

Důvodová zpráva

I. Obecná část

Návrh zákona, kterým se mění daňový řád a 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. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“),
- 3) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“),
- 4) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě České republiky“),
- 5) zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 183/2017 Sb. (dále jen „celní zákon“),
- 6) 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 umožňuje.

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 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 se 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 rozsah, členění a četnost aktualizací těchto údajů má povinnost 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 založené 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 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/adistc/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 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 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.

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) 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 neucíní, 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 směřovat 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 nepřízná, 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 správcem 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 trestního práva s podpůrným použitím občanského 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 dožadání 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 - vnucovací 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.

Správci 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 nepeněžitě 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 nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, pokud zákon nestanoví jiný důsledek (např. pokutu za opožděné tvrzení daně), což znamená, že pořádková pokuta je prostředkem subsidiární povahy.

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě 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 nepeněžitě 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 nepeněžitě 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 plátcе 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 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 vyměření 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

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.

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 násl. 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 posečkání (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 nesprávně stanovené 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 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* správu 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 zapláceno ve stanovené lhůtě nebo bylo zapláceno v nižší částce, popř. je sazba stanovena ve výši 0,025 % z dlužné částky, pokud bylo plátcí pojistného vydáno rozhodnutí o povolení splátek. V oblasti *zdravotní* správu 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 zapláceno.

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 Vrácení daňového odpočtu

Klíčové pojmy

Přeplatek – pojem přeplatek vymezuje daňový řád v § 154 odst. 1 jako částku, o kterou úhrn plateb a vratek 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 zaplacena 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 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 nárokovaného 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 nárokovaného 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	
červen	13 279 926 934	5 019 606 039	4 731 728 980	4 151 951 105	3 761 144 271	
červenec	12 716 805 441	4 844 917 937	4 536 711 469	3 631 533 695	3 107 803 511	
srpen	11 608 267 304	4 731 723 167	4 387 679 404	3 354 927 737	1 864 983 788	
září	11 609 665 324	4 834 400 502	4 514 243 450	3 217 622 293	1 745 173 324	
říjen	8 562 543 269	4 786 828 524	4 365 800 092	2 864 874 578	1 627 818 510	
listopad	8 143 366 245	4 964 083 710	3 799 795 181	2 517 503 217	1 231 467 945	
prosinec	7 504 019 103	4 918 800 464	4 707 530 392	3 179 150 638	1 074 054 281	

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 nárokovaný 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 daně 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 daně 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 zkonsumován 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

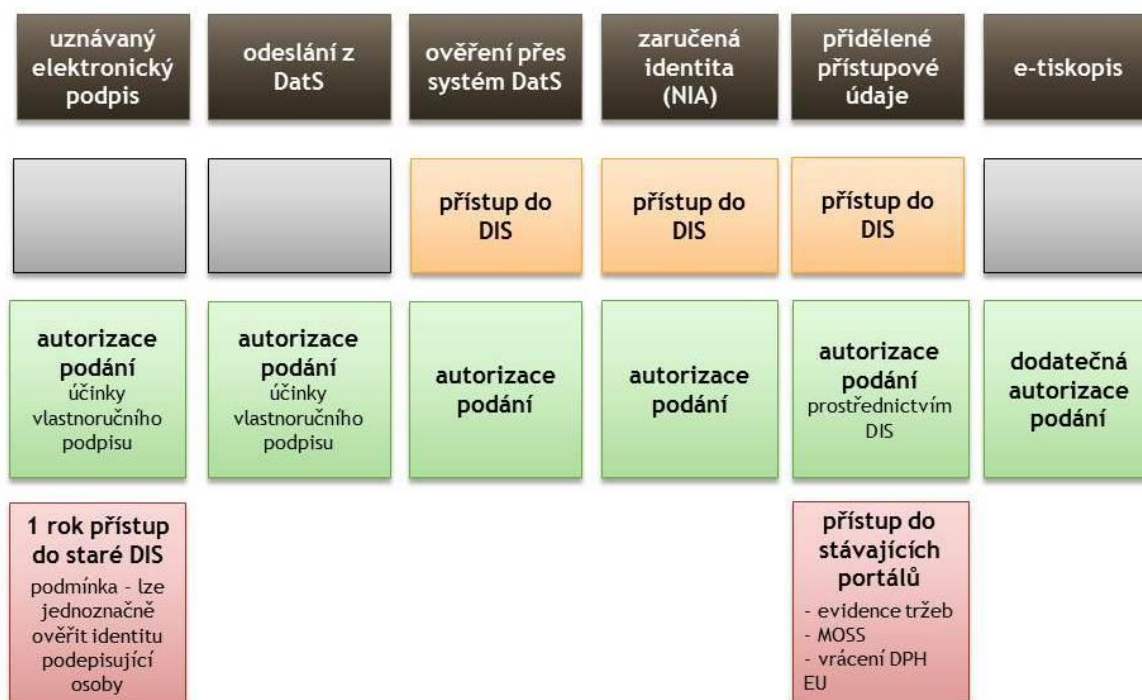
Za jednu z priorit veřejné správy lze označit zjednodušení a digitalizaci systému správy daní, přičemž za jeden z hlavních pilířů této priority lze označit přesun komunikace daňových subjektů se správcem daně jako celku do elektronické podoby, resp. do on-line prostředí. Návrh vytváří právní rámec pro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

Podání

Za účelem navýšení četnosti 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

Paralelně k elektronickému doručování do datové schránky se zavádí možnost doručování do daňové informační schránky. Jedná se o způsob, který bude záviset na technické vybavenosti správce daně, tj. lze předpokládat, že nebude využit správci daně menších agend a v obecné rovině by měl spíše datové schránky doplňovat, nikoliv jim konkurovat. Zároveň se však jedná o alternativu pro všechny daňové subjekty, kteří si nechtějí z libovolného důvodu datovou schránku zřídit či zpřístupnit.

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 a doručování v obecné rovině snižovala administrativní zátěž daňového subjektu mnoha různými způsoby, ať už předvyplněním podání, poskytováním 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

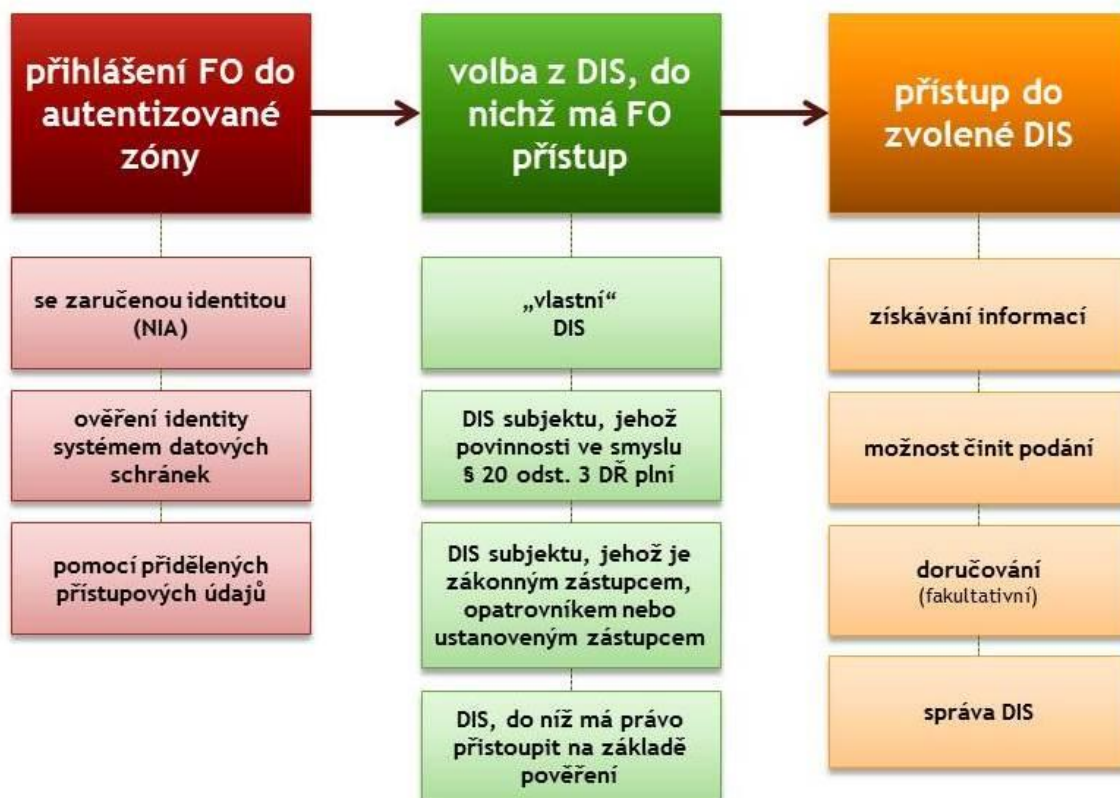
(elektronická identifikace, datové schránky, případně pomocí přístupových údajů), aby se nejednalo o „prázdné“ ustanovení.

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 potencionálně 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, doručovat písemnosti daňovým subjektům a získávat informace ze spisu a evidence daní, jakož i další upozornění 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 ke stávajícímu způsobu přístupu do daňové informační schránky prostřednictvím přístupových údajů umožnit přístup též prostřednictvím národního bodu pro identifikaci a autentizaci a prostřednictvím přihlašovacích údajů do datové schránky.

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 přístup 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
za účelem dosažení zisku	kdokoli	daňový poradce, advokát, auditor, komerční právník

Podpurná 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. kratších lhůt pro posouzení žádosti o vrácení přeplatku, či naopak 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 (i) prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání a (ii) zkrácení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku. 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. Z hlediska zkrácení lhůty pro vrácení přeplatku se zkracuje lhůta pro elektronické podání žádosti o vrácení přeplatku o polovinu oproti stávajícímu stavu, tj. z 30 na 15 dní. Obě navrhované změny přináší adresátům právní normy pozitivní motivaci pro větší využití elektronických daňových přiznání a dalších formulářových podání. Zároveň nepřináší žádná negativa pro stávající poplatníky, kteří nechtějí využít možnosti elektronického podání.

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.

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 (potažmo 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 se proti němu odvolat. 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 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 úprava zahájení daňové kontroly směřující k tomu, aby daňová kontrola byla zahajována prostřednictvím doručení oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu, přinese správcům 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 (zjednodušené procesní rozhodnutí). 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) Úprava lhůty na vyjádření k dosavadnímu výsledku postupu k odstranění pochybností

V rámci probíhajícího postupu k odstranění pochybností má daňový subjekt nárok vyjádřit se k jeho dosavadnímu průběhu a do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s jeho prozatímním výsledkem, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Zákon nově upravuje, že v situaci, kdy ke sdělení dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností dochází v rámci osobního jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem (případně jeho zástupcem), je využití tohoto oprávnění daňového subjektu vázáno na jeho výslovný požadavek, který musí být projeven v rámci jednání se správcem daně. Daňový subjekt musí být o možnosti využít takové oprávnění správcem daně poučen. Při korespondenční formě jednání mezi daňovým subjektem a správcem daně výslovné vyjádření daňového subjektu není vyžadováno (je zachován současný stav).

Další dílčí změna navazuje na změnu zavedenou též u daňové kontroly, a sice že v situaci, kdy ke sdělení dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností dochází v rámci osobního jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem, je využití oprávnění daňového subjektu vyjádřit se k jeho dosavadnímu průběhu a do 15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, vázáno na jeho výslovný požadavek, který musí být projeven v rámci jednání se správcem daně. Důsledkem neprojevení výslovného požadavku bude v konkrétním případě koncentrace řízení. Obdobná situace tak bude u daňové kontroly i postupu k odstranění pochybností upravena totožně.

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

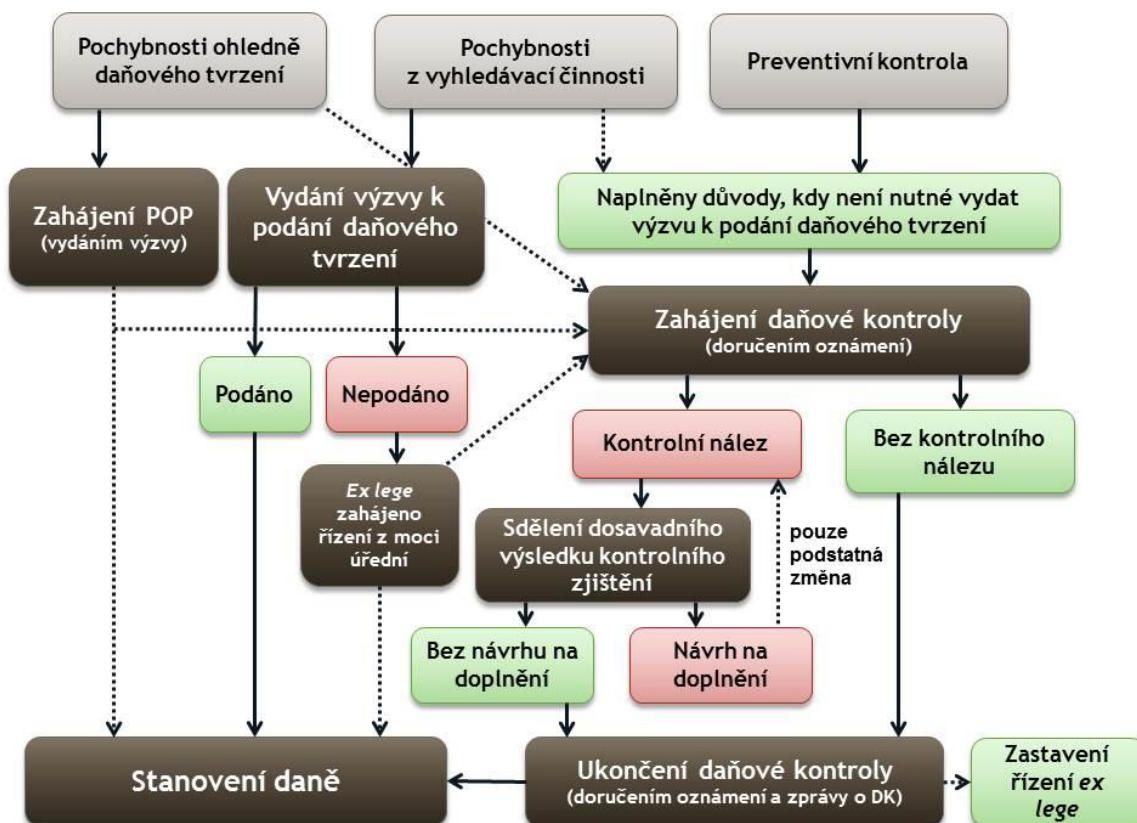
Ačkoli ve většině případů je postup k odstranění pochybností zahajován k prověření správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení, jeho předmětem mohou být i jiné písemnosti podávané daňovým subjektem, které nemají bezprostřední vliv na stanovení daně (například písemnosti týkající se žádosti 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 Vrácení 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 zdržován 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 zdržovány 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 nárokovaný 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 neohrožují 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 trávající 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 nárokovaného daňového odpočtu, u které existuje silný předpoklad, že odpovídá zákonnému nároku, který bude následně potvrzen při stanovení daně (daňového odpočtu).

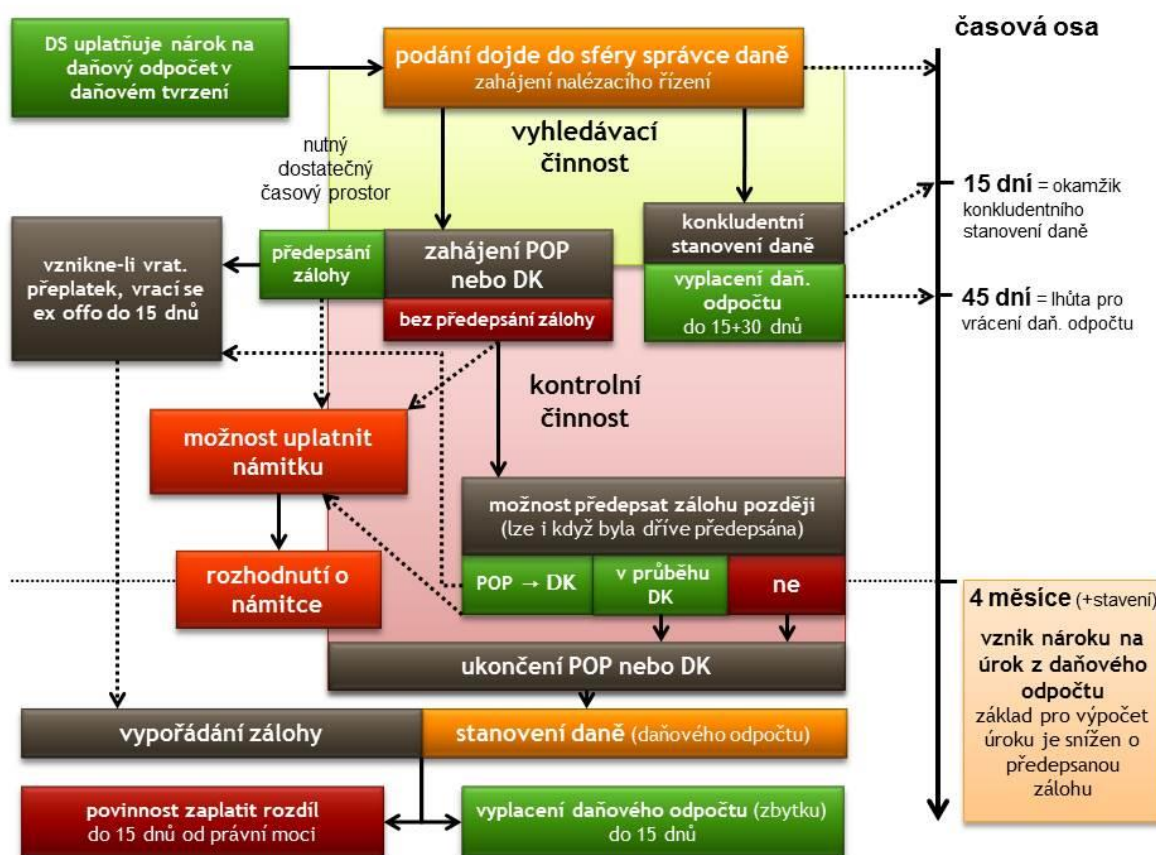
Záloha na daňový odpočet má představovat mechanismus, který může nastoupit v případě, kdy na základě výstupů z vyhledávací činnosti správce daně usoudí, že nárokovaný daňový odpočet je zapotřebí před jeho stanovením (vyměřením nebo doměřením) podrobit kontrolní činnosti. Může jít jak o postup k odstranění 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 nárokované částky se týká pouze její části. Správce daně tak může formou zálohy nárokovaný 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. Zdržování 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 offa*, 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.

Zjednodušený procesní model zobrazující institut zálohy na daňový odpočet zachycuje následující obrázek.

Obrátek č. 6: Zjednodušený procesní diagram zálohy na daňový odpočet



Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku stanovení daňového odpočtu

S okamžikem vyměření daňového odpočtu, ke kterému dochází k poslednímu dni lhůty

pro podání daňového tvrzení, úzce souvisí lhůta pro vrácení vzniklého vratitelného přeplatku. Délka této lhůty představuje parametr, který je nutné nastavit tak, aby výsledkem byl stav, který na jedné straně zajistí vyplacení daňového odpočtu bez zbytečného odkladu a na straně druhé umožní správci daně dostatečně spolehlivě posoudit rizikovost vyplacení finančních prostředků v situaci, kdy dosud není výše daňového odpočtu postavena najisto (neproběhla totiž kontrolní činnost, která by nárok prověřila).

Při hledání optimální délky lhůty pro vrácení daňového odpočtu je nutné přihlídnout nejen ke stávajícímu stavu, ale též k navrženým institutům (především záloze na daňový odpočet). Tento parametr nelze posuzovat odděleně (např. pouze jako hodnotu číslovky), ale vždy v souvislosti se souvisejícími vazbami. Z hlediska materiálních dopadů je proto nutné přihlídnout např. k tomu, zda s případným prodloužením této lhůty není spojen benefit v podobě možnosti nezadržovat celou částku nárokovaného daňového odpočtu, který je vykoupen vyššími časovými nároky na správce daně.

Stávající třicetidenní lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu 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 vyměřením či doměřením daně testuje správnost daňového tvrzení v rámci své vyhledávací činnosti. Na základě výstupů z vyhledávací činnosti zahájí kontrolní postup, v důsledku čehož se nalézací řízení protáhne. Není přitom rozhodné, zda výsledkem bude stanovení daně vyšší, nižší, anebo stejné, jak byla daň tvrzena 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. Současných 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.

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. Stávající lhůta 30 dní,

kteřá je pomyslným kompromisem mezi oběma popsányými situacemi, vřak tento požadavek nespĺňuje, a je proto řádoucí její materiální prodloužení na 45 dní. Jedině tak lze docílit lepší provázanosti vyhledávací činnosti a kontrolních postupů. Za tím účelem je navržen posun okamžiku, ke kterému dochází ke konkludentnímu stanovení daně o 15 dní.

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 proporcionalní 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 proporcionality 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 přihlídnout také k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. Typickým příkladem může být předchozí neformální kontakt předcházející formálními kroky 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 proporcionalní zákonný mandát, což ostatně vyplývá i z uvedené judikatury.

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

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.

4.2 Zjednodušení kontrolních postupů

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s článkem 7 Listiny základních práv a svobod 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 a svobod 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 přihlédnout 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 dovedl, 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 nepeněžité 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, jakož i k odstranění nesystémové časové tolerance v případě pokuty za opožděné tvrzení daně.

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 peněžité 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 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. škrtícímu (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 181 500 000 Kč celkem u obou správců daně.

K předpokládané výši nákladů na úpravu informačních systémů dvou nejvýznamnějších správců daně 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.

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) zvětšení časového prostoru pro tzv. konkludentní stanovení daně o 15 dní (viz navrhovaná změna v § 140 a 144 daňového řádu), (ii) 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), (iii) možnost vyplacení zálohy na daňový odpočet (viz návrh nového § 174a a § 174b daňového řádu).

Jednorázové dopady

Prvním z opatření nezanedbatelného finančního dopadu je posun okamžiku, ke kterému v důsledku zákonem stanovené právní fikce dochází k doručení platebního výměru (a tedy i vyměření či doměření daně) v případě, kdy jde o tzv. konkludentní stanovení daně. Důsledkem uvedené právní úpravy je potenciálně i jednorázový dopad na příjmovou stránku veřejných rozpočtů, jež je odhadován ve výši 20 mld. Kč (13,5 mld. Kč na úrovni státního rozpočtu a 6,5 mld. Kč na úrovni municipalit). Důvodem je, že u daně z přidané hodnoty v důsledku lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2020 (nejpozději do 25. listopadu 2020) dojde k vrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě tzv. konkludentního stanovení daňového odpočtu (dne 10. prosince 2020) na počátku ledna následujícího roku (nejpozději do 8. ledna 2021). Při výpočtu odhadu dopadu byly uvažovány průměrné výše nadměrných odpočtů za poslední roky a současně byl zohledněn také předpoklad změny chování plátců (uplatnění nároku na daňový odpočet tak, aby vratitelný přeplatek z titulu nadměrného odpočtu byl vyplacen již v daném kalendářním roce). U ostatních daní dojde ve vazbě na faktické prodloužení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku k posunutí předmětné vratky v průběhu roku bez dopadu na celkové inkaso.

Dlouhodobé dopady

Druhým 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 % (současné zvýšení činí 14 %).
2. **kompensační**, 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 % u úroku z posečkané částky a 2 % 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 %, snížení úroku z posečkané částky o 3 % a zvýšení úroku z daňového odpočtu o 2 %) 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 496 mil. Kč a zvýšení výdajů o 306 tis. Kč. Zvýšení výdajů se vztahuje k úroku z daňového odpočtu, u něhož sice dochází k navýšení o 2 %, 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 %), což by mělo eliminovat výdaje veřejných rozpočtů cca o 24 mil. Kč. 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 odpočtu). V souvislosti s revizí daňového sankčního systému dochází rovněž k odstranění nesystémových výjimek, mezi které patří i ta, kdy úrok z prodlení vzniká až od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti daně. V důsledku této změny může

hypoteticky dojít ke zvýšení počtu případů vzniku úroku z prodlení způsobených současnou špatnou platební morálkou daňových subjektů využívajících uvedené nesystémové výjimky.

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. Zároveň lze poukázat na odstranění další nesystémové výjimky u pokuty za opožděné tvrzení daně, která podle současné právní úpravy vzniká za pozdní podání daňového tvrzení delšího než 5 pracovních dnů, což je některými daňovými subjekty využíváno jako „prodloužení“ lhůty pro podání daňových tvrzení. Uvedená změna může po přechodnou dobu představovat navýšení počtu případů vzniku pokuty za opožděné tvrzení daně.

V těchto bodech záleží na aktivitě na straně daňových subjektů, takže případné dopady lze těžko odhadnout, natož kvantifikovat. V případě zrušení výše uvedené pětidenní tolerance lze předpokládat jednorázový pozitivní rozpočtový efekt (v roce zavedení), nicméně tento vliv je obtížné přesně kvantifikovat.

Třetí, a i v tomto bodě pravidelný dopad na veřejné rozpočty bude mít nepochybně rovněž 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 nevěřejnosti. 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 správce 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 zpracování. 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 správce 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 proporcionalním 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 působností 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 roztržitých postupů v souvislosti s předpisování 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 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 odvolání anebo v určitých případech užit 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 eventuelní 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 nevěřejnosti. 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.

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 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 (§ 34)

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. Režim § 71 odst. 3 daňového řádu je v praxi poměrně hojně využíván 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 4 (§ 37 odst. 4 písm. c))

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

K bodu 5 (§ 42a)

V návaznost na změnu koncepce daňové informační schránky se rozšiřuje i okruh možností, kterými lze realizovat elektronické doručování. Nadále platí, že obecným doručovacím kanálem zůstávají datové schránky, nicméně pro uživatele daňové informační schránky se vedle toho otvírá možnost (nikoli povinnost) využít pro doručování, které má účinky jako doručení do vlastních rukou, daňovou informační schránku. Ve vztahu k datovým schránkám jde tedy o speciální institut, jehož cílem je zajistit komfort elektronického doručování tam, kde není možnost doručovat prostřednictvím datové schránky, anebo tam, kde dotýčný usoudí, že mu při komunikaci se správcem daně více vyhovuje prostředí daňové informační schránky.

Služba „doručování“ není obligatorní součástí funkcionalit daňové informační schránky. Správce daně, který na základě své technické vybavenosti dokáže daňovým subjektům nabídnout možnost zřídit si daňovou informační schránku, současně zveřejní, zda tato daňová informační schránka umožňuje využít funkci doručování (blíže k tomuto viz § 69 daňového řádu).

K odstavci 1 – Výchozí podmínkou pro doručování do daňové informační schránky daňového subjektu je existence daňové informační schránky. Institut daňové informační schránky slouží výlučně daňovým subjektům (či osobám vykonávajícím jejich práva). Na doručování orgánům veřejné moci, třetím osobám anebo zástupcům nelze proto daňovou informační schránku použít. Tím ovšem není dotčeno pravidlo obsažené v § 41 daňového řádu upřednostňující doručování zástupci, s jednou výjimkou (dále k tomuto viz odstavec 3). Je tak respektováno legitimní očekávání zastoupeného, že písemnosti týkající se věci, ve které je zastoupen, jej nebudou „obtěžovat“ přímo.

Možnost využít doručení do daňové informační schránky je vázána na předchozí aktivní projev vůle vlastníka daňové informační schránky. Jde tedy o dobrovolné rozhodnutí dané osoby, nikoli zákonem určenou povinnost strpět takový způsob doručení. Žádost o doručování prostřednictvím daňové informační schránky lze podat pouze prostřednictvím této schránky. Není tedy možná „volná“ forma podání. Díky tomu odpadá potřeba nutného času pro zpracování a vyhodnocení podání příslušnou úřední osobou a služba doručení je daňovému subjektu zpřístupněna ve velmi krátkém čase.

K odstavci 2 – Stejnou formou, jakou je možné o doručování do daňové informační schránky požádat, je možné odvolat tento požadavek s účinkem *ex nunc*. Daňový subjekt, resp. osoba disponující příslušnými oprávněními k přístupu do daňové informační schránky, si tak může pomocí této schránky upravovat příslušné nastavení. Správce daně v souladu s navrženým § odst. 3 daňového řádu zveřejní podrobné technické podmínky a postup pro doručování do daňové informační schránky, v rámci nichž může upravit konkrétní technické a časové limity pro možnost požádat o doručování a pro možnost odvolat tento požadavek tak, aby se daný nástroj nestal terčem spekulantů, kteří by se prostřednictvím neustálé změny svého statusu pokusili zkomplikovat řádný výkon správy daní. Příkladem takového limitu může být maximální frekvence, se kterou jde daný úkon provádět.

K odstavci 3 – Normuje se speciální pravidlo vůči obecnému pravidlu obsaženému v § 41 daňového řádu, podle něhož se v případech, kdy se daná písemnost týká věci, ve které je daňový subjekt zastoupen, doručuje místo daňovému subjektu jeho zástupci. Daňový subjekt, který si dobrovolně zvolí službu doručování do daňové informační schránky, může zároveň určit, že písemnosti doručované mu příslušným správcem daně budou doručovány do daňové informační schránky i v případě, kdy je zastoupen zástupcem. Má-li daňový subjekt více zástupců, lze tuto volbu vztáhnout pouze na některé tyto zástupce. Praktické to bude zejména

tam, kde zástupce nemá datovou schránku a není mu tak možné písemnosti doručovat elektronicky. Daňový subjekt jej pak může v souladu s navrženým § 69a odst. 5 daňového řádu pověřit, aby mohl prostřednictvím jeho daňové informační schránky přebírat doručované písemnosti. Naopak v případě profesionálních zástupců – advokátů a daňových poradců, kteří mají datové schránky zřízeny ze zákona (viz § 4 odst. 3 zákona o elektronických úkonech) lze očekávat, že daňový subjekt možnost vyloučit režim § 41 daňového řádu nevyužije.

K odstavci 4 – Právní účinek doručení (oznámení) písemnosti nastane v okamžiku, kdy do daňové informační schránky přistoupí osoba, která má s ohledem na rozsah oprávnění přístup k dané písemnosti. Vedle daňového subjektu fyzické osoby tak může jít o osoby s plným oprávněním jednat jménem právnické osoby, ale též další osoby (pověřence) v rozsahu určeném daňovým subjektem (blíže k tomuto viz navržený § 69a daňového řádu).

K odstavci 5 – Skutečnost, že není daňová informační schránka aktivně využívána, nemůže mít za následek nedoručitelnost písemností. Platí tedy obecný princip, na kterém je založeno doručování ve veřejné správě, a to povinnost „být na příjmu“. Za tím účelem je v zákoně navržena právní fikce doručení, ke které dojde po 10 dnech od dodání doručované písemnosti do daňové informační schránky. Jde tedy o analogickou konstrukci, která platí při doručování do datové schránky anebo doručování prostřednictvím zásilky.

Na rozdíl od zákona upravujícího problematiku doručování do datových schránek je v návrhu z důvodu právní jistoty výslovně stanoveno, že se pro určení délky lhůty nepoužije pravidlo pro počítání času podle § 33 odst. 4 daňového řádu. Je tak zohledněna skutečnost, že možnost přihlásit se do daňové informační schránky není jakkoli omezena tím, zda se daná osoba přihlašuje v pracovní den, anebo v sobotu, neděli či ve svátek. Tím se daný režim materiálně odlišuje např. od uložení u provozovatele poštovních služeb či u samotného správce daně (srov. § 47 odst. 2 daňového řádu), kde aplikace pravidla podle § 33 odst. 4 daňového řádu reflektuje reálnou možnost vyzvednout si doručovanou písemnost v poslední den lhůty. Navrhuje se však povinnost zohlednit při počítání běhu této lhůty situaci, kdy správce daně z technických důvodů (např. pro plánované odstávky z důvodu údržby či pro neočekávané havárie) nebude v určitý kalendářní den poskytovat služby daňových informačních schránek. V tomto případě není žádoucí, aby časový prostor, ve kterém je možné se s písemností dodanou do daňové informační schránky seznámit s právními účinky doručení, byl krácen o dobu, kdy toto seznámení není díky technickým důvodům na straně správce daně možné. Návrh proto počítá s prodloužením této lhůty, pokud délka překážky na straně správce daně trvá alespoň 1 kalendářní den. Délka lhůty se tak prodlouží o každý kalendářní den, po jehož celé trvání neumožnil správce daně využívat daňovou informační schránku. V souladu s navrženým § 69 odst. 3 písm. e) daňového řádu, je správce daně povinen tuto informaci zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup.

K odstavci 6 – Výslovně se stanoví, že doručení do daňové informační schránky (bez ohledu na to, zda k němu došlo aktivně či právní fikcí) má účinky doručení do vlastních rukou. Jde tedy o plnohodnotný způsob doručení, který díky zabezpečení systému daňových informačních schránek garantuje vysokou úroveň ochrany doručovaných dat.

K bodu 6 (§ 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 7 (§ 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 8 (§ 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 vznesl 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 (blíže k tomu viz navržené § 88 a § 88a daňového řádu).

K bodu 9 (§ 69 až § 69b)

K § 69

V návaznosti na teze projektu MOJE daně podrobně 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,
- **doručování** – možnost daňových subjektů využít daňovou informační schránku pro doručování písemností (blíže viz navržený § 42a daňového řádu).

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“.

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 doručování prostřednictvím daňové informační schránky. Správcům daně je tak umožněno, aby službu týkající se elektronického doručování, které je nově upraveno v § 42a daňového řádu, mohli z balíčku nabízených služeb s ohledem na technickou vybavenost vyloučit, případně k ní přistoupili až později po účinnosti příslušné právní úpravy.

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 klienta přístup do daňového 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 odeslané 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. **doručování do daňové informační schránky** – popis podmínek pro využití služby doručování, včetně informace, zda je tato služba v rámci daňové informační schránky vůbec nabízena,
4. **přidělení a používání přístupových údajů** – popis konkrétních podmínek a postupů nad rámec obecných pravidel obsažených v navrženém § 69b daňového řádu; včetně specifik pro speciální portály podle zvláštních zákonů,
5. **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 nahlížet) 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.

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

Z důvodu zajištění větší informovanosti a s tím související právní jistoty se správci daně ukládá povinnost, aby informoval o technických výpadech svého informačního systému, které způsobí objektivní nemožnost využívat systém daňových informačních schránek. Navržená právní norma ukládá správci daně povinnost zveřejnit výpadek, který zasáhne celý kalendářní den. To neznamená, že správce daně nemůže v souladu se zásadou vstřícnosti zveřejňovat i výpadky trvající kratší dobu. Na tuto informační povinnost správce daně je pak navázána úprava týkající se běhu lhůty, jejímž marným uplynutím nastává fikce doručení do daňové informační schránky (blíže k tomuto viz navrhovaný § 42a daňového řádu).

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 – Navrhuje se právní fikce, podle níže 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 navrhovaného § 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 nějž 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 4.

Právní fikce obsažená v odstavci 4 je vyloučena pouze při splnění výše popsaných 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 do ní bylo možné přistoupit, čímž nastane právní účinek jejího zřízení). 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 originárně 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 odstavce 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 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. 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 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 přeměrována do systému datových schránek, který ověří pravost přístupových údajů do datových schránek, do nichž má přístup (z pohledu ověření identity je irelevantní, 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 jako o osoby fyzické (což bude drtivá většina případů), ale též 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 sepsávat 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. 4 daňového řádu). Samotný vztah obou osob je ryze soukromoprávní záležitostí, do které nemá veřejné právo ambice zasahovat, ani ji omezovat. Za tím účelem se v odstavci 7 navrhuje změna ve prospěch demonopolizace této činnosti, kterou soustavně a za účelem dosažení zisku mohou podle současné úpravy vykonávat pouze daňoví poradci a advokáti.

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 (včetně informací získaných doručením) a k podávání prostřednictvím daňové informační schránky může osoba uvedená v odstavci 4 nebo jí zvolený pověřenec učinit pouze prostřednictvím daňové informační schránky.

K odstavci 7 – V zájmu co nejširšího využívání digitálních služeb se pro osoby, které budou za daňový subjekt realizovat právní jednání (zejména podání daňových tvrzení a dalších písemností) prostřednictvím daňové informační schránky v pozici osoby pověřené podle odstavce 5, stanoví výslovné pravidlo, že tyto osoby mohou tuto činnost provádět i na komerční bázi. Daňové přiznání tak bude moci pro větší okruh daňových subjektů

zpracovat a podat prostřednictvím daňové informační schránky nejen daňový poradce či advokát, ale též účetní či jiný odborník. Jde o speciální pravidlo vůči ustanovení § 2 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Toto ustanovení ostatně předvídá, že jiný zákon může konstituovat oprávnění osob, na které se zákon upravující daňové poradenství nepoužije. Uvedené pravidlo se vztahuje na právní pomoc a finančně ekonomické rady poskytované v souvislosti s výkonem práva přístupu do daňové informační schránky, což je činnost nevyžadující zmocnění uplatněné u příslušného správce daně. Právo zastupovat klienta při správě daní na základě uplatněné plné moci tím není dotčeno. Pod pojmem „výkon práva přístupu“ je nutné rozumět veškeré právní jednání, které činí pověřená osoba jménem daňového subjektu, a to v rozsahu pověření, které udílí daňový subjekt. Nejde tedy pouze o samotný přístup do daňové informační schránky a rady s tím související, ale též o odesílání podání jménem daňového subjektu (a odstraňování jeho případných vad), popřípadě přijímání doručovaných písemností (je-li tato služba daňovou informační schránkou nabízena).

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.

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). 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).

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 4 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 správci 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 10 až 12 (§ 71 odst. 1)

Do textu zákona se 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 prostřednictvím 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 předvyplněné údaje, 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 13 a 14 (§ 71 odst. 2 a 3)

Provádí se navazující terminologická změna tak, aby vedle pojmu „podání učiněné elektronicky“ byl v textu ustanovení obsažen také pojem „podání učiněné písemně“. Takto je ostatně daný pojem využíván ve stávajícím § 73 odst. 3 daňového řádu. 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 15 (§ 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 prostřednictvím 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.

K bodu 16 (§ 72 odst. 1)

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

K bodu 17 (§ 72 odst. 4)

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.

K bodu 18 (§ 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).

K bodu 19 (§ 74 odst. 1)

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 esenciální 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 režim podle § 74 vztáhnout na dvě kategorie vad, jejichž neodstranění je vhodné spojit s určitým právním následkem (sankcí *largo sensu*), který je pro daňový subjekt nepříznivý. Tímto následkem je neúčinnost podání *ex tunc*. První kategorii tvoří vady, které způsobují, že dané podání není díky své nečitelnosti, neúplnosti, vnitřní rozpornosti či zmatečnosti nezpůsobitelné k dalšímu procesu (materiální vady). Druhou kategorií pak představují vady spočívající v nedodržení formy, resp. formátu a struktury, které jsou stanoveny zákonem nebo na základě zákona (formální vady). Obě kategorie vad mohou být naplněny současně (např. datová zpráva podaná v nečitelném formátu), ale je také možné, že bude naplněna pouze jedna z nich (např. čitelné podání, které je namísto povinné elektronické formy podáno v listinné podobě).

Pokud je přítomna pouze druhá z výše uvedených kategorií vad (vada formální), 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 vynucovací pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu (nedodržení povinnosti nepeněžité povahy). S ohledem na kontinuitu se stávajícím přístupem se navrhuje první z uvedených možností.

K bodu 20 (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 21 (§ 80 odst. 4)

V souvislosti s revizí nástrojů využívaných v rámci vyhledávací a kontrolní činnosti správce daně a v návaznosti na reflexi aplikační praxe se navrhuje doplnění ustanovení týkající se možnosti pořizovat obrazový nebo zvukový záznam. Pro úpravu v daňovém řádu platí, že o pořizování obrazového nebo zvukového záznamu by měla být dotčena osoba předem uvědomena. Takové pravidlo je při srovnání s jinými zákony upravujícími obdobnou

problematiku ojedinělé. V jiných zákonech je upravena toliko obecná pravomoc tento typ záznamu pořizovat s tím, že otázka předchozího upozornění je ponechána na aplikaci obecných zásad – srov. § 8 písm. d) kontrolního řádu, § 18 odst. 1 správního řádu či § 36 zákona o Celní správě České republiky. Díky tomu je možné obrazový nebo zvukový záznam využívat i tam, kde by předchozí upozornění vedlo ke zmaření daného úkonu, nebo by znamenalo faktickou nesplnitelnost tohoto požadavku. Řešením by bylo vypuštění dovětky, požadujícího předchozí vyrozumění, čímž by se úprava v daňovém řádu dostala na roveň obdobným procesním předpisům. S ohledem na právní jistotu však bylo zvoleno jiné řešení, předpokládající zachování stávajícího důrazu na předchozí upozornění s tím, že v určitých případech nebude nutné. Mělo by jít o případy, kdy povaha a okolnosti úkonu předchozí upozornění vylučují – např. z důvodu zmaření tohoto úkonu, hromadného charakteru či faktické realizovatelnosti.

K bodu 22 (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 23 (§ 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 24 (§ 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 25 (§ 85 odst. 6)

Je reagováno na změnu koncepce zahájení daňové kontroly, tj. důvody pro opakování daňové kontroly musí být uvedeny v oznámení o zahájení daňové kontroly.

K bodu 26 (§ 85 odst. 7)

V rámci zjednodušení koncepce daňové kontroly je využíván institut oznámení. 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 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 napadati prostřednictvím odvolání nebo mimořádných opravných prostředků. Není tomu ostatně tak ani za současné právní úpravy. Uvedené pravidlo nemá vliv na speciální normu obsaženou v § 32 odst. 3 DŘ, 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 27 až 30 (§ 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 31 (§ 87 a § 88)

K § 87

K odstavci 1 – 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 přerušování 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).

Oznámení 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 2 – 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. Typicky půjde o situaci, 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.

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 3 – 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“.

K odstavci 1 – 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).

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 nenasvědčuje 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. 5 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. 2 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 2 – 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. 1 písm. b) daňového řádu).

K odstavci 3 – V případě, kdy dochází k oznámení dosavadního výsledku kontrolního zjištění v rámci osobní interakce s daňovým subjektem nebo jeho zástupcem, bude lhůta pro případné vyjádření stanovena pouze tehdy, pokud o to daňový subjekt v rámci protokolovaného jednání požádá. Daňový subjekt tak má možnost se rozhodnout, zda bude chtít své právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění realizovat později, anebo jej zkonsumuje přímo na místě buďto tím, že se vyjádří, anebo tím, že nepožádá o stanovení lhůty, čímž se implicitně vzdá práva na vyjádření. O možnosti požádat o stanovení lhůty by měl být správcem daně v duchu zásady podle § 6 odst. 3 daňového řádu, resp. podle explicitního ustanovení daňový subjekt poučen.

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. Obdobný závěr platí i v případě, že daňový subjekt při sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění při jednání nepožádá o stanovení lhůty pro vyjádření. Na jedné straně tím pozbývá formální nárok na to, aby bylo na jeho vyjádření vyčkáno, resp. aby bylo jeho vyjádření zohledněno, na straně druhé nic správci daně nebrání, aby v duchu aplikace základních zásad správy daní i takového vyjádření vzal v potaz, pokud je relevantní a další procesní postup jeho zohlednění ještě fakticky umožňuje (např. nedošlo ještě k vydání rozhodnutí o stanovení daně).

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 navrhopvat 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 32 (§ 88a)

K odstavci 1 – 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 1 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 2 – 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 2 liší od navrženého § 88 odst. 1 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 3 – 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 3 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 33 (§ 89 odst. 1)

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

K bodu 34 (§ 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 vznikl 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 35 (§ 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 36 (§ 90 odst. 2)

Podobně jako je tomu v případě navržených změn v institutu daňové kontroly se i v případě postupu k odstranění pochybností stanoví, že dochází-li ke sdělení dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností v rámci osobní interakce s daňovým subjektem nebo jeho zástupcem, bude využití zákonné patnáctidenní lhůty a podání návrhu na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků podmíněno požadavkem daňového subjektu. Tento požadavek musí být vznesen v rámci zaprotokolovaného jednání, jinak oprávnění podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků zaniká, resp. jej nelze využít v rámci daného postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt tak má možnost se rozhodnout, zda bude chtít své právo na uvedené návrhy realizovat později, anebo jej zkonsumuje přímo na místě buďto tím, že se vyjádří, anebo tím, že nebude takovou možnost požadovat, čímž se implicitně uvedeného práva vzdá. O možnosti předmětného požadavku by měl být správcem daně v duchu zásady podle § 6 odst. 3 daňového řádu, resp. podle explicitního ustanovení daňový subjekt poučen. Je-li požadavek vznesen, uplatní se patnáctidenní zákonná lhůta podle věty druhé, tj. správce daně na rozdíl od daňové kontroly nestanovuje lhůtu rozhodnutím. Pokud jde o postup v případě překročení dané lhůty daňovým subjektem (či poskytnutí reakce, aniž bylo při předchozím jednání o tuto možnost požádáno) viz odůvodnění obdobné situace v případě daňové kontroly v § 88 odst. 3 daňového řádu.

K bodu 37 (§ 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.

Na rozdíl od stávajícího stavu nemusí správce daně 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 (který může nahradit odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně podle nově očíslovaného § 147

odst. 3 daňového řádu) nebo úředního záznamu.

K bodu 38 (§ 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 39 (§ 92 odst. 3)

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

K bodu 40 (§ 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 dvojnásobném 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.

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

K bodu 41 (§ 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 42 (§ 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 dozorcí 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.

K bodu 43 (§ 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 infomačních 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.

K bodům 44 až 48 (§ 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 podmnožinou, a k doměřovacímu řízení, které je jeho fakultativní podmnožinou. 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 dozorcích 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.

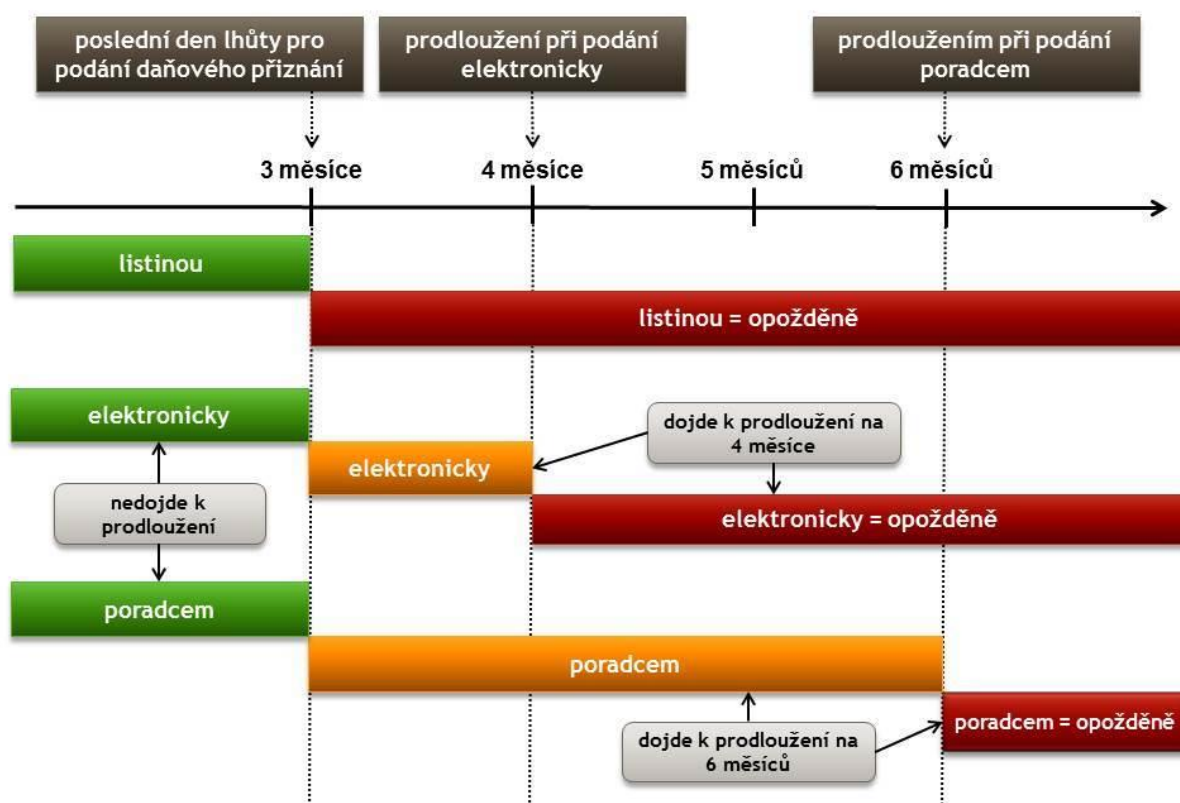
Současně dochází k nahrazení textu pojednávajícím o účelu některých dílčích řízení. Daný text je nadbytečný ve vztahu k odstavci 1, který je přesnější, neboť účel spatřuje ve „správném stanovení daně“, nikoliv pouze ve „stanovení daně“. Nově je zdůrazněno, že v rámci vyměřovacího řízení dochází k vyměření 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 49 (§ 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 popsanych 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 zpracovaných daňovými poradci či advokáty, jakož i daňových přiznání podávaných subjekty, které mají zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Mění však stávající nevyhovující způsob realizace v případě podání zpracovaných a podaných poradcem, který by v kontextu zavedení prodloužení lhůty při elektronickém podání vygeneroval další nové komplikace. V současné době je změna délky lhůty (fakticky její prodloužení) v případě podání zpracovaného a podaného poradcem odvislá od splnění dvou procesních kroků: (i) nutnost mít uplatněnou plnou moc udělenou konkrétnímu poradci u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1, (ii) zpracování a podání daňového přiznání konkrétním poradcem. Tento stav generuje řadu situací, na které zákon nedává jednoznačnou

odpověď, a jsou zdrojem nejistoty a případných sporů. Zbytečně rigidní je i samotná konstrukce vyžadující zmocnění konkrétního poradce, která nezohledňuje možné změny v osobě zástupce. Prodloužení lhůty je současně obligatorním následkem skutečnosti, že daňové přiznání podá zmocněný poradce, bez ohledu na to, že takovéto prodloužení nemusí být vždy v zájmu zastoupeného (zejména očekává-li vrácení vratitelného přeplatku). Nově je v případě daňového přiznání podaného poradcem zvolena konstrukce obdobná prodloužení lhůty v případě elektronického podání. Výhodou je kromě samotné symetrie obou konstrukcí a s tím související srozumitelnosti také odpadnutí administrativy spojené s testováním toho, zda byla včas uplatněna plná moc udělená konkrétnímu daňovému poradci. Rovněž není nadále posuzováno, zda poradce dané přiznání „zpracoval“ (neboť tato skutečnost je sama o sobě jen obtížně prokazatelná), ale pouze to, zda jej podal.



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

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

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

Navržené řešení by nemělo kolidovat se situací, kdy je ze strany daňového subjektu učiněno vadné podání, jehož vady je pak nutné na základě výzvy podle § 74 daňového řádu zhojit. Ve vztahu k testu, zda bylo podání učiněno v elektronické podobě, bude totiž rozhodný vždy až výsledek procesu odstranění vad podání. Daňové přiznání podané v listinné formě v rozporu se zákonem stanovenou povinností činit daňové přiznání elektronicky, bude předmětem výzvy k odstranění vad podání. Pokud daňový subjekt svou chybu napraví a přiznání dodatečně podá elektronicky, bude se na něj hledět jako na podání od počátku perfektní, tj. jako kdyby bylo v den podání listinného daňového přiznání podáno elektronické daňové přiznání. Naopak v případě nevyhovění výzvy k odstranění vad podání se učiněné podání stává od počátku neúčinné. V případě podle § 74 odst. 4 daňového řádu, který za určitých podmínek připouští akceptaci podání, které mělo být učiněno elektronicky, i v případě, že tak učiněno nebude, nelze takové podání 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 50 (§ 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 51 (§ 138 odst. 3)

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

ad i) V případě, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání po základní tříměsíční lhůtě v písemné podobě, je nutné k němu přistupovat vždy jako k opožděnému daňovému přiznání. Pozdější „oprava“ podaná v elektronické podobě již nezpůsobí nahrazení tohoto daňového přiznání (a jeho dodatečnou rehabilitaci na včasné podané elektronické daňové přiznání). Nepůjde tedy o opravné daňové přiznání, nýbrž o dodatečné daňové přiznání podané před vyměřením (viz § 145a odst. 1 daňového řádu); na závadu 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 vyměrování 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 nespĺňuje podmínky pro prodloužení (např. listinou formou). Oprava způsobí nahrazení původního daňového přiznání. K prodloužení lhůty tedy nedojde, tím pádem ale nemůže dojít k opravě, která toto způsobila. Situace se tak ocitá v pomyslném bludném kruhu. Vzniká tak nejistota s nejasným řešením a zpravidla nežádoucím dopadem pro daňový subjekt, který legitimně spoléhal na prodloužení lhůty, které si však (např. nedopatřením či neznalostí) sám zmaří. Navržené ustanovení § 138 odst. 3 daňového řádu by mělo těmto situacím a důsledkům zabránit.

K bodu 52 (§ 140 odst. 1)

V rámci textové revize daného ustanovení se navrhuje zpřesňující úprava, která zohledňuje skutečnost, že 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 bodu 53 (§ 140 odst. 2)

Navrhuje se změna při určení okamžiku, ke kterému v důsledku zákonem stanovené právní fikce dochází k doručení platebního výměru (a tedy i vyměření daně) v případě, kdy jde o tzv. konkludentní stanovení daně.

Při stanovení daně mohou obecně nastat dvě situace:

1) správce daně tvrzenou daň (nebo daňový 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 tvrzenou daň (nebo daňový 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.

Ad 1) V této situaci správce daně před vyměřením či doměřením daně testuje správnost daňového tvrzení v rámci své vyhledávací činnosti (často využije i údajů z daňové analytické evidence např. z podaných kontrolních hlášení). 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 případného vzniklého vratitelného přeplatku. V případech stanovených zákonem se vrací vratitelný přeplatek *ex offio* (typicky u daňových odpočtů), zatímco v ostatních případech se vratitelný přeplatek vrací na žádost (stávající § 155 odst. 3 daňového řádu). Správce daně tak je ve fázi, kdy výsledek nalézacího

řízení je postaven najisto a zbývá pouze realizovat vrácení vzniklého vratitelného přeplatku (dále k otázce délky lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku viz navržený § 155a).

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 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 neodvívá od okamžiku, kdy správce daně platební výměr vydá, ale od okamžiku stanoveného právní fikcí. Díky zpětnému účinku právní fikce tak lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku neohraničuje pouze dobu pro samotnou realizaci platby, ale též dobu pro to, aby správce daně mohl provést kvalitně svou vyhledávací činnost a konkludentně stanovit daň. Ustanovení z platební roviny týkající se délky lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku tak přímo ovlivňuje časový prostor pro realizaci roviny nalézací, tedy pro stanovení daně (v případě, že daň je stanovena konkludentně).

V souvislosti s výše uvedenými body je nutné zmínit, že vyhledávací činnost představuje soubor postupů, jejichž cílem je především zjistit skutečnosti rozhodné pro správu daní. Vyhledávací činnost je nutné vnímat komplexně, tj. nikoli pouze jako materiální činnost ve smyslu místního šetření či ohledání, ale i jako vyhledávání informací z interních, externích i veřejně dostupných zdrojů, včetně jejich analytického zpracování a vyhodnocení. Tyto analýzy následně slouží jako nástroj pro zacílení kontrolní činnosti na konkrétní daňové subjekty, skupiny daňových subjektů, oblasti ekonomických činností či konkrétní druhy daní.

Třicetidenní lhůta pro realizaci vyhledávací činnosti, následné konkludentní stanovení daně (zejména pak daňového odpočtu) a vrácení vzniklého vratitelného přeplatku podle stávající právní úpravy je velmi krátká (to platí i z pohledu mezinárodního srovnání) pro to, aby mohlo dojít ke kvalitnímu zacílení kontrolních postupů tak, aby k jejich zahájení docházelo pouze tam, kde pochybnosti a podezření na nepravosti mají silnou oporu ve vyhledávací činnosti správce daně.

Prodloužení samotné lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku by sice dokázalo vyřešit výše popsany deficit u konkludentně stanovené daně, avšak v ostatních případech, ve kterých má dojít k vrácení vratitelného přeplatku by prodloužení lhůty bylo zbytečné a nežádoucí. Parametr týkající se samotné platební realizace by proto neměl být zvyšován, naopak lze uvažovat o jeho zkrácení (viz navržený § 155a daňového řádu), pokud by se výše popsany časový deficit u konkludentně stanovené daně vyřešil v rámci roviny nalézací.

Navrhuje se proto změna, která v případě konkludentního stanovení daně posune okamžik oznámení platebního výměru (tj. okamžik stanovení daně) o 15 dnů oproti stávajícímu stavu. Tento parametr by měl garantovat základní časový prostor pro realizaci vyhledávací činnosti zejména pro případy, kdy na základě podaného daňového tvrzení má vzniknout přeplatek (např. u daně z příjmů fyzických osob dosahuje objem „přeplatkových“ daňových příznání zhruba 60 %). Pro určení celkové doby pro realizaci konkludentního stanovení daně a následné vyplacení vzniklého vratitelného přeplatku bude nutné připočítat ještě lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku podle navrženého § 155a daňového řádu.

Hlavním důvodem pro vytvoření dostatečného časového prostoru je navrhované zavedení institutu zálohy na daňový odpočet (bližší viz navrhovaný § 174a a násl. daňového řádu). Správce daně bude v rámci úvahy, zda je žádoucí zahájit kontrolní postup, nově řešit i otázku, zda jsou naplněny důvody pro vyplacení zálohy na daňový odpočet, která je *de facto*

předběžným vrácením nárokovaného daňového odpočtu nebo jeho části. K tomu, aby tato úvaha mohla být provedena seriózně a správce daně netendoval raději k preventivnímu zdržování finančních prostředků, je zapotřebí dostatek času na vyhodnocení údajů z vyhledávací činnosti před tím, než bude přistoupeno ke kontrolnímu postupu. Takovýto kontrolní postup může být pak lépe zacílený a správce daně může již při jeho zahájení určit, jakou část nárokovaného odpočtu nehodlá dále prověřovat a může ji vyplatit formou zálohy. Prodloužení časového prostoru pro konkludentní stanovení daňového odpočtu má potenciál zmíněný časový prostor zvětšit a v konečném důsledku přinést pozitivní efekt samotným daňovým subjektům očekávajícím zdržovaný daňový odpočet.

Zvětšení časového prostoru rovněž umožní správci daně realizovat moderní trendy při správě daní, které jsou charakteristické stále se zvyšujícím stupněm elektronizace a individualizace v této oblasti a zajišťují tak automatizaci postupů a ostatních procesů při správě daní. To vše významně podpoří snahu správce daně nastavit cílenou podporu a aktivní spolupráci za účelem pomoci daňovým subjektům nejen ve smyslu edukativním, ale i revizně preventivním. Příkladem v oblasti kontrolní činnosti je např. upozornění daňového subjektu na nedostatky v jeho tvrzení, které byly detekovány na základě výstupů z vyhledávací (analytické) činnosti správcem daně.

Posunutí okamžiku, který je považován za datum doručení platebního výměru, nemá vliv na platební rovinu daňového řízení. Podle obecné úpravy § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Okamžik stanovení daně je z pohledu její splatnosti irelevantní. Ostatně již za současné právní úpravy v případě, kdy nedochází k tzv. konkludentnímu vyměření daně, nastává okamžik doručení platebního výměru (a tedy i okamžik jeho účinnosti pro daňový subjekt ve smyslu § 101 odst. 5 daňového řádu) s výrazným zpožděním. Správce daně by měl být schopen úhradu daně učiněnou v době splatnosti přijmout na příslušeném osobním daňovém účtu a účelově jí vázat na daň, která bude stanovena na základě současně podaného daňového tvrzení. Za tím účelem se v § 154 odst. 2 daňového řádu navrhuje úprava umožňující časově neomezenou blokadu takovéto úhrady v případě, kdy existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu.

Pokud jde o vztah určení dne doručení platebního výměru daňovému subjektu k pravidlu obsaženému v § 33 odst. 4 daňového řádu, platí, že uvedený časový úsek patnácti dnů po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, resp. po dni, kdy daňové přiznání nebo vyúčtování došlo správci daně, je sice dobou (nikoliv lhůtou), avšak v tomto případě slouží toliko k určení dne, ke kterému nastane právní fikce doručení platebního výměru (podobně, jako je např. stanovována účinnost právního předpisu). Jinými slovy, daná norma nepředpokládá, že s obdobím běhu této doby či s jejím uplynutím jsou spojeny jakékoliv účinky relevantní pro správu daní (ty jsou spojeny až s uvedenou právní fikcí). Aplikace ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu je tedy s ohledem na jeho smysl vyloučena (to však neplatí pro běh lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, na který se § 33 odst. 4 aplikovat standardně bude, tj. počátek doby 15 dnů, který určuje okamžik, kdy nastane uvedená právní fikce, může být proměnlivý).

K bodu 54 (§ 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 dvojím způsobem: (i) jako okamžik *vydání rozhodnutí o stanovení daně* – tj. moment, kdy je daně 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). 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, nebo okamžik jeho oznámení (doručení).

K bodům 55 a 56 (§ 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 nepřijatelná. 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 57 (§ 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 58 (§ 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 případ 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 následně po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě přistoupí k doměření daně, není zapotřebí dalšího předchozího úkonu z jeho strany (tj. formálního zahájení řízení). 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 59 (§ 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 60 (§ 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 bodu 61 (§ 144 odst. 2)

Navrhuje se změna při určení okamžiku, ke kterému v důsledku zákonem stanovené právní fikce dochází k doručení dodatečného platebního výměru (a tedy i doměření daně) v případě, kdy jde o tzv. konkludentní stanovení daně. Blíže k tomuto viz odůvodnění k § 140 odst. 2.

K bodům 62 a 63 (§ 145)

K § 145

Správce daně musí vždy posoudit, zda za případnou absencí 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 odstavci 3 – 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 nepřipustné podání ve smyslu § 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 v souladu s obecnou úpravou upravující zahájení řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu, a to buď dnem, kdy správci daně došlo první podání daňového subjektu (daňové tvrzení, k němuž byl vyzván, popřípadě jiné podání v dané věci), anebo dnem kdy byl ze strany správce daně vůči daňovému subjektu učiněn první další úkon v dané věci kromě výzvy k podání daňového tvrzení, u níž je tento efekt výslovně vyloučen. Tímto úkonem může být typicky oznámení o zahájení daňové kontroly.

K bodu 64 (§ 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 zahájena na návrh, nebo ex offio. 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.

K bodu 65 (§ 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 66 a 67 (§ 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 podmnožinami – „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 roztržštěných 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 68 (§ 148 odst. 7)

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

K bodu 69 (§ 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 bodům 70 a 71 (skupinový nadpis nad § 154, § 154)

S ohledem na následující doplnění nadpisu jednotlivých paragrafů se ruší skupinový nadpis.

K bodu 72 (§ 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 též 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 73 (§ 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 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. Převedením 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 odstavci 2 a 3 – 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 3 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 vyčkává, 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 4 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 § 155a 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.

K odstavci 4 – 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 5 – 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 připuštěno 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 odstavci 6 - Obsahuje stávající normy z § 155 odst. 3 a 6 daňového řádu, a to v řazení lépe vystihujícím jejich obsah. Nově je v návrhu zakotveno pravidlo, podle kterého má postupovat registrovaný daňový subjekt, který povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci. V rámci této volby je povinen preferovat účet vedený u tuzemského poskytovatele platebních služeb, což odpovídá zásadě hospodárnosti (odpadnou náklady na převod do jiné měny). Toto pravidlo se uplatní pouze tehdy, pokud alespoň jeden z uvedených účtů je veden u tuzemského poskytovatele platebních služeb.

K bodu 74 (§ 155a)

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. Nově se navrhuje změna v délce lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku s cílem reagovat na změnu navrženou v § 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu a současně s cílem podpory elektronické formy podání, což je jeden ze základních cílů předloženého návrhu zákona.

V této souvislosti je třeba připomenout, že lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku není zpravidla pouze lhůtou pro realizaci platební operace (pro tuto realizaci by stačila lhůta v řádu dní). Délka lhůty v kombinaci s ustanoveními § 140 odst. 2 a 144 odst. 2 daňového řádu fakticky vymezuje dobu, kterou má správce daně na prověření správnosti podaného daňového tvrzení, na jehož základě má vzniknout přeplatek. Dojde-li totiž ke konkludentnímu stanovení daně, je okamžik stanovení daně určen zpětně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového tvrzení, resp. k okamžiku podání daňového tvrzení (nastalo-li po této lhůtě). Od tohoto okamžiku se pak odvíjí vznik přeplatku, a tedy i lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. S narůstající kvantitou „přeplatkových“ daňových přiznání je tak nutné v rámci stejného časového prostoru vyřídit více případů, což se v konečném důsledku odráží na kvalitě prověřování i kapacitních limitech správců daně. Ve zmíněných ustanoveních § 140 odst. 2 a 144 odst. 2 daňového řádu je proto navržen posun okamžiku, ke kterému dochází k doručení platebního výměru, resp. dodatečného platebního výměru právní fikcí, a to o 15 dní, čímž je realizován zájem na kvalitním prověření podaného daňového tvrzení (blíže k tomuto viz navržený § 140 odst. 2 daňového řádu).

Obecná třicetidenní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku na základě žádosti zůstává zachována pro případy, kdy je žádost podána jinou než elektronickou formou (tj. písemně či ústně do protokolu). V případě elektronicky podaných žádostí se lhůta zkracuje na 15 dní. Zkrácení lhůty by tak mělo být benefitem pro ty daňové subjekty, které využívají elektronické formy komunikace.

Významná množina vratitelných přeplatků vzniká v přímé souvislosti s vyměření daně

na základě podaného daňového tvrzení. V praxi proto bývá žádost o vrácení vratitelného přeplatku součástí formuláře určeného primárně pro daňové tvrzení daňového subjektu. Motivace k elektronické formě podání u žádosti o vrácení vratitelného přeplatku je tak zároveň i motivací k podávání daňových tvrzení elektronicky. Obzvláště to platí pro daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob, kde zastoupení „přeplatkových“ daňových přiznání tvoří v posledních letech zhruba 60 % podaných daňových přiznání. Přitom poměr daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob podaných elektronicky dosahuje necelých 12 % z celkového počtu.

Nadále platí stávající princip, podle něhož v případě, že v době podání žádosti vratitelný přeplatek neexistuje (resp. nedosahuje minimální výše), správce daně žádosti vyhová, 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 situacemi, 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, však tento požadavek nesplňuje, a je proto žádoucí její materiální prodloužení na 45 dní. Jedině tak lze docílit lepší provázanosti vyhledávací činnosti a kontrolních postupů. Za tím účelem je navržen posun okamžiku, ke kterému dochází ke konkludentnímu stanovení daně o 15 dní (blíže k tomuto viz odůvodnění k navrženému § 140 odst. 2 daňového řádu).

K odstavci 4 – Norma obsažená ve stávajícím § 254 odst. 4 se přesouvá do nově vytvořeného ustanovení § 155a, 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*). V návaznosti na to, se v navrženém ustanovení 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 peněžitého 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 daného 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 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 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 75 (§ 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 k zahájení 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 zahájení 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 76 (§ 159 odst. 5 a 6)

Institut námítky, 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 námítku proti konání správce daně (ať už jde o jednotlivý úkon či postup). V tomto ohledu platí, že námítka 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 námítky 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 námítky. 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 námítky. Lze tedy předpokládat hojně využívání tohoto nástroje ze strany daňových subjektů, které nebudou spokojeny s tím, jak správce daně vyhodnotil konkrétní případ.

ad 2) V situacích, kdy námítka 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.

K bodům 77 až 85 (§ 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 přerušování 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. V návaznosti na výše popsanou změnu koncepce, kdy z hlediska lhůty pro placení je rozhodující daň (nikoli jednotlivý nedoplatek na této dani), je možné pod tuto lhůtu podřadit i příslušenství daně, které sleduje její osud v souladu s § 2 odst. 5 daňového řádu a které není samostatně stanovováno rozhodnutím, tj. v případě úroků hrazených daňovým subjektem. V navrhovaném odstavci 7 písm. b) je proto výslovně stanoveno, že v případě úroku hrazeného daňovým subjektem nastane konec lhůty pro placení těchto úroků vždy současně s koncem lhůty pro placení daně (rozuměj jistiny, z níž tento úrok vzniká). To se projeví především u úroku z prodlení, u něhož lze v tomto ohledu spatřovat výrazný potenciál pro zjednodušení. Současně je v odstavci 7 písm. a) 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 písmeni a) se vypouští zastaralá část úpravy, neboť od účinnosti novely občanského soudního řádu č. 369/2012 Sb. (1. leden 2013) nemohou orgány veřejné moci žádat soud o výkon rozhodnutí pro neuhrazená peněžitá plnění. Zde použitý pojem „vymáhání daně soudem“ se tak v kontextu vymezení tohoto pojmu v § 175 daňového řádu fakticky zúžil pouze na uplatnění daňové pohledávky v insolvenčním řízení nebo její přihlášení do veřejné dražby. Těmto způsobům „vymáhání“ je však věnováno následující písmeno b) téhož odstavce. Navrhuje se tedy obecný pojem „vymáhání daně soudem“ vypustit a problematiku vztahu k insolvenčnímu řízení a veřejné dražbě řešit pregnantněji v následujících písmenech tak, aby bylo jednoznačné, v jakých situacích nastává stavení lhůty pro placení daně. Současná textace, podle níž neběží lhůta pro placení daně po dobu přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení, se reformuluje v novém písmeni c) tak, aby komplexním způsobem dopadala na veškeré daňové pohledávky, které nelze z důvodu probíhajícího insolvenčního řízení vymáhat. Kromě (i) pohledávek přihlášených do insolvenčního řízení

půjde o (ii) pohledávky za majetkovou podstatou, které vznikají ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, (iii) daňové pohledávky, které vznikly před tímto dnem, ale správce daně je nestihl přihlásit ve lhůtě stanovené soudem (například z důvodu probíhající daňové kontroly), a (iv) pohledávky, které se podle § 170 insolvenčního zákona neuspokojují (například mimosmluvní sankce). Úprava týkající se přihlášení daňové pohledávky do veřejné dražby zůstane zachována v písmeni b).

K bodu 86 (§ 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 87 a 88 (§ 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 bodu 89 (§ 162 odst. 2 a 3)

Navrhuje se provést reformulaci stávající úpravy postupu v případě, že dojde zřejmým 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 zřejmým 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 zřejmého 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 připsána na účet správce daně, anebo zda byla podána později. V prvním případě totiž bude platba vrácena, aniž dojde k jejímu reálnému zaplacení na daný osobní daňový účet a k jejímu případnému použití na úhradu tam evidovaného nedoplatku. Může být tedy bez dalšího vrácena, je-li zřejmý 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.

Naopak v případě, že je žádost o vrácení platby podána později než v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně, platí, že v mezidobí již došlo k jejímu zapravení na příslušný osobní daňový účet. Vracena tedy z principu může být pouze ve formě vratitelného přeplatku v souladu s obecnou úpravou jeho vrácení v § 155 daňového řádu. Navrhuje se proto zavedení právní fikce, podle níž se žádost o vrácení platby provedené zřejmým 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 zřejmým 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.

Navržená reformulace obou odstavců současně reflektuje změny, ke kterým dochází v § 155 daňového řádu. Podle § 155 odst. 3 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 zřejmým omylem provedené platby, a nejde tedy o režim vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 (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 zřejmým omylem byla časově omezena hranicí jednoho roku ode dne, kdy byla platba připsána na účet správce daně.

K bodu 90 (§ 166 odst. 4)

Navrhuje formální legislativní změna znění odkazu na úrok z prodlení podle občanského zákoníku, která odpovídá textaci použité v novém § 252 daňového řádu.

K bodu 91 (§ 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 „šetnější“ 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.

K bodu 92 až 94 (§ 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 § 155a odst. 4 daňového řádu (blíže k tomuto tématu viz odůvodnění k tomuto ustanovení).

K bodu 95 (§ 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.

K bodu 96 (§ 172 odst. 6)

Jedná se o úpravu v zájmu sjednocení terminologie v rámci daňového řádu.

K bodu 97 (§ 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 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), 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. Zdržování 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 § 155a 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 dále hodlá prověřovat pouze některé skutečnosti (ohledně nichž má pochybnosti), měl by kvantifikovat, která část nárokovaného daňového odpočtu tyto pochybnosti vyžadující další prověření nezakládá. Tu pak vyčíslí a předepíše do evidence daní (viz odstavec 4) 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. Za tím účelem se navrhuje zvýšení tohoto časového prostoru (viz navrhovaná změna v § 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu).

V principu jde o obdobnou situaci, jako když správce daně přiznává 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 nárokovaný 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.

„Nárokovaným 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 nárokovaný 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.

Možnost rozhodnout o záloze 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 rozhodování o tom, 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 jednak na zahájení kontrolního postupu, kterým je nárokovaný daňový odpočet prověřován, tj. na zahájení postupu k odstranění pochybností, anebo daňové kontroly, a jednak na průběh daňové kontroly. Vznik zálohy na daňový odpočet při zahájení kontrolního postupu bude pravděpodobněji spíše 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).

K odstavci 2 – Pravidlo týkající se vzniku nároku na zálohu na daňový odpočet je omezeno prostřednictvím objektivního kritéria stanoveného v následujícím odstavci. 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 (i) v případě, kdy by záloha na daňový odpočet nedosáhla částky 10 000 Kč (důvodem je zde kritérium hospodárnosti a procesní ekonomie), a (ii) v případě, kdy má daňový subjekt u správce daně evidován vymáhaný nedoplatek. Ten může být vymáhán jednak daňovou exekucí, ale též v rámci exekuce prováděné soudním exekutorem, přihlášením pohledávky do insolvenčního řízení nebo jejím přihlášením do veřejné dražby. Důvodem pro toto omezení je skutečnost, že záloha na daňový odpočet neznamená potvrzení legitimacy, resp. správnosti nárokovaného daňového odpočtu. K tomu dojde až v rámci stanovení daně. Do té doby není vhodné, aby mohlo dojít ke vzniku přeplatku, jehož výše by byla až do provedení vypořádání zálohy na daňový odpočet (blíže k tomuto viz navrhovaný § 174b daňového řádu) „nejistá“ (nikoliv ve smyslu nejistoty ohledně jeho faktické výše, ale nejistoty v tom smyslu, že se jedná o přeplatek, který není výsledkem finálního stanovení daně, a je s ním tedy spojeno zvýšené riziko následné revize). Zohlednění tohoto „nejistého“ přeplatku v rámci běžící daňové exekuce by mohlo způsobit nevratné důsledky (např. zmaření probíhající exekuce či budoucí nedobytnost při vypořádání zálohy). Dokonce by mohlo vést k účelovému nárokování daňového odpočtu ve snaze běžící daňovou exekuci narušit či alespoň pozdržet. Navíc samotná skutečnost, že daňový subjekt je podroben exekuci, je sama o sobě rizikem, které by mělo indikovat potřebu důkladného prověření uplatněného nároku. Lze tedy očekávat, že spolu s naplněním podmínky podle odstavce 2 písm. b) nebude zpravidla naplněna podmínka podle odstavce 1. Existence vymáhaných nedoplateků se testuje pouze u správce daně, který má pravomoc předepsat zálohu na daňový odpočet. Relevantní je jednak existence nedoplateků vymáhaných tímto správcem daně, ale též existence vymáhaných nedoplateků evidovaných u jiných správců daně, pokud jsou tyto nedoplatky v souladu s § 154 odst. 4 přihlášeny u tohoto správce daně.

K odstavci 3 – Správce daně je povinen v souvislosti se zahájením daňové kontroly, která není zahajována v plném rozsahu, nebo se zahájením postupu k odstranění pochybností vyrozumět daňový subjekt o tom, jak z jeho strany bylo posouzeno naplnění podmínek

pro vznik nároku na zálohu na daňový odpočet. Daňový subjekt, který s takovým posouzením nesouhlasí, pak může proti výsledku brojit námitkou podle § 159 daňového řádu (za podmínek podle odstavce 6). K vyrozumění by z hlediska zásady procesní ekonomie mělo docházet zpravidla současně s vydáním správního aktu, kterým je daný kontrolní postup zahajován – v případě daňové kontroly jde o *oznámení* a v případě postupu k odstranění pochybností jde o *výzvu*. V praxi však může dojít i k situaci, kdy předmětné rozhodnutí a procesní krok, se kterým souvisí, realizují jiní správci daně, pokud to odpovídá rozdělení jejich věcné působnosti (tak tomu může být např. v případě, že kontrolní postup je prováděn v rámci výkonu tzv. vybrané působnosti finančního úřadu podle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky). Navržená norma proto umožňuje, aby k vyrozumění nemuselo dojít současně, avšak musí být zachována příčinná souvislost se zahájením příslušného kontrolního postupu. Z tohoto důvodu navržený normativní text používá slovní spojení, podle něhož je vyrozumění realizováno „v *souvislosti*“ s uvedenými procesními kroky.

K odstavci 4 – 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 bezodkladně 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). Samostatné vyrozumění není zapotřebí, pokud k němu dojde v souladu s odstavcem 3 v souvislosti se zahájením kontrolního postupu.

K odstavci 5 – 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 6 – 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, 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 výsledky provedené kontrolní činnosti a z toho vyplývajících 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 dáti“), 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 98 (§ 184 odst. 5)

V ustanovení je promítnuta změna úpravy předmětného úroku v § 254 daňového řádu, který

nově nedopadá na peněžité plnění v rámci dělené správy, a to ani v případě neoprávněného vymáhání.

K bodu 99 (§ 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 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 vybíraná srážkou stanovena.

K bodu 100 (§ 240c odst. 1)

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

K bodu 101 (§ 244 odst. 2)

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

K bodu 102 (§ 245)

Navrhuje se úprava v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4).

K bodu 103 (§ 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 předemtná lhůta dosud neuplynula, v těchto situacích pracovat s předemtnou 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 104 a 105 (část čtvrtá, nadpis části čtvrté, nadpis hlavy I)

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 povinností (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 dvě hlavy: V první 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 druhá je dále rozdělena na 3 díly: 1) Společná ustanovení, 2) Úroky hrazené daňovým subjektem a 3) Úroky hrazené správcem daně.

K bodu 106 (§ 247 odst. 2)

Z důvodu potřeby větší jednoznačnosti je odstraněn požadavek na to, že se musí jednat o povinnost procesní povahy. Rozlišování povinností na procesní a hmotněprávní je problematické a často subjektivně zabarvené u teoretiků, o to větším zdrojem nejistoty je pak takováto kategorizace v aplikační praxi. Z hlediska faktického dopadu by nemělo dojít ke změně. Z obdobného důvodu dochází k vypuštění podmínky, podle níž je možné pokutu 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 míjí účinkem. Navíc je tak potlačován smysl pořádkové pokuty, která má primárně vynuocovací 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 vynuocováno hrozbou pořádkové pokuty, než když po nesplnění dané povinnosti bude následovat sankce.

K bodu 107 (§ 247a odst. 2)

V návaznosti na navržená opatření představující pozitivní motivaci k využívání elektronické formy podání formulářových podání, se navrhuje parametrická změna výše pokuty za nedodržení povinné elektronické formy ve prospěch jejího snížení. Nová výše pokuty bude oproti současné výši 2 000 Kč poloviční. Uvedené snížení sankce je navíc doprovázeno změnou ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu, které určuje okruh subjektů, které podávají formulářová podání povinně v elektronické formě (viz odůvodnění k této navrhované změně).

K bodu 108 (§ 247a odst. 3)

V návaznosti na změny v § 149 odst. 1 daňového řádu se vypouští část textu pro nadbytečnost.

K bodům 109 až 114 (§ 250 odst. 1 až 4, 7 a 8)

K odstavcům 1 až 3 a 8 – V návaznosti na opuštění nesystémového pravidla tolerujícího zpoždění s platbou daně v délce 4 pracovních dní (viz navržený § 252 daňového řádu), se navrhuje odstranění obdobné výjimky v případě zpoždění s podáním daňového tvrzení. Díky tomu by mělo dojít k odstranění nežádoucího jevu, kdy ze strany části daňových subjektů dochází k záměrnému a programovému porušování povinnosti podat daňové tvrzení v zákonem stanovené lhůtě, která je dopředu známá, s tím, že spoléhají na dočasnou absenci sankce, a tedy i dočasnou imperfektnost dané normy. V případě, kdy splatnost daně je shodná s koncem lhůty pro podání daňového tvrzení, je navíc odstranění tolerance 5 pracovních dnů logickým krokem navazujícím na výše zmíněné odstranění tolerance v případě pozdní platby.

Obě lhůty se tak dostanou naroveň nejen *de iure*, ale též *de facto*.

V případě daňových tvrzení podávaných ve lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu, je možné případné zpoždění řešit tím, že daňový subjekt učiní podání elektronicky. Díky tomu získá prodloužení lhůty o 1 měsíc (viz navržený § 136 odst. 2 daňového řádu), což je významně více, než garantuje stávající nesystémová tolerance v délce 5 pracovních dnů. Uvedené se tak bude týkat zejména daní z příjmů.

Jako kompenzaci za ztrátu benefitu spočívajícího v toleranci pozdního podání při prodlení až 5 pracovních dnů se v odstavci 3 navrhuje zvýšit minimální hranici pro vznik pokuty při pozdním podání z 200 Kč na 500 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).

Specifickou situaci představují daně vyměřované za zdaňovací období, které je kratší, než 1 rok. Konkrétně se jedná zejména o daň z přidané hodnoty, spotřební daně či daň z hazardních her. Vzhledem k tomu, že v těchto případech je sama lhůta pro podání daňového tvrzení relativně krátká (25 dnů), není využívání benefitu pětidenní tolerance v řadě případů důsledkem zmíněného nežádoucího jevu v podobě záměrného a programového porušování povinnosti podat daňové tvrzení v zákonem stanovené lhůtě, nýbrž důsledkem objektivní nemožnosti shromáždit v daném čase veškeré potřebné podklady pro sestavení kompletního daňového tvrzení (např. v podobě kompletních příloh). Tolerance pozdějšího podání kompletního daňového tvrzení tak v těchto případech ob stojí z hlediska zásady hospodárnosti zpravidla lépe, než situace, kdy by ve snaze dodržet zákonnou lhůtu bylo podáno nekompletní daňové tvrzení, které by bylo následně doplňováno formou dodatečného daňového tvrzení, které je navíc v souladu s § 145a daňového řádu *de iure* nepřípustné. Zachování tolerančního období jako nástroje, který umožňuje řešit v praxi neočekávané a nezamýšlené překročení zákonné lhůty, kterou v daném případě navíc nelze prodloužit (viz § 136 odst. 4 daňového řádu), se v případě uvedených daní jeví jako žádoucí a odůvodnitelné, a to i s ohledem na to, že v těchto případech se zpravidla neprojeví kompenzující efekty popsané výše.

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 bodu 115 (§ 251 odst. 3)

V návaznosti na změny v § 149 odst. 1 daňového řádu se vypouští část textu pro nadbytečnost.

K bodu 116 (§ 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 nepřípustném 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 napravil 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 117 (nadpis části čtvrté, hlavy II, dílu 1)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 118 (§ 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 shodné výši jako je tomu v současnosti u úroku z prodlení (viz stávající § 253 odst. 1 daňového řádu), tj. ve výši 200 Kč (limit hospodárnosti současně odpovídá též limitu v případě nakládání s vratitelným přeplatkem podle nového § 155 odst. 3 daňového řádu). V případě, kdy není tento limit překročen, správce daně úrok nepředepíše a daňový subjekt nemá nárok na vyplacení úroku.

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 (byť 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. V takovém případě je vyrozumění o úroku obligatorní pouze 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. 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. Výjimku z tohoto pravidla představuje situace, kdy hrozí nebezpečí z prodlení – např. situace, kdy předchozí vyrozumění by mohlo zmařit budoucí exekuci. Navrhovaná norma nedopadá na všechny případy, kdy dochází k sestavení výkazu nedoplatků, nýbrž cílí pouze na ty případy, které bezprostředně předcházejí vymáhání (ovšem s dostatečným časovým prostorem pro možnost dobrovolného plnění). K sestavení výkazu nedoplatků může dojít též například v případě, kdy správce daně v souladu s § 154 daňového řádu přihlašuje nedoplatky u jiného správce daně s cílem dosáhnout jejich uspokojení formou započtení vůči přeplatku evidovanému tímto správcem daně. V takovém případě k vyrozumění obligatorně nedochází.

Obligatorní vyrozumění o nedoplatku na úroku hrazeného daňovým subjektem je fakticky podmnožinou k fakultativnímu vyrozumění o nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu. Z hlediska zásady procesní ekonomie pak platí, že dochází-li k vyrozumění stran úroků, je žádoucí takové vyrozumění spojit i s vyrozuměním o existenci dalších evidovaných nedoplatků, které mohou být předmětem vymáhání.

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.

K odstavci 4 – Jedná se o převzetí stávající normy, která je v § 252 odst. 4 daňového řádu vztažena 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 § 155a odst. 5 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 vznikal jakýkoliv úrok hrazený správcem daně.

K § 251d

Navrhuje se výslovná formulace vztahu úroků hrazených správcem daně k institutu náhrady škody 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 (výslovně 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 náhradu 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 119 a 120 (skupinový nadpis nad § 252, nadpis části čtvrté, hlavy II, dílu 2)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 121 (§ 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 či 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 § 155a odst. 5 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 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.

Současně se opouští nesystémové pravidlo tolerující zpoždění v délce 4 pracovních dní. Dochází tím k odstranění problematického prvku současné úpravy, který sice zohledňoval změnu koncepce dne platby v daňovém řádu (daň je uhrazena připsáním na účet správce daně – viz § 166 daňového řádu) a čas potřebný pro převod prostředků mezi platebními institucemi, avšak v praxi se fakticky stal prodloužením lhůty splatnosti daně, které bylo daňovými subjekty využíváno v rozporu s původním účelem (zde navíc s negativními dopady na vývoj příjmů státního rozpočtu). Vzhledem k víceletému období účinnosti aktuální úpravy placení daní navíc již není původní důvod zavedení čtyřdenní tolerance aktuální.

K 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 § 155a odst. 5 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.

Za účelem zvýšení právní jistoty při výkladu ustanovení konstruujícího způsob určení výše úroku z prodlení se navrhuje explicitně vyjádřit pravidlo, že při výpočtu úroku z prodlení není možné zohledňovat existenci přeplatku, který nebyl použit na úhradu nedoplatku vzniklého zpětně (*ex tunc*). Taková situace nastane v případě stanovení daně nad rámec toho, co daňový subjekt tvrdil a zaplatil. Od okamžiku stanovení daně rozhodnutím, je odvozen náhradní den splatnosti, po jehož uplynutí se stane nedoplatek vynutitelným. Původní den splatnosti, který je rozhodný pro určení délky prodlení a vzniku nedoplatku, zůstává neměnný (je dán zákonem). V praxi tak nastává situace, kdy *de iure* existuje nedoplatek od počátku, ale *de facto* nikoli. V mezidobí tak může daňový subjekt mít přeplatek na témže či jiném osobním daňovém účtu, avšak tento nemůže být z povahy věci zapravován na nedoplatek, který fakticky vznikne až v budoucnu (byť s účinky *ex tunc*). Přeplatky evidované v minulosti, které v době faktického vzniku nedoplatku (tj. pozdějšího stanovení daně) již

neexistují, nemohou ovlivnit výši úroku z prodlení. Naopak přeplatky, které v době vyčíslení tohoto nedoplatku nadále existují, použity a zohledněny budou. Dnem úhrady pak v souladu s § 154 odst. 5 daňového řádu je den vzniku přeplatku (pokud ovšem nevznikl před samotným dnem vzniku nedoplatku), tj. den následující po původním dnu splatnosti stanovené daně. Klíčové pro určení tohoto dne je to, zda vzniká dříve nedoplatek, nebo přeplatek. Až současná existence obou umožňuje z povahy věci úhradu započtením realizovat. Výsledkem je stav přispívající k větší právní jistotě a předvídatelnosti toho, jaká bude vypočtená výše úroku z prodlení. Daňový subjekt by si tak měl být schopen snáze ověřit správnost výše vzniklého úroku z prodlení a brojit proti případným nesprávnostem.

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.

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 § 157 daňového řádu. Po dobu posečkání nevzniká úrok z prodlení - viz navržená úprava 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.

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 vznik (tj. na konec posečkání), přičemž délka lhůty splatnosti 30 dní zůstává zachována.

K bodu 122 (nadpis části čtvrté, hlavy II, dílu 3)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 123 (§ 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, popřípadě po marném uplynutí lhůty pro jeho převedení či použití 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 reparační 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 neúročí. 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 124 (§ 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 vratkou 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.

Vzhledem k výše uvedenému je opuštěno pravidlo, podle něhož je rozlišováno mezi situacemi, kdy je částka nezákonně vybrána a kdy je nezákonně vymáhána. Dochází tak

ke sjednocení postavení daňových subjektů, vůči nimž je uplatněn nezákonný titul na inkaso daně. Je tedy lhostejné, zda daňový subjekt v souladu se zásadou presumpce správnosti a zákonnosti individuálního správního aktu nezákonně stanovenou částku dobrovolně uhradí, anebo je k její úhradě donucen exekucí. Paušální reparační náhrada, kterou úrok z nesprávně stanovené daně představuje, by v obou případech měla být stejná. Případnou škodu převyšující tento způsob její paušální náhrady je pak možné řešit prostřednictvím náhrady škody. K takové situaci může dojít typicky v souvislosti s exekucí, a to v závislosti na zvoleném způsobu vymáhání. 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.

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 § 155a 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 pokrývajících 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 dni splatnosti daně (byla-li daň uhrazena v tento den, nebo

dříve), popřípadě dnem úhrady daně (byla-li daň uhrazena později). Konec této doby 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 § 155a 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, dána 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.

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. Skutečnost, že ze strany správce daně došlo ke stanovení daně v souladu s tvrzením daňového subjektu tak nutně neznamená, že takto stanovená daň je správná. Odpovědnost za tuto případnou nesprávnost však nese daňový subjekt, kterého 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.

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) Druhým případem, kdy je náhrada v podobě úroku z nesprávně stanovené daně vyloučena, je situace, kdy nesprávné stanovení způsobí daňový subjekt tím, že správci daně

předloží padělané či pozměněné doklady anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje. 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 c) Třetím případem vyloučení vzniku úroku z nesprávně stanovené daně je situace, kdy toto nesprávné stanovení bylo 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).

Ad d) Čtvrtým 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 peněžité plnění ukládaná orgány veřejné moci jsou tvořena různorodou skupinou (pokuty, peněžité trest, 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 převyšuje 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 zadržovaných finančních prostředků či dopad na navazující vztahy).

K bodu 125 (nadpis části páté)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodu 126 (§ 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 vyčíslející 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 § 155a odst. 3 daňového řádu *ex offio* vrácena daňovému subjektu. Základ pro výpočet úroku je možné vyčíslit 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 § 155a 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 § 155a odst. 3 daňového řádu, anebo (iv) dnem, kdy dojde k uplatnění účinků žádosti podle § 155a odst. 5 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 k významné změně ve prospěch daňových subjektů, kterým je daňový odpočet zadržován v důsledku déle trvajících kontrolních postupů. 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.

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 127 (nadpis části páté)

Blíže k důvodům ve změně systematiky a nadpisů viz odůvodnění změny nadpisu části čtvrté.

K bodům 128 a 129 (§ 258 odst. 1 a 2)

V návaznosti na nově navrhovaný § 155a a 155b daňového řádu, se navrhuje zobecnit text ustanovení tak, aby byly pokryty všechny případy lhůt stanovených zákonem ve věci vracení nebo převedení přeplatku.

K bodu 130 (§ 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 – Přejícná 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. Přejícné

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. 1 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 daňovou kontrolu zahájil v rámci jednání s daňovým subjektem novou formou (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 započítáním 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, a to zvláště s ohledem na „klouzavě“ nastavenou účinnost navrhované novely daňového řádu. Přechodné ustanovení je založeno na principu, podle něhož možnost prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání nastane pouze v návaznosti na zdaňovací období, 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 přechodné 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 přechodné 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 § 155a daňového řádu předpokládá, že v některých případech bude tato lhůta kratší, zatímco v některých jiných případech dojde ke změně určení dne, od něhož je počátek běhu lhůty odvozován. Navržené přechodné 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 přechodné ustanovení dopadá pouze na ty lhůty, které přede dnem nabytí účinnosti změny neuplynuly.

K bodu 5

S ohledem na skutečnost, že se v rámci návrhu zákona nepředpokládá obecné přechodné 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 brojit 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 hledem 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 6

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. Navřené 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. nález 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 den splatnosti nastal před, anebo za účinnosti nové právní úpravy. Vzhledem ke koncepčnímu rozdílu v chápání předmětné lhůty by však 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 den splatnosti nastal před nabytím účinnosti nové právní úpravy, normují další body přechodných ustanovení.

K bodu 7

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, kterou vedou ke stavení lhůty pro placení daně, je toliko precizace okruhu daňových pohledávek, v jejichž případě je tento efekt vyvolán běžícím insolvenčním řízením. Podle nové úpravy by tak měl být tento efekt zcela nepochybně vztažen také na pohledávky, které nelze do insolvenčního řízení přihlásit, ač jsou jinak ostatními způsoby vymáhání nevymahatelné. Jedná se tedy o dotažení logické konstrukce dané normy, resp. o dosažení právní jistoty o vlivu insolvenčního řízení na běh lhůty pro placení daně (extenzivním výkladem by zřejmě bylo možné dojít k obdobnému závěru již dnes). Je proto velmi žádoucí nastolit tyto pozitivní důsledky co nejdříve a současně pro všechny případy lhůty pro placení daně bez výjimky.

K bodu 8

Bez ohledu na to, zda se lhůta pro placení daně vztahuje k daní, 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 6 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 9

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 § 72 odst. 4 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 10

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. Navrhuje se proto explicitně uvést, že úroky podle dosavadní úpravy se uplatňují v období přede dnem nabytí její účinnosti, 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, eliminaci toleranční doby čtyř pracovních dnů v případě úroku z prodlení atd.

K bodu 11

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 vyznívání 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 5 přechodných ustanovení).

K části druhé – Změna zákona o dani z přidané hodnoty

K čl. III

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. IV a částí šestou se předchází možné kolizi mezi čl. III 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, což je zajištěno příslušným přechodným ustanovením).

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 trvajících 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 (nadpis § 105)

S ohledem na zúžení právní úpravy obsažené v ustanovení § 105 se upravuje jeho nadpis.

K bodu 5 (§ 105 dosavadní odstavec 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 § 155a 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 bodu 6 (§ 105 odst. 1)

Uvedené ustanovení upravuje rozšířený test vratitelnosti u přeplatku vzniklého v důsledku stanovení nadměrného odpočtu, 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 nadměrného odpočtu se proto vrátí skupině pouze za podmínky, že skupina a zároveň ani žádný z jejích členů nemají daňový 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 nedoplatků jejích jednotlivých členů.

V tomto ustanovení nedochází k věcné změně, pouze se v návaznosti na vypuštění odstavce 1 legislativně zpřesňuje text tak, aby bylo zřejmé, že se rozšířený test vratitelnosti skupiny aplikuje pouze na přeplatek vzniklý v důsledku stanovení nadměrného odpočtu, nikoliv na veškeré přeplatky. Ty se tak řídí obecnou úpravou obsaženou v daňovém řádu.

K bodu 7 (§ 105 odst. 2)

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 bodu 8 (§ 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) nárokované 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. IV – Přechodné ustanovení

Toto přechodné ustanovení spolu s novým zněním § 101a zákona o dani z přidané hodnoty a částí šestou předchází možné kolizi mezi čl. III a zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Zároveň zajišťuje, aby došlo k rozšíření povinnosti identifikovaných osob činit podání elektronicky vždy až od 1. ledna 2021.

K části třetí – Změna zákona o Finanční správě České republiky

K čl. V

K bodu 1 (§ 13c)

Navržené ustanovení reaguje na novou úpravu § 69 a násl. daňového řádu, která navrhuje rozšířit funkcionalitu stávající daňové informační schránky tak, aby pokryla všechny služby, které 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 informací, předvyplněné podávání a doručování. Současně je daňová informační schránka nadále ponechána jako fakultativní nástroj, který mohou správci daně využívat v závislosti na svém technickém vybavení. Jejím účelem je umožnit daňovému subjektu prostřednictvím dálkového přístupu (internetu) bezplatný přístup ke službám, které Finanční správa České republiky jako jedna z nejvýznamnějších soustav správců daně nabízí, resp. může potenciálně nabízet, přičemž využití inovované daňové

informační schránky se u Finanční správy České republiky do budoucna předpokládá.

Navrhovaná úprava pak stanoví, že využití funkcionalit daňové informační schránky, které bude mít podle daňového řádu, se u orgánů Finanční správy České republiky bude moci dále rozšířit i na jiné působnosti těchto orgánů, než na výkon správy daní. Týká se to především kompetencí orgánů Finanční správy České republiky vykonávaných v režimu správního řádu. Toto řešení se navrhuje jak v zájmu uživatelů daňových informačních schránek, tak orgánů Finanční správy České republiky s ohledem na to, aby mohla být vytvořena jednotná komunikační platforma pro výkon celé působnosti orgánů Finanční správy České republiky. 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.

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.

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 pracovních 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.

K části čtvrté – Změna zákona o Celní správě České republiky

K čl. VI

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 tak, aby pokryla všechny služby, které 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 informací, předvyplněné podávání a doručování. Současně je daňová informační schránka nadále ponechána jako fakultativní nástroj, který mohou správci daně využívat v závislosti na svém technickém vybavení. Jejím účelem je umožnit daňovému subjektu prostřednictvím dálkového přístupu (internetu) bezplatný přístup ke službám, které Celní správa České republiky jako jedna z nejvýznamnějších soustav správců daně nabízí, resp. může potenciálně nabízet, přičemž využití inovované daňové informační schránky se u Celní správy České republiky do budoucna předpokládá.

Navrhovaná úprava pak stanoví, že využití funkcionalit daňové informační schránky, které bude mít podle daňového řádu, se u orgánů Celní správy České republiky bude moci dále rozšířit i na jiné působnosti těchto orgánů, než na výkon správy daní. Týká se to především kompetencí orgánů Celní správy České republiky vykonávaných v režimu správního řádu. Toto řešení se navrhuje jak v zájmu uživatelů daňových informačních schránek, tak orgánů Celní správy České republiky s ohledem na to, aby mohla být vytvořena jednotná komunikační platforma pro výkon celé působnosti orgánů Celní správy České republiky. 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.

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 nespadají pouze občané České republiky evidovaní v základních registrech, navrhuje se novelou daňového řádu využít pro autentizaci uživatele daňové informační schránky též vlastní elektronickou identifikaci realizovanou prostřednictvím přidělených přístupových údajů.

Navrhované ustanovení zákona o Celní správě České republiky pak výše uvedené autentizační metody pro přihlášení do tzv. autentizované zóny portálu Celní správy České republiky rozšiřuje o možnost přihlášení prostřednictvím systému rozhodování celních orgánů podle prováděcího nařízení Komise (EU) 2017/2089 ze dne 14. listopadu 2017 o technických postupech pro vývoj, údržbu a používání elektronických systémů pro výměnu informací a uchovávání těchto informací v souladu s celním kodexem Unie.

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.

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 páté – Změna celního zákona

K čl. VII

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 specifík 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. 7 daňového řádu, podle něhož platí, že oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.

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 (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 3 (§ 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 šesté – Změna zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

K čl. VIII

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).

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 sedmé – Účinnost

K čl. IX

Navrhuje se stanovit základní účinnost zákona s legisvakancí o délce 6 měsíců tak, aby byl zajištěn dostatečný časový prostor pro implementaci nové úpravy jak na straně daňových subjektů, tak na straně orgánů veřejné moci.