při správě cla ve všech případech vhodný. Kontrola po propuštění zboží, popř. kontrola zboží vyjmutého z celního dohledu se v praxi často vztahuje k velkému množství dovozů zboží (jako předmětu kontroly), popřípadě potřeba jejího rozšíření na další dovozy vyvstane až v jejím průběhu. Je proto žádoucí, aby zde zůstala zachována možnost, aby předmět daňové kontroly mohl

být ve vztahu k témuž subjektu rozšířen nebo zúžen. V rámci celního zákona je proto třeba normovat speciální pravidlo, podle něhož lze předmět daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně předmětu daňové kontroly, což odpovídá využití institutu oznámení ve vztahu k daňové kontrole v rámci nové úpravy daňového řádu. Uvedené oznámení se tedy stane jedním z „oznámení doručovaných v souvislosti s daňovou kontrolou“ ve smyslu daňového řádu a zejména se na něj uplatní nové ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu, podle něhož platí, že oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.

V souvislosti s využitím institutu daňové kontroly při prověřování plnění povinností v rámci agend orgánů Celní správy České republiky v případech, kdy se daná agenda řídí procesním režimem daňového řádu na základě výslovné zákonné úpravy, ačkoliv tato agenda nespočívá ve správě daní, poplatků a jiných obdobných peněžních plnění, která jsou příjmem veřejných rozpočtů (k čemuž je daňový řád primárně určen ve smyslu svého § 2), je třeba zdůraznit, že terminologie a jednotlivé instituty daňového řádu pro svou aplikaci v těchto agendách v řadě případů vyžadují přiměřenou výkladovou modifikaci tak, aby jejich použití bylo vůbec fakticky možné v souladu se smyslem a účelem dané úpravy, logikou věci i úmyslem zákonodárce. To lze demonstrovat právě na příkladu daňové kontroly, jejímž předmětem jsou podle ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*“. Při aplikaci daňové kontroly na jiné agendy, než je správa daní jako peněžitých plnění (viz např. kontrola plnění povinností souvisejících se sběrem, zpracováním a poskytováním údajů pro statistické účely podle § 56 a násl. celního zákona) je proto třeba za předmět daňové kontroly přiměřeným způsobem dosadit plnění příslušných povinností, vůči nimž má daňová kontrola v tomto případě směřovat (v nejobecnější rovině je pak za pojmy „*daň*“ a „*daňová povinnost*“ třeba dosadit meritum příslušné „nedaňové“ agendy, na níž je daňový řád procesně aplikován). Totéž pak platí i v rámci navazujících dílčích norem úpravy daňové kontroly (např. jako „*rozhodnutí o stanovení daně*“ v novém § 88 odst. 2 daňového řádu je v tomto případě třeba považovat příslušné meritorní rozhodnutí v rámci „nedaňové“ agendy). Tento způsob aplikace daňového řádu je standardně využíván již dosud a logicky se uplatní též ve vztahu k revidované úpravě tohoto zákona ve znění nyní předkládané zásadní novely.

K odstavci 2 – Ačkoliv možnost, že daňovou kontrolu lze provádět pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu, platí obecně (viz § 85 odst. 4 věta první daňového řádu), v rámci § 5 odst. 2 celního zákona je explicitně připuštěna možnost spojení kontroly po propuštění zboží a kontroly zboží vyjmutého z celního dohledu, neboť tyto kontroly se v praxi často vyskytují paralelně. Důvodem je skutečnost, že v případě těchto kontrol jde o dva různé instituty upravené právními předpisy, kdy by možnost jejich spojení (byť odpovídající zásadě hospodárnosti) mohla být předmětem výkladových sporů. Na straně druhé je toto spojení pouhou možností, tj. správce cla k němu nemusí přistoupit, pokud by neodpovídalo povaze a okolnostem konkrétního případu.

K bodu 2 (§ 61a odst. 2)

Podle čl. 6 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „UCC“), který upravuje způsoby výměny a uchovávání informací a obecné požadavky týkající se údajů, jsou veškeré výměny informací mezi celními orgány navzájem a mezi hospodářskými subjekty a celními orgány, jako např. celní prohlášení, žádosti nebo rozhodnutí, a uchovávání těchto informací, vyžadované celními předpisy, uskutečňovány prostřednictvím elektronického zpracování dat. Jiné způsoby výměny a uchovávání informací než metody elektronického zpracování dat se mohou použít

s tím, že (i) mohou být trvalé povahy, jsou-li řádně odůvodněny druhem dopravy nebo není-li použití metod elektronického zpracování dat pro dané celní formality vhodné, nebo (ii) mohou být dočasné povahy v případě dočasného selhání počítačových systémů celních orgánů nebo hospodářských subjektů.

Elektronické systémy vyvinuté v rámci pracovního programu, který byl zřízen rozhodnutím Komise (EU) 2016/578, kterým se zavádí pracovní program pro vývoj elektronických systémů stanovených v UCC a jejich uvedení do provozu, resp. jej nahrazujícím rozhodnutím Komise (EU) 2019/2151, kterým se zavádí pracovní program pro vývoj elektronických systémů stanovených v UCC a jejich uvedení do provozu, mají za cíl harmonizovat postupy týkající se rozhodování v celní oblasti s využitím metod elektronického zpracování údajů. Evropské předpisy proto stanovují pravidla upravující tyto elektronické systémy, které jsou s ohledem na rozhodování celních orgánů nastaveny tak, že pouze prostřednictvím těchto systémů mohou subjekty činit podání a současně též celní orgány vydávat rozhodnutí a tato rozhodnutí doručovat. Z výše uvedeného vyplývá, že orgány Celní správy České republiky mají povinnost postupovat v souladu s výše uvedenými pravidly a veškeré výměny a uchovávání informací a obecné požadavky týkající se údajů, jako jsou veškeré výměny informací mezi celními orgány navzájem a mezi hospodářskými subjekty a celními orgány provádět prostřednictvím elektronických systémů pro výměnu informací, které jsou postupně zaváděny v souladu s prováděcím nařízením Komise (EU) 2019/1026 o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu a uchovávání informací v souladu s UCC, a prováděcím rozhodnutím Komise (EU) 2019/2151, kterým se zavádí pracovní program pro vývoj elektronických systémů stanovených v UCC a jejich uvádění do provozu.

Podle § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu musí rozhodnutí správce cla obsahovat poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce cla se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku (dle navrhovaného znění bude navíc poučení vztaženo na všechny řádné opravné prostředky). Současně podle § 102 odst. 2 daňového řádu musí rozhodnutí správce cla obsahovat odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.

Elektronické systémy zpracování dat, které jsou pro všechny celní orgány v rámci Evropské unie koncipovány jednotným způsobem, však předpokládají, že dokumenty do nich vkládané neobsahují odůvodnění a poučení o opravném prostředku, pokud nejsou tyto náležitosti rozhodnutí požadovány přímo použitelnými předpisy Evropské Unie. Podle ustanovení čl. 22 odst. 7 UCC obsahují tyto náležitosti pouze taková rozhodnutí, kterými je nepříznivě dotčen žadatel, tedy nikoliv v tomto smyslu „pozitivní“ vydání povolení (rozhodnutí o povolení). Tyto a popřípadě další náležitosti rozhodnutí je proto třeba pro danou množinu rozhodnutí vyloučit a přizpůsobit tak úpravu celního zákona závaznému evropskému standardu.

K bodu 3 (nadpis § 66)

Navrhuje se terminologicky upravit nadpis v souladu se skutečností, že novelou daňového řádu se v § 254 navrhuje stávající úrok z neoprávněného jednání správce daně nahradit úrokem z nesprávně stanovené daně.

K bodu 4 (§ 66)

Novelou daňového řádu se v § 254 navrhuje stávající úrok z neoprávněného jednání správce daně nahradit úrokem z nesprávně stanovené daně. Navrhovaná úprava celního zákona pak reaguje na tuto změnu.

K části osmé – Změna zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

K čl. XI

K bodu 1

Jedná se o změnu související s předejitím možné kolize mezi tímto zákonem a zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Věcná úprava obsažená v zákoně č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, byla zakomponována do nového znění ustanovení § 101a zákona o dani z přidané hodnoty (viz důvodová zpráva ke změnám v § 101a zákona o dani z přidané hodnoty).

K bodu 2

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením čl. V bodů 238 až 243 zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

K bodu 3

Jedná se o legislativně technickou změnu související se zrušením čl. V bodů 238 až 243 zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

K části deváté – ÚČINNOST

K čl. XII

V souladu s požadavkem na to, aby účinnost právních předpisů byla stanovena pokud možno k 1. dni daného pololetí, se navrhuje stanovit účinnost zákona na 1. leden 2021. Toto datum je žádoucí stanovit i s ohledem na skutečnost, že Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 19/17 zrušil ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu ke dni 31. prosince 2020. Navržená úprava § 72 daňového řádu tak musí nabýt účinnosti v den 1. ledna 2021, neboť nelze pro daná ustanovení stanovit datum nabytí účinnosti dřívější, než je den účinnosti nálezu Ústavního soudu. Pozdější nabytí účinnosti by pak mohlo způsobit značnou právní nejistotu ohledně legitimacy povinných formulářových podání v roce 2021.

V Praze dne 27. dubna 2020

Předseda vlády:
Ing. Andrej Babiš, v. r.

Místopředsedkyně vlády a ministryně financí:
JUDr. Alena Schillerová, Ph.D., v. r.