

Důvodová zpráva

A. Obecná část

1. Hodnocení dopadů regulace podle obecných zásad

Podle bodu 3 části první (procesní pravidla) Obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace (RIA), jež byly schváleny usnesením vlády č. 877 ze dne 13. srpna 2007, nebyla RIA na tento návrh aplikována, neboť se jedná o návrh obecného procesního předpisu – daňového řádu – pro který je stanovena výjimka.

2. Zhodnocení platného právního stavu

a) Postavení daňového práva procesního

Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl naplněn základní *cíl správy daní*, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady.

Daňové právo procesní navazuje na *daňové právo hmotné* a společně tvoří jednotný celek – *daňové právo*, které vykazuje znaky samostatného subsystému. Ačkoli samotné tuzemské daňové právo nelze dnes považovat za samostatné *právní odvětví*, tvoří právní úprava daní dosti specifický fragment právní úpravy, která je sama o sobě jednou z oblastí úpravy široce koncipovaného *práva finančního*, tvořeného dále právními úpravami rozpočtů a státních fondů, úvěru, měny a peněžního oběhu, devizového hospodářství a finančního trhu. Toto finanční právo je považováno za samostatné odvětví v systému českého práva. Společným znakem všech finančně-právních norem je, že upravují finanční vztahy. Lze se setkat i s názorem, podle něhož je daňové právo rovněž součástí *správního práva*, které je rovněž samostatným právním odvětvím, jehož předmět zkoumání tvoří soubor právních norem, které upravují společenské vztahy vznikající v oblasti veřejné správy. Tato dualita a obtížnost úpravy vede již od prvních desetiletí minulého století ke konstatacím, že právě daňovému procesu je jak teorie, tak legislativa mnoho dlužná.

Daňové právo hmotné se uplatňuje prostřednictvím daňového práva procesního. V tomto smyslu tvoří daňové právo hmotné a daňové právo procesní jednotný celek, kde je však třeba vždy rozlišovat *část hmotně-právní* upravenou v jednotlivých právních předpisech odpovídajícím jednotlivým druhům daní (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň) a dalším peněžitým plněním majícím povahu daně (např. místní poplatky, správní poplatky, cla) a *část procesní* upravenou v obecné rovině v právním předpise společném pro všechny druhy daní. Jde o tradiční konstrukci obvyklou i v jiných státech, kdy je úprava daňového práva procesního (na rozdíl od práva hmotného) svěřována komplexním *kodifikacím*, což nevylučuje, aby určité oblasti, kde je to odůvodněno jejich specifickými rysy a z toho vyplývající potřebou zvláštní úpravy, byly upraveny v samostatných zákonech. Je tedy běžné, že materie daňového práva procesního je obsažena i v jednotlivých hmotně-právních daňových zákonech, které vymezují předmět jednotlivých daní, daňové povinnosti s nimi související, jakož i nezbytné odchylky procesní, které vyplývají ze specifík předmětu daně, okruhu daňových subjektů, popřípadě mezinárodních aspektů.

Označení *kodifikace* daňového práva procesního není zcela přesné označení, neboť v případě tuzemské právní úpravy, platné i navrhované, se nejedná o vytvoření komplexního

kodexu, který by zahrnoval veškeré procesní normy z oblasti daní, tedy včetně specifík jednotlivých druhů daní. Přesto lze takového označení pro obecný procesní předpis využít, neboť není pochyb o tom, že představuje jednotnou a systematickou právní úpravu určitého většího úseku společenských vztahů v rozsáhlém zákoně, nikoliv úpravu parciální. Tomu odpovídá i označení *daňový řád*, které je navrhováno pro úpravu budoucí, ale které je rovněž využíváno (zejména judikaturou) pro označení platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Při teoretickém posouzení tohoto názvu jsou vyslovovány pochybnosti o tom, zda ve srovnání s jinými „řády“ českého práva není při použití tohoto názvu pro procesní zákon na závadu ta okolnost, že daňový řád obsahuje i jistou míru hmotně-právních ustanovení. S ohledem na sjednocující úlohu daňového řádu v rámci daňového subsystému lze považovat za logické, že ta ustanovení, byť i hmotně-právního charakteru, která jsou společná všem daňovým zákonům a nevyžadují odchylné pojetí, budou uvedena ve společném zákoně a nebudou opakována v dalších daňových zákonech a posílí tím sjednocující úlohu daňového řádu.

Lze shrnout, že z hlediska budoucí úpravy není tedy navrhována změna oproti současnému pojetí, které představuje platná právní úprava, nýbrž se nadále počítá s konstrukcí, podle níž je v obecném procesním předpise soustředěna procesní materie společná pro všechny daňové zákony s tím, že jednotlivé hmotně-právní předpisy budou obsahovat (a obsahují) vedle hmotně-právních ustanovení i nezbytné procesní odchylky. Deklarovaným přínosem nového zákona by pak mělo být následné odstranění těch procesních odchylek, které nejsou nezbytné, popřípadě jsou duplicitní, což povede k zjednodušení textu, jakož i zajištění jednotné terminologie, která by vedla k větší provázanosti jednotlivých daňových zákonů.

Na tvorbě daňových zákonů se odráží mimo jiné i skutečnost, že daňové právo je obor práva, který svoji podstatou podléhá ekonomickému vývoji a nemalým politickým vlivům. Důsledkem těchto vlivů jsou velmi četné změny daňových zákonů. To by však nemělo platit o daňovém právu procesním, konkrétně tedy o procesním právním předpise, který upravuje pravidla správy daní.

b) Vývoj právní úpravy

Nárok na daň na straně jedné a daňová povinnost na straně druhé jsou realizovány berní technikou, která je v okolních zemích a od roku 1992, pomineme-li poměrně rozsáhlou procesní úpravu přijatou zákonem č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, i v České republice předmětem zákonné procesní úpravy. V období od roku 1962 do roku 1992 platila na našem území vyhláška MF č. 16/1962 Sb., která nahradila komplexní úpravu obsaženou ve vyhlášce MF č. 162/1953 Ú. l., a z dosavadní úpravy ponechala pouze některé její části. Tato změna vytvořila situaci, ve které procesní úprava byla zařazena v různých právních předpisech a odpovědi na procesní otázky se nalézaly v právních předpisech v tomto pořadí: zvláštní (hmotně-právní) daňový předpis, vyhláška č. 16/1962 Sb. a vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení. Tento stav přetrvával i po přijetí nové obecné právní úpravy správního řízení přijaté zákonem č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád). V roce 1992 v souvislosti se zaváděním nové daňové soustavy a s důsledným přechodem na zásady právního státu byla přijata zákonem o správě daní a poplatků komplexní právní úprava procesního daňového práva. Přijatá koncepce znamenala současně návrat k tradiční úpravě procesního daňového práva zákonem; jde ovšem nejen o tradici českou, ale i o úpravu obvyklou ve vyspělých zemích kontinentální Evropy (např. Německo, Rakousko, Francie), kde je na obdobných procesních principech zvláštním zákonem upravena správa daní.

Zákon o správě daní a poplatků byl do dnešního dne 53x novelizován. Pouze malé procento tvořily samostatné novely, které představovaly věcný zásah do konstrukce zákona. Jedním z důvodů pro novelizaci zákona o správě daní a poplatků bylo odstranění některých

dílčích nedůsledností a nepřesností, čímž bylo z valné části vyhověno i požadavkům podnikatelské sféry. Poslední, nejčtenější a nejrozsáhlejší kategorií přijatých novel jsou pouze reakce na nejrůznější změny předpisů ze všech právních odvětví, které na daňovou procesní úpravu bezprostředně navazují nebo se jí týkají; tato kategorie změn nebyla většinou vyvolána návrhy Ministerstva financí, ale návrhy jiných resortů, popřípadě poslaneckými iniciativami.

c) Přehled souvisejících právních předpisů

- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky č. 2/1993 Sb., ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., kterým se mění Listina základních práv a svobod,
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek,
- zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- další právní předpisy.

d) Zhodnocení stávající právní úpravy

Text platného zákona o správě daní a poplatků odpovídá době jeho vzniku, tehdejšími společenským poměrům, jakož i časovému prostoru na jeho přípravu. Lze konstatovat, že se vyznačuje terminologickou nejednotností a neprovázaností. Existuje v něm rovněž celá řada nejednoznačných ustanovení, vedoucích k vícero výkladům. Nutno dodat, že stejným nedostatkem trpí i ostatní daňové zákony, jejichž provázanost s obecným procesním předpisem není ideální, což se projevuje zejména existencí duplicitních či příliš kasuistických ustanovení přispívajících k větší nečitelnosti daňových zákonů. Adresáti norem obsažených v daňových zákonech (úředníci z řad správců daní i daňové subjekty) tak musí vedle textu zákona znát příslušnou metodiku a rozsáhlou judikaturu, která zákon vykládá, zvláště pak judikaturu Nejvyššího správního soudu. Některé závěry judikatury jsou v rozporu s do té doby fungující správní praxí, což zvyšuje právní nejistotu ohledně výkladu jednotlivých ustanovení, které nepřispívají ani časté a ne vždy ideální novelizace. Bez výše zmíněných podpůrných

pramenů je aplikace zákona velmi obtížná, což představuje nadměrné zatížení pro podnikatele i správce daně. Jako trefný se proto ukazuje výrok, že „správa daní již dlouho probíhá podle konsensu mezi správcem daní a daňovými subjekty bez ohledu na přesné znění zákona“.

Některé specifické procesní otázky týkající se správy daní jsou řešeny v jednotlivých daňových zákonech, neboť určité instituty se mohou vyskytovat právě a pouze u té které konkrétní daně. Jedná se např. o stanovení odchylných lhůt pro podání daňového přiznání, rozdílné stanovení délky zdaňovacího období apod. Terminologická provázanost mezi obecnou procesní normou zakotvenou v zákoně o správě daní a poplatků a konkrétní odchylkou v příslušném zákoně často chybí. Jako negativní jev je třeba brát i hojný výskyt duplicitních ustanovení pramenících z vzájemné neprovázanosti daňových zákonů. Nejednotnost při používání pojmů, která byla konstatována výše je (a pokud nedojde ke změně, tak i bude) vzhledem k propojující úloze zákona o správě daní a poplatků přenášena do jednotlivých daňových zákonů.

Speciální kategorii případů tvoří zákony, které obsahují ustanovení související s materií tzv. *dělené správy*. Existence dělené správy vychází ze skutečnosti, že vedle peněžitých plnění do veřejných rozpočtů jako jsou daně, cla, správní, soudní a místní poplatky atd. (tedy peněžitá plnění „daňového charakteru“), u nichž je dán komplexní procesní režim podle zákona o správě daní a poplatků, se vyskytuje i řada peněžitých plnění směřujících rovněž do veřejných rozpočtů ukládaných podle jiných než daňových zákonů, tj. zejména v obecném režimu správního řádu. Jde především o různé pokuty. U těchto peněžitých plnění se podle zákona o správě daní a poplatků postupuje až v rovině platební (tj. při vybírání, evidenci a vymáhání těchto plnění). Tento přechod se nazývá *procesní dělená správa*. Existuje i *věcná dělená správa*, kdy správu placení daného peněžitého plnění přebírá jiný orgán než ten, který toto peněžité plnění uložil. Tímto orgánem je ve smyslu § 106 správního řádu tzv. *obecný správce daně*, přičemž v současnosti je jím příslušný celní úřad.

Právní úprava dělené správy je upravena v § 105 a 106 správního řádu a § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. V zájmu principu jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu není vhodné, aby skutečnost, že na platební rovinu se uplatní režim zákona o správě daní a poplatků upravovaly duplicitně jednotlivé zákony zakotvující to které peněžité plnění, neboť pro drtivou většinu těchto zákonů platí subsidiárně správní řád, ze kterého toto v celku jasně vyplývá. Tuto realitu reflektuje i navrhovaný daňový řád a předpokládá se, že v rámci procesní dělené správy bude realizováno placení peněžitých plnění podle daňového řádu. Toto řešení zajišťuje mimo jiné i stejný postup při evidování příjmů veřejných rozpočtů a tím i jejich snazší kontrolu. Z hlediska zajištění vymáhání tedy zůstává i nadále možnost všech správních úřadů, pokud nebudou mít vyškoleného odborníka na provádění vlastní exekuce postupem podle daňového řádu, nebo se zaměří pouze na některý ze způsobů exekuce, např. exekuci srážkou ze mzdy, provést vymožení nedoplatku návrhem na výkon rozhodnutí podaným soudem.

Navržená právní úprava pouze upřesňuje vymezení práv a povinností správních úřadů při exekuci tak, aby byly odstraněny pochybnosti, které důvodně vznikaly při aplikaci správními úřady těch oprávnění, která stanovil občanský soudní řád pro soudy a soudce. Povinnosti „poddlužníků“ zůstávají zachovány podle občanského soudního řádu, neboť nelze požadovat, aby např. zaměstnavatel nebo banka reagovaly na každý vykonávací příkaz jinak, tj. podle toho, zda jej vydal správce daně, soud nebo soudní exekutor. Pro zajištění tohoto shodného přístupu je subsidiární použití občanského soudního řádu nenahraditelné.

e) Dopad navrhovaného řešení ve vztahu k rovnosti mužů a žen

Záměrem navrhované úpravy není upravit odlišně oblast vztahů pro muže a ženy.

3. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

a) Východiska

Po celou dobu účinnosti zákona byly systematicky sledovány problémy a nejasnosti při aplikaci tohoto zákona, vyhodnocovány změny v právním prostředí, jakož i vývoj judikatury, a zvažovány možnosti dílčích systémových zlepšení procesní úpravy a současně nezbytnost jejich zapracování do zákona o správě daní a poplatků. Na vývoj postupů správců daní, daňových subjektů i dalších osob mají bezesporu vliv změny podnikatelského prostředí, různorodost a četnost daňových subjektů, a v nemalé míře mezinárodní prvky a další faktory, které byly v době přijetí procesního zákona a na počátku vývoje tržní ekonomiky zcela odlišné.

Výsledkem této dlouhodobé systematické činnosti byly od roku 1997 tři návrhy rozsáhlé novely zákona o správě daní a poplatků (cca 330 bodů) předložené postupně úřadujícími ministry financí svým vládám, jejichž legislativní proces nebyl dokončen. Usnesením vlády č. 592 ze dne 14. června 2000 bylo ministru financí uloženo připravit místo novely text nového zákona. Pokusy o přijetí nového daňového řádu realizované kontinuálně od roku 2003 nebyly rovněž dokončeny, avšak odborná diskuse, která se v této souvislosti rozpoutala, napomohla odhalit dílčí nedostatky v předchozích návrzích a přispět ke zkvalitnění textu návrhu.

Nový návrh daňového řádu, který by měl nahradit současný zákon o správě daní a poplatků, vychází ze zhodnocení účinnosti dosavadní právní úpravy, přihlíží k vývoji právní teorie a reflektuje změny v ostatních právních oblastech. Vychází rovněž z tradic berní správy na našem území, z judikatury Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, současné judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vykonávajících působnost ve správním soudnictví, jakož i správních úprav daňového řízení ve státech Evropské unie. Stejně jako se postupně propojují ekonomiky jednotlivých států, sbližují se i postupy pro realizaci berních práv a povinností. Důsledkem ekonomické integrace je nutnost úzké spolupráce berních správ a čím podobnější postupy se uplatňují v jednotlivých zemích, tím snazší je komunikace a spolupráce (například při koordinovaných kontrolách nadnárodních subjektů, automatické výměně informací, atd.).

Předložený návrh zákona se snaží o jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu při správě daní, nikoliv o neodůvodněný zásah do vývoje uplynulých patnácti let, který navázal v roce 1992 na tradici berní administrativy z první poloviny dvacátého století. Očekávaným přínosem by tak mělo být zlepšení a zefektivnění fungování správy daní.

b) Souvislost s ostatními zákony

Návrh daňového řádu usiluje o sjednocování terminologie používané v daňových zákonech, a o užší provázanost procesního předpisu s jednotlivými hmotnými daňovými zákony. V zákoně souvisejícím s daňovým řádem budou navrženy změny v jednotlivých hmotných daňových zákonech a v zákonech o poplatcích (např. zákony o správních, místních a soudních poplatcích) především ve vazbě zajištění terminologického souladu a odstranění nežádoucích duplicít v některých ustanoveních.

Tyto změny se budou týkat zejména:

- zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon,
- zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů,
- zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,

- zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích,
- zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích,
- zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích,
- zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR.

U zákonů souvisejících s problematikou dělené správy se jedná o odstranění duplicitní úpravy v jednotlivých právních předpisech, která se stala nadbytečnou pro jednoznačné vyjádření dělené správy příslušnými ustanoveními správního řádu. Mělo by tak dojít k odstranění nepřehledné a duplicitní právní úpravy v této oblasti. Nutné změny si vyžádají novelizaci cca 120 zákonů.

c) Vztah k předpisům upravujícím oblast sociálního a zdravotního pojištění

V současnosti existují odvody do veřejných rozpočtů, jejichž výběr není pokryt obecným daňovým procesním předpisem, ale samostatnou právní úpravou. Jedná se zejména o *pojistné na všeobecné zdravotní pojištění* (zákon č. 592/1992 Sb.) a *pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti* (zákon č. 589/1992 Sb.). Z teoretického hlediska se jedná o plnění srovnatelná s daněmi, při jejichž správě vznikají specifické finančně-správní vztahy jako v případě daní, což přináší potřebu řešení obdobných institutů. Proto zmíněné zákony obsahují úpravu z velké části duplicitní vůči daňovému řádu. Cílem zákonodárce by mělo být tyto duplicity odstranit, neboť se tím výrazně snižuje riziko nekonzistence a předchází se sporům o výklad jednotlivých ustanovení.

V minulosti se již uvažovalo o organizační nebo jen procesní integraci zmíněných odvodů s výběrem daní, obdobně jako se připravuje integrace celní a daňové správy. Z důvodu možných změn v organizaci je daňový řád psán tak, aby nepředjímal jakékoliv organizační řešení. Tomu odpovídá např. vymezení pojmu správce daně v § 12, kterým může být vedle správního orgánu také jiný státní orgán, nebo právnická či fyzická osoba. Není rozhodné, zda správce daně bude správní orgán, nebo bude mít formu právnické osoby *sui generis* nebo např. formu některé z obchodních společností. Daňový řád tedy ponechává možnost vyřešení organizačních otázek ve zvláštních zákonech bez toho, aniž by musel být měněn text daňového řádu.

Tento přístup rovněž umožňuje provést integraci systémů výběru pouze na úrovni procesu, aniž by muselo být zasahováno do organizace. Legislativní základ pro podřazení specifických odvodů pod daňový řád představuje jeho § 2. Podle něj může být pro jakékoliv plnění, které směřuje do veřejného rozpočtu, stanoveno, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Rovněž může být zákonem stanoveno, že určitý rozpočet se pro potřeby správy daní považuje za veřejný. To může být zakotveno např. právě ve vztahu ke zmíněným odvodům.

Pokud by správa zdravotního nebo sociálního pojištění vyžadovala upravit určitý institut odlišně od daňového řádu, je možné tak učinit ve zvláštním předpise. Lze se domnívat, že takových specifik bude jen minimální počet. Daňový řád by pak vůči takové zvláštní úpravě představoval úpravu *subsidiární*. Taková procesní integrace, založená na jasných systémových vztazích, by pak byla pro uživatele přehlednější a poskytovala mu vyšší míru právní jistoty.

d) Vztah ke správnímu řádu

V souvislosti s přípravou rekodifikace daňového práva procesního se v odborných diskusích objevuje otázka vztahu daňového řádu a správního řádu. Předmětem diskuse je, zda by nebyla vhodnější konstrukce, podle níž by daňový řád (sekundárně tedy všechny daňové

zákony) byl subsidiárně podřazen pod správní řád. Shrnutí východisek a názorů, o které se opírá navrhovaná koncepce lze rozdělit z několika hledisek:

1. Specifický charakter daňového řízení a souvisejících postupů

Základním hlediskem, které je nutné mít na zřeteli, je skutečnost, že instrumenty využívané v rámci správy daní vykazují natolik výrazná specifika, pro která je jen velmi obtížné hledat obecné základy v textu platného správního řádu. Markantním příkladem je pojetí *daňového řízení*. To ze své podstaty vyžaduje zcela odlišný přístup. Typické je kontinuální plynutí jednotlivých daňových řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druzích daní, které je nutno zohlednit např. při vedení spisu. Skutečnost, že procesní práva a povinnosti vznikají osobám vrchnostensky podřazeným i mimo režim zahájeného řízení (zejména vyhledávací činnost), vede k odlišnému pojetí účastenství, které vychází i z typicky dvoustranného charakteru daňové povinnosti – tj. vztahu mezi *daňovým subjektem*, jehož právní postavení nositele daňové povinnosti vzniká na základě hmotně-právní úpravy, a *státem* reprezentovaným příslušným *správcem daně*, který tak vystupuje nejen jako orgán veřejné moci, ale zároveň i věřitel (eventuálně dlužník). Ostatní subjekty (třetí osoby), které se správy daní zúčastňují, pak z povahy věci mají jiné postavení než daňové subjekty a nelze o nich hovořit jako o účastnících řízení. Klíčová je i existence břemene tvrzení a důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt. Nutno je také podtrhnout, že daňové řízení je složeno z několika dílčích řízení, a končí uplynutím doby, nikoliv vydáním rozhodnutí, resp. jeho právní mocí. Definici správního řízení podle správního řádu zjednodušeně vzato odpovídá pouze určitá fáze daňového řízení, na kterou mnohdy navazuje jak z vůle správce daně, tak i z vůle daňového subjektu (a to častěji) další fáze daňového řízení, která rovněž končí pravomocným rozhodnutím.

2. Historie a tradice právní úpravy daňového procesu

Výše zmíněné principy a specifika daňového řízení, resp. správy daní jako celku, nebyly vytvořeny uměle ve snaze obhájit autonomii dané právní disciplíny, nýbrž vyplývají ze zkušeností českých berních orgánů z minulého století a z obdobných principů v zemích EU i v dalších členských zemích OECD.

Úprava daňového řízení se subsidiárním používáním správního řádu byla uplatňována od roku 1962, kdy odlišnosti od tehdy platného správního řádu přijatého zákonem č. 71/1967 Sb. byly upraveny vyhláškou č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní. Zde je třeba podotknout, že tato úprava odpovídala době, ve které byla aplikována. Existovalo několik přísně sledovaných organizací na okrese. Majetkové vztahy byly velmi průhledné a většina daní z příjmů byla spravována v režimu plátců daní. Také mezinárodní vlivy na výběr daní byly minimální. Nedochovalo také k teoretické podpoře a rozvoji daňového práva.

Po roce 1989 bylo zřejmé, že s takovouto úpravou nelze v nových ekonomických, vlastnických situacích a při rozsáhlých změnách právního řádu vystačit. Byl proto přijat urychleně zákon, který se snažil za vydatné konsultační pomoci zahraničních expertů z USA, Německa a posléze Anglie a Francie, stanovit základní pravidla tak, aby bylo možné výběr daní v nových poměrech zajistit a získat další zkušenosti. Základem konstrukce nového zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byla výslovná deklarace nezávislého postavení na tehdejší správní řád. Toto nezávislé postavení si daňový proces udržel i vůči novému správnímu řádu přijatému zákonem č. 500/2004 Sb., přičemž současný text odkazuje na správní řád toliko v rámci agendy vyřizování stížností dle § 175 správního řádu.

Nejeví se jako vhodné přistoupit k novému experimentu obnovujícímu konstrukci minulého režimu a přinášející nová rizika a nové nejasnosti, které provází samotnou existenci

správního řádu, a to v situaci, kdy tento předpis není aplikován na rozsáhlou a četnými změnami trpící daňovou problematiku.

3. Postavení daňového práva

Názory volající po subsidiárním použití správního řádu na daňové zákony se nejvíce odvolávají na obecný pohled tradiční právní teorie, podle něhož by v rámci principu *jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu* měly být zákony připravovány provázaně z pohledu celého systému. Nevhodná je konstrukce, podle níž je obdobná materie duplicitně roztržena do jednotlivých zákonů bez ohledu na to, že některé otázky jsou již řešeny v předpise obecném. S tímto názorem je možné bezvýhradně souhlasit. Je zcela v pořádku, když úpravu společnou upravuje zákon obecný (*lex generalis*) a specifické potřeby dané oblasti řeší zákon upravující tuto oblast (*lex specialis*). Tak tomu je i v platném právu daňovém, kdy zákon o správě daní a poplatků představuje *lex generalis* vůči procesním odchylkám ostatních daňových zákonů. Nutno ale dodat, že tento princip je možné paušálně uplatňovat pouze v rámci daného právního odvětví (viz výše) nikoliv pro celou oblast veřejného práva.

Argumentace volající po subsidiárním podřazení daňového řádu je z obecného pohledu voláním po *vylučném* podřazení daňového práva pod právo správní. K tomu je nutno dodat, že správní právo sice nepochybně a zdánlivě obecně představuje část právního řádu, která upravuje veřejnou správu a která představuje soubor právních norem, které se vztahují k činnosti a organizaci veřejné správy, přičemž obecná část správního práva obsahuje takové úpravy jako zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu. Avšak správní řád představuje procesní normu, která je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem. Specifikum procesního práva daňového se s ohledem na výše uvedené zdá být dosti zřejmé a není zcela jasné, zda začlenění oblasti úpravy pod správní právo a tedy minimálně latentně pod vědu správního práva, by v budoucnu nepřineslo dnes nechtěné změny výkladů některých institutů a nebylo by v rozporu s vývojem směrem k větší autonomii disciplíny, tj. následně i výkladů a aplikace práva.

4. Mezinárodní srovnání

Z výše zmíněných principů bylo vycházeno při přípravě nové kodifikace daňového procesního práva, která zachovává tradiční konstrukci současného zákona o správě daní a poplatků a která je postavena na principu *autonomie daňového práva*. Ve prospěch tohoto přístupu hovoří i srovnání se zahraničními právními úpravami. Lze konstatovat, že v zahraničních státech s právním řádem srovnatelným s Českou republikou je autonomie daňového práva včetně jeho procesní části výrazně přítomná. V některých případech se jedná o soubor zvláštních předpisů, případně následně formálně kodifikovaných v Zákoníku daňového řízení, resp. daňových řízení (např. francouzský *Code des procédures fiscales*). Některé státy se vydaly cestou materiální kodifikace tím, že soustředí systemizovaná pravidla daňového řízení jedním zvláštním předpisem (např. německý *Abgabenordnung*). Je rovněž možné najít státy, které aplikují soubor zvláštních předpisů v oblasti správy daní bez jejich formální kodifikace.

V těch státech, ve kterých je zvláštní právní úprava daňového řízení již dlouhodobou tradicí, pak lze konstatovat trend sbližování některých institutů správního a daňového řízení, které je možno analyzovat jako identické nebo obdobné ve správním i ve finančním (daňovém) právu. Jedná se typicky o *doručování* nebo o záruky určitých standardních

individuálních práv a svobod adresáta veřejné správy, případně o záruky kvality veřejné správy jako služby veřejnosti, tj. o společný standard veřejné služby poskytované uživateli.

5. Uživatelské hledisko

Při řešení otázky subsidiárního použití správního řádu na daňové zákony je zohledněno rovněž *uživatelské hledisko*. Pro běžný daňový subjekt, běžného daňového poradce či účetního, jakož i pro berní úřadnictvo by podřazení daňového práva procesního pod strukturu platného správního řádu (se všemi nedostatky, které tento předpis nesporně má) znamenalo větší obtíže při aplikaci normativního textu. Dotyčný si bude nucen udělat představu o tom, co ze správního řádu platí jako obecné pravidlo, co je vyloučeno speciální úpravou daňového řádu a co je dále modifikováno speciální úpravou v konkrétním hmotně-právním zákoně. Bylo by tedy nutné pracovat se třemi zákony najednou. Není asi nezbytné zmiňovat, že komplikace by nastaly jak na straně správců daně, tak ale především na straně daňových subjektů, kteří jsou povinni k dani od *nascitura* až po zajištění povinností za zemřelého, a to ve velmi složitých a zpolitizovaných podmínkách rozdílných daňových hmotně-právních úprav. Ze sféry podnikatelské veřejnosti i územních finančních orgánů proto celkem jednoznačně zaznívá hlas pro zachování nezávislé koncepce.

6. Vztah k jiným právním předpisům

Neochota podřadit daňové zákony pod správní řád a konstatace principu *autonomie daňového práva*, který je nutno chápat spíše z pohledu právní vědy, však neznamená, že daňový řád se chce za každou cenu vymezit nezávisle na existenci jiných právních norem, jako je tomu v některých jiných kodifikacích, zejména z dob totalitárního zákonodárství. Navržená úprava naopak počítá s existencí právního okolí, zejména občanského, resp. soukromého práva a jeho institutů (počínaje obecným vymezením právních úkonů, způsobilosti, fyzických a právnických osob, zastoupení, ručení, konče u zástavního práva). V oblasti daňové exekuce je počítáno se subsidiárním využitím občanského soudního řádu tak, aby byly zajištěny stejné standardy a rovný přístup k adresátům příslušných norem. Tak je tomu i ve vztahu ke správnímu řádu, jehož některé instrumenty jsou bez dalšího použitelné při správě daní (např. vymezení úřední desky).

Dalším důvodem pro odmítnutí subsidiárního použití správního řádu je ta skutečnost, že současná koncepce správního řádu byla vytvářena bez ohledu na případnou provázanost s daňovým procesem, s ponecháním tzv. *dělené správy*. Pokud by výsledným cílem měla být důsledná harmonizace obou textů, znamenalo by to při zachování funkčnosti berní správy vedle nového pojetí daňového procesu v daňovém řádu i jednotlivých daňových zákonech nutnost novelizovat samotný správní řád.

Lze shrnout, že vzhledem k zásadnímu rozšíření počtu spravovaných daňových subjektů a jejich různorodosti, jakož i k ohromnému rozšíření mezinárodní spolupráce, se nejvíce jako vhodným řešením, že by rozsah úpravy a její význam měl být oproti dosud platnému zákoníku umenšen a zkomplikován zrušením jeho autonomie a podřazením do pozice *lex specialis* vůči správnímu řádu. Je nutné si přiznat, že funkce státu je bezprostředně závislá na výběru daní a právní znejistění a nestálost interpretace zákona minimálně komplikuje i tak složitý výkon státní moci na tomto úseku. Každý nejistý nebo vadný krok správce daně vede ke snížení příjmů veřejných rozpočtů a k náhradě škody, což se v obecném správním řízení tak často nevyskytuje. Daňová soustava, jejíž je daňový řád nedílnou součástí, musí spočívat na koncepci umožňující transparentní, předvídatelné a přiměřené uplatňování veřejné moci.

4. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy v jejím celku

Cílem nové právní úpravy je transparentnější a jednoznačnější úprava dosavadního postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty, nikoliv o neodůvodněný zásah do vývoje uplynulých let. Přijetí daňového řádu by tak mělo především zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daně, neboť návrh reaguje na dlouholetou zkušenost s problémy interpretace původního zákona, která se projevuje jak rozdílným rozhodováním v obdobných případech krajskými soudy, tak i jednotlivými správci daně.

Nová kodifikace si klade za cíl zejména

- vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institutech, což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva,
- vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu,
- rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou a s reflexí obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo,
- zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podpora klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty,
- širší míra zapojení výpočetní techniky v návaznosti na projekt jednotné elektronické komunikace (e-government),
- sjednocení úpravy doručování se správním řádem tak, aby postavení adresáta bylo totožné a zamezilo se možným obstrukcím a vyhýbání se doručení,
- posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až za právní moc rozhodnutí,
- změnu v systému opravných a dozorčích prostředků, kde se rozšířil specificky daňový postup umožňující podání dodatečných daňových tvrzení na nižší daň na úkor obnovy řízení, což daňovým subjektům umožní účinněji bojovat proti případným nesprávným platebním výměrům, a to po celou dobu, po kterou je možno daňovou povinnost měnit,
- změnu oproti současnému přístupu k odůvodnění rozhodnutí ve smyslu zakotvení obecného požadavku, že každé rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění, nestanoví-li zvláštní úprava jinak,
- jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně, která ohraničuje prostor, do kdy lze zvyšovat i snižovat daňovou povinnost,
- předřazení priority úhrady daně před její příslušenství, které daňovému subjektu umožní uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení,
- zavedení jednoznačných pravidel pro možnost opakování daňové kontroly,
- podstatné a racionální omezení subsidiárního použití občanského soudního řádu při daňové exekuci,
- zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správcem daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu.

5. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem České republiky

Navrhovaná právní úprava vychází z přirozeného požadavku garantování základních lidských práv a svobod a respektování mezí zásahů do těchto práv stanovených Listinou základních práv a svobod (dále jen "Listina") a zajištění plného souladu s Ústavou České republiky. Odpovídá zejména požadavku obsaženému v čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, který stanoví, že „*státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon*“, jakož i požadavku obsaženému v čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Návrh zákona respektuje rovněž ustanovení čl. 36 odst. 1 Listiny, podle kterého se „*každý může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu*“, jakož i čl. 37 odst. 3 Listiny, který požaduje rovnost daňových subjektů.

Základní oporu pro vymezení vztahu daňového práva ve vztahu k ústavnímu pořádku tak představuje výše zmíněný čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož jsou daně a poplatky povoleným zásahem do práva vlastnického, avšak na rozdíl od právních řádů jiných států (např. Francie, Německo) zcela absentuje vymezení smyslu daňové povinnosti jako takové. Tato situace může vést ke konstataci právní existence daně jako neúčelové či neekvivalentní platby do veřejného rozpočtu, za kterou není poskytována přímá protihodnota. Zcela opomíjena je však přítomnost protihodnoty nepřímé, ať již v podobě veřejných služeb poskytovaných státem všem subjektům na jeho území a některým mimo něj, tak i protihodnota daně v obecné podobě demokratického státu spočívajícího na ústavních zásadách rovnosti a spravedlnosti. Pokud jsme my, lid České republiky, konstituovali tento stát jako vlast svobodných a rovnoprávných občanů, jak je prohlášeno v Preambuli Ústavy ČR, nutně se musíme účastnit nákladů nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb, o kterých jsme rozhodli prostřednictvím zvolených zástupců. Daně za stávajícího ekonomického modelu jsou nutností, není však nutno na ně nahlížet jako na nutné zlo, jedná se spíše o čestnou povinnost rovnoprávného a plnoprávného občana, který se platně účastní na nákladech nutných k realizaci záměrů národní komunity, což legitimizuje jeho plnoprávnou účast na rozhodovacích ústavou upravených procesech.

Lze proto shrnout, že v ústavním pořádku České republiky nelze nalézt ustanovení, které by pojímalo daň jako *kontribuci*, tj. příspěvek jednotlivce, jehož tíha musí být spravedlivě rozdělena s přihlédnutím ke kritériím materiální spravedlnosti, určený na základě příslušného daňového zákona jako participace individua na nutných nákladech společnosti. Absence tohoto vymezení je pak pocítována nejen při tvorbě právních předpisů nižší právní síly, ale i v aplikační praxi při v pochybnostech o obsahu a dosahu daňově-právní normy, což se projevuje zejména v judikatuře, která je často nucena hledat vlastní cesty, jimiž nejasná místa vyložit.

6. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, její slučitelnost s právními akty Evropské unie

Komunitární právo v současné podobě neharmonizuje správu daní jako celek, pouze určité instituty zahrnující v sobě prvek spolupráce mezi správci daně především v boji proti daňovým únikům u DPH, spotřebních daní, daně z příjmů; návrhem daňového řádu tedy nejsou do právního řádu České republiky přímo implementovány předpisy EU. Nová kodifikace nicméně zajišťuje plnění všech závazků na úseku procesního práva v daňové oblasti, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a dalších dokumentů, zabezpečuje soulad vnitrostátní právní úpravy s normami práva Evropské unie a zohledňuje

relevantní doporučení a stanoviska Rady Evropy, judikaturu Evropského soudního dvora a Evropského soudu pro lidská práva.

Ve vztahu k obecné správě daní upravuje právo Evropských společenství zejména dva okruhy spolupráce; jednak je to výměna informací o daňových subjektech mezi správci daně a dále spolupráce při vymáhání některých druhů pohledávek. Zapracování těchto okruhů je předmětem samostatných zákonů, které navazují na správu daní a přejímají její některé prvky a aplikují je na prostředí mezinárodní spolupráce; patří sem zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, kterým byl nahrazen v důsledku novelizace příslušné směrnice o vymáhání zákon č. 252/2000 Sb. Předložený návrh není v rozporu ani s obecnými zásadami práva ES a je plně slučitelný se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z členství v Evropské unii, jakož i se závazky, které vyplývají z doporučení OECD.

V širším kontextu jsou z mezinárodních dokumentů a právních aktů ES/EU v této souvislosti významné zejména:

a) Předpisy ES/EU:

- články 12, 28, 43, 49 a 94 Smlouvy o založení ES (dále jen „SES“),
- směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, ve znění směrnice Rady 79/1070/EHS, směrnice Rady 92/12/EHS, směrnice Rady 2003/93/ES, směrnice Rady 2004/56/ES a směrnice Rady 2004/106/ES,
- směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, ve znění směrnice Rady 79/1071/EHS, směrnice Rady 92/12/EHS a směrnice Rady 2001/44/ES,
- směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů.

b) Mezinárodní úmluvy:

- Česká republika využívá při uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění s jinými státy Modelovou daňovou konvencí OECD, a to v oblasti mezinárodní výměny informací její čl. 26 a v oblasti mezinárodní pomoci při vymáhání čl. 27.
- Česká republika zohledňuje při zpracovávání procesních předpisů Doporučení Rady OECD týkající se daňových identifikačních čísel, přístupu správců daně k bankovním informacím, simultánních daňových kontrol, standardizovaných formátů pro automatickou výměnu informací apod.

7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy na veřejné rozpočty, hospodářské subjekty a podnikatele, sociální dopady a dopady na životní prostředí

Jedním z cílů nové právní úpravy je zavedení transparentnější správy daní a co nejširší eliminace výkladových nejasností, které ve svých důsledcích vedou k tomu, že při správě daní dochází k procesním vadám umožňujícím únik z plnění daňových povinností, v horších případech i s tím spojené náhrady škody vyplácené ze státního rozpočtu. Tomu odpovídá i skutečnost, že drtivá většina soudních sporů se týká procesních pochybení při správě daní.

Pokud dojde k naplnění tohoto cíle, lze v důsledku efektivnějšího právního zázemí pro realizaci výkonu správy daní očekávat zvýšení příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů a snížení finančních prostředků vynakládaných ze státního rozpočtu jako satisfakce za škody způsobené nesprávným úředním postupem či nezákonným rozhodováním. Výši těchto úspor nelze předem stanovit.

Vzhledem k nutnosti provést změny a dále rozvíjet informační systémy podporující výkon správy daní se předpokládají náklady cca 225 milionů. Vývoj těchto systémů a jejich propojování na další systémy, jakož i rozvoj elektronické komunikace, je kontinuální proces a čím dříve dojde k zakotvení nových procesních pravidel, tím méně změn bude nutné provést, a bude tak ovlivněn pravidelný a navazující rozvoj tohoto podpůrného systému výpočetní techniky již na základě textu nového, zpřesňujícího zákona. Totéž platí i o pravidelném proškolení správců daní.

Navrhovaná právní úprava nebude mít negativní dopad na podnikatelské prostředí v České republice, naopak by měla znamenat vyšší právní jistotu daňových subjektů i správců daně, jakož i určité usnadnění plnění povinností a poskytování informací pomocí nových technických prostředků. Rovněž se nepředpokládají negativní sociální dopady. Vzhledem k tomu, že jedním z cílů nové kodifikace má být širší míra zapojení elektronické komunikace, lze předpokládat pozitivní nepřímý dopad na životní prostředí.

B. Zvláštní část

1. Úvodní ustanovení

1.1. Předmět a účel úpravy

K § 1

Navrhovaný zákon upravuje procesní pravidla při správě daní zahrnující úpravu postupu správců daně a úpravu práv a povinností daňových subjektů a třetích osob vznikajících v souvislosti se správou daní. Dále obsahuje úpravu práv a povinností, kterou lze provést společně pro daňové zákony tam, kde se předpokládá minimální počet odůvodněných odchylek v jednotlivých hmotně-právních daňových zákonech z důvodů odlišností jednotlivých daní. Jedná se zejména o důsledky porušení platební povinnosti.

Správa daní je pojem, který se používá v nejširším slova smyslu pro správu peněžitých plnění splňujících kritéria vymezená v § 2. Navrhovaný zákon vymezuje správu daní ve všech svých ustanoveních a jedná se tedy o postup (činnost) normovaný daňovými zákony, který zahrnuje interakci mezi správcem daně a dalšími zúčastněnými subjekty. Tento postup by měl směřovat k naplnění základního *cíle správy daní*. Tím je správné zjištění a stanovení daně (v rovině *nalézací*), ale také zajištění její úhrady (v rovině *platební*). Jde tedy o to realizovat zákonem nebo na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu. Dosažení tohoto cíle však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení. Jen při dodržení těchto podmínek naplňuje realizace cíle berní správy *veřejný zájem*. Cíl správy daní je oproti platné právní úpravě pojat obecněji a vyváženěji, neboť výchozím kritériem nebude pouze eliminace možného zkrácení daně, nýbrž správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady.

Samotná činnost správce daně spočívá zejména ve vedení jednotlivých řízení, především daňového řízení, ve kterém se realizuje daňová povinnost jako zdroj příjmu veřejného rozpočtu, dále v uplatňování procesních postupů upravených navrhovaným zákonem jako jsou např. *místní šetření* či *daňová kontrola*. Správa daní je však výsledkem spolupůsobení i dalších osob, zejména daňových subjektů, které plněním svých povinností zásadním způsobem ovlivňují úspěšnost výkonu berního práva (povinnost tvrzení daně, důkazní břemeno). Je třeba zdůraznit, že nedílnou součástí správy daně je i mezinárodní spolupráce daňových správ na základě mezinárodních ujednání a zvláštních zákonů.

K § 2

Jedním ze základních pojmů navrženého zákona je pojem *daň*. Vzhledem k tomu, že obecná procesní úprava obsažená v navrženém zákoně dopadá na širokou škálu hmotně-právních zákonů upravujících různé druhy peněžitých plnění, je nutné pod pojem daň podřadit jednak daň v tradičním slova smyslu (tzn. *daň z příjmů*, *daň z přidané hodnoty*, *spotřební daň*, *daň silniční*, *daň z nemovitostí*, *daň dědickou*, *daň darovací* a *daň z převodu nemovitostí*), dále pak clo, poplatek nebo odvod za porušení rozpočtové kázně, jakož i další peněžitá plnění, jejichž správa se podle zmocnění zvláštního zákona má řídit podle obecného daňového procesu. Z poplatků jsou zde podřazeny zejména poplatky správní, soudní, místní a další poplatky, kde zákon, který je vymezuje, nestanoví, že je o nich rozhodováno podle správního řádu, a které splňují obsah pojmu poplatek podle prof. JUDr. Viléma Funka (Naše berní právo, Praha 1936), tj. „poplatky jsou dávky, které vybírají se u příležitosti, kde vyvolává se

osobou soukromou určitý úkon úřední, a slouží jako úplata a náhrada nákladu, touto činností jednotlivce způsobeného“.

Zmíněná peněžitá plnění, dále označovaná již pouze jako daně, musí být zároveň příjmem *veřejného rozpočtu*, kterým se rozumí státní rozpočet, státní finanční aktiva, rezervní fond organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, státní fond nebo Národní fond. Pro potřeby tohoto zákona se za příjem veřejného rozpočtu označuje i clo, které je příjmem rozpočtu Evropské unie (čl. 269 Smlouvy o založení Evropského společenství, rozhodnutí Rady ze dne 29. září 2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (2000/597/ES, EURATOM), Úř. věst. L 253, 07/10/2000, s. 0042-0046). Vzhledem k tomu, že daně vždy do veřejného rozpočtu jen neplynou, ale naopak někdy je výsledkem daňového řízení nárok na výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu (zejména v případě nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty), akceptuje návrh zákona pojem pro takovou platbu z příjmového účtu veřejného rozpočtu, který používají zcela běžně právní předpisy z oboru rozpočtového práva, tj. pojem *vrátka*.

Pod pojem daň jsou pro potřeby daňového řádu zařazeny daně ve všech možných formách předvídaných daňovými zákony, označené jako způsoby zdanění. Platí, že daň nemusí být pouze příjmem veřejného rozpočtu, tj. výdajem daňového subjektu, ale může být i vrátkou veřejného rozpočtu (daňový odpočet) či jiným nárokem (daňová ztráta, bonus aj.). Označení daňový odpočet a daňová ztráta jsou v navrhované úpravě pojaty obecně, přičemž konkrétní označení stejného významu se může v jednotlivých speciálních zákonech lišit (např. nadměrný odpočet, vlastní daňová povinnost atp. v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Pojem daň v dalším textu zákona zahrnuje rovněž *příslušenství daně*, pokud pro jeho správu není výslovně stanoven odchylný režim a nebo konkrétní ustanovení není svoji podstatou pro správu příslušenství obsoletní. Postup při správě příslušenství daně tedy sleduje stejný osud samotné daně s výjimkou pořádkové pokuty a nákladů řízení. Pokud zákon hovoří o úroku, jedná se jak o úrok, na který má nárok správce daně, tak i o úrok, na který může vzniknout nárok daňovému subjektu.

K § 3

V tomto ustanovení je deklarován subsidiární vztah tohoto zákona ke zvláštním zákonům tak, že se podle této zásady použije příslušné ustanovení daňového řádu pouze v případě, že zvláštní zákon neobsahuje vlastní právní úpravu pro správu daní, která je odlišná od právní úpravy obsažené v daňovém řádu. Je tak jednoznačně stanoveno obecné postavení daňového řádu vůči ostatním *daňovým zákonům*, jimiž je třeba rozumět nejen ty právní předpisy, které ve svém názvu nesou slovo „daň“, ale veškeré právní normy upravující problematiku peněžitých plnění vymezených v § 2.

K § 4 – Daňová povinnost

Odstavec 1 stanoví, že *daňová povinnost* vzniká, nastanou-li skutečnosti, které jsou předmětem daně. Samotný pojem daňová povinnost návrh nedefinuje, ale obsah tohoto pojmu je odvoditelný z kontextu celé právní úpravy. V rámci správy daní vzniká daňovým subjektům řada povinností, přičemž nejfrekventovanější z těchto povinností je právě daňová povinnost tvořená souborem povinností spočívajících v právech a povinnostech daňového subjektu spočítat si, přiznat a ve stanovené lhůtě zaplatit daň, popřípadě strpět její vymožení, nebo za zákonem daných podmínek uplatnit nárok vůči veřejnému rozpočtu. Jinak řečeno, jde o právo a povinnost zjistit základ daně, daň, nárok nebo ztrátu a provést úhradu. S daňovou povinností souvisí i mnoho dalších akcesorických povinností při správě daní, které buďto upravují postavení daňového subjektu (rozhodnutí o žádosti o registraci k dani z přidané

hodnoty atd.), nebo jsou nezbytné pro efektivní správu daní (povinnost registrace, zajištění atd.).

Navrhovaná právní úprava přesně zachází s pojmem *daň* a pojmem *daňová povinnost*, avšak s vědomím, že některé hmotně-právní zákony pojem daňová povinnost zaměňují a ještě používají ve smyslu daň, a to bez úmyslu měnit význam dosavadní terminologie.

Odstavec 2 stanoví, že na vznik daňové povinnosti nemá vliv, jestliže jednání nebo skutečnosti, na základě kterých daňová povinnost vzniká, jsou v rozporu s jinými než daňovými zákony. Pravidlo, podle kterého je zdanění podroben každý předmět daně, na základě kterého vzniká daňová povinnost, bez ohledu na jeho legální či nelegální původ, je obsaženo i v daňových řádech okolních států a pouze konstatuje současnou situaci, která však občas vzbuzuje pochybnosti, zda nedochází zdaněním těchto předmětů daně (např. příjmů) k jejich legalizaci. Jednoznačně při každém výběru daně není možno zkoumat otázku, zda byl předmět daně získán legálně či na základě porušení právní povinnosti uložené jinými zákony, např. i z oboru trestního práva. Nejedná se pouze o trestní právo, ale i např. o činnost provozovanou bez řádného povolení, která nedosahuje nebezpečnosti trestného činu, a tím vznikají příjmy, které jsou daňovým subjektem normálně využívány. Existuje-li pravomocné rozhodnutí soudu o tom, že dané právní jednání či skutečnost nenastaly, musí tento fakt zohlednit i správce daně (a to i dodatečně). Pokud tedy soud jasně určí, že skutečnost, která byla či má být zdaněna, nenastala, je správce daně povinen se takovým rozhodnutím řídit, neboť zde nejsou namísto jakékoliv pochybnosti o předmětu daně. Jedná se zejména o případy, kdy je rozhodnuto o trestném činu, což má za důsledek ozřejmění určité skutečnosti natolik, že například předpokládaný přechod vlastnického práva nenastal, k nabytí příjmů nedošlo atd., což zakládá změnu daňových povinností *ex tunc*. Obdobná situace nastává u různých určovacích žalob v civilních věcech, např. neplatnost převodní smlouvy od počátku atd.

1.2. Základní zásady správy daní

V průběhu správy daní se uplatňují zásady, které platí pro celou správu daní (§ 5 až 11), tedy i pro úkony a postupy konané mimo vlastní řízení. Tomu odpovídá i zpřesnění v označení, které vědomě opouští stávající model *zásad daňového řízení*. Zásady, jako základní interpretační pravidla, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů, při jejichž aplikaci je nutno mít je neustále na zřeteli. Oproti současné právní úpravě dochází rovněž k rozšíření výčtu jednotlivých zásad tak, aby v úvodních ustanoveních zákona byly v širší míře deklarována principy, které je třeba při správě daní dodržovat a které jsou pro danou oblast esenciální. Jednotlivá ustanovení daňového řádu z nich nejen vycházejí, ale také je dále konkretizují a rozvádí.

Vzhledem k tomu, že navrhovaný zákon bude představovat právní předpis spojující ostatní daňové zákony tím, že zde obsažená procesní pravidla jsou společná pro všechny tyto zákony, pokud se tyto výslovně od obecné úpravy neodchýlí, jeví se jako vhodné systematické uspořádání, aby v rámci části věnované základním zásadám správy daní byl věnován i prostor zásadám, které se uplatní nejen při aplikaci procesně-právní úpravy, ale též úpravy hmotně-právní (viz k § 9)

Zásady obsažené v návrhu daňového řádu vycházejí i z komparace s textem správního řádu, který obsahuje zásady *činnosti správních orgánů*. Zásady *správy daní* dopadají i na jiné správce daně, nežli správní orgány (např. soudy). Lze říci, že návrh zachovává stejný standard v otázkách společných pro procesní předpisy veřejného práva (nejde přitom jen o zásady správního práva procesního, ale též o zásady občanského či trestního práva procesního). Spolu s těmito společnými zásadami, které samy o sobě jsou často jen deklarací zásad a obecných principů vyplývajících z ústavního pořádku a právní teorie, však navržený text

obsahuje i zásady typické pro daňové právo (např. *zásada neveřejnosti, ochrany mlčenlivosti* atd.), nikoliv pro právo správní.

K § 5

Zásada zákonnosti obsažená v ustanovení odstavce 1 je vyjádřením ústavní zásady, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona viz. čl. 11 odst. 5 Listiny. Dále je v tomto odstavci stanoveno, že zákonem se pro účely daňového řádu rozumí i mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.

Ustanovení odstavce 2 jednak konkretizuje pro správce daně ústavní *zásadu enumerativnosti státních претенzí, legální licence* a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli, když stanoví, že správce daně může v rámci své činnosti činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo umožňuje dovolit.

V odstavci 3 je založen princip šetření práv osob podřízených vrchnostenské pravomoci správce daně. S tím souvisí i *zásada přiměřenosti (proportionality)* při ukládání a vyžadování povinností správcem daně, která ovšem nemůže jít proti základnímu cíli správy daní (§ 1 odst. 2). Současně se zde předjímá zavedením legislativní zkratky *osoba zúčastněná na správě daní* použití tohoto pojmu, který je v modifikované podobě (*osoba zúčastněná na řízení*) v platné právní úpravě používán nejednotně. Je tedy jednoznačně deklarováno jeho použití pouze na subjekty správy daní odlišné od správce daně a úředních osob vykonávajících fakticky jeho oprávnění.

K § 6

Pro správu daní podle odstavce 1 je charakteristické, že předpokládá a dodržuje *procesní rovnost* osob zúčastněných na správě daní.

Pro správu daní je typická spolupráce daňových subjektů a správce daně, jejíž základ tvoří *zásada součinnosti* při správě daní v odstavci 2, kde je obecně vyjádřena povinnost správce daně spolupracovat s daňovým subjektem a opačně. Je nutno mít na zřeteli, že součinnost je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní, přičemž tato může být i vynucována (např. pořádková pokuta).

V odstavci 3 je zakotvena *zásada poučovací*, která odpovídá ústavnímu právu na právní pomoc v řízení před orgánem veřejné moci. V dalších ustanoveních se promítá zejména v nutnosti opatřit rozhodnutí příslušným poučením o možnosti (či nemožnosti) uplatnit opravný prostředek, existenci odkladného účinku apod. Smyslem této zásady je poskytnout poučení o *procesních* právech a povinnostech, nikoliv zajistit výklad textu zákona.

Odstavec 4 upravuje *zásadu vstřícnosti a slušnosti*, která by měla provázet správu daní. Správa daně předpokládá tzv. *klientský přístup* správce daně i jeho úředních osob vůči zúčastněným osobám, který se promítá v jednotlivých instrumentech obsažených v navrhované právní úpravě. Oproti tomu požadavek absence neslušného či dokonce urážlivého chování je nutný adresovat všem subjektům správy daní, tedy i jednotlivým zúčastněným osobám. Nesplnění této zásady je předvídáno jednak v ustanovení o pořádkové pokutě (§ 242 a násl.), ale také v možnosti podání stížnosti proti chování jednotlivých úředních osob (§ 253).

K § 7

Odstavec 1 zakotvuje obecnou *zásadu rychlosti* řízení. Povinnost postupovat bez zbytečných průtahů stíhá správce daně, přičemž obecnou ochranu při jejím porušení obsahuje ustanovení o ochraně před nečinností podle navrhovaného § 36 a násl.

Odstavec 2 zakotvuje *zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie*, která opravňuje za stanovených podmínek správce daně k provedení úkonů pro různá řízení společně v případě, že je tento postup z hlediska správy daní hospodárny. Pravidelně dochází ke společnému řízení při daňové kontrole ohledně povinností za několik zdaňovacích období nebo při společném vymáhání nedoplatků, které jsou předmětem různých daňových řízení.

K § 8

Odstavec 1 stanoví pro daňový proces *zásadu volného hodnocení důkazů*. To znamená, že správce daně zvažuje, zda navrhované důkazní prostředky postačují a které další je třeba použít, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav. Při hodnocení důkazů vzešlých z procesu dokazování (§ 92) není správce daně vázán žádnými předem stanovenými pravidly, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti nebo míru jejich věrohodnosti. Hodnocení důkazních prostředků a důkazů by mělo probíhat podle volného uvážení správce daně.

Odstavec 2 pak zakotvuje *zásadu materiální pravdy* v daňovém procesu tím, že relevantní pro správu daně je výlučně skutečný obsah právního úkonu a že neumožňuje akceptaci prokazatelně zastřené skutečnosti stavem formálně právním (tzv. *disimulaci*), pokud je tato okolnost rozhodná pro správu daní. Důkazní břemeno k uplatnění této zásady nese správce daně.

Odstavec 3 stanoví správci daně dbát na to, aby bylo rozhodováno ve skutkově shodných případech obdobně. Jde o promítnutí *zásady legitimního očekávání*. Tato zásada se uplatní především v jednotném metodickém řízení i v rámci sjednocování judikatury v důsledku činnosti Nejvyššího správního soudu.

K § 9

Navržené ustanovení obsahuje *zásadu zákazu zneužití práva* ve vztahu k cíli sledovanému právní úpravou obsaženou v jednotlivých daňových zákonech, ať už po stránce hmotné, tak po stránce procesní. Cílem daňových zákonů je zejména spravedlivě stanovit daňovou povinnost a nastavit pravidla umožňující její správné zjištění, autoritativní deklaraci a zajištění její úhrady, nikoliv motivovat daňové subjekty, aby organizovali svoji činnost a vstupovali do právních vztahů pouze proto, aby dosáhli daňově výhodnějšího řešení. Pokud vznikne pochybnost o tom, co je skutečným smyslem některých ekonomických transakcí, správce daně musí zkoumat, zda uvedená transakce měla pro daňový subjekt potenciálně i jiný význam než dosažení daňové optimalizace, nebo zda se jedná o transakci výhradně daňově motivovanou. V těchto případech by neměly být zpochybňovány platnost nebo obsah předmětného právního úkonu, ale musí být zkoumán jeho účel, souvislost s činností daňového subjektu a účinky na samotnou daň. Daňový subjekt v této souvislosti prokazuje nejen, že skutečně došlo ke zkoumané transakci, ale že se tak také stalo z řádných ekonomických důvodů, např. že výdaj byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Pojem řádné ekonomické důvody je přitom nutno vykládat v širším slova smyslu s ohledem na činnost, předmět podnikání a celkový kontext, v němž se daňový subjekt nachází. Vliv jednání, které nesleduje racionální účel v souvislosti s podnikáním daňového subjektu, je samoúčelné, a jehož jediným či převážným smyslem je právě snížení daně příjmu veřejných rozpočtů (§ 2) cestou obcházení daňových zákonů je nutné při stanovení daně vyloučit. Jinými slovy, při stanovení daně správce daně nezohlední tu skutečnost, kdy hlavním účelem relevantní hospodářské činnosti subjektu je získání nároku vůči správci daně a případné přiznání práva by zároveň bylo v rozporu se smyslem a účelem sledovaným danou právní úpravou. Současně je třeba pečlivě odlišovat tyto případy od situace, kdy daňový subjekt volí z několika různých do úvahy přicházejících alternativ, které

mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup (tzv. *daňová optimalizace*), od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění.

K § 10

Ustanovení odstavce 1 zakotvuje *zásadu neveřejnosti* správy daní, což odpovídá další úpravě, kterou odstavec obsahuje, a to je povinnost osob zúčastněných na správě daní a úředních osob zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Důvodem ke strohé mlčenlivosti o informacích získaných při správě daní je především důkazní břemeno spočívající na daňovém subjektu, které mu ukládá povinnost seznámit správce daně se vším, co může ovlivnit výši daně. Má-li daňový subjekt na rozdíl od obviněného v trestním právu, kde důkazní břemeno nese stát, tuto povinnost, musí mu berní správa garantovat, že informace, které získá, nebudou, pokud to nedovolí zákon, využity k jiným účelům. Jedná se tedy o prostředek právní ochrany daňových subjektů proti zneužití poskytnutých informací nepovolanými osobami. Obdobným způsobem je upravena mlčenlivost i v dalších zemích jak EU, tak v členských zemích OECD a česká berní správa se zavazuje, že zachová mlčenlivost o informacích získaných od zahraniční berní správy na stejné úrovni, jakou jsou chráněny v zemi původu.

V odstavci 2 se stanoví *zásada oficiality*, podle které je správce daně povinen zahájit řízení z moci úřední, pokud nebyly povinnosti ze strany daňového subjektu splněny vůbec, nebo pokud nebyly tyto splněny řádně. Dále se pro činnost správce daně uplatní *zásada vyhledávací*, tzn. nutnost soustavně sledovat a zjišťovat možnost splnění zákonných podmínek pro vznik a existenci daňové povinnosti. Pokud dojde ke zjištění existence takové skutečnosti, s níž je spojen vznik daňové povinnosti, pak je správce daně povinen činit nezbytné úkony ve správě daní. K dosažení těchto zásad je nutná zásada spolupráce, která z hlediska správy daní spočívá v součinnosti jednotlivých správců daně mezi sebou i s jinými orgány veřejné moci v rozsahu prolomené mlčenlivosti.

Odstavec 3 obecně upravuje rozsah oprávnění správce daně ke shromažďování údajů používaných při správě daní, neboť vzhledem k různorodosti daňových povinností a obecnosti procesu nelze v zákoně uvádět taxativní výčty shromažďovaných informací. Shromažďování informací při správě daní má striktně stanovené hranice, dané využitelností těchto informací při správě daní, a to jen v nezbytném rozsahu. Odkaz ozřejmuje vztah mezi zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a změně některých předpisů, a postupem podle daňového řádu tak, že daňový řád se pokládá za zvláštní komplexní úpravu této otázky s vysokou mírou vlastní ochrany veškerých informací získaných při správě daní.

K § 11

V navrženém ustanovení je obsaženo obecné pravidlo o tom, jak by se mělo postupovat v případě, kdy při aplikaci navržené právní normy nastane situace, která není zákonem dostatečně jasně řešena a nelze ji překlenout ani pomocí zde navržených interpretačních zásad. V takovýchto případech je třeba vycházet z *obecných právních principů* a zásad, které lze dovodit zejména z ústavního pořádku. Nelze takto ovšem založit správci daně zákonem nepředvídanou pravomoc.

2. Obecná část o správě daní

2.1. Správce daně a osoby zúčastněné na řízení

Navrhovaná úprava správy daní vymezuje obdobně jako dosud, dva základní okruhy subjektů, které participují na správném zjištění, stanovení a úhradě daňových příjmů veřejných rozpočtů. Na straně jedné je to správce daně jako správní orgán, který příslušná daňová řízení a postupy „organizačně“ zajišťuje, a na straně druhé to jsou osoby, které se ze zákona nebo z pokynu správce daně na zajištění cíle správy daní podílejí. Oběma okruhům osob pak zákon vymezuje konkrétní práva a povinnosti při správě daní.

2.1.1. Správce daně

K § 12 –Věcná příslušnost

Vykonávat daný úsek správy daní mohou podle odstavce 1, který stanoví *věcnou příslušnost*, pouze ty orgány veřejné moci, které jsou k tomu kompetentní přímo ze zákona nebo na základě zákona, tj. v případě, že zákon ke vzniku věcné příslušnosti v dané věci vyžaduje naplnění určité podmínky (např. atrakce z důvodu nečinnosti, dožádání, delegace). Zákon určuje, která kategorie orgánů veřejné moci a v jakém stupni je oprávněna a povinna provádět danou činnost.

Správce daně je podle odstavce 2 každý správní orgán, případně i jiný orgán, pokud jej zvláštní zákon v příslušném rozsahu zmocňuje k výkonu správy daní. Postavení správce daně tak mohou mít vedle standardních orgánů jako jsou územní finanční orgány i další orgány v případech, že zákon stanoví procesní postup při správě dalších peněžitých plnění nebo jejich placení podle zákona upravujícího správu daní. Nemusí se přitom jednat výlučně o orgány správní (např. soudy v rámci agendy soudních poplatků a tzv. *justičních pohledávek* v rámci dělené správy).

Pro přehlednost dalšího textu zákona se v odstavci 3, v souladu s úpravou obsaženou ve správním řádu, vymezuje pojem *správní orgán*. Nutnost tohoto vymezení vyplývá ze skutečnosti, že v platném správním řádu je tento pojem vymezen toliko jako legislativní zkratka pro účely daného zákona, tudíž ji nelze obecně vztáhnout na jiné právní předpisy.

K § 13 –Pravomoc správce daně

Návrh vychází ze skutečnosti, že orgán veřejné moci není nadán subjektivními právy a povinnostmi, pročež vymezuje v odstavci 1 v obecné rovině okruh jeho *pravomocí*; nahrazuje tak pojetí současné právní úpravy ve smyslu práv a povinností správce daně. Je tak promítnuta *zásada zákonnosti*, podle níž lze veřejnou moc uplatňovat pouze v zákonem vymezených případech a zákonným způsobem. Jednotlivé pravomoci jsou pak v dalším textu návrhu rozvedeny v příslušných ustanoveních.

Výjimku ve vrchnostenském postavení správce daně tvoří případy, kdy se správce daně účastní občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daně. Pro tyto případy mu musí být zákonem přiznána procesní způsobilost. V odstavci 2 je proto zakotvena aktivní i pasivní legitimace správce daně k podávání návrhů na zahájení občanského soudního řízení a k účasti na tomto řízení za předpokladu, že jde o řízení související se správou daní. Jedním z typických řízení, kterého se správce daně účastní jako věřitel, je insolvenční řízení.

K § 14 -Úřední osoby

Návrh zákona, v souladu se současnou terminologií využívanou např. ve správním řádu, nahrazuje dnes používaný pojem pracovník správce daně pojmem úřední osoba. Prostřednictvím úředních osob pak správce daně vykonává svou pravomoc.

Úřední osobou je ve smyslu odstavce 2 třeba rozumět osobu zaměstnance správce daně nebo jinou osobu, která je výkonem pravomocí správce daně pověřena a která se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně.

Odstavec 3 upravuje způsob, kterým úřední osoba prokazuje svá oprávnění k úkonům při správě daně, odlišujíc případy, kdy je dotyčné osobě zákonem předepsána povinnost prokazovat se služebním průkazem a kdy nikoliv. Je tak reflektována skutečnost, že správcem daně nejsou pouze územní finanční orgány, ale i soudy, orgány obcí apod.

Osoby zúčastněné na správě daní musí podle odstavce 4 svoji totožnost prokázat na požádání úřední osoby. Navrhovaná právní úprava záměrně v tomto ustanovení nekonkretizuje průkaz totožnosti a připouští tak vedle občanského průkazu či cestovního pasu i jiné průkazné doklady jako např. řidičský průkaz. Zjištění totožnosti osoby zúčastněné na správě daní si může správce daně vynutit prostřednictvím Policie ČR nebo Celní správy ČR.

Místní příslušnost (§ 15 až 17)

Vedle věcné příslušnosti, která se odvíjí od příslušné kompetence k výkonu správy daní, stanoví návrh současně i místní příslušnost, která se primárně řídí obvodem působnosti příslušného správce daně a bydlištěm fyzických osob, resp. sídlem právnických osob, jsou-li tyto osoby daňovými subjekty. V odůvodněných případech hospodárnosti správy daní výjimečně stanoví daňový řád pro správu některých specifických daňových povinností místní příslušnost odchylně od principu umístění daňového subjektu. Obecně jako dosud návrh stanoví, že správce daně obvykle provádí úkony při správě daní v obvodu své místní působnosti. Návrh pak výslovně připouští vykonat úkon i mimo obvod jeho územní působnosti.

Jedná se o obecná pravidla pro určení místní příslušnosti, která mohou být případně modifikována v kompetenčních zákonech jednotlivých správců daní. Např. nelze-li podle obecných pravidel obsažených v tomto ustanovení určit místní příslušnost při správě daní náležející do působnosti územních finančních orgánů, stanoví zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech místní příslušnost ke správě takových daní Finančnímu úřadu pro Prahu 1.

K § 15

Odstavec 1 stanoví základní kritérium pro určení místní příslušnosti, kterým je u fyzické osoby bydliště a u právnické osoby její sídlo. Pod pojem *bydliště* fyzické osoby je zahrnuto jednak místo trvalého pobytu občana ČR, jednak místo hlášeného místa pobytu cizince, a pokud takto bydliště nelze určit, pak je to místo, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. Pojem bydliště je tedy pro účely správy daní chápán v širším slova smyslu než pojem místo trvalého pobytu tak, aby obecná místní příslušnost správce daně dopadala na všechny kategorie fyzických osob. Pod pojem *sídlo* právnické osoby je zahrnuta adresa, pod kterou je tato právnická osoba zapsaná v příslušném veřejném rejstříku (typicky obchodní rejstřík). Pokud se vznikem právnické osoby není spojen zápis do podobného rejstříku (např. některé stálé provozovny, organizační složky státu, vysoké školy, Česká televize a Český rozhlas), jde o adresu, na které právnická osoba skutečně sídlí a kterou je tato osoba povinna ohlásit správci daně při registraci (§ 124). Důvodem pro odlišné vymezení sídla právnické osoby, oproti dikci občanského zákoníku, je specifické postavení správy daní a jejího cíle. Pro funkční, hospodárné a efektivní fungování správy daní není vhodné, aby mohlo docházet k

šikanózním změnám „skutečného sídla“, které by měly za následek přesouvání agendy z úřadu na úřad a s tím spojené pracné zjišťování skutečného umístění sídla dané právnické osoby. Efektivnější je jistota údaje zapsaného v rejstříku, jehož změnu nelze provádět tak, aby mohlo docházet k případnému zdržování a zdražování správy daní. Daňový subjekt, který přesune svou správu (tedy své skutečné sídlo ve smyslu občanského zákoníku), ale v důsledku případné zdlouhavosti zaznamenání změn v obchodním či jiném rejstříku, by měl být stále místně příslušný k původnímu správci daně. Případnému zvýšení nákladů na komunikaci s tímto správcem daně, které mohou vzniknout v důsledku větší vzdálenosti obou subjektů, může být zabráněno uplatněním delegace ve smyslu § 20, popřípadě použitím institutu zvolené adresy pro doručování ve smyslu § 44 odst. 2.

Speciální úpravu určení místní příslušnosti upravuje odstavec 2 pro správu některých majetkových daní, respektující místo, kde se v čase zdanění majetek nachází.

Místně příslušným správcem daně pro správu daně z nemovitostí je podle odstavce 3 správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitost nachází.

Ustanovení odstavce 4 obsahuje speciální místní příslušnost při správě poplatků, které zpoplatňují úkon, tj. soudní a správní poplatky. Příslušným k jejich správě je ten orgán veřejné moci, který zpoplatněný úkon provádí.

K § 16

Odstavec 1 stanoví, který správce daně je místně příslušný v případě, že je místně příslušných několik správců daně. Pokud taková situace nastane, je místně příslušným ten správce daně, který zahájil řízení jako první, a to za podmínky, že se příslušní správci daně nedohodnou jinak.

Odstavec 2 stanoví postup řešení sporů o místní příslušnost, které řeší a rozhoduje vždy správce daně jim nejbližše nadřízený, v nejvyšším stupni pak ministerstvo nebo jiný ústřední správní orgán.

K § 17

Správci daně je zde umožněno získat ucelený pohled na daňové subjekty, jejichž daňovou povinnost spravuje. K tomuto účelu může provést potřebný úkon i mimo obvod své územní působnosti. Této možnosti bude správce daně využívat především ve velkých městech a v případech, kdy využití institutu dožádání by mohlo vést ke zmaření účelu úkonu v důsledku prodlení.

K § 18 – Změna místní příslušnosti

Toto ustanovení stanoví postup pro případ, že se změní místní příslušnost správce daně. Postoupení spisu novému správci daně, s připojeným výpisem z osobního daňového účtu daňového subjektu, provede dosavadní správce daně bez zbytečných průtahů a v co nejkratším čase. Do doby postoupení vykonává dosavadní správce daně příslušnou agendu dál tak, aby byl zajištěn princip kontinuity fungování veřejné správy. Změna místní příslušnosti u registrovaných daňových subjektů se řídí ustanovením § 128 odst. 4 a 5. Dalším speciálním případem odlišného posouzení okamžiku, kdy přechází oprávnění ke správě daní na nově příslušného správce daně, obsahují ustanovení § 87 odst. 1 a § 119 odst. 5.

K § 19 – Dožádání

Institut dožádání umožňuje správci daně požádat jiného správce daně o provedení úkonu, popř. vícero souvisejících úkonů (tj. postupu) či provedení dílčího řízení (např. provedení exekuce nebo její části). Dožádání je instrument, který je uplatnitelný výlučně

z moci úřední a příslušné dožádání lze učinit jak u správce daně stejného stupně, tak i stupně nižšího. Pro využívání tohoto institutu budou dány důvody zejména při naplnění zásad efektivity, hospodárnosti a rychlosti správy daní. O případných sporech vzniklých při dožádání rozhoduje instančně vyšší správce daně.

K § 20 – Delegation

Návrh nadále zachovává možnost *delegace* místní příslušnosti na základě zákona, tj. rozhodnutím správce daně. Odstavec 1 však oproti platné právní úpravě klade konkrétnější podmínky. Institut delegace představuje možnost přenesení místní příslušnosti ke správě daní na jiného věcně příslušného správce daně. K jeho využití může dojít na žádost daňového subjektu nebo z podnětu příslušného správce daně. Správce daně vyššího stupně, nadřízený oběma správcům daně, deleguje místní příslušnost ke správě daní tehdy, shledá-li důvody takového návrhu účelnými z hlediska naplnění zásad správy daní, zejména z pohledu odbornosti, hospodárnosti a šetření práv dotčených osob. Za opodstatněnou může být považována např. delegace na žádost daňového poradce s odůvodněním, že výkon jeho profese ovlivňuje jeho vztahy s místně příslušným správcem daně. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti znamená výrazný zásah do práv a povinností dotčeného daňového subjektu, je odvolání proti tomuto rozhodnutí přiznán odkladný účinek.

Delegace představuje odchylnou změnu obecných pravidel daných zákonem pro stanovení místní příslušnosti, a proto dojde-li ke změně zákonných podmínek, je nutno v souladu s odstavcem 2 znovu prověřit, zda i nadále existují důvody z hlediska zásad správy daně pro stanovení místní příslušnosti odlišně od zákona. Nadřízený správce daně pak může původní delegaci zrušit či potvrdit, popřípadě provést delegaci na jiného správce daně, zejména pokud zjistí, že nastaly nové podmínky, které nebyly při původní delegaci zohledněny, popřípadě tyto podmínky dříve neexistovaly.

2.1.2. Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení

Okruh dalších osob, které participují na naplnění cíle správy daní, vymezuje návrh v samostatném bloku pod společným označením osoby zúčastněné na správě daní. Je zohledněn fakt, že se nejedná pouze o účastníky řízení (ve smyslu jiných procesních předpisů), neboť jejich procesní práva jsou dána i v režimu mimo probíhající řízení, zejména v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Samotné postavení daňového subjektu, který je ve vrchnostensky podřazeném postavení primárně účasten správy daní, není odvozováno od existence daňového řízení, nýbrž od existence daňových povinností vyplývajících z hmotně-právní úpravy.

Daňový subjekt (§ 21 a § 22)

K § 21

Návrh vychází z předpokladu, že vymezení *daňového subjektu* musí být upraveno v jednotlivých hmotně-právních daňových zákonech. Pro potřeby procesního předpisu je tak podle odstavce 1 za daňový subjekt považována osoba, kterou takto daňový zákon označí, resp. využije ustálené označení *poplatník* (obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění) nebo *plátce daně* (obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků). Podmínky, za nichž se konkrétní fyzická nebo právnická osoba stává poplatníkem nebo plátcem daně, tedy daňovým subjektem, jsou vymezeny ve zvláštních daňových zákonech. Je tomu tak proto, že teprve podle konkrétního druhu daně vzniká různým subjektům toto postavení spolu s určením, jakým způsobem budou plnit své povinnosti při správě daní. Daňové zákony pak mohou společný pojem „daňový

subjekt“ používat v případech, kdy se stanoví povinnosti nebo přiznávají práva oběma typům subjektů povinných k dani. Rovněž právní nástupce, který vstupuje do práv svého předchůdce se tak stává daňovým subjektem. V případě odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou ve smyslu ustanovení § 2 považovány v dalším textu navrhovaného zákona za daň, má osoba povinná k tomuto odvodu rovněž postavení daňového subjektu, resp. poplatníka, ačkoliv jí zákon tak výslovně neoznačuje. Totéž platí i pro osoby, kterým bylo uloženo peněžité plnění podle správního řádu.

Odstavec 2 stanoví, že daňový subjekt, i když přestal splňovat kritéria vymezení tohoto pojmu v jednotlivých zákonech, zůstává nadále v pozici daňového subjektu pro uplatnění procesních práv při správě daní, pokud je ještě možno o jeho daňové povinnosti vést příslušná řízení.

Odstavec 3 reaguje na skutečnost, že správy daní se mohou namísto daňového subjektu účastnit i osoby, které disponují stejnými procesními právy, přičemž se nejedná o zastoupení. Vztah mezi daňovým subjektem a touto osobou zakládá a upravuje jiný zákon a na jeho základě vydané rozhodnutí. Z hlediska daňového procesu je na tuto osobu pohlíženo jako na daňový subjekt, pokud zákon nestanoví zúžení tohoto postavení. V praxi půjde zejména o správce dědictví a insolvenčního správce, popřípadě další správce ustanovené na základě zákona.

K § 22

V ustanovení odstavce 1 se vymezuje pojem plátcovy pokladny a stanoví rozhodné skutečnosti, po jejichž splnění lze organizační jednotku plátce daně považovat za plátcovu pokladnu, přičemž zvláštní daňový zákon stanoví, pro které daňové povinnosti se tento procesní instrument použije. Tato organizační jednotka není podmíněna jinými formálními úkony, než vlastním určením daňového subjektu, nejčastěji se jedná o vnitřní organizační normu.

Plátcově pokladně je podle odstavce 2 místně příslušným ten správce daně, v obvodu jehož územní působnosti je umístěna plátcova pokladna, neboť to odpovídá zásadě hospodárnosti a procesní ekonomie.

Procesní postavení plátcovy pokladny je konkretizováno v odstavci 3 tak, že plátcova pokladna má při správě daní stejná práva a povinnosti jako plátce daně, přičemž majetková odpovědnost plátce daně ve vztahu k jeho pokladně zůstává nedotčena. Pro případ kolize mezi jednáním plátce daně a jeho plátcovy pokladny je explicitně upřednostněno jednání plátce daně, který je hlavním nositelem povinností při správě daní. Dojde-li k vymáhání nedoplatku evidovaného k plátcově pokladně, vymáhání zajistí na základě dožadání správce daně příslušný daňovému subjektu, který plátcovu pokladnu zřídil, neboť se jedná o výkon vůči jeho majetku. Již historicky je plátcova pokladna využívána zejména z důvodu oboustranného zjednodušení komunikace a tím i lepší efektivity správy daní, např. při správě povinností plátce daně z příjmů ohledně srážkové daně a daně ze závislé činnosti. Vzhledem k předmětu úpravy se konkretizace daně, při jejíž správě se použije daný procesní institut, ponechává na příslušném hmotně-právním daňovém zákonu.

K § 23 – Třetí osoby

Dalším okruhem osob, které se na řízení mohou podílet, jsou s výjimkou daňového subjektu, všechny další osoby, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena v rozsahu a způsobem stanoveným zákonem. Návrh je označuje tradičním názvem *třetí osoby*. Do této skupiny lze zahrnout svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní.

K § 24 – Způsobilost k jednání

Odstavec 1 upravuje způsobilost *fyzických osob* k jednání při správě daní. Fyzická osoba může jednat v rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti (viz ustanovení § 8 až 10 občanského zákoníku). Pojem jednání zahrnuje nejen ústní interakci s pracovníky správce daně, ale též možnost činit při správě daní příslušné právní úkony.

Způsobilost *právnických osob* k jednání se správcem daně je upravena v odstavci 2. Jde o standardní vymezení jednání jménem právnické osoby obvyklé v jiných procesních rádech. Primární úlohu zde sehrává statutární orgán, přičemž je pamatováno i na právnické osoby, které tento orgán nemají a u nichž zvláštní právní úprava stanoví, kdo je oprávněn jednat jménem právnické osoby.

Odstavec 3 reflektuje tu skutečnost, že jménem právnické osoby jedná převážně odborník, kterého osoby podle odstavce 2 určí z řad zaměstnanců nebo z jiných osob, které činnosti právnické osoby vykonávají. Tyto osoby mohou jménem právnické osoby jednat při správě daní na základě písemného pověření a v jeho rozsahu. Půjde zejména o pověřeného zaměstnance, člena, či jinou osobu, která na základě smlouvy o výkonu některé činnosti zajišťuje vnitřní provoz právnické osoby (např. externí účetní). Od tohoto způsobu jednání jménem právnické osoby, tj. na základě písemného pověření, je nutné odlišit jednání na základě udělené plné moci (§ 28). Obdobná situace může nastat i u *podnikajících fyzických osob*, za něž mohou v určitých situacích jednat jiné fyzické osoby, aniž by k tomu byla vyžadována existence plné moci, resp. dohody o plné moci. Příkladem takového jednání je pověření na základě § 15 odst. 1 obchodního zákoníku, kdy podnikatel pověřuje určitou osobu ke všem úkonům při činnosti, ke které obvykle dochází při provozování podniku. Toto pověření může vyplývat i z vnitřních předpisů podniku nebo může být uděleno samostatně.

Se správcem daně by měla jednat pouze osoba způsobilá k příslušnému jednání. V odstavci 4 je proto právnické osobě uložena povinnost určit jednu osobu, která bude v konkrétní daňové věci jednat jejím jménem. Mělo by se tím předejít možným rozporuplným úkonům činěným v rámci daňového řízení. Výjimku tvoří případy, kdy je k jednání za právnickou osobu zapotřebí společný úkon dvou či více osob. Pokud ani na výzvu nedojde k určení příslušné osoby, umožňuje se správci daně tuto osobu z moci úřední ustanovit (§ 27).

Odstavec 5 umožňuje podnikající fyzické nebo právnické osobě, aby v rozsahu udělené prokury jednal v jejím zastoupení prokurista, a to v rozsahu udělené prokury. Prokurista je tak oprávněn jednat ve věcech těch povinností při správě daní, které mají vztah k podnikání, kterého se prokura týká. Vychází se z principu, že postavení prokuristy při správě daní nemá povahu postavení zmocněnce působícího na základě udělené plné moci s důsledky z toho vyplývajících (např. možnost prokuristy zvolit si dalšího zmocněnce či možnost zastupovat u jednoho správce daně více osob). Existenci prokury, vzhledem ke konstitutivním účinkům jejího zápisu do obchodního rejstříku, nebude zapotřebí správci daně dokazovat. Postačí, když dotyčná osoba prokázáním své totožnosti potvrdí své oprávnění.

Odstavec 6 pro potřeby navrhovaného zákona určuje, že v případě, jestliže byla jakémukoliv subjektu přiznána daňovým zákonem procesní způsobilost k jednání při správě daní, a to i když takový subjekt nemá právní subjektivitu v pravém slova smyslu, bude s ním procesně jednáno podle pravidel pro správu daní právnických osob. Zatímco v případě organizační složky státu či organizační složky zahraniční právnické osoby jde o věc v procesních předpisech obvyklou, specifikem správy daní je to, že zde samostatně jednají i jiné složky, kterým to daňový zákon umožňuje (např. stálá provozovna, s jistými výjimkami i plátcova pokladna).

K § 25 - Zástupce

V odstavci 1 je obsažen obecný výčet forem zastoupení s tím, že jednotlivá specifika jednotlivých forem zastupování jsou upravena v následujících ustanoveních. Pro označení zástupce, jehož postavení vzniklo z titulu udělené plné moci, je nadále používáno tradiční označení - zmocněnec.

Ustanovení odstavce 2 upravuje oprávnění správce daně jednat s daňovým subjektem přímo bez ohledu na existenci zastoupení. Tento průlom do principu zastoupení je však striktně vázán na případy, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná a účelná. Z povahy věci vyplývá, že k této situaci dojde nejčastěji v případě zastoupení na základě plné moci. Stejně tak je správce daně oprávněn v některých případech vyzvat přímo daňový subjekt k tomu, aby určitým způsobem konal. O takových úkonech správce daně směrem k daňovému subjektu, který je zastoupen, musí neprodleně vyrozumět zástupce daňového subjektu.

K § 26 – Zákonný zástupce

Ustanovení upravuje zákonné zastupování fyzické osoby, která nemůže jednat před správcem daně samostatně pro nezpůsobilost nebo omezenou způsobilost k právním úkonům. Terminologie „zákonný zástupce“ a „opatrovník“ se řídí obvyklým způsobem používání těchto pojmů tak, jak je to zřejmé z ustanovení § 26 a násl. občanského zákoníku. Zákonný zástupce, jehož oprávnění vzniklo na základě zákona či rozhodnutí soudu, pak standardním způsobem realizuje práva zastoupeného.

K § 27 – Ustanovený zástupce

V ustanovení odstavce 1 je správci daně umožněno, aby v určitých případech ustanovil daňovému subjektu zástupce z moci úřední. To bude možné pouze při naplnění některého z taxativně vymezených důvodů, např. v případě, kdy nedošlo k ustavení opatrovníka soudem, a to i přesto, že jsou zde skutečnosti, které ustanovení opatrovníka soudem odůvodňují. Existence důvodů pro ustanovení zástupce musí být prokazatelná.

Ustanovení zástupce je podle odstavce 2 možné pouze tehdy, pokud se zastupováním existuje předchozí souhlas. Nově je v návrhu upravena situace, kdy souhlas se zastupováním nebude udělen. V tomto případě lze ve spolupráci s Komorou daňových poradců ČR ustanovit zástupce z řad daňových poradců tak, aby byla zajištěna garance profesionality. Současně přijímaná změna zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, přiznává ustanovenému zástupci z řad daňových poradců náhradu ušlého výdělku ve výši obvyklé ceny, v tomto případě ceny odpovídající tarifu advokátů, což je druhá největší skupina zmocněnců v daňovém řízení. Vzhledem k proceduře, která předchází ustanovení zástupce, není odvolání přípustné.

V odstavci 3 je upraven zánik zastoupení v případě, že zástupce zemřel či je nezpůsobilý k právním úkonům, resp. k výkonu zastupování v důsledku ztráty profesního oprávnění, a to ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým je této způsobilosti zbaven.

Zastupování ustanoveným zástupcem by mělo být opatřením na přechodnou dobu a výlučně jen pro účely a potřeby správy daní. V odstavci 4 je proto upravena možnost pro ustanoveného zástupce i zastoupeného navrhnout zrušení zastupování v případě, že pominuly důvody pro zastupování nebo jsou k tomu důvody, které správce daně shledá jako závažné. Zrušit zastoupení může správce daně i z moci úřední. Ke zrušení zastoupení správce daně přistoupí i v případech, kdy je soudem ustanoven opatrovník, pokud došlo k ustanovení zástupce podle odstavce 1 písm. a). Proti rozhodnutí, kterým se zastoupení ustanoveným zástupcem ruší, není možné odvolání, na rozdíl od rozhodnutí, kterým nebylo vyhověno návrhu na zrušení zastoupení, kde má odvolání odkladný účinek. Po dobu odvolacího řízení je proto nutné na k dotýcnému přistupovat tak, jako by nebyl zástupcem.

K § 28 – Zastupování na základě plné moci

Ustanovení odstavce 1 upravuje smluvní zastoupení daňového subjektu a dalších osob zúčastněných na správě daní, popřípadě jejich zákonného či rozhodnutím soudu nebo rozhodnutím správce daně ustanoveného zástupce. Jde o jejich možnost nechat se zastupovat zmocněncem, kterého si zvolí. Vznik smluvního zastoupení a jeho rozsah je dán zmocnitelem udělenou plnou mocí.

V odstavci 2 je stanoveno, že účinky plné moci vůči danému správci daně nastanou v momentě, kdy se s ní správce daně má možnost seznámit (plná moc je vůči němu uplatněna). Novou podmínkou plné moci pro správu daní je její akceptace ze strany zmocněnce. Je tak chráněna právní jistota všech zúčastněných stran, zejména z hlediska mlčenlivosti a doručování, které posléze probíhá vůči zmocněnci (§ 40).

Ustanovení odstavce 3 upravuje zastupování daňového subjektu na základě plné moci, kterou nebyl blíže určen správce daně; takovýto zmocněnec je oprávněn zastupovat daňový subjekt v rozsahu daném plnou mocí před všemi správci daně, u kterých byla tato plná moc uplatněna, jakož i před jejich nadřízenými správci, pokud ve věci vedou řízení odpovídající rozsahu zmocnění. Tato plná moc je účinná i po změně místní příslušnosti vůči novému správci daně, jakož i vůči správci daně, který provádí dožádané úkony.

Není-li rozsah zmocnění vymezen, nebo není-li vymezen přesně a plná moc splňuje podmínky kladené na její účinné uplatnění, vyzve správce daně podle odstavce 4 zmocnitele, aby tyto vady ve stanovené lhůtě odstranil způsobem pro odstranění vad podání (§ 73). Účinky plné moci, tedy i faktické připuštění zmocněnce k jednání za daňový subjekt, však mohou nastat až po odstranění vytýkaných vad a nejasností. Návrh tak opouští stávající konstrukci, podle níž nejasně vymezený rozsah zmocnění zakládal fikci neomezené (generální) plné moci. Je tak apelováno na požadavek jednoznačného projevu vůle zastoupeného.

Zvolit nového zástupce lze podle odstavce 5 pouze tehdy, pokud dosud platná plná moc řádně zanikla, tzn. v souladu s § 33b občanského zákoníku, neboť tento zánik nenastává automaticky přijetím novější plné moci, která by starší úkon konzumovala.

Odstavec 6 upravuje povinnost zmocněnce, který nemá sídlo nebo bydliště na území členského státu Evropské unie, jiného smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru nebo Švýcarské konfederace, ke zmocnění zástupce pro doručování se sídlem nebo bydlištěm v České republice; rovněž jsou upraveny následky nesplnění této zmocněncovy povinnosti. Důvodem je snaha předejít případnému ztěžování průběhu správy daní tím, že si daná osoba zvolí zmocněnce, kterému lze obtížně doručovat, aby tak mařila proces doručování a zvyšovala náklady správy daní.

V odstavci 7 je řešena účinnost souběžného jednání zmocnitele a zmocněnce se správcem daně pro případ, že si jejich jednání odporuje. V takovém případě je pro správce daně účinné jednání zmocnitele, tj. originární projev jeho vůle.

K § 29 – Společné zastupování

Toto ustanovení vymezuje povinnost daňových subjektů, kterým vznikla jedna společná daňová povinnost, zvolit si jednoho společného zmocněnce pro účely daňového řízení, tedy zástupce na základě plné moci, který bude se správcem daně o této daňové povinnosti jednat. Pokud tak neučiní ani poté, co byly správcem daně vyzvány, ustanoví společného zástupce správce daně, přičemž rozhodnutí se doručuje všem dotčeným daňovým subjektům. Dojde-li k přenesení náhrady nákladů, které správce daně vyplatí ustanovenému zástupci, na daňové subjekty, nesou tyto daňové subjekty náhradu rovným dílem (§ 107 odst. 6).

K § 30 – Omezení zmocnění

Návrh upravuje i podmínky omezující institut zmocnění. Jde především o tradiční podmínku zakotvenou v odstavci 1, že v téže věci, zejména o téže dani, může jednat pouze jeden zmocněnec tak, aby nemohlo dojít ke kolizi mezi jednáním více zmocněnců. Změnu oproti současnému pojetí znamená opuštění tradičního omezení pro zástupce „neprofesionály“, kteří podle současné úpravy mohli zastupovat u jednoho správce daně pouze jeden daňový subjekt.

Odstavec 2 zakazuje zmocněnci delegovat své zmocnění na další subjekty, pokud se nejedná o substituční zastoupení podle tzv. komorových zákonů daňových poradců a advokátů. Další výjimku z tohoto zákazu představuje možnost zvolit si zástupce pro doručování (§ 28 odst. 6).

Při porušení zákonem stanovených podmínek pro zastupování odstavec 3 předpokládá možnost rozhodnutím příslušného zástupce k řízení nepřipustit nebo jej z řízení vyloučit. Proti takovému rozhodnutí je podle odstavce 4 možné podat odvolání v 15 denní lhůtě, které má odkladné účinky. Do doby právní moci rozhodnutí o vyloučení zmocněnce ze zastupování je k němu nutno přistupovat jako k řádnému zástupci pro správu daní.

K § 31 – Odborný konzultant

Oproti stávající úpravě je ke zlepšení postavení daňového subjektu připuštěno jednání odborného konzultanta jako nového typu osoby zúčastněné na správě daní, která má zajistit pomoc daňovému subjektu, popřípadě jeho zástupci, v ústním jednání o odborných otázkách. Mělo by jít o specializovaného odborníka, přičemž by dotyčný svou odbornost nemusel zvlášť prokazovat. Pokud nebude chování odborného konzultanta korektní, bude mít správce daně možnost konzultanta vyloučit.

2.2. Lhůty

Návrh upravuje standardní ustanovení o lhůtách a počítání času, které je doplněno o možnost daňového subjektu, žádat v zákonem přesně stanovených případech o prodloužení *lhůty*, popřípadě o *navrácení v předešlý stav*. Dále zde je obsažena i ochrana daňového subjektu proti nečinnosti správce daně. Navrhovaná úprava vychází ze stávající úpravy v zákoně o správě daní a poplatků.

K § 32 – Určení lhůty k provedení úkonu

Pro určitý právní úkon se použije lhůta, která je stanovena v některém z obecně závazných právních předpisů. Pokud tomu tak není, stanoví správce daně na základě odstavce 1 v rámci své *diskreční pravomoci* přiměřenou lhůtu rozhodnutím, popřípadě ji určí v rámci protokolovaného jednání. Zároveň upozorní osobu zúčastněnou na správě daní na právní následky nedodržení takto stanovené lhůty.

Důležitá je zde i úprava minimální délky lhůty obsažená v odstavci 2, kterou je povinen správce daně v obvyklých případech dodržovat. Použití lhůty kratší než osm dnů by mělo být výjimečné. Dále je v tomto ustanovení upraveno, že lhůtu kratší než jeden den lze stanovit osobě zúčastněné pouze s jejím souhlasem.

V případě, že správce daně váže splnění určité povinnosti ukládané rozhodnutím na jím stanovenou lhůtu, musí být podle odstavce 3 tato lhůta vždy součástí tohoto rozhodnutí. Pokud jde o lhůtu kratší osmi dnů, která by ve smyslu odstavce 2 měla být stanovena pouze výjimečně, musí být délka této lhůty náležitě odůvodněna, a to i v případech, že rozhodnutí se jinak neodůvodňuje.

K § 33 – Počítání času

Ustanovení odstavce 1 vymezuje pro potřeby správy daní počátek běhu i konec běhu lhůt určených podle týdnů, měsíců a let. Odstavec 2 pak vymezuje počátek běhu lhůty stanovené podle dní a odstavec 3 vymezuje počítání běhů lhůt kratších než jeden den. Návrh sice nepředpokládá běžné využití lhůt kratších než jeden den, nicméně technika stanovení takové lhůty je standardním ustanovením procesních předpisů.

Odstavec 4 konkretizuje konec běhu lhůt, a to v tom případě, kdy poslední den lhůty připadá na sobotu, neděli nebo svátek (jedná se o svátek uznaný státem zákonem, ať již jde o svátek státní či církevní). Podle tohoto ustanovení je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Toto pravidlo se nepoužije v případě, že jde o lhůtu kratší než jeden den.

Ve snaze předejít obstrukcím a spekulativnímu jednání známému ze současné praxe, návrh v odstavci 5 podobně jako srovnatelná úprava ve správním řádu vyžaduje, aby pro zachování lhůty byl úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, nebo podána poštovní zásilka provozovateli poštovních služeb adresovaná tomuto správci daně. Podle návrhu je lhůta zachována, stejně jako podle stávající právní úpravy, i v případě elektronického podání odesláním datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem. Nově se upravuje možnost splnění lhůty provedením podání prostřednictvím datové schránky zřízené podle příslušného zákona.

Zachování lhůty v případě podání jinému věcně příslušnému správci daně bude podle odstavce 6 možné jen při naplnění závažných důvodů pro toto konání. Mělo by tak dojít k eliminaci podání činěných záměrně vůči věcně nepřislušným správcům daně.

Ustanovení odstavce 7 zavádí vyvratitelnou domněnku zachování lhůty v případě pochybností o jejím zachování. Pochybnosti nastanou zejména v případě absence důkazního prostředku o doručení. Domněnku lze vyvrátit, pokud se prokáže, že lhůta nebyla zachována.

K § 34 – Prodloužení lhůty

V ustanovení odstavce 1 je dána možnost osobám zúčastněným na správě daní požádat ze závažných důvodů před uplynutím lhůty stanovené daňovým zákonem či správcem daně o její prodloužení.

Správci daně se v odstavci 2 stanoví povinnost automaticky povolit prodloužení jím stanovené lhůty na základě první žádosti, a to za splnění podmínky, že lhůta, jejíž prodloužení je požadováno, není lhůtou zákonnou. Správce daně lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání zbývá ze lhůty, která je předmětem žádosti o prodloužení. Pokud však žadatel žádá o kratší lhůtu, je správce daně žádostí vázán.

V ustanovení odstavce 3, jak pro lhůty stanovené správcem daně, tak pro lhůty zákonné, platí předpoklad, že nedoručí-li správce daně rozhodnutí před uplynutím termínu, do kterého je prodloužení lhůty žádáno, má se za to, že prodloužení lhůty bylo konkludentně povoleno. Současně se zde stanoví ochrana žadatele o prodloužení lhůty tak, aby měl ze zákona zaručeno, že je-li mu doručeno zamítavé rozhodnutí o jeho žádosti po uplynutí původní lhůty, dojde k jejímu uplynutí až ve zde stanoveném časovém úseku.

Ustanovení odstavce 4 stanoví možnost správce daně na žádost daňového subjektu prodloužit až o tři měsíce lhůtu pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, a v důvodných případech prodloužit lhůtu až na deset měsíců, pokud předmět daně tvoří i příjmy ze zahraničí.

Odstavec 5 stanoví, že lhůtu, se kterou zákon, a to jak procesní, tak hmotně-právní povahy spojuje zánik práva, nelze prodloužit. Příkladem takovéto propadné lhůty jsou

zejména lhůty pro uplatnění opravných prostředků, ale rovněž lhůta pro stanovení daně (§ 144) a lhůta pro placení daně (§ 155).

V odstavci 6 je stanoveno, že proti rozhodnutí o prodloužení lhůty nejsou přípustné opravné prostředky. Případnou revizi rozhodovací činnosti je tak možné provést v rámci dozorčích prostředků.

K § 35 – Navrácení v předešlý stav

Ustanovení odstavce 1 upravuje možnost správce daně ze zvlášť závažných důvodů lhůtu, která již uplynula před řádným podáním žádosti, znovu otevřít. Restitucí lhůty, tzn. jejím navrácením v předešlý stav, je myšleno obnovení jejího běhu a stanovení nového dne skončení běhu lhůty.

Žádost o navrácení v předešlý stav je podle odstavce 2 nutné podat v *subjektivní lhůtě* 30 dnů, která se počítá ode dne, kdy pominuly důvody zmeškání lhůty. *Objektivní lhůta* je upravena v následujícím odstavci v délce 1 roku tak, aby případná restituce (zejména u lhůt pro podání opravných prostředků) neznamenal kolizi s lhůtou, ve které je možné měnit výši daně.

Podmínky pro podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav stanoví odstavec 3. Od posledního dne této lhůty nesmí uplynout 1 rok a nesmí jít o lhůtu pro stanovení daně (§ 144) nebo lhůtu pro placení daně (§ 155). Jako význačná změna ve prospěch daňových subjektů se navrhuje rozšíření aplikace instrumentu navrácení v předešlý stav oproti současné úpravě i na prodloužené lhůty a na prekluzivní lhůty procesního charakteru – zejména lhůtu pro podání odvolání atd. Aby při navrácení lhůty pro odvolání (např. až po jednom roce) nedošlo k situaci, že správce daně nebude mít dostatečný prostor pro odvolací řízení ve vztahu k lhůtě pro stanovení daně, je v § 144 odst. 4 řešeno stavění lhůty pro stanovení daně.

V odstavci 4 je stanoveno, že rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav nemusí být odůvodněno v případě, že žádosti je plně vyhověno. Oproti rozhodování ve věcech prodloužení lhůty zde návrh připouští (nezakazuje) využití opravných prostředků.

Ochrana před nečinností (§ 36 a § 37)

K § 36

Odstavec 1 upravuje oprávnění daňového subjektu při porušení zásady *postupovat v řízení bez zbytečných průtahů* (§ 7 odst. 1) domoci se nápravy tím, že upozorní na porušení této zásady správce daně nejbližší nadřízeného správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil. Obdobně jsou stanoveny podmínky, za kterých se bude moci daňový subjekt tohoto oprávnění domáhat.

Posílením možnosti pro uplatnění tohoto ochranného prostředku je v odstavci 2 zkrácení obecné lhůty pro nečinnost správců daně ze šesti měsíců podle současné právní úpravy na tři měsíce. Rovněž je jednoznačně deklarováno, že tato obecná tříměsíční lhůta se uplatní subsidiárně v případech, že nejsou splněna předchozí kritéria stanovená odstavcem 1 pro možnost brojit proti nečinnosti správce daně.

Ustanovení odstavce 3 řeší postup vyřizování podnětu, kterým se daňový subjekt bude domáhat ochrany před nečinností. Na základě upozornění je nadřízený správce daně v rámci své řídicí pravomoci povinen podnět prověřit, nařídít podřízenému orgánu, aby porušení zásady neprodleně odstranil ve lhůtě třiceti dnů. Zároveň se stanoví postup v případě, že podřízený správce daně neuposlechne příkazu nadřízeného správce, a to v rámci atrakce s tím, že nově stanoví nadřízenému správci daně pevnou lhůtu pro prověření podnětu. Tato navrhovaná úprava klade důraz na racionální a efektivní řízení uplatňované nadřízenými správci daně. Stejně jako v případě odložení podnětu podle odstavce 4 musí správce daně

vyrozumět daňový subjekt o tom, jak bylo s podnětem naloženo, tedy i v případě, že je přijat kladně a ve věci bude činěna náprava. Zákon nestanoví konkrétní formu vyrozumění a není proto vyloučeno, aby z hlediska ekonomie řízení k vyrozumění došlo současně s úkonem, jehož vykonání se daňový subjekt brojením proti nečinnosti domáhá.

Ustanovení odstavce 4 upravuje postup nadřízeného správce daně poté, co shledá podání, ve kterém daňový subjekt upozorňuje na porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, neoprávněným; v takovém případě nadřízený správce daně upozornění odloží a vyrozumí o tom podatele.

K § 37

V tomto ustanovení je stanoveno obecné pravidlo, které se uplatní v případě, že je správci daně stanovena určitá lhůta pro vydání rozhodnutí, popřípadě provedení jiného úkonu. Běh této lhůty se přerušuje vydáním rozhodnutí k součinnosti (obvykle označováno jako *výzva*) v případě, že počátek běhu lhůty pro správce daně je závislý na okamžiku podání daňovým subjektem. Typickým případem bude *výzva k odstranění vad podání* (§ 73) či *výzva k odstranění vad odvolání* (§ 112). Jestliže dojde k součinnosti a překážka na straně podatele pomine, začíná správci daně běžet lhůta v původní délce od okamžiku odstranění této překážky.

2.3. Doručování

Pro oblast doručování návrh počítá s budoucí unifikací tohoto komunikačního toku pro oblast veřejné správy. V případě elektronické komunikace je tak předpokládáno užití zvláštního zákona, který je připravován v rámci projektu *e-governmentu* s cílem sjednotit tuto oblast pro všechny orgány veřejné moci včetně soudů. Přestože myšlenka obdobného sjednocení na poli klasického doručování listinných dokumentů zatím nenalezla patřičné odezvy, zohledňuje text návrhu daňového řádu standardy obvyklé pro oblast doručování podle jiných právních předpisů s tím, že zachovává specifika správy daní (např. doručování *hromadným předpisným seznamem*). Celý systém doručování je pak, na rozdíl od současné úpravy, avšak v souladu se současným trendem v oblasti doručování, nastaven tak, že přednostně je třeba písemnosti doručovat při jednání nebo elektronickou formou. Ostatní způsoby využívající provozovatele poštovních služeb či vlastních pracovníků budou možné až jako sekundární možnost. Je tak reflektována především *zásada hospodárnosti a procesní ekonomie*, která v důsledku předpokládaného zvýšení elektronické komunikace povede i ke zrychlení a vyšší efektivitě práce na úradech. Využití nové úpravy doručování rovněž přinese jistotu ohledně skutečnosti, zda písemnost byla doopravdy doručena, neboť dle platné právní úpravy je uplatnění *fikce doručení* vázáno na podmínku zdržování se v místě doručení, což je z praktického hlediska velmi neurčitě a snadno zneužitelné. Nově je do návrhu vložen institut umožňující adresátům žádat správce daně o vyslovení *neúčinnosti doručení* v případech, kdy doloží existenci závažných důvodů, pro které nemohla být doručovaná písemnost vyzvednuta.

2.3.1. Obecná ustanovení o doručování

K § 38 - Způsoby doručování

Ustanovení odstavců 1 a 2 taxativně vymezují v úvahu přicházející formy doručování písemností při správě daní. Volba příslušné formy doručení je odvislá od obsahu a povahy písemnosti, od technické vybavenosti jak na straně správce daně, tak i adresáta písemnosti, jakož i dalších okolností. Ve smyslu zásady *hospodárnosti a procesní ekonomie* je upřednostňováno doručování osobou správce daně při ústním jednání a doručování

elektronickou formou, jakožto primární způsoby doručování. Sekundárně je pak možné doručovat prostřednictvím *provozovatelů poštovních služeb*, z nichž nejvýznamnější úloha zůstává nadále na České poště, úředních osob (tj. vlastních pracovníků správce daně k tomu určených) nebo jiných orgánů, kterým zákon doručování písemností ukládá, a to ve zvláštních, v úvahu přicházejících případech (např. orgány Vězeňské služby, zařízení pro výkon ústavní nebo ochranné výchovy, územní vojenské správy, policejní orgány a další).

K § 39 – Doručování do vlastních rukou

Doručování do vlastních rukou je vždy finančně i časově náročnější způsob doručování, ale z hlediska průkaznosti předání důležitých písemností nejspolehlivější. Povinnost využít tohoto způsobu doručení má správce daně v případě, že mu to uloží zákon nebo pokud je s doručením spjat počátek běhu zákonné lhůty, tj. zejména v případě doručování rozhodnutí. V ostatních případech bude na posouzení správce daně, zda zvolí „prosté doručení do schránky“, nebo doručení proti potvrzení, či zda se jedná o právní úkon, jehož zpochybnění by mělo negativní důsledky na průběh dalšího řízení nebo na důkazní pozici správce daně, a je nutné doručit na doručenkou do vlastních rukou.

K § 40 - Doručení zástupci

Pokud má ten, jehož se písemnost týká, zástupce (§ 25), doručují se v rozsahu zastoupení písemnosti jen tomuto zástupci, tzn. písemnosti váží se k úkonům, pro které je zastoupení určeno. Stejně se postupuje, pokud je zastupování omezeno pouze na doručování písemností správcem daně. Současně se zde upravuje i povinnost správce daně doručit zástupci i písemnost, kterou vyzývá zastupovaného k vykonání určitého úkonu na správě daní. Tato písemnost je zástupci doručována toliko *na vědomí*, čili povinnosti z ní vyplývající se na něj nevztahují a jde tedy pouze o sdělení informativního charakteru. Normována je i situace souběžného doručení z hlediska běhu lhůt. Lhůta se v tomto případě odvíjí od data doručení, které nastalo později.

2.3.2. Elektronické doručování

K § 41 - Doručování prostřednictvím datové schránky

Správa daní přebírá elektronickou formu komunikace ve smyslu obecného zákona o elektronických úkonech, osobních číslech a autorizované konverzi dokumentů, a to včetně identifikace daňového subjektu a prokázání doručení pro tento způsob komunikace. Tento postup se bude vztahovat pouze na osoby, které mají podle tohoto zákona zřízenou tzv. *datovou schránku*. I při využití tohoto zvláštního zákona se uplatní obecná ustanovení daňového řádu, jako např. pravidlo o přednostním doručování zástupci (§ 40) či ustanovení o neúčinnosti doručení (§ 47), jehož využití citovaný zákon předjímá.

2.3.3. Doručování prostřednictvím zásilky

Ustanovení o doručování prostřednictvím zásilky se vztahují především na případy, kdy je doručováno pomocí provozovatele poštovních služeb (tedy poštovní zásilky). Písemnosti budou v tomto případě mít nejčastěji formu listinnou, byť je možné pomocí zásilky přepravovat i mobilní technické nosiče dat. Vzhledem k sekundární povaze tohoto způsobu doručování ve vztahu k elektronickému doručování prostřednictvím datové schránky se předpokládá využití této formy komunikace v případech fyzických osob, pro které bude zřízení datové schránky fakultativní, a v případech, kdy povaha písemnosti nedovoluje využití elektronického způsobu komunikace.

K § 42 - Obecná ustanovení o doručování prostřednictvím zásilky

Přestože bude adresa příjemce písemnosti znít na místo trvalého pobytu, místo podnikání, sídlo nebo jinou správcí daně sdělenou adresu, je možné podle odstavce 1 příslušnou písemnost předat adresátovi uvedenému v písemnosti (tj. osobě, které se písemnost týká, nebo jejímu zástupci), kdekoliv bude zastížen, a to i mimo místo označené adresou, na kterou je doručováno. U právnických osob se toto zastížení týká fyzické osoby oprávněné jednat jejím jménem při správě daní minimálně v rozsahu doručování.

Text v odstavci 2 opravňuje správce daně i další subjekty pověřené doručováním zjišťovat totožnost osoby, které písemnost předává a požadovat další údaje nezbytné pro doručení (např. u osoby odlišné od adresáta její vztah k adresátovi).

K § 43 - Doručování fyzickým osobám

Odstavec 1 obecně stanoví, že písemnosti se fyzické osobě doručují na adresu jejího bydliště. Pokud podnikající fyzická osoba provozuje svoji činnost mimo adresu svého bydliště, a toto místo podnikání je současně evidováno v některém v úvahu přicházejících registrech (obchodní rejstřík, administrativní registr ekonomických subjektů apod.), doručuje se na tuto adresu. Pokud se jedná o fyzické osoby, kterým vzniká registrační povinnost podle tohoto zákona, jsou shora uvedené údaje rozhodné pro doručování současně podle § 124 a § 125 obsahem povinných náležitostí přihlášky k registraci a podléhají oznamovací povinnosti o jejich změně.

V odstavci 2 se fyzické osobě přiznává oprávnění požádat správce daně o doručování písemností na jakoukoliv jinou adresu v České republice.

Odstavec 3 upravuje doručení do vlastních rukou. Není-li adresát písemnosti na adrese doručování zastížen, předmětná písemnost se uloží u doručovatele (§ 45) a adresátovi se tato skutečnost oznámí s uvedením údajů o možnostech vyzvednutí uložené písemnosti. Pro vyzvednutí uložené písemnosti zákon stanoví úložní dobu v délce 15 dní. Po tuto dobu se očekává, že bude písemnost adresátem u doručujícího orgánu vyzvednuta.

Odstavec 4 obdobným způsobem upravuje doručení písemnosti, která není určena k doručení do vlastních rukou, nicméně je žádoucí, aby její převzetí bylo adresátem potvrzeno. Oproti doručení do vlastních rukou, je u této písemnosti před jejím uložením dána možnost jejího převzetí i jinou vhodnou osobou, tj. odlišnou od adresáta, pokud se v místě doručování zdržuje a současně vyjádří svůj souhlas s předáním písemnosti adresátovi. Potvrzení o převzetí touto osobou má účinek potvrzení o převzetí písemnosti adresátem.

Odstavec 5 upravuje klasické doručení do schránky.

K § 44 - Doručování právnickým osobám

V odstavci 1 se stanoví, že právnické osobě se doručuje na adresu jejího sídla. Pokud má zahraniční osoba, ať již fyzická nebo právnická, zřízenou organizační složku (§ 24 odst. 6), doručují se písemnosti, které se této organizační složce týkají, této organizační složce.

Odstavec 2 opravňuje právnickou osobu požádat správce daně o doručování na jinou adresu odlišnou od adresy jejího sídla zapsané v obchodním rejstříku. Podmínkou doručování na tuto adresu je skutečnost, že na požadované adrese pro doručování je právnická osoba také umístěna. Tuto skutečnost správce daně před doručováním ověří.

Odstavec 3 vymezuje okruh osob, které jsou oprávněny písemnost přejímat za adresáta při určitém způsobu doručování, pokud je právnickou osobu. Při doručování do vlastních rukou jsou to toliko osoby oprávněné jednat jménem právnické osoby (§ 24). Jedná-li se o jiný způsob doručování, je vymezen širší okruh osob, kterým lze písemnost předat.

Podle odstavce 4 se písemnost, která není převzata příslušnou osobou, uloží postupem a za podmínek podle § 45 po dobu 15 dní. Pokud nedojde k vyzvednutí uložené písemnosti, může správce daně kromě vhození do příslušné schránky právnické osoby za podmínek podle § 46 odst. 4, písemnost doručit též fyzické osobě, která je oprávněna jednat jménem právnické osoby (tj. především v případech, kdy následné vhození do domovní schránky je vyloučeno, nebo taková schránka neexistuje). Důvodem je především snaha o to, aby adresát byl i v případě *fikce doručení* seznámen s obsahem písemnosti.

Odstavec 5 stanoví přiměřené použití pravidel pro doručování právnickým osobám v případech, že správce daně doručuje své písemnosti jiným orgánům veřejné moci.

K § 45 - Uložení písemnosti

Podle odstavce 1 je osoba pověřená doručováním v případě, že adresát nebyl v místě doručení, nebo jiném místě zastižena, povinna uložit písemnost na příslušném místě. Tímto místem bude podle povahy doručujícího orgánu sídlo správce daně, jehož písemnost se doručuje, pokud ji tento správce daně současně doručuje. Pokud je o doručení písemnosti požádán jiný správce daně, ukládá ji u sebe do uplynutí úložné doby tento správce daně. Při doručování prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, se ukládá písemnost v jeho příslušné provozovně.

Adresáta, který nebyl při doručování písemnosti zastižena, je podle odstavce 2 nutné o místě uložení písemnosti informovat prostřednictvím upozornění, které osoba pověřená doručováním vloží do domovní schránky nebo na jiné vhodné místo. V tomto poučení musí být adresátu poskytnuta informace o následcích případného nevyzvednutí písemnosti.

Ukládání písemností může být podle odstavce 3 realizováno i bez předchozího pokusu o doručení, tj. včetně následného upozornění na uložení písemnosti, při akceptaci písemné žádosti adresáta o takový způsob doručování adresované doručovateli. V případě provozovatele poštovních služeb tak bude nutné žádost uplatnit u tohoto subjektu.

K § 46 - Účinky doručení

V převážné většině případů bude podle odstavce 1 účinkem doručení okamžik fyzického převzetí zásilky obsahující doručovanou písemnost adresátem. Za doručení adresátovi se tedy považuje okamžik, kdy je zásilka obsahující písemnost prokazatelným způsobem adresátem nebo jinou oprávněnou osobou od doručujícího fyzicky převzata.

V odstavci 2 je stanoven účinek doručení, nenastane-li situace podle předcházejícího odstavce a navíc si adresát písemnost nevyzvedne ani po předchozím oznámení o uložení písemnosti. V tomto případě se uplatní *fikce doručení*, kdy se má za to, že písemnost byla doručena posledním dnem úložní patnáctidenní lhůty; není liberována ani skutečnost, že se adresát o uložení písemnosti ve skutečnosti ani nemusel dozvědět.

V případech, kdy adresát při fyzickém doručování odepře písemnost převzít, stanoví odstavec 3 *fikci doručení* přímo ke dni odepření. Jedná se o následek porušení *zásady součinnosti*, přičemž platí, že adresát musí být o právních důsledcích tohoto odepření adekvátním způsobem poučen, a to písemnou formou.

V odstavci 4 je uveden další postup doručovatele písemnosti, u níž nastala fikce doručení podle odstavců 2 a 3, jinými slovy, písemnost nebyla v úložní lhůtě adresátem vyzvednuta, nebo jím bylo její převzetí prokazatelně odmítnuto. Pokud správce daně, o jehož písemnost se jedná, tento postup předem nevyloučí (např. pro technické problémy v místě doručování či jiné riziko, že se zásilka dostane do nepovolaných rukou), vhodí doručovatel zásilku obsahující „neprevzatou“ písemnost do příslušné schránky adresáta, byť by se jednalo o písemnost určenou k doručení do vlastních rukou. Cílem tohoto ustanovení je umožnit

adresátovi, aby se (byť dodatečně) seznámil s doručovanou písemností, u níž již nastaly účinky doručení.

K § 47 - Neúčinnost doručení

Ke zmírnění možných negativních dopadů *fikce doručení*, která nastane v případě nevyzvednutí uložené písemnosti, je v návrhu obsažen institut *neúčinnosti doručení*. Obecně platí princip, že adresát je zodpovědný za to, že si zajistí své věci tak, aby nemohlo k tomuto promeškání dojít (např. při delší dovolené si může zvolit zástupce pro doručování atd.). Nelze se tedy úspěšně domáhat neúčinnosti doručení pro pouhou nepřítomnost. Mohou však nastat případy (např. úraz, nehoda apod.), které nelze předem předvídat a které jsou z objektivního hlediska dostatečným důvodem pro to, že si adresát osobně (nebo prostřednictvím zástupce) nemohl písemnost vyzvednout. K neúčinnosti doručení může dojít na základě rozhodnutí správce daně, kterým uzná důvody uvedené adresátem v žádosti. Musí se jednat toliko o *zvlášť závažné důvody* (obdobně jako u instrumentu navrácení v předešlý stav upraveného v § 35), přičemž konkrétní posouzení bude záviset vždy na okolnostech daného případu.

V odstavci 2 je pro využití oprávnění podle odstavce 1 adresátovi stanovena *subjektivní lhůta* 15 dnů ode dne, kdy se s obsahem písemnosti skutečně seznámil (např. způsobem podle § 45 odst. 4). Je zde stanovena zároveň *objektivní lhůta* v délce 3 měsíců ode dne doručení, jejíž délka zohledňuje právní jistotu obou stran ohledně nastalých účinků doručení.

Odstavec 3 naopak přiznává oprávnění správci daně prověřit adresátem namítané důvody, pro které uloženou písemnost v úložné lhůtě nepřevzal. Při uznání důvodnosti podané žádosti, ať už správcem daně v prvním stupni, nebo odvolacím orgánem, nastává fikce doručení ke dni oznámení rozhodnutí o neúčinnosti rozhodnutí. Proti zamítnutí žádosti u správce daně prvního stupně půjde brojit odvoláním ve druhém stupni.

2.3.4. Zvláštní způsoby doručování

K § 48 - Doručování veřejnou vyhláškou

Tento způsob doručování umožňuje adresátům vyzvednout si doručovanou písemnost na základě zveřejnění informace o tom, že je po stanovenou dobu (minimálně 15 dní) připravena u správce daně k vyzvednutí. Správce daně doručení veřejnou vyhláškou využije v případě, že adresát má pro správce daně neznámý pobyt či sídlo, nebo při doručování velkému neurčitému počtu adresátů. Nedojde-li k vyzvednutí písemnosti po vyvěšení veřejné vyhlášky způsobem umožňujícím dálkový přístup a na úřední desce správce daně, jehož písemnost je doručována, je uplatněna *fikce doručení* patnáctým dnem po dni tohoto vyvěšení. V případě, že v době vyvěšení vyhlášky dojde k převzetí písemnosti adresátem, považuje se den převzetí za den doručení. V případě doručování osobám s neznámým pobytem nebo sídlem, se veřejná vyhláška vyvěsí i na úřední desce obecního úřadu v místě, kde měl adresát poslední známou adresu nebo kde se nachází předmět daně (nemovitost); toto vyvěšení nemá vliv na běh lhůty pro vyvěšení.

K § 49 – Doručování hromadného předpisného seznamu

Jedná se o standardní úpravu doručování hromadného předpisného seznamu, kterým je stanovena daň, ve speciálních případech. Nejčastěji se tento způsob používá u daní vázících se k nemovitosti. Správce daně musí umožnit přístup k informacím obsaženým v hromadném předpisném seznamu k nahlédnutí po dobu nejméně 30 dnů; počátek, dobu zpřístupnění, označení daně, jakož i místo a dobu, kdy lze do hromadného předpisného seznamu nahlédnout, zveřejní veřejnou vyhláškou, kterou vyvěsí po dobu nejméně 30 dnů. Ve vyhlášce i dálkovým přístupem, tedy obdobně, jako správce daně plní svoji informační povinnost

(§ 55 odst. 2). Za den doručení hromadného předpisného seznamu se považuje třicátý den po jeho zpřístupnění.

2.3.5 Prokázání doručení

K § 50

Odstavce 1 a 2 upravují náležitosti listiny prokazující doručení prostřednictvím zásilky, která je doručována buďto provozovatelem poštovních služeb, nebo příslušnou úřední osobou. Taxativně vymezené náležitosti *doručenky*, které stanoví toto ustanovení, jsou i náležitostmi *dodejek* vydávaných podle předpisů upravujících podmínky provozovatelů poštovní licence. Doručenka se podle tohoto ustanovení považuje za *veřejnou listinu*. Pokud je písemnost předávána do vlastních rukou pověřené osobě, jejíž zmocnění není správci daně známo, je doručovatel povinen specifikovat doložení oprávnění k převzetí písemnosti za adresáta. Jedná se většinou o plnou moc pro doručování uloženou u provozovatele poštovních služeb.

Vzhledem k tomu, že při organizačním zajištění komunikace mezi správcem daně a doručujícím orgánem může dojít i ke ztrátě „listinného důkazu“ o řádném doručení, legalizuje odstavec 3 i jiný průkaz doručení, z něhož lze jednoznačně odvodit, že písemnost byla doručena.

Odstavec 4 vymezuje způsob prokázání doručení písemnosti v případech, kdy je doručováno úřední osobou bez použití samostatné doručenky. Průkazem doručení je v tomto případě vlastnoruční podpis adresáta s uvedením dne a času převzetí písemnosti na její kopii.

Je-li doručováno při ústním jednání nebo jiném úkonu při správě daní, dochází ve smyslu odstavce 5 k prokázání doručení oboustranným potvrzením vlastnoručními podpisy adresáta i úřední osoby v protokolu.

Odstavec 6 reaguje na mimořádnou situaci, kdy adresát písemnosti, ačkoliv je předání přítomen, nemůže její převzetí vlastnoručním podpisem potvrdit. Podpis jinou osobou v postavení svědka má účinky doručení písemnosti indisponovanému adresátovi.

2.4. Ochrana poskytování informací

Povinnost mlčenlivosti (§ 51 až 54)

Povinnost zachovávat mlčenlivost o všem, co se daná osoba dozví při správě daní, je zakotvena mezi základními zásadami správy daní (§ 10 odst. 1), a konkretizována v rámci ustanovení věnujících se ochraně informací. Na stejném principu obvyklém ve všech vyspělých státech je postavena i současná právní úprava, která však postupem času byla narušena desítkami novelizací. Výsledkem je skutečnost, že současný zákon o správě daní a poplatků obsahuje odbornou veřejností i podnikatelskou praxí negativně vnímanou a neadekvátně širokou množinu průlomů do suverenity *daňového tajemství*.

Obecně je nutno konstatovat, že smyslem existence povinnosti mlčenlivosti ohledně skutečností, které se pracovník správce daně, eventuálně jiná osoba, dozví z titulu své účasti při správě daní, je nutnost chránit informace, které správce daně získává o daňovém subjektu. Vědomí, že zde existuje povinnost mlčenlivosti, je důležité k povzbuzení daňových subjektů, aby poskytly správci daně zcela otevřeně podrobnosti o svých osobních a finančních záležitostech. Ačkoli daňové zákony daňovým subjektům poměrně jasně ukládají povinnost tvrdit všechny skutečnosti rozhodné pro správné a úplné stanovení jejich daňové povinnosti (*břemeno tvrzení*), jakož i tato tvrzení prokázat (*důkazní břemeno*), je *dobrovolný* aspekt v rámci spolupráce se správcem daně velmi důležitý. Uvědomění o tom, že placení daní a s tím související povinnost daň tvrdit (přiznat) je nezbytné pro řádné fungování naší

společnosti, je velice důležité z hlediska motivace daňových subjektů při realizaci těchto jejich povinností. Snahou státu by mělo být tuto motivaci co nejvíce rozšiřovat, nikoliv ji zmenšovat. Jedním ze základních motivačních prvků k dobrovolnému plnění daňových povinností je právě zákonná garance, že s informacemi, které daňový subjekt poskytne správci daně, bude zacházeno jako s informacemi důvěrnými. Nejdůležitější proto je, aby byla dodržena důvěra daňového subjektu o tom, že jeho soukromé informace, týkající se jeho finančních i osobních záležitostí, nebudou zveřejněny či dále poskytnuty jiným subjektům, s výjimkou případů jasně deklarovaných zákonem, a to pouze z ospravedlnitelného důvodu (vyššího veřejného zájmu). Jestliže daňový subjekt nemá důvěru ve správce daně, vede to ve svých důsledcích v neochotu poskytovat požadované informace.

K § 51

Povinnost mlčenlivosti má podle odstavce 1 úřední osoba a každý, kdo se jakkoliv zúčastní správy daní, tj. každá osoba zúčastněná na správě daní. Tato povinnost se týká všeho, co se při správě daní nebo v souvislosti s ní dozvěděl a co se nějakým způsobem týká majetkových, obchodních či jiných poměrů určité osoby (typicky daňového subjektu). Pro daňové subjekty je povinnost mlčenlivosti zúžena pouze ve vztahu k informacím, které se týkají jiných daňových subjektů, tzn. ve vztahu k informacím, které se vztahují k jejich vlastním daňovým povinnostem, moratorium mlčenlivosti neplatí. Povinnost mlčenlivosti daňového subjektu se však netýká případů, kdy byly informace o jiném daňovém subjektu využity při dokazování jeho daňové povinnosti, neboť by mu tak byla odebrána možnost plně hájit své zájmy (např. i zveřejněním).

Podmínky zproštění povinnosti mlčenlivosti, ke kterému je oprávněn výlučně daňový subjekt, jehož se informace dotýkají, upravuje odstavec 2. V rámci tohoto úkonu, který bude realizován nejčastěji písemnou či protokolární formou má daňový subjekt povinnost uvést rozsah a účel takového zproštění. Z navržené dikce vyplývá, že daňový subjekt může zprostit konkrétního správce daně, přičemž platí, že tím jsou zproštěny všechny úřední osoby, které mají oprávnění s těmito informacemi pracovat. Poslední věta odstavce 2 řeší situaci zproštění v případě, že právnická osoba zúčastněná na správě daní zanikla bez právního nástupce nebo pokud fyzická osoba zemřela bez dědice; v tomto případě má oprávnění ministr financí.

Ustanovení odstavců 3 a 4 negativním způsobem vymezují množinu informací, které jsou chráněny *daňovým tajemstvím*. Mezi tyto informace nespádají ty, které jsou veřejně známé, nebo jsou dostupné z informačních systémů veřejné správy, tudíž jejich poskytnutí jiné osobě nebo orgánu není porušením povinnosti mlčenlivosti. Rovněž zveřejňování nekonkretizovaných a zobecněných informací, které správci daně získají při správě daní, nelze považovat za porušení povinnosti mlčenlivosti. V praxi půjde často o publikační či pedagogickou činnost. Při aplikaci tohoto ustanovení bude však nutné mít na zřeteli, že míra zobecnění či odstranění konkrétních údajů musí být provedena dostatečným způsobem, aby nebylo možné ani nepřímou odvodit identitu osoby, o jejichž poměrech daná informace vypovídá.

Odstavec 5 upravuje rovněž situace, kdy poskytnutí informace není považováno za porušení povinnosti mlčenlivosti. Typickým případem je výkon řídicí činnosti (např. dohlídka) nadřízeného správce daně, tedy i Ministerstva financí, a to v rozsahu, v jakém vykonává činnost správce daně. Obecně pak platí, že veškerá činnost, se kterou souvisí i transfer určitých dat ze strany správce daně a která je tímto nebo jiným daňovým zákonem předjímána jako postup správce daně, nepřestavuje porušení povinnosti mlčenlivosti, neboť opačný přístup by vyvolal kolizi příslušných ustanovení.

K § 52

Rozsah možností správce daně disponovat s informacemi majícími původ ve správě daní ve vztahu k jiným orgánům veřejné moci je taxativně vymezen v ustanovení odstavce 1. Tyto průlomy do povinnosti mlčenlivosti musí být výjimečné, přičemž každý takový průlom do povinnosti mlčenlivosti musí být náležitě ospravedlněn. Vždy půjde o střet dvou protichůdných oblastí veřejného zájmu. Na jedné straně zájem daňového subjektu na ochraně důvěrných informací, které je povinován poskytnout správci daně; a na druhé straně ten který zájem subjektu, který chce tyto informace dále využít pro jiné než-li daňové účely.

Speciální skupinu případů tvoří průlom do povinnosti mlčenlivosti vůči orgánům činným v trestním řízení. Tento průlom normovaný v odstavci 2 vychází z předpokladu, že informace získané při správě daní lze pro trestní řízení použít v případech obecně a závažně ohrožujících obyvatelstvo, území, stát a jeho hospodářství, jakož i ohledně případů narušujících a ohrožujících naplnění cíle správy daní. Tyto důvody lze nadřadit vzájemnému protipůsobení důkazních břemen obou řízení z důvodů veřejného zájmu, neboť ohrožují samotnou podstatu společnosti. Obecně pak platí, že v daňovém řízení stíhá daňový subjekt břemeno tvrzení a důkazní břemeno, tudíž má povinnost o sobě sdělit veškeré údaje relevantní pro správné stanovení daně, byť by se jednalo o skutečnosti, ze kterých lze dovodit trestněprávní konsekvence. Daňový subjekt tak správci daně musí na sebe vyžadit i to, co orgánům činným v trestním řízení vyžadit nemusí (právo fyzické osoby na odepření výpovědi, která by mohla způsobit nebezpečí trestního stíhání jí nebo osobě blízké, stanovené v čl. 37 LZPS), přičemž motivací k tomu, aby tak činil není pouze hrozba sankce v podobě kontumačního stanovení daně podle pomůcek, ale také garance mlčenlivosti. Terminologie i pořadí jednotlivých trestných činů vychází z úpravy nově navrhovaného trestního zákoníku, přičemž trestné činy daňové jsou z hlediska významu i četnosti na prvním místě a závažné trestné činy, s nimiž je spojena povinnost je oznámit či překazít, na místě druhém.

V odstavci 3 je v návaznosti na obecné ustanovení § 8 trestního řádu stanoven okruh případů, kdy správce daně podléhá v citovaném ustanovení stanovené oznamovací povinnosti vůči orgánům činným v trestním řízení. Tento okruh odpovídá případům vymezeným v předchozím odstavci, tj. případům, kdy veřejný zájem na poskytnutí informací chráněných daňovým tajemstvím orgánům činným v trestním řízení převyšuje zájem tyto informace chránit.

K § 53

V odstavci 1 je upravena forma poskytování informací získaných správcem daně při správě daní. Správce daně takovou informaci poskytne buďto na základě individuální žádosti oprávněného orgánu veřejné moci (oprávněné zdravotní pojišťovny) s uvedením účelu a rozsahu, formou pravidelného, případně nepravidelného, předávání podle písemného ujednání mezi příslušným správcem daně a určitým orgánem veřejné moci (zdravotní pojišťovnou), nebo z vlastního podnětu správce daně. Přesná forma a specifikace tohoto pravidelného předávání bude záviset na vzájemné dohodě obou stran. O rozsahu a průběhu předávání pořídí správce daně protokol nebo úřední záznam.

Odstavec 2 předjímá rozšíření možnosti poskytování informací dohodou mezi správcem daně a příslušným orgánem nebo zdravotní pojišťovnou, které jsou informace předávány.

Odstavec 3 dává správci daně možnost upravení postupu poskytování změn v údajích, které již byly předány příslušným orgánům nebo zdravotním pojišťovnám.

K § 54

Rozsah možného porušení povinnosti mlčenlivosti je v odstavci 1 vztažen i na případy, kdy dojde k využívání informací majících původ ve správě daní k činnosti, z níž vzniká

prospěch osobě, která je touto povinností zavázána či osobám jiným. Dále označuje za jednání odporující zákonu i užití takových informací k neprospěchu jiné osoby. Je tak zdůrazněno, že povinnost mlčenlivosti se netýká toliko přímého poskytnutí informací jinému subjektu, ale také konkludentního jednání, z něhož je patrné využití chráněných informací ve svůj prospěch či prospěch jiného.

Ustanovení odstavce vyjadřuje pokračování povinnosti mlčenlivosti i po skončení výkonu oprávnění správce daně, tzn. tato povinnost je prostřednictvím tohoto ustanovení uplatněna i vůči "bývalým" úředním osobám, a to i do budoucna v rozsahu, kterým tato povinnost zavazuje třetí osoby zúčastněné na správě daní.

Správce daně, jakožto úřad, je zavázán k vytvoření adekvátních podmínek zajišťujících zachování povinnosti mlčenlivosti ustanovením odstavce 3 a při porušení mlčenlivosti je třeba zkoumat, zda právě toto ustanovení bylo dodrženo a vytvořeny náležité podmínky pro dodržování daňového tajemství.

Odstavec 4 předjímá, že na dodržování povinnosti mlčenlivosti osob, kterým byly předány informace v rámci součinnosti mezi správcem daně a dalšími subjekty, dohlíží dožadující orgán veřejné moci, ke kterému patří (ať už jako zaměstnanci, nebo jinak pověřené osoby), přičemž se nemusí jednat pouze o orgán veřejné moci. Spadají sem i zejména zdravotní pojišťovny, u nichž to zákon výslovně předjímá.

K § 55 – Informační povinnost správce daně

V ustanovení odstavce 1 je správci daně uložena povinnost informovat veřejnost o svých úředních hodinách určených pro styk s veřejností, ve kterých je možno požadovat sepsání úkonu formou ústního podání do protokolu, a o době, v níž je možné, v rozsahu pracovní doby správce daně, osobně předat písemnost obsahující podání do podatelny. Současně je správce daně povinen zveřejnit svou elektronickou adresu, pokud má podle jiného zákona zřízenou elektronickou podatelnu tak, aby bylo možno činit podání pomocí výpočetní techniky, a to včetně technických podmínek, které musí daňový subjekt provádějící určitý úkon prostřednictvím elektronického podání dodržet, aby byl příjemce schopen s datovou zprávou pracovat. Dále musí správce daně zveřejnit své faxové, popřípadě dálnopisné spojení. Správce daně je rovněž povinen zveřejnit seznam úředních osob, které jsou oprávněny nahradit svůj vlastnoruční podpis zaručeným elektronickým podpisem. Správce daně také zveřejňuje čísla účtů, na které se poukazuje platba daně, kterou spravuje, včetně způsobu jejich označení.

Formu, prostřednictvím níž má být zveřejnění provedeno, upravuje odstavec 2, který uvádí dva obligatorní způsoby zveřejnění, a to jednak na úřední desce, jednak i způsobem, který umožňuje dálkový přístup s ohledem na technickou vybavenost daného správce daně. Možné jsou i další formy zveřejňování informací jako je např. i poučení veřejnosti prostřednictvím televize, tisku atd.

Odstavec 3 stanoví správci daně povinnost informovat daňové subjekty o právních předpisech ve vztahu k povinnostem při správě daní a o jejich změnách. Tyto informace se poskytují obvykle v poučení k jednotlivým tiskopisům pro jednotlivé daně.

Poskytování informací správci daně (§ 56 až 58)

K § 56

Ustanovení odstavce 1 přiznává správci daně obecnou možnost vyžadovat osobní a jiné údaje potřebné pro správu daní od orgánů veřejné moci, ale i od soukromoprávních subjektů. Kritériem pro to, které údaje mají být poskytnuty, je právě zmíněná *potřeba* pro správu daní. Je proto nutné ctít *zásadu přiměřenosti*, podle níž bude možné údaje vyžadovat pouze

v případě, že neexistuje jiná možnost, jak je opatřit (v tomto ohledu by měla být vždy upřednostněna spolupráce s jiným orgánem veřejné moci před kontaktem s fyzickou či právnickou osobou). Obdobný přístup je pak nutné uplatnit rovněž ohledně rozsahu vyžadovaných údajů.

Vyžádání podle odstavce 2 může mít různou formu, a to buďto na základě individuální žádosti nebo formou pravidelného, případně nepravidelného předávání údajů. Forma a specifikace předávání bude záviset na vzájemné dohodě stran, při zachování nezbytné ochrany údajů v souladu se zákonem.

Odstavec 3 řeší otázku poskytování změn v údajích, které byly předány v případě automatizované výměny těchto údajů.

V ustanovení odstavce 4 je stanoveno, že poskytování údajů správci daně je bezplatné, což odráží veřejný zájem společnosti na tom, aby byly vybírány daně.

Odstavec 5 umožňuje správci daně získávat údaje „modernějším“ způsobem, tj. elektronickou formou. Komunikace pak bude možná přímo z jednotlivých informačních systémů zejména s využitím dálkového přístupu. V případě komunikace s jinými orgány veřejné moci ve smyslu zákona o elektronických úkonech, osobních číslech a autorizované konverzi dokumentů se upřednostní před písemným stykem elektronická forma prostřednictvím datových schránek.

K § 57

Výčet orgánů a osob, které jsou povinny k součinnosti na dožádání, je velmi široký, neboť se jedná o pomoc při realizaci jednoho ze základních práv státu, které by nemělo být porušováno, neboť ten, kdo toto právo poruší, poškodí každého. V rámci využívání informací shromažďovaných orgány veřejné moci jsou pro efektivní výběr daní využitelné i údaje, které jsou sbírány pro statistická zjištění, neboť mlčenlivost správců daně je v souladu s ochranou statistických údajů. Navržené ustanovení je koncipováno tak, že v úvodním odstavci je zakotveno obecné pravidlo, k němuž jsou v dalších odstavcích doplněna speciální ustanovení, která výslovně zmiňují některé ze subjektů majících povinnost poskytovat příslušné údaje, a to zejména s ohledem na jejich mlčenlivost podle jiného právního předpisu. Rovněž je zde obsaženo případné zúžení co do rozsahu poskytovaných informací tím, že je vymezen okruh informací, které musí na vyžádání správce daně poskytnout.

K § 58

Toto ustanovení vymezuje okruh subjektů, které jsou povinny poskytnout správci daně bez vyžádání údaje ovlivňující daňovou povinnost. Jedná se o kontrolní orgány, které při svých kontrolních zjištěních naleznou skutečnosti, které mohou ovlivnit vznik nebo zánik daňové povinnosti.

2.5 Dokumentace

Jedním ze základních předpokladů pro bezvadné rozhodnutí správce daně o správném stanovení daně je, vedle vlastního získání a použití důkazních prostředků při dokazování, jejich řádné zadokumentování, včetně jejich přehledné evidence a uchování v daňovém spisu. Existence řádné evidence a uchování písemností souvisejících s výkonem správy daní je nezbytná pro potřebu jak správce daně, tak i daňového subjektu. Návrh problematiku týkající se spisu a jeho součástí, jakož i nahlížení do spisového materiálu uceleně zakotvuje do samostatného bloku.

K § 59 až 61 – Protokol

Jednou z nejdůležitějších listin daňového spisu mající charakter *veřejné listiny* je protokol o ústním jednání a o důležitých úkonech provedených v rámci správy daní. Správce daně sepíše protokol v případech, kdy je činěno podání do protokolu, dále pak přistoupí k protokolaci na základě vlastní úvahy, zejména jedná-li se o věcech majících vliv na zjištění daňové povinnosti, či je-li realizován jiný důležitý úkon, který představuje interakci mezi správcem daně a osobou zúčastněnou na správě daní.

Součástí protokolu může být i správcem daně pořízený *obrazový či zvukový záznam* mající stejnou důkazní hodnotu jako písemný dokument a daňové subjekty mají ke zvukovému či obrazovému záznamu přístup totožný s přístupem k písemné dokumentaci obsažené ve spisu. Na to, že je obrazový či zvukový záznam pořizován, musí být dotčený daňový subjekt upozorněn.

Při protokolování se klade důraz na co nejpodrobnější obsah zaznamenaných skutečností rozhodných pro následná rozhodnutí a popis postupu při sepisování. Podrobně se upravuje postup při závěrečném projednání a podpisu, včetně ochrany sepsaného protokolu před odepřením podpisu, není-li toto odepření podpisu kvalifikovaně odůvodněno. Daňový subjekt má nárok na *stejnopis* protokolu, tzn. na listinu, která má stejné právní účinky jako originál (*prvopis*). Stejný nárok má, požádá-li o to, i každá další osoba zúčastněná na protokolovaném jednání. Totožné subjekty mohou správce daně požádat o vydání kopie správcem daně pořízeného zvukového či obrazového záznamu, to vše za podmínky, že takový subjekt správci daně poskytne úhradu hotových výdajů spojených s vyhotovením takového záznamu.

Součástí protokolu mohou být ve smyslu § 60 i rozhodnutí procesní povahy vyhlášená při jednání. Tato rozhodnutí mohou mít jednak charakter klasického rozhodnutí se všemi náležitostmi podle § 102, přičemž jejich stejnopis se příjemci rozhodnutí doručuje (předává) přímo při jednání. Druhý případ pak představují výzvy, kterými správce daně v rámci protokolovaného jednání vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění určitého práva či ke splnění konkrétní povinnosti. Pro tato procesní rozhodnutí navržený zákon z důvodu větší efektivity a hospodárnosti vyžaduje méně formální požadavky spočívající v absenci úředního razítka a nutnosti vyhotovit samostatnou listinu. Jejich text je součástí protokolu, jehož stejnopis je správce daně povinen příjemci rozhodnutí předat, přičemž toto předání má validitu oznámení rozhodnutí.

K § 62 – Úřední záznam

Další písemností, do níž správce daně zachycuje určité skutečnosti a poznatky zjištěné při správě daní, je úřední záznam. Do tohoto dokumentu se zachycují ty skutečnosti, které nejsou vzhledem ke své povaze zaprotokolovány. Jde zejména o nejružnější poznámky a zachycení informací a skutečností i z jiných řízení, relevantních ke správě daně určitého daňového subjektu vedeného ve spisu bez spoluúčasti další osoby. Ustanovení určuje formální náležitosti takového záznamu, tzn. tu skutečnost, že úřední záznam musí být podepsán úřední osobou, která jej vyhotovila, s uvedením časového údaje vyhotovení a odkazem na zdroj informací.

Spis (§ 63 a § 64)

K § 63

Spis je souhrn písemností, které se vztahují k povinnostem při správě daní jednotlivých daňových subjektů; spis vede příslušný správce daně. Na rozdíl od jiných procesních řádů, není daňový spis veden o *ad hoc* případech, nýbrž se vztahuje vždy ke konkrétní osobě –

daňovému subjektu. Skládá se proto z mnoha částí, z nichž každá představuje dané daňové řízení (§ 132), popřípadě jeho dílčí část. Je tak zohledněn kontinuální charakter daňové povinnosti, která se ve většině případů opakuje s příchodem dalšího zdaňovacího období.

Odstavec 1 tohoto ustanovení demonstrativně uvádí, co lze za písemnost, která se zakládá do spisu, považovat. Základními dokumenty, které budou tvořit spis, proto budou písemnosti obsahující podání, rozhodnutí, protokoly či úřední záznamy.

V odstavci 2 se klade rovnítka mezi *datovou zprávou*, tak jak je vymezena v zákoně č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, a „klasickou“ písemnost, která bývá v dikci jiných zákonů chápána pouze jako listina, tj. listinná zpráva. Jinými slovy, písemností při správě daní bude chápána listinná i datová zpráva. Jedná se pouze o zjednodušení textu, kde by za každým slovem písemnost muselo být uvedeno, že lze využít i datovou zprávu. Přesto některá ustanovení se i nadále dotýkají pouze písemností chápaných v tradičním slova smyslu tam, kde je použití elektronické formy z povahy věci vyloučeno.

Ustanovení odstavce 3 rozšiřuje obsah spisu i o případné obrazové či zvukové záznamy pořízené správcem daně, např. při ohledání nemovitosti, při protokolování ústního jednání apod.

Odstavec 4 stanoví členění spisu do jednotlivých částí. Každé dani a daňovému řízení, které je o ní vedeno, je věnována ve spise samostatná část. Výjimku tvoří úsek daňového řízení týkající se vymáhání (tj. exekuční řízení), který je řazen do samostatné části společné pro více daňových řízení, což odpovídá skutečnosti, že vymáhání může probíhat společně pro více různých nedoplatků. Přesto musí být zachována určitá provázanost s částmi o jednotlivých daňových řízeních. Další část pak tvoří písemnosti týkající se řízení o pořádkových pokutách normovaných daňovými zákony (zejména dle § 240 a násl.). Tato úprava by měla odstranit řadu sporných momentů při nahlížení do spisu za současné právní úpravy.

Součástí každé části spisu je podle odstavce 5 i soupis písemností uložených v dané části spisu. Tento soupis by měl být veden chronologicky, a měl by z něj být zjistitelný obsah části spisu k určitému datu (např. příslušnými orgány veřejné moci v dalším stupni řízení). Jednotlivé písemnosti ve spisu se označují jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.

K § 64

Specifickou kategorií tvoří tzv. *vyhledávací část spisu*, která zahrnuje podklady a údaje, které vyplývají zejména z vnitřní řídicí činnosti jednotlivých úřadů. Pro tuto část pak platí speciální režim zacházení v případě nahlížení do spisu. Text odstavce 1 uvádí taxativní výčet možných materiálů, které se do této části zařazují. Na prvním místě jsou to písemnosti sloužící jako *důkazní prostředek*, avšak pouze za předpokladu, že by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, popřípadě účel úkonu, nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Možnost udržovat tyto písemnosti ve vyhledávací části spisu, ke které má daňový subjekt omezený přístup, je však možná jenom po určitou dobu. Další okruh písemností, které je správce daně oprávněn shromažďovat ve vyhledávací části spisu tvoří *pomůcky* použité pro stanovení daně podle pomůcek, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by mohlo ohrozit či znevýhodnit jiné osoby. Půjde zejména o údaje o jiných srovnatelných daňových subjektech. Dále budou ve vyhledávací části spisu obsaženy úřední záznamy z podaných *vysvětlení* (§ 78), které nemohou sloužit jako důkazní prostředek a které slouží správci daně jako vodítko při vyhledávací činnosti a obstarávání případných důkazních prostředků. Poslední skupinu tvoří písemnosti sloužící pouze pro vnitřní potřeby správce daně.

V odstavci 2 je stanoveno, že po provedeném hodnocení důkazů musí být všechny důkazní prostředky, které byly předmětem dokazování, z vyhledávací části přesunuty do části týkající se daného daňového řízení. V případě prováděné daňové kontroly je tímto časovým mezníkem zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.

Odstavec 3 zavazuje správce daně vést řádnou evidenci ve vazbě na přeřazení písemností mezi jednotlivými částmi spisu s cílem odstranění pochyb o oprávněnosti dočasného uložení v úvahu přicházejících písemností do vyhledávací části spisu a zajištění seznámení daňového subjektu se všemi důkazními prostředky, podle nichž správce daně tak, či onak ve věci rozhodl.

Nahlížení do spisu (§ 65 až 67)

K § 65

Ustanovení odstavce 1 obecně upravuje oprávnění daňového subjektu nahlížet do spisu, který se týká jeho povinností při správě daní, a který o něm správce daně vede, a to při respektování pravidel daňového tajemství. Za stejných podmínek jako při nahlížení do spisu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout i do svých *osobních daňových účtů* vedených v rámci evidence daní (§ 145 a násl.). Součástí spisu je i soupis všech písemností jednotlivých částí, do kterého je dle povahy části spisu oprávněn rovněž nahlížet. Tato úprava je speciální z hlediska obecné úpravy o svobodném přístupu k informacím provedené zákonem č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, neboť při poskytování informací shromážděných pro správu daní se postupuje podle podmínek prolomení daňového tajemství upraveného pouze tímto nebo jiným daňovým zákonem. Dále se zde vymezuje, že část vyhledávací, včetně soupisu písemností v této části obsažených, není určena k nahlížení, pokud správce daně nepovolí při respektování podmínek uvedených v tomto ustanovení výjimku.

Odstavec 2 stanoví, že ačkoli nelze bez dalšího nahlížet do vyhledávací části spisu, soupis písemností z této části musí být daňovému subjektu zpřístupněn, avšak za podmínky, že z něj nebude patrný obsah jednotlivých písemností. Cílem tohoto ustanovení je umožnit daňovému subjektu orientační přehled o tom, že jsou v jeho věci shromažďovány další písemnosti.

Odstavec 3 umožňuje správci daně povolit výjimku z pravidla, že není možné nahlížet do vyhledávací části spisu. Musí mít ovšem na zřeteli i zájmy jiných osob, o nichž jsou v této části soustředěny určité informace.

Odstavec 4 obecně upravuje dobu, ve které může daňový subjekt do spisu nahlížet v souladu ze zveřejněnými úředními hodinami správce daně (§ 55). V případech zřetel hodných a za podmínky, že nahlížením do spisu nebude narušena činnost správce daně, může správce daně povolit daňovému subjektu nahlížení do spisu v jiném časovém úseku pracovní doby správce daně mimo úřední hodiny pro veřejnost.

K § 66

Odstavec 1 ukládá správci daně povinnost pořídit o každém nahlédnutí do spisu úřední záznam, jehož obsahem budou části spisů, do kterých bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout. Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o vydání rozhodnutí, ve kterém správce daně deklaruje rozsah, ve kterém daňovému subjektu umožnil do spisu nahlédnout, přičemž nesouhlasí-li daňový subjekt s tímto rozsahem, může proti tomu brojit odvoláním.

Nahlížení do spisu pro nevidomé osoby je upraveno v odstavci 2. Takové osobě bude předmětná část obsahu spisu přečtena, včetně možnosti pořízení zvukového záznamu tohoto úkonu. Do obsahu spisu umožní správce daně nahlédnout i průvodci nevidomého, a to za

předpokladu, že průvodce je před započítím nahlížení nevidomou osobou zmocněn k seznámení se se spisem v rozsahu nahlížení, např. ústně do protokolu.

Pořizování opisů, kopií, stejnopisů, výpisů nebo potvrzení na žádost daňového subjektu správcem daně upravuje odstavec 3, přičemž daňový subjekt je oprávněn po správci daně takový úkon požadovat pouze ve vztahu k té části spisu, která je přístupná k nahlédnutí, a správce daně toto pořízení zaznamená do úředního záznamu. Daňovému subjektu je dále umožněno žádat po správci daně ověření shody kopie s originálem (*vidimaci*).

Pro zpřesnění postupu v daňovém procesu se v odstavci 4 uvádí náležitosti ověřovací doložky vydávané správcem daně, tak aby bylo zřejmé, že se ověřuje pouze shoda s listinou uloženou ve spise.

Odstavec 5 ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu poskytnul kopii případného obrazového nebo zvukového záznamu.

K § 67

Tímto ustanovením jsou upraveny podmínky, za kterých lze poskytnout spis nebo jeho část soudu či jinému orgánu veřejné moci, společně s dalším postupem, který se vztahuje k nakládání s takto zapůjčeným spisem. Oprávnění poskytovat spisový materiál musí být vždy v souladu s respektováním povinnosti mlčenlivosti (§ 49 a násl.), kterou jsou pracovníci správce daně vázáni a v poskytovaném spise musí být patrné, které listiny podléhají mlčenlivosti.

K § 68 – Daňová informační schránka

Ve smyslu odstavce 1 se umožňuje, aby správce daně poskytoval elektronicky (prostřednictvím dálkového přístupu – internetu) informace shromažďované ve *spisu* a na *osobním daňovém účtu* daňového subjektu, ke kterým má daňový subjekt přístup na základě oprávnění nahlížet do spisu či do osobního daňového účtu. Rozsah a aktuálnost těchto informací je dána technickou vybaveností daného správce daně, přičemž se předpokládá, že aktivně tuto „službu“ poskytují primárně správci daně - územní finanční orgány. Okruh informací, které je možné poskytovat elektronickou cestou, rovněž závisí na technických podmínkách správce daně. Informaci o tom, zda je daný správce daně technicky vybaven k výše zmíněnému poskytování informací, zveřejní tento správce daně způsobem podle § 55 odst. 2. Data obsahující informace ze správy daní, a to i od různých správců daní daného daňového subjektu, jsou soustředěna v tzv. *daňové informační schránce*, kterou místně příslušný správce daně zřídí na základě žádosti daňového subjektu.

Žádost o zřízení či zrušení daňové informační schránky je možné podle odstavce 2 podat místně příslušnému správci daně podle adresy bydliště nebo sídla, přičemž není dotčeno ustanovení § 20, na jehož základě lze místní příslušnost *delegovat* na jiného správce daně, tedy individuálním správním aktem měnit řešení stanovené *ex lege*. Znamená to například, že informace o dani z nemovitostí a dani z příjmů, které jsou sdruženy v jednom daňovém portálu územních finančních orgánů, budou uloženy do zřízené informační schránky na základě žádosti uplatněné u správce daně z příjmů. Návrh dále stanoví zpřísněnou formu pro podání této žádosti tak, že ji bude možné podat toliko pomocí dálkového přístupu za využití zaručeného elektronického podpisu. Pokud daňový subjekt - fyzická osoba, popřípadě osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu - právnické osoby, nedisponují zaručeným elektronickým podpisem, může tuto žádost podat jejich zmocněnec, který má náležité technické vybavení. V praxi se bude nejčastěji jednat o zastoupení profesionálním daňovým poradcem.

Příslušný správce daně, který obdrží bezvadnou žádost daňového subjektu o zřízení či zrušení daňové informační schránky, rozhodne ve lhůtě podle odstavce 3, a to do 15 dnů o

zřízení nebo zrušení této schránky. Rozhodnutí bude obsahovat kromě stručného odůvodnění technické a provozní podmínky, které bude muset splňovat ten, kdo bude chtít do zřízení daňové informační schránky nahlížet. Požádat o zrušení schránky lze i bez uvedení důvodů.

Samotné nahlížení do zřízení daňové informační schránky je podle odstavce 4 umožněno pouze fyzickým osobám, které splní podmínky dané rozhodnutím o zřízení daňové informační schránky a které jsou k takovému jednání oprávněny, a to na základě podané přihlášky. Do okruhu osob oprávněných nahlížet do spisu patří zejména daňový subjekt – fyzická osoba, v případě právnické osoby pak její statutární orgán či její pověřený člen, prokurista nebo pracovník pověřený k tomu statutárním orgánem, dalšími oprávněnými jsou fyzické osoby, které daňový subjekt zastupují, tj. zákonní a ustanovení zástupci a zmocněnci na základě plné moci. Přihlášku výše uvedené osoby podávají správci daně, který daňovou informační schránku zřizuje, opět toliko pomocí dálkového přístupu za využití zaručeného elektronického podpisu, který bude následně umožňovat přístup do schránky.

Podle odstavce 5 bude fyzické osobě, která splňuje zákonné náležitosti, správcem daně umožněn přístup k informacím soustředěným ve schránce nejpozději do 15 dnů od obdržení elektronické přihlášky, o čemž správce daně vyhotoví úřední záznam. Pokud nebudou splněny podmínky pro uvolnění přístupu do schránky, budou zapsány v úředním záznamu, který bude uložen ve spise daňového subjektu o jehož schránku se jedná. Stejným způsobem jako při rozhodování o zřízení schránky bude správce daně postupovat v případě, že dotyčná osoba požádá o zrušení tohoto přístupu.

K tomu, aby do daňové informační schránky mohli nahlížet zástupce daňového subjektu na základě udělené plné moci a pracovník pověřený statutárním orgánem jednat jménem daňového subjektu, který je právnickou osobou, musí tyto subjekty splňovat kromě obecných předpokladů i speciální podmínky uvedené v odstavci 6, neboť vzhledem k tomu, že při nahlížení do daňové informační schránky jsou poskytována souhrnná data od všech správců daně, kteří spravují daně dotyčného daňového subjektu, lze pro nahlížení akceptovat pouze takové plné moci či pověření, které umožňují zastupovat daňový subjekt u všech těchto správců daně, a to v plném rozsahu. Vedle toho je možná ještě speciální plná moc či pověření, která zmocněnci či pověřené osobě výslovně umožní nahlížet do celé daňové informační schránky. Nelze proto přijmout takovou plnou moc (pověření), která by opravňovala k omezenému nahlížení do této schránky. Příslušná zmocnění a pověření se předkládají místně příslušnému správci daně, přičemž pro zmocnění či pověření pro nahlížení do daňové informační schránky se neuplatní obecně platné pravidlo pro správu daní, podle kterého může daňový subjekt zmocnit či pověřit pouze jednu osobu.

2.6. Řízení a další postupy

Vzhledem k tomu, že interakce mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní se neodehrává pouze v rámci daňového řízení, resp. řízení obecně, je v návrhu reflektována existence dalších postupů správce daně. Mezi nejtypičtější z těchto postupů patří daňová kontrola či místní šetření. Návrh daňového řádu pak jednoznačně rozlišuje, zda daný postup, za který lze považovat ucelený soubor úkonů tvořící samostatný celek, lze realizovat mimo probíhající řízení, tj. v rámci tzv. *vyhledávací činnosti*, nebo v rámci probíhajícího řízení, jehož obligatorní či fakultativní část tvoří.

2.6.1. Obecná ustanovení o řízení a dalších postupech

Návrh koncentruje soubor ustanovení, která normují procesní pravidla společná pro řízení i další postupy v úvodním bloku. Jde o standardní pravidla obvyklá v ostatních

procesních předpisech, která výrazně nevybočují od ustáleného pojetí, které lze nalézt i v platné právní úpravě.

Podání (§ 69 až 72)

K § 69

Zvýšená pozornost je v návrhu věnována *podání*, které je nutno chápat jako úkon směřující vůči správci daně. Ustanovení tohoto paragrafu zakotvuje pravidlo, podle něž správce daně vede řízení podle obsahu podání, nikoliv podle jeho formálně právního označení, tzn. správce daně je na základě této zásady povinen na základě správní úvahy odstranit nesoulad mezi nesprávně označeným názvem podání osoby zúčastněné na správě daní a jeho skutečným obsahem. Náležitostmi podání jsou údaje o tom, kdo podání činí, čeho se podání týká a co se v něm navrhuje.

K § 70

V ustanovení odstavce 1 jsou stanoveny druhy forem podání: písemná, ústní do protokolu (tyto formy musí být ve smyslu odstavce 2 vlastnoručně podepsány osobou, která podání činí), zaručenou datovou zprávou, popřípadě za použití datové zprávy bez zaručeného elektronického podpisu (tyto datové zprávy musí být učiněny ve struktuře a formátu, který správce daně připouští a který patřičným způsobem zveřejňuje), jakož i prostřednictvím jiných technických prostředků (např. pomocí faxu, dálkopisu), které je správce daně způsobilý přijmout.

Dojde-li podání správci daně s využitím datové zprávy bez zaručeného elektronického podpisu či jiného technického prostředku, je v odstavci 3 stanovena odesílateli pětidenní prekluzivní lhůta pro potvrzení či opakování podání řádným způsobem tak, aby byla dosažena důkazní síla originálu podepsaného odesílatelem a prokázáno že podaná písemnost je skutečně projevem vůle osoby označené jako podatel. Pokud tak podatel neučiní, hledí se na toto podání jako by vůbec podáno nebylo. Tuto pětidenní lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.

K § 71

Pro některá podání (označovaná též jako tzv. *formulářová podání*) stanoví odstavec 1 obligatorní formu tiskopisu vydaného Ministerstvem financí. Není-li tato forma dodržena, je správce daně povinen absenci tiskopisu posoudit jako vadu podání. Alternativou formy podání na tiskopisu je možnost podání, které je učiněno na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny s parametry totožnými s těmi, které jsou obsaženy ve výše uvedených tiskopisech, popř. na jeho kopii.

Odstavec 2 stanoví, že nároky na obsah, respektive rozsah možných požadavků vůči daňovému subjektu, jsou ve výše uvedených tiskopisech limitovány pouze na sdělení takových údajů, které jsou nutné pro správu daní.

Podle odstavce 3 lze formulářová podání realizovat i elektronickou formou, ať už za využití datové zprávy podepsané zaručeným elektronickým podpisem nebo prostřednictvím datové schránky. Nezbytným požadavkem pro to, aby podání mohlo být akceptováno, je splnění požadovaného formátu a struktury, kterou stanoví správce daně.

K § 72

Ustanovení odstavce 1 stanoví povinnost učinit podání u příslušného správce daně, což znamená, že by podatel měl svůj úkon realizovat či adresovat věcně i místně příslušnému správci daně. Případy, kdy není toto pravidlo respektováno řeší § 74 a § 33 odst. 5 a 6.

Odstavec 2 zakotvuje právo podatele písemného podání nebo datové zprávy na potvrzení přijetí podání ze strany správce daně. Využití tohoto práva je fakultativní, přičemž k potvrzení dojde pouze v případech, kdy podatel projeví zájem toto potvrzení obdržet. Dále toto ustanovení specifikuje potvrzování přijetí datové zprávy zasílané na technické zařízení správce daně.

Možnosti dispozice s podáním, tzn. jeho možné změny či případné zpětvzetí, spolu s určením hranice možnosti této dispozice jsou upraveny v odstavci 3. Zpětvzetí učiněného podání pak není možné, pokud je k jeho podání subjekt povinen, ať již přímo ze zákona či na základě povinnosti uložené v rozhodnutí správce daně.

K § 73 – Vady podání

Odstavec 1 upravuje postup správce daně v případě, že zjistí formální vady v podání osoby zúčastněné na správě daní, pro které je toto podání nezpůsobilé k projednání. Pokud správce daně dospěje k takovému zjištění, vyzve podatele k tomu, aby podle jeho pokynu a ve lhůtě jím stanovené tyto zjištěné vady odstranil, přičemž podle odstavce 2 zároveň podatele poučí o procesních důsledcích neuposlechnutí jeho výzvy.

Ustanovení odstavce 3 upravuje varianty vztahující se k odstranění vad podání, k němuž správce daně vyzval. Pokud bylo podání upraveno ve lhůtě správcem daně ve výzvě podateli určené, je za okamžik podání považován původní den podání. Dojde-li opravené podání až po lhůtě stanovené správcem daně, považuje se za nově podané, a to dnem, kdy bylo opravené podání předloženo. Nedojde-li k zhojení vad podání ani po výzvě správce daně, stává se podání neúčinné a nemá tedy účinky úkonu, který zahajuje případné řízení; řízení není proto nutné zastavovat.

K § 74 – Postoupení

Návrh stanoví povinnost správce daně nepřislušného k provedení řízení, neprodleně postoupit podání, popřípadě platbu týkající se správy daní příslušnému správci daně; zároveň je nepřislušnému správci daně stanovena povinnost informovat o tomto úkonu osobu, která toto podání učinila. Stejný postup se uplatní i v případě, že je zaslána platba daně nepřislušnému správci daně. Nelze to však zaměnit s nesprávně nebo nedostatečně označenou platbou učiněnou vůči účtu vedenému příslušným správcem daně. V této souvislosti je však nutné mít na zřeteli ustanovení § 91, podle něhož má podání účinky pro zahájení řízení či jiného postupu teprve okamžikem, kdy dojde věcně a místně příslušnému správci daně. Z hlediska zachování případné lhůty od tohoto podání odvozované se uplatní § 33 odst. 5 a 6. V případě, že správci daně dojde podání, které nespadá svým charakterem pod režim správy daní (např. podání učiněné ve správním řízení), postupuje dotčený orgán nikoliv v postavení správce daně, ale jako správní orgán, tzn. aplikuje § 12 správního řádu.

K § 75 – Jednací jazyk

Jednacím jazykem užívaným při jednáních před správcem daně je podle odstavce 1 čeština.

Také veškerá podání musí být podle odstavce 2 předložena v jednacím jazyce a důkazní prostředky musí být úředně přeloženy do češtiny, pokud správce daně od této podmínky neupustí. Správce daně může deklarovat upuštění od překladu i pro určitý druh písemností do budoucna. Učiní tak zejména vyvěšením informace na úřední desce nebo na internetu.

V odstavci 3 je osobám neovládajícím jednací jazyk přiznáno právo na tlumočníka, kterého si musí opatřit na své náklady. Při ústním jednání může jít pouze o tlumočníka zapsaného do seznamu znalců a tlumočnicků vedeného krajským soudem, resp. Ministerstvem

spravedlnosti. Právo na tlumočníka vyplývá také z čl. 37 odst. 4 LZPS, který stanoví, že každý, kdo prohlásí, že neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka.

Ustanovení odstavce 4 dává možnost občanům České republiky náležejícím k národnostním menšinám, které tradičně a dlouhodobě žijí na území České republiky, jednat před správcem daně, ale i činit podání, v jejich jazyce. Kritéria, která umožňují jednoznačné posouzení příslušnosti k národnostní menšině, je nutno posuzovat na základě zákona č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 320/2002 Sb. Není-li úřední osoby, která ovládá jazyk národnostní menšiny, přizve k jednání tlumočníka, jenž je zapsán v seznamu tlumočnicků; náklady na tohoto tlumočníka nese správce daně. V případě slovenského jazyka tak ve většině případů postačí znalost úřední osoby.

Podle odstavce 5 se stanoví správci daně povinnost ustanovit a zaplatit tlumočníka nebo prostředníka v případě, že je jednáno s osobou neslyšící nebo osobou hluchoslepu.

K § 76 – Vyloučení úřední osoby

Základními případy obligatorního vyloučení úřední osoby z řízení, z místního šetření nebo daňové kontroly jsou podle odstavce 1 případy, kdy by taková úřední osoba rozhodovala nebo uplatňovala postup při správě daní v záležitosti vlastní či osob blízkých. Dále může být úřední osoba podjatá, jestliže se v téže věci na řízení nebo postupu podílela v jiném stupni, nebo vzhledem k jejímu poměru k osobě zúčastněné na správě daní nebo předmětu daně (např. spoluvlastnický vztah k nemovitosti).

Osoby zúčastněné na správě daní, jakož i úřední osoby, mají podle odstavce 2 povinnost oznámit vedoucímu správce daně existenci skutečností naplňujících kritéria podjatosti.

Ustanovení odstavců 3 až 5 upravuje postup při rozhodování o vyloučení úřední osoby z řízení a umožňuje osobě, které se řízení o podjatosti týká, provést ještě nezbytné úkony. Vedoucím správce daně, který v takovém případě existenci podjatosti posuzuje, se rozumí úřední osoba pověřená řízením konkrétního úřadu, která vykonává správu daní (např. ředitel finančního úřadu, ředitel finančního ředitelství, ministr apod.).

Ustanovení odstavce 6 pak stanoví, kdo je příjemcem rozhodnutí o vyloučení úřední osoby, přičemž platí, že proti němu nelze podat opravné prostředky. Vzhledem k tomu, že oznamovatelem skutečností, které zakládají pochybnosti o podjatosti úřední osoby nemusí být pouze daňový subjekt, vůči němuž je vedeno dané řízení či jiný postup, nebo jiná úřední osoba, je stanoveno, že rozhodnutí se doručí na vědomí i třetí osobě.

Odstavec 7 odkazuje na obdobné použití ustanovení týkající se vyloučení úřední osoby z řízení i na znalce a tlumočníky.

2.6.2. Postupy při správě daní

Vedle tvrzení daňových subjektů obsažených v různých typech podání je hlavním zdrojem informací správce daně jeho vlastní činnost, tedy specifické postupy jím uplatňované. Tyto jednotlivé postupy, pomocí nichž správce daně získává zejména důkazní prostředky, jsou v návrhu upraveny tak, aby byla zajištěna efektivita správní činnosti na jedné straně a ochrana práv daňového subjektu na straně druhé. Systematické uspořádání je voleno tak, aby byla zajištěna vzájemná propojenost jednotlivých postupů, což se projevuje zejména ve vztahu místního šetření a daňové kontroly, které mají spoustu společných prvků. Je tak reagováno i na skutečnost, že propojení těchto instrumentů v platné právní úpravě není ideální, a lze se tak setkat s řadou duplicit a ustanovení řešících jinými slovy tutéž situaci.

K § 77 – Vyhledávací činnost

V rámci *vyhledávací činnosti* vymezené v odstavcích 1 až 3 správce daně využívá dostupných technických, právních a organizačních prostředků, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správu daně. Důležité je, aby správce daně měl možnost postupovat i bez vědomí daňového subjektu a opatřit si potřebné důkazy. Při této činnosti potřebuje správce daně mít možnost vyhledávat, vyžadovat a využívat informace z evidencí, registrů, informačních systémů, od konkrétních osob (*podání vysvětlení*) nebo na místě (*místní šetření*). Tyto informace správce daně využívá k zjišťování majetkových a jiných poměrů osob, zdrojů jejich příjmů, nebo jiných skutečností vztahujících se ke vzniku daňové povinnosti a k placení daně. V návrhu je akcentována skutečnost, že k vyhledávací činnosti (sběru informací) dochází jak mimo probíhající řízení, tak v jeho průběhu. Taková činnost správce daně může být ve smyslu odstavce 2 vykonávána i bez přímé spolupráce s daňovým subjektem, přičemž zjištěné informace a důkazní prostředky lze využít v daňovém řízení ať již probíhá v době zjištění nebo bude zahájeno následně. Pro vyhledávací činnost je důležitý okamžik vzniku daňové povinnosti, tedy okamžik, kdy podle daňového zákona nastaly skutečnosti, které vznik daňové povinnosti zakládají, a to zejména z procesního hlediska, neboť správce daně je oprávněn v rámci vyhledávací činnosti sledovat vývoj daňové povinnosti od okamžiku jejího vzniku, tj. ještě v časovém úseku před započítím daňového řízení a ve vyhledávací činnosti pokračuje i v průběhu daňového řízení. Vyhledávací činnost jak před započítím řízení, tak i po jeho zahájení, je konána zejména za účelem získání prostředků pro splnění důkazního břemene, které zákon v některých případech stanoví správci daně, jakož i pro případy, kdy je správce daně nucen konat z moci úřední.

Ustanovení odstavce 4 zakládá správci daně oprávnění k provedení úkonů týkajících se všech skutečností s daňovou relevancí, a to u všech osob nalézajících se v jeho územním obvodu, i když není sám příslušný ke správě daní těchto osob, avšak jeví se, že její činnost má znaky předmětu daně. Tomuto úkonu správce daně nemusí předcházet dožádání.

K § 78 – Vysvětlení

Návrh nově zavádí institut vysvětlení, který by formálně upravil postavení třetích osob, které jsou v rámci vyhledávací činnosti správcem daně povolány k ústnímu sdělení skutečností, které mohou být indiciemi pro další sběr důkazních prostředků. Postavení těchto osob je z hlediska jejich práv a povinností obdobné postavení svědka, avšak vysvětlení nelze využít jako důkazního prostředku. K tomu je nutné formálnější procedury svědecké výpovědi s právem účasti daňového subjektu. Podaná vysvětlení však mohou být využita jako pomůcka v případě, kdy k tomu jsou naplněny zákonné podmínky. O podaných vysvětleních sepisuje správce daně úřední záznam.

Místní šetření (§ 79 až 83)

Zejména k získávání důkazních prostředků provádí správce daně místní šetření, které je součástí vyhledávací činnosti. Jde o standardní institut přítomný již v dosavadní právní úpravě, jež je modelován tak, aby přinesl správci daně dostatečné možnosti si na určitém místě efektivně opatřit potřebné informace. Stejně jako dosud je pro provádění místního šetření stanovena daňovému subjektu i dalším přítomným osobám povinnost poskytovat správci daně potřebnou pomoc nebo součinnost. Daňový subjekt i další osoby jsou povinny strpět tato opatření správce daně, nicméně mnohé konkrétní podmínky jsou v návrhu stanoveny tak, aby byla šetřena práva povinných osob.

K § 79

Odstavec 1 upravuje obecným způsobem možnost správce daně provést místní šetření, a to jak u daňového subjektu, tak i u dalších osob zúčastněných na řízení, má-li toto šetření význam pro správu daně. Toto ohledání probíhá většinou jako šetření na místě, není však vyloučen ani jeho průběh u správce daně.

Správce daně si může k výkonu této pravomoci přizvat ve smyslu odstavce 2 potřebnou osobu, např. zámečnicka či jiného specialistu.

Odstavec 3 stanoví, že podle povahy věci bude o jednotlivých úkonech konaných v rámci místního šetření sepsován protokol nebo úřední záznam, přičemž forma úředního záznamu bude vzhledem k charakteru této činnosti častější.

Nově je správci daně v odstavci 4 umožněno pořizovat zvukové a obrazové záznamy z místního šetření. V takovém případě však musí upozornit zúčastněné osoby o tom, že je takový záznam pořizován. Skutečnost, že došlo k pořízení zvukového nebo obrazového záznamu musí být proto zaznamenána v protokolu, popřípadě v úředním záznamu, o průběhu místního šetření. Zvukový či obrazový záznam je tak ve smyslu § 63 odst. 3 součástí spisu a daňový subjekt si na základě § 66 odst. 5 může vyžádat kopii tohoto záznamu.

K § 80

K provádění místního šetření je správce daně vybaven podle odstavce 1 širokými oprávněními, jejichž využití je podmíněno nezbytností pro účely správy daně. Jedná se zejména o tzv. právo na přístup do všech míst podnikání daňového subjektu a dále pak o právo požadovat informace od subjektu, u něhož je ohledání prováděno. Vstup do obydlí, je-li to prostor určený k podnikání, jakožto výjimečný procesní prostředek požívá zvýšené ochrany a jsou přesně stanovena kritéria pro jeho využití.

Přístup do všech míst podnikání daňového subjektu (či jiné osoby) má podle odst. 2 správce daně obdobně jako v současné úpravě i bez výslovného souhlasu této osoby, tedy i bez její přítomnosti. Nově je řešena situace, kdy příslušná osoba nedá souhlas se vstupem do příslušných prostor, resp. do nich bude vstupováno bez jejího vědomí. Jelikož to znamená výrazný zásah do jejích práv, jsou pro tento případ stanoveny přísné podmínky. Úřední osoby provádějící ohledání musí mít písemný příkaz vedoucího daného úřadu a současně musí zajistit přítomnost nestranné zletilé osoby, tedy osoby, která není v dané záležitosti nijak zúčastněna a nemá žádný vztah k předmětu ohledání. Je tak kladen apel na zajištění objektivnosti, přičemž nestranná osoba může být v případě následného sporu povolána jako nezávislý svědek.

Z účetních záznamů nebo jiných písemností, záznamů nebo informací na technických nosičích dat může správce daně podle odstavce 3 provádět nebo si vyžádat výpis nebo kopii, a to i v elektronické podobě. Ohledně údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o příslušných programech, ve kterých jsou data zpracovávána a je oprávněn pro účely vyhledávací činnosti a důkazního hodnocení těchto dat příslušné programy využívat.

K § 81

Odstavec 1 ukládá povinnost daňovému subjektu a všem přítomným osobám poskytnout úřední osobě veškeré přiměřené prostředky a pomoc, která je potřebná k účinnému provedení místního šetření, což odpovídá *zásadě součinnosti* (§ 6 odst. 2).

Odstavec 2 stanoví daňovému subjektu či třetí osobě povinnost zapůjčit správci daně doklady a další věci nezbytné pro správu daní, o které požádá, případně další věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředky.

Dále může správce daně podle odstavce 3 odebírat nebo si od daňového subjektu bezplatně vyžádat vzorky z věcí, které jsou předmětem zajištění, a to v rozsahu nezbytném pro provedení příslušné expertizy, přičemž tyto vzorky správce daně daňovému subjektu vrátí, pokud to jejich povaha umožňuje.

V odstavci 4 jsou stanoveny podmínky převzetí a následného nakládání s doklady a jinými věcmi, které byly správci daně poskytnuty k účelům řádného provedení místního šetření.

K § 82

Ustanovení odstavce 1 opravňuje úřední osobu k zajištění věcí i bez součinnosti osoby, u níž je místní šetření prováděno, pokud jsou splněny v obecné rovině zákonem požadované (či předpokládané) skutečnosti, které musí nastat, před tím, než úřední osoba přistoupí k realizaci svého oprávnění. K tomuto opatření se přistoupí zejména, chybí-li řádný průkaz o původu obchodního zboží, jeho množství, ceně, popřípadě kvalitě. Správce daně zajistí doklady vždy, jestliže hrozí nebezpečí jejich zničení, pozměnění, apod. Může též zajistit věci, je-li důvodná obava, že by jejich nezajištění mohlo mít za následek nemožnost dodatečného prokázání skutečností potřebných pro správné zjištění a stanovení daně. Je samozřejmé, že tento institut může správce daně používat pouze s ohledem na základní zásady, tedy jen v tom případě, kdy nelze věc ošetřit jinak. Je zřejmé, že zajištění věcí je forma správy daní náročná jak pro daňový subjekt, tak i pro správce daně a proto bude využívána jen v nejnútnejších případech. Správce daně je při tom vázán obecnou zásadou šetřit práva zúčastněných.

Odstavec 2 umožňuje nechat zajištěné věci přesunout na jiné místo tak, aby byl splněn účel zajištění, resp. aby nemohl být zmařen.

V odstavci 3 jsou popsány jednotlivé způsoby, prostřednictvím kterých může správce daně věc zajistit.

O zapůjčení nebo zajištění věci je podle odstavce 4 nutno sepsat protokol, jehož součástí bude i rozhodnutí o zajištění věci obsahující důvody zajištění a lhůtu pro odstranění důvodu zajištění. Nelze-li zajištěné věci převzít protokolárně, sepíše se ve smyslu odstavce 6 úřední záznam s uvedením důvodů, pro které nebylo možno protokolovat; vlastníkově těchto věcí je umožněno do něj u správce daně nahlédnout a na žádost obdržet jeho stejnopis.

Po dobu zajištění musí správce daně sledovat, zda trvají důvody pro zajištění. V případě, že tyto důvody pominou, zejména aktivitou daňového subjektu, který je v rozhodnutí o zajištění věci vyzván k odstranění důvodů zajištění, příslušný správce daně rozhodnutím zajištění zruší.

K § 83

Toto ustanovení upravuje postup pro případ, kdy věci převzaté nebo zajištěné nelze vrátit jejich vlastníkově, případně jiné osobě, které byly odejmuty (např. oprávněný držitel); správce daně v takovém případě může rozhodnout o jejich propadnutí státu. Speciální pozornost je věnována případu, kdy není vlastník (eventuelně jiný držitel) znám.

Daňová kontrola (§ 84 až 88)

V navržené právní úpravě zůstává hlavní význam daňové kontroly zachován. Cílem návrhu je vyplnit mezery, na něž poukazuje praxe a judikatura, zejména ve vztahu k problematice zahájení daňové kontroly a jejího opakování. Navrhovaná úprava rovněž zohledňuje apel na jasné vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, přičemž předpokládá, že daňová kontrola nemusí být vždy komplexním prověřením všech v úvahu přicházejících okolností a aspektů, ale může být tématicky zaměřena pouze na předem deklarovanou oblast.

K § 84

Odstavec 1 vymezuje obecně cíle daňové kontroly. Jedná se o postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správy daní (§ 1 odst. 2), kterým je především správné zjištění a stanovení daně.

Daňovou kontrolu lze v souladu s odstavcem 2 provádět u daňového subjektu nebo na jiném, z hlediska účelnosti prováděné daňové kontroly, vhodnějším místě. Je tak zohledněn fakt, že potřebné důkazní prostředky se mohou nacházet i v jiných místech, než je sídlo či místo podnikání daňového subjektu.

K § 85

Předmět daňové kontroly bude podle odstavce 1 určen vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení a konkrétnímu období, jde tedy v obecné rovině o kontrolu daňových povinností, podaných tvrzení a jiných rozhodných skutečností. Požadavek přesného vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, společně s pravidly jejího provádění, by měl přinést zvýšenou míru ochrany postavení daňového subjektu.

Další důležitý ukazatel uvedený v odstavci 2, zejména pro oprávněnost dalších kontrol, je *rozsah*, ve kterém je předmět daňové kontroly prověřován. Berní správa není dimenzována na provedení celkové revize předmětu daňové kontroly. Většinou dochází ke koncentraci na důkazní prostředky v rozsahu, který se týká věcí, kde se vyskytuje nejčastěji pochybení, ať již úmyslné nebo nedbalostní. Šíře vymezeného rozsahu může být různá, např. se zaměřením na výdajovou stránku, či určitý typ nákladů, nebo může jít o celkové prověření všech důkazních prostředků relevantních pro určité daňové řízení. Rozsah kontroly lze v průběhu rozšířit postupem pro její zahájení.

V odstavci 3 je zohledněno, že daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení. Je tak do zákonného textu zakotvena výslovná podpora dosavadní praxe při daňové kontrole, kdy v jednom zahájeném postupu dochází ke kontrole několika zdaňovacích období, tedy jsou zjišťovány podklady pro několik rozhodnutí o stanovení daně. Smyslem tohoto „spojování“ jednotlivých daňových řízení v jedné daňové kontrole je podobně jako v případě exekuce naplnění zásady *hospodárnosti* a povinnosti co nejméně zatěžovat daňové subjekty. Jedná o specifický případ typický právě pro daňové řízení, který v jiných procesech probíhá formou *spojení řízení*.

Odstavec 4 uvádí přesné podmínky, za kterých je nezbytné správci daně umožnit opakovat šetření i ohledně věcí, které již byly zahrnuty jak do předmětu, tak i rozsahu provedené daňové kontroly. První důvod, pro který lze *opakovat daňovou kontrolu*, je obdobný jako důvod pro obnovu řízení, resp. pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší i vyšší. Rozsah opakované kontroly je pak závislý na nově zjištěných skutečnostech. Druhým důvodem je změna tvrzení daňového subjektu, přičemž rozsah opakované kontroly je dán předmětem změnového tvrzení. Vymezení podmínek pro opakování daňové kontroly v textu zákona je vzhledem k současné absenci tohoto vymezení posílením *právní jistoty* adresátů právní normy.

K § 86

Daňový subjekt je povinen v souladu s odstavcem 1 umožnit správci daně provedení kontroly. Daňovou kontrolu je třeba chápat jako prostor, ve kterém je i daňovému subjektu umožněno, aby prokázal, že je schopen doložit svá tvrzení. Výlučně vrchnostenský charakter získává daňová kontrola až spolu s prvními pochybnostmi, že důkazní prostředky daňového subjektu nejsou zcela v pořádku.

V odstavci 2 jsou vymezena oprávnění daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola. Jejich využití daňovým subjektem by mělo předcházet následným sporům po stanovení daně na základě kontrolní zprávy.

Daňový subjekt jedná při daňové kontrole prostřednictvím jím určených osob. Nemusí to vždy být zaměstnanci, mohou to být i nejrůznější osoby, které se podílejí, resp. zajišťují jeho činnost, nejtypičtější jsou pracovníci účetních firem. V odstavci 3 jsou rovněž stanoveny další povinnosti daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola. Tyto povinnosti jsou nastaveny tak, aby v době daňové kontroly mohly být daňové povinnosti, které jsou předmětem daňové kontroly co nejúplněji prokázány. Postup je podřízen stejně jako ostatní postupy základním zásadám správy daní.

Odstavec 4 odkazem na příslušná ustanovení staví pravomoc správce daně při kontrole na roveň jeho oprávnění při místním šetření tím, že mu svěřuje zákonem stanovené prostředky normované v části věnované místnímu šetření. Navíc pak disponuje rozšířenými oprávněními obsaženými v ustanoveních o daňové kontrole.

K § 87

Zahájení daňové kontroly podle odstavce 1 je okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem a v jakém rozsahu bude kontrolován. Pokud po zahájení daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti, je v zájmu hospodárního a efektivního dokončení tohoto postupu stanoveno, že daňovou kontrolu dokončí správce daně, který kontrolu zahájil. Zde musí správce daně dbát, aby zahájení kontroly nemohlo být posléze prohlášeno za účelové z důvodu prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Jinými slovy, pokud nebude bezprostředně po zahájení daňové kontroly pokračovat v její realizaci, musí správce daně důvody, proč nepřezkoumává jednotlivé doklady, což může být zapříčiněno důvody na straně daňového subjektu, např. organizací archivu, pečlivě zaprotokolovat. Spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly by tak mělo dojít i k faktickému prověřování, resp. připravenosti toto faktické prověřování vykonat; může nastat situace, kdy z důvodů na straně kontrolovaného bude faktické prověřování efektivnější provést později (např. daňový subjekt přislíbí připravit příslušné podklady apod.), což bude často věcí vzájemné dohody obou stran.

Nově je navrženo řešení situace, kdy se daňový subjekt v rozporu se *zásadou spolupráce* vyhýbá zahájení daňové kontroly. Odstavce 2 až 6 tak podrobně řeší situaci, kdy daňový subjekt neumožní zahájit a provést daňovou kontrolu, čímž se konkludentně vzdává svého elementárního práva na stanovení daně dokazováním. Porušení zásady spolupráce tak může vést ke stanovení daně podle pomůcek (§ 98).

K § 88

V kontextu s chronologií daňové kontroly jsou upravena pravidla pro zpracování zprávy o daňové kontrole, která je formálním završením tohoto postupu. Právě při jejím zpracování dostává daňový subjekt daně šanci vyjádřit se k navrhovaným kontrolním závěrům. Nicméně návrh obsahuje i pravidla ukončení kontroly pro případ, že daňový subjekt spolupracovat nechce. Navržený text se velmi podrobně zabývá náležitostmi zprávy o daňové kontrole a postupem při seznámení daňového subjektu s jejím návrhem, následným projednáním, jakož i doručením. Podrobně formulovaný postup plně odpovídá významu této zprávy.

Postup k odstranění pochybností (§ 89 a § 90)

Dalším tradičním postupem směřujícím ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti je tzv. *postup k odstranění pochybností*, který nahradil terminologicky nepřesný výraz platné právní úpravy – *vytýkácí řízení*. Podobně jako u daňové kontroly či

místního řízení jde o *postup* (ucelený soubor úkonů), který je v tomto případě fakultativně realizován v rámci *nalézacího řízení* (§ 133 a násl.). Správce daně jej využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že vzniknou takovéto pochybnosti, správce daně se rozhoduje, zda ověří schopnost daňového subjektu své tvrzení prokázat pomocí institutu *místního šetření*, při kterém dojde např. k ohledání několika faktur, nově provozovaného skladu atp., nebo zda jsou pochybnosti takového rozsahu, že by mělo dojít k zahájení *daňové kontroly*, anebo zda postačí, pokud daňový subjekt potřebné listiny s případným vysvětlením doručí správci daně. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, vyzve jej v tomto duchu. Cílem návrhu je upravit nejen zahájení tohoto postupu, ale také jeho průběh a ukončení, které v současné úpravě absentují. Je řešena situace, kdy nedojde k odstranění pochybností; daňový subjekt bude mít v takovém případě možnost navrhnout pokračování v dokazování, a to postupem obdobným pro daňovou kontrolu tak, aby měl možnost aktivně se na správě daně podílet.

K § 89

Zvolí-li správce daně k vyjasnění sporných a nejasných skutečností postup k odstranění pochybností, je povinen své pochybnosti konkretizovat ve výzvě, kterou podle odstavce 1 doručí daňovému subjektu.

Obsah výzvy musí být podle odstavce 2 formulován tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Ve výzvě proto musí být pochybnosti vymezeny tak, aby měl daňový subjekt možnost se k nim vyjádřit (mohl doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, nepravdivé údaje opravit, a prokázat pravdivost zbývajících údajů).

Zvláštní úprava je v odstavci 3 věnována omezení, do kdy může správce daně vyzvat daňový subjekt, který uplatňuje *daňový odpočet*. Pro tyto případy návrh předpokládá třicetidenní lhůtu pro vydání příslušné výzvy správcem daně, jejíž počátek ovšem na rozdíl od současné úpravy doplněné poslaneckou iniciativou v roce 2007 započne nejdříve po uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. Toto opatření má vést k určité právní jistotě, zejména při správě nadměrných odpočtů u daně z přidané hodnoty.

Podle odstavce 4 správce daně stanoví ve výzvě daňovému subjektu přiměřenou lhůtu k odpovědi, nejméně 15 dnů a dále je povinen poučit daňový subjekt o následcích spojených s nedodržením této lhůty.

K § 90

Odstavec 1 dává daňovému subjektu možnost volby, zda výzvě vyhoví podáním učiněným písemně nebo zda si sjedná ústní projednání pochybností u správce daně, nebo požádá o provedení místního šetření.

Odstavec 2 určuje výsledek postupu podle odstavce 1 tak, že správce daně buď výsledek zaprotokoluje, nebo o tom učiní v případě písemného vyřízení podle odstavce 1 písm. a) úřední záznam. Z tohoto dokumentu musí být patrné, které pochybnosti považuje správce daně za odstraněné a které nikoliv.

Pokud se při postupu podle předchozích odstavců neodstraní pochybnosti vyslovené správcem daně ve výzvě, popřípadě vzniknou další navazující, což vyplývá z protokolu nebo úředního záznamu, tak vzniká podle odstavce 3 daňovému subjektu oprávnění požádat o další dokazování provedením dalších důkazů, které v žádosti označí. Toto právo je třeba využít ve lhůtě 15 dnů.

Pokud správce daně vyhověl žádosti daňového subjektu na pokračování v dokazování, musí podle odstavce 4 zahájit tento postup do 15 dnů od podání žádosti. V rámci tohoto způsobu dokazování, který předpokládá vzájemný dialog mezi daňovým subjektem a správcem daně, jehož výsledkem má být odstranění přetrvávajících pochybností, jsou daňovému subjektu přiznána stejně široká oprávnění jako při daňové kontrole, a to odkazem na příslušná ustanovení. Rozsah takto prověřovaných skutečností je dán jednak rozsahem přetrvávajících pochybností ze strany správce daně, ale také návrhem daňového subjektu, který tento postup svou žádostí iniciuje. V případě, že správce dojde k závěru, že není zapotřebí pro vydání rozhodnutí, kterým má být stanovena daň, v dokazování dále pokračovat, tzn. daň lze dostatečně spolehlivě stanovit, je povinen vydat rozhodnutí ve věci do 15 dnů od podání žádosti.

Odstavec 5 stanoví nepříznivé právní následky pro daňový subjekt v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě správce daně vydané podle odstavce 1 tohoto ustanovení nebo nevyužije své oprávnění podle odstavce 6. Tento důsledek neúspěšného odstranění pochybností, tj. stanovení daně kontumačně podle pomůcek, může rovněž nastat, i když kontrola vyvolaná podle odstavce 4 prokáže, že nelze daň stanovit dokazováním.

2.6.3. Průběh řízení

Stejně jako jiná řízení je i řízení před správcem daně z jedné strany ohraničeno aktem, který jej *zahajuje* (buď podáním osoby zúčastněné na správě daní nebo úkonem správce daně vůči této osobě) a z druhé strany aktem, který jej *ukončuje*. Jde o akta, kterými správce daně uplatňuje svěřenou pravomoc. Aby mohl správce daně rozhodnout, potřebuje mít nástroje, které mu umožní zjistit co nejúplněji skutečnosti potřebné pro rozhodnutí. K tomu slouží proces dokazování a jednotlivé důkazní prostředky. Vedle zjišťování zmíněných skutečností, potřebuje správce daně rovněž zajistit efektivní průběh řízení, aby mohlo splnit svůj účel, k čemuž využívá další specifické prostředky. Návrh v tomto případě zachovává tradiční instrumenty procesních předpisů, jako je *předběžná otázka* či *předvolání a předvedení*, jakož i úpravu *nákladů řízení*. V návrhu je materie upravující tyto instrumenty soustředěna podle chronologie celého řízení. Zohledněny jsou i instituty typické výlučně pro daňové řízení (*pomůcky a sjednání daně*), které mají navazující vztah k dokazování.

K § 91 – Zahájení řízení

Ustanovení odst. 1 upravuje okamžik zahájení řízení. Řízení může být zahájeno buď úkonem osoby zúčastněné na správě daní, který je učiněn prostřednictvím podání z její strany, či úkonem správce daně učiněným z úřední povinnosti směrem k osobě zúčastněné na správě daní. Počátek řízení je obecně vázán ke dni doručení podání příslušnému správci daně (tj. ke dni přijetí tohoto podání), nebo ke dni, kdy byl správcem daně učiněn daný úkon. V případě, že tímto úkonem je např. rozhodnutí vydané správcem daně, nastane okamžik zahájení řízení až v momentě, kdy je příjemce toto rozhodnutí s jeho obsahem seznámen. Nestačí tedy pouhé vyhotovení stejnopisu rozhodnutí či jeho předání doručovateli.

Odstavec 2 v souladu se *zásadou oficiality* (§ 10 odst. 2) ukládá správci daně povinnost zahájit řízení v případě, že daňový subjekt nesplní svou povinnost učinit příslušné podání. Nejčastěji se bude jednat o nepodání daňového přiznání.

Odstavec 3 deklaruje, že obecné pravidlo podle odstavce 1 o zahájení řízení lze uplatnit i pro případy, kdy je třeba posoudit okamžik zahájení určitého *dalšího postupu*, ke kterému dochází při správě daní (řízení je rovněž postupem při správě daní). K takovému dalšímu postupu dochází většinou z iniciativy správce daně (např. daňová kontrola, ohledání apod.).

K § 92 – Dokazování

Provádění dokazování je svěřeno správci daně, který při této činnosti musí dbát základních zásad (*zásada materiální pravdy, zásada volného hodnocení důkazů*). Dokazování provádí správce daně s využitím postupů a úkonů, které mu daňový zákon umožňuje; podle odstavce 1 může také dožádat o některý z úkonů nebo postupů jiného správce daně stejného nebo nižšího stupně.

Odstavec 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval, co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje *zásada vyhledávací* obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle *pomůcek* (§ 98).

Odstavec 3 stanoví tradiční skutečnost přítomnou v rámci dokazování v jiných procesních rádech, tj. že není třeba dokazovat existenci právních předpisů a notoriety.

V rámci dokazování je pak podle odstavce 4 zachován tradiční princip daňového práva, že *důkazní břemeno* ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních (nikoliv jen ty, které fakticky uvedl), nese daňový subjekt. Existence této povinnosti úzce souvisí s *břemenem tvrzení*, podle něhož je daňový subjekt povinen přiznat svou daň. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil, nebo tvrdit měl. Daňový subjekt je rovněž povinen prokazovat skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, ovšem pouze za předpokladu, že se tyto skutečnosti vztahují k jeho daňové povinnosti. Výzvu k průkazu těchto skutečností relevantních pro stanovení daně může správce daně vydat kdykoliv to průběh řízení vyžaduje.

Základní výčet skutečností, při jejichž prokazování důkazní břemeno nese správce daně, vymezuje ustanovení odstavce 5.

Ustanovení odstavce 6 zavazuje daňový subjekt k odůvodnění požadované účasti jiné osoby, např. navržení svědka, a stejně tak zavazuje k odůvodnění nepřipuštění takové osoby do řízení i správce daně.

Proces dokazování je podle odstavce 7 završen závěrečným *hodnocením důkazních prostředků*, ve kterém správce daně určí, které důkazní prostředky jsou použitelné pro vydání rozhodnutí ve věci a které nikoli, a osvědčí je jako důkaz. Zde se uplatní *zásada volného hodnocení důkazů* (§ 8 odst. 1). O tomto postupu učiní správce daně úřední záznam, s výjimkou důkazů, jejichž hodnocení je obsaženo v dříve provedeném záznamu (např. zpráva o daňové kontrole).

K § 93 – Důkazní prostředky

Poměrně stručná současná úprava důkazních prostředků má být doplněna o jejich podrobnější vymezení. Precizován je i vztah pojmu *důkaz*, který návrh chápe jako relevantní informaci či poznatek pramenící z procesu dokazování, a pojmu *důkazní prostředek*, kterým je třeba rozumět nosič této informace - *pramen důkazu* (např. svědek, listina), ale i procesní činnost správce daně směřující k poznání skutkového stavu (např. výslech svědka, čtení listiny).

Odstavec 1 obecně vymezuje rozsah důkazních prostředků, které lze použít jako důkaz v řízení vedeném při správě daní. K získání důkazu v rámci daňového řízení je možné použít všech důkazních prostředků, které umožní buď zjištění nebo ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž prostředky užívané v daňovém řízení jako důkazy nesmějí být získány za účelem jejich provedení v důkazním řízení nezákonným způsobem. Není přitom rozhodné, zda důkazní prostředky byly získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu. Dále se zde uvádí demonstrativní výčet obvykle používaných důkazních prostředků. Jedná se zejména o výpověď svědka, znalce či daňového subjektu v rámci ústního jednání, dále o listiny (např. daňová přiznání, hlášení, vyúčtování, účetní záznamy apod.), nebo ohledání určité věci movité či nemovité, při němž úřední osoba konstatuje určitý stav ohledávané věci. Připuštny jsou rovněž obrazové a zvukové záznamy o průběhu jednotlivých úkonů při správě daní apod.

Odstavec 2 vymezuje jako důkazní prostředky v řízení i veškeré prostředky, které byly správci daně předané jinými orgány veřejné moci, a které tyto orgány získaly v jimi vedených řízeních, včetně poznatků získaných z trestního řízení. Zde je třeba podotknout, že mezinárodní spolupráce předpokládá i poskytování informací z daňových řízení vedených zahraničními berními správami.

Odstavec 3 upravuje postup pro využití protokolu o svědecké výpovědi získaného z jiného řízení. Pokud se bude jednat o řízení nedaňové nebo daňové řízení vedené s jiným daňovým subjektem, má daňový subjekt právo navrhnout provedení svědecké výpovědi, přičemž správce daně musí tomuto návrhu vyhovět, pokud je provedení svědecké výpovědi reálně možné (nikoliv tedy při úmrtí svědka či jeho reálné nedosažitelnosti). Pokud byl protokol získán v daňovém řízení vedeném s tím samým subjektem, povinnost opakovat výslech svědka v příslušném daňovém řízení za podmínek § 96 nevzniká.

Odstavec 4 v rámci naplnění zásady součinnosti ukládá v obecné rovině orgánům veřejné moci, ale i fyzickým a právnickým osobám, poskytnout správci daně důkazní prostředky hmotného charakteru (zejména listinné povahy). Musí při tom ctít povinnosti těchto orgánů a osob spojené s ochranou utajovaných informací, obdobně jako je tomu při vyžadování svědecké výpovědi.

K § 94 – Listina

Odstavec 1 vymezuje pojem *veřejné listiny* pro potřebu správy daní. Za veřejnou listinu je považován jak protokol pořizovaný při ústním jednání (§ 59 odst. 1), tak např. i zpráva o daňové kontrole.

Odstavec 2 dále umožňuje správci daně žádat o *legalizaci* úředního razítka a podpisu na listině vydané orgánem cizího státu. Učiní tak prostřednictvím Ministerstva zahraničních věcí, pokud nevyplývá z mezinárodní smlouvy něco jiného. Jedná se o možnost, neboť v současné praxi aplikace smluv o zamezení dvojímu zdanění se běžně uznávají např. potvrzení berních správ smluvních států bez dalšího. Totéž se předpokládá i při dožadování spolupráce při vymáhání pohledávek.

K § 95 – Znalecký posudek

Závisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba specifických odborných znalostí, provede se obvykle důkaz znaleckým posudkem. V některých případech zákon přímo ukládá daňovému subjektu znalecký posudek předložit, popřípadě si může takový důkazní prostředek i daňový subjekt zvolit. Pokud nesplní daňový subjekt zákonnou povinnost předložit takový posudek, nebo je-li nutné prokázat další skutečnosti tímto způsobem, je správce daně podle odstavce 1 oprávněn k ustanovení znalce.

Příjemcem rozhodnutí je v souladu s odstavcem 2 znalec a daňovému subjektu je rozhodnutí zasláno *na vědomí*, z čehož vyplývá, že odvolání proti svému ustanovení přísluší pouze dotčenému znalci.

Odstavec 3 stanoví daňovým subjektům povinnost spolupracovat s ustanoveným znalcem a správci daně povinnost je o tom vyrozumět. Jde o konkretizaci obecné *zásady součinnosti* (§ 6 odst. 2). Ostatním osobám, jejichž součinnost je při vypracování znaleckého posudku potřeba, povinnost spolupracovat ukládá správce daně rozhodnutím, proti kterému lze uplatnit odvolání s odkladným účinkem.

Odstavec 4 nově výslovně zakotvuje právo daňového subjektu být přítomen výsledku znalece a klást mu otázky, podobně jako u svědecké výpovědi, kde je tato skutečnost vyplývající z principů *spravedlivého procesu* konkretizována ve vztahu k povinnosti zaslat daňovému subjektu včas vyrozumění o konané výpovědi.

K § 96 – Svědci

V ustanovení odstavce 1 je obecně stanovena povinnost každému vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní, týkajících se jiné osoby za podmínky, že jsou mu známy. Bezdůvodné odmítnutí výpovědi je možné postihnout pořádkovou pokutou (§ 240 a násl.). O těchto okolnostech musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet. Jako svědek tak bude povolána fyzická osoba, která svými smysly vnímala skutečnosti, které by mohly být důležité pro správné posouzení věci v souladu s *cílem správy daní* (§ 1 odst. 2). Na rozdíl od znalce je tedy důležitá jeho znalost fakticky existující situace, nikoliv jeho odborné znalosti. Předpokládá se, že svědek by neměl mít zájem na jakémkoli zkreslování skutečností, o nichž vypovídá, avšak tento ideální stav v praxi nemusí vždy nastat, proto by správce daně v rámci hodnocení získaných důkazů měl zohlednit i objektivitu podané svědecké výpovědi. Postavení svědka nebude mít daňový subjekt, kterého se daňové řízení přímo dotýká; jeho tvrzení (ústní i písemná) je pak nutno posuzovat jako jiný typ důkazního prostředku (§ 93 odst. 1).

Vyslechnuty nesmějí být osoby, jejichž okruh je vymezen v odstavci 3 a odstavec 2 umožňuje odmítnutí výpovědi za standardních podmínek obvyklých v jiných procesních předpisech vyplývajících z čl. 37 odst. 1 LZPS.

Správce daně má podle odstavce 4 povinnost poučit předem svědka o možnosti odepřít výpověď, o jeho povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Na křivou svědeckou výpověď je nutné pohlížet jako na napomáhání spáchání trestného činu spočívajícího v neodvedení nebo zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, které je správce daně povinen oznámit; na tuto skutečnost bude v rámci poučení svědek upozorněn.

V odstavci 5 je výslovně zakotveno právo daňového subjektu aktivně se účastnit prováděného výsledku svědka, tedy i možnost klást mu otázky. Podmínkou je, že skutečnosti, které mají být svědeckou výpovědí dokázány, mají vztah k povinnostem při správě daní, které stíhají daný daňový subjekt. Toto právo daňového subjektu může být omezeno, pokud by došlo účasti daňového subjektu k ohrožení účelu této výpovědi, nebo hrozí-li časová tíseň, která by měla negativní dopad na existenci svědecké výpovědi. Pokud nejsou naplněny tyto omezující podmínky, je správce daně povinen daňový subjekt zavčas vyrozumět o chystaném výsledku svědka.

Odstavec 6 konkretizuje obsah vyrozumění o chystaném provádění svědecké výpovědi tak, že v něm musí být uvedeno, pro které řízení má být tento důkazní prostředek využit.

K § 97 – Záznamní povinnost

Daňovému subjektu, který přijímá nebo vydává platby v hotovosti v rámci své podnikatelské činnosti, je v odstavci 1 obecně uložena povinnost vést průběžně evidenci o jednotlivých platbách. Tato povinnost stíhá daňový subjekt pouze v případě, že mu záznamní povinnost o těchto údajích nevyplývá z jiného právního předpisu (např. pro oblast účetnictví).

Na základě odstavců 2 a 3 je správce daně oprávněn uložit daňovému subjektu povinnost, aby kromě evidence, kterou je povinen vést podle ustanovení zvláštních právních předpisů, vedl evidenci zvláštní, a to za předpokladu, že je taková další evidence potřebná pro správné stanovení daně. Takovou povinnost může správce daně uložit pouze prostřednictvím rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat ve zkrácené lhůtě 15 dnů a odvolání má odkladný účinek. Období vedení takové evidence je vázáno na existenci skutečnosti, které správce daně vedly k uložení této povinnosti, tzn. pokud tyto důvody pominou, měl by správce daně takto uloženou povinnost buďto zrušit, a to za předpokladu, že skutečnosti, na jejichž základě byla uložena, pominuly, nebo tuto povinnost změnit, pokud došlo ke změně rozhodných skutečností.

Podle odstavce 4 se může správce daně přesvědčit o plnění uložené záznamní povinnosti a případně rozhodnutím, proti kterému se lze odvolat s odkladným účinkem, uložit odstranění zjištěných závad.

V odstavci 5 je stanovena lhůta, po kterou je daňový subjekt povinen uchovávat příslušné doklady, což odpovídá skutečnosti, že daňový subjekt nese *důkazní břemeno*. Nutnost uchovávat údaje, které obsahují informace potřebné pro správné určení daňové povinnosti, jakož i ověření výše stanovené daně je tak nutné uchovávat po dobu, kdy může být tato výše měněna, tj. ve lhůtě pro stanovení daně podle § 144.

K § 98 – Pomůcky a sjednání daně

Odstavec 1 stanoví postup, který umožní stanovit daň v případě, že daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou povinnost, tj. neunesení důkazní břemeno, v důsledku čehož je zmařena možnost stanovení daně dokazováním. Pokud taková situace nastane, je správce daně oprávněn stanovit výši daně s využitím *pomůcek*, jimiž disponuje, nebo které si sám obstará. Takový postup není závislý na případné součinnosti (či nesoučinnosti) daňového subjektu, což však nevylučuje, aby správce daně využil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako případné pomůcky.

Podle odstavce 2 musí správce daně přihlídnout i k výhodám pro daňový subjekt, i když je tento neuplatnil. Jedná se např. o odečitatelné položky daně z příjmů, kde je jejich uplatnění základní podmínkou.

Ustanovení odstavce 3 obsahuje demonstrativní výčet obvykle používaných pomůcek při stanovení daně kontumačně, přičemž na prvním místě by měl správce daně využít dosud získané důkazní prostředky.

Odstavec 4 umožňuje sjednání výše daně mezi daňovým subjektem a příslušným správcem daně, a to pouze v případě, že daňový subjekt neprokázal své údaje ohledně své daně prostřednictvím dokazování, a správce daně nemá potřebné pomůcky. Dohoda, která je dvoustranným právním úkonem, bude obsahem písemného protokolu a současně musí mít i náležitosti rozhodnutí obsaženého v tomto protokolu, tedy platebního výměru, proti němuž není odvolání přípustné.

K § 99 – Předběžná otázka

Podle odstavce 1 je nutné za *předběžnou otázku* v řízení považovat otázku, o níž bylo již pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem veřejné moci a správce daně je výrokem vysloveným v tomto rozhodnutí vázán; předběžná otázka se může v daňovém řízení také vyskytnout v podobě otázky, o které nebylo dosud pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem veřejné moci, za této situace si může správce daně o takové otázce sám učinit úsudek, popřípadě může dát, z úřední povinnosti, příslušnému orgánu veřejné moci podnět k zahájení takového řízení, které by nalezlo řešení předběžné otázky.

Odstavec 2 vymezuje případy, o nichž si správce daně učinit úsudek nemůže, což je standardně trestněprávní oblast a otázky osobního stavu.

K § 100 – Předvolání a předvedení

Pokud je v řízení nutná osobní účast osoby zúčastněné na správě daní, správce daně osobu předvolá. V předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit, a současně tuto osobu upozorní na případné právní důsledky nesplnění uložené povinnosti. Poté, co by předvolaná osoba nesplnila výše uvedenou povinnost, a to ani na opakované předvolání, může dát správce daně tuto osobu předvést, přičemž rozhodnutí o předvedení, na jehož základě je tento úkon realizován, a proti kterému se nelze odvolat, je doručováno úřední osobou realizující předvedení. Výčet orgánů veřejné moci, které lze při správě daní požádat o předvedení, předpokládá další možné zákonné úpravy. Jedná se zejména o obecní polici, která je oprávněna provést předvedení v případech, kdy je o to požádána správcem daně-obcí. V případě, že je předvolávána právnická osoba, protože se nedostaví k jednání, tedy nedostaví se osoba, která jedná jejím jménem, a tato osoba je následně předváděna, lze uložit pořádkovou pokutu pouze právnické osobě.

Rozhodnutí (§ 101 až 103)

K § 101

Navržená právní úprava problematiky související s institutem *rozhodnutí* se sice v základních rysech shoduje s dosavadní úpravou, nicméně přináší také množství podstatných změn. Odstavec 1 chápe rozhodnutí jako individuální akt, kterým správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva, popřípadě osvědčuje již existující práva a povinnosti.

V souvislosti s tím pak odstavec 2 vymezuje okamžik *vydání rozhodnutí*, k němuž dochází podpisem rozhodnutí úřední osobou. Tato konstrukce je kromě upřesnění úředního postupu i vhodná pro správu daní s ohledem na finanční dopad většiny rozhodnutí.

Vymezení v odstavci 3 se dočkal rovněž v současném zákoně používaný pojem *příjemce rozhodnutí*. Ačkoli samotný název tohoto pojmu navozuje dojem, že se jedná pouze o adresáta, kterému se rozhodnutí doručuje, má tento pojem odlišný význam, neboť jsou tak označeni všichni, kterým je rozhodnutím konstitutivně ukládána povinnost či přiznáváno právo, popřípadě jsou jim tyto deklaratorně osvědčovány. Příjemcem rozhodnutí se tak stává každá osoba zúčastněná na správě daní poté, co je vůči ní učiněno rozhodnutí (popřípadě výzva mající jeho charakter). Nabytí procesního postavení – příjemce rozhodnutí, zakládá osobám zúčastněným na správě daní nová procesní práva, jako je např. možnost podat odvolání, návrh na povolení obnovy řízení tam, kde to zákon nevylučuje, či právo být o tom poučen.

Podle odstavce 4 lze přiznat totéž právo nebo uložit tutéž povinnost z téhož důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou. Výslovně je tak zakotvena standardní zásada *ne bis in idem*.

Odstavce 5 a 6 stanoví, že se rozhodnutí oznamuje všem jeho příjemcům. Dále je zde stanoven okamžik účinnosti takového rozhodnutí, tj. doručení tohoto rozhodnutí či okamžikem, kdy je s ním příjemce seznámen jiným způsobem, o němž je pořízen protokol (např. při nahlížení do spisu). Tyto dva způsoby seznámení se s písemností se označují společným pojmem *oznámení*, přičemž v určitých případech navrhovaná právní úprava používá užší pojem *doručení* (např. určení počátku běhu lhůty pro odvolání), který příjemci rozhodnutí zaručuje dostatečnou právní jistotu, že bude s obsahem rozhodnutí seznámen.

K § 102

Prostřednictvím taxativního výčtu jsou vymezeny v odstavci 1 základní náležitosti rozhodnutí. Ve výroku na rozdíl od správního řádu není zapotřebí odkaz na konkrétní ustanovení zákonů, na jejichž základě je rozhodnutí vydáváno. Jedná se o tradici a věcně se jedná o četnost ustanovení, která se k výpočtu jedné částky využijí. Důsledné naplnění požadavku na citaci všech použitých ustanovení by vedlo k nepřehlednému výčtu procesních a hmotně-právních ustanovení. Která ustanovení budou ve výroku uvedena, návrh ponechává praxi v konkrétních případech s tím, že tato by měla ctít *právo na právní pomoc* zakotvené v čl. 37 odst. 2 LZPS.

Výraznou koncepční novinku představuje obecný požadavek obsažený v odstavci 2 na *odůvodnění rozhodnutí*, což je posun oproti dosavadnímu stavu, kdy se rozhodnutí odůvodňovala jen v případech, kdy to bylo zákonem výslovně stanoveno. Návrh pak v určitých případech, zejména tam, kde je navrhovateli plně vyhověno, nebo odůvodnění vyplývá z jiného dokumentu (např. zpráva o daňové kontrole), může stanovit výjimku z tohoto pravidla.

V odstavci 3 se podrobně rozvádí, jak má vypadat kvalitní odůvodnění rozhodnutí a které informace z něj mají být patrné. Podrobnější odůvodnění bude obsaženo v těch rozhodnutích, která byla vydána na základě provedeního dokazování. Z odůvodnění pak musí být patrné, jakými úvahami se správce daně řídil při hodnocení důkazních prostředků a důkazů z nich vzešlých, ale i správné právní posouzení věci, vypořádání se s návrhy a námitkami daňových subjektů atd. Důvodem je nejen zajištění informovanosti příjemce rozhodnutí, ale i možnost případného přezkumu rozhodnutí nadřízeným orgánem či soudem. Vyšší nároky na kvalitu odůvodnění pak budou kladeny před *procesními rozhodnutími* na *meritorní rozhodnutí*.

K § 103

Právní moc rozhodnutí vydaného správcem daně při správě daní nastává podle ustanovení odstavce 1 tehdy, pokud je rozhodnutí *účinné* a nelze proti němu podat odvolání, a to jak z důvodů vyloučení tohoto opravného prostředku zákonem, nebo z důvodu vzdání se či zpětvzetí odvolání. Zde je třeba podotknout, že ve většině případů, tj. zejména u *platebních výměrů*, se jedná o právní moc ve formálním smyslu tohoto slova, neboť k narovnání práv a povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (resp. veřejným rozpočtem) v materiálním slova smyslu dochází až uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 144).

Vykonatelnost rozhodnutí podle odstavce 2 nastává tehdy, jestliže je rozhodnutí účinné a když proti němu nelze uplatnit odvolání, nebo pokud jeho podání nemá odkladný účinek (tzn. že vykonatelné může být i nepravomocné rozhodnutí), a pokud zároveň uplynula lhůta stanovená správcem daně ke splnění povinnosti uložené tímto rozhodnutím, jestliže byla stanovena.

Doložku vykonatelnosti a právní moci podle odstavce 3 vydá vždy správce daně, který vydal rozhodnutí, a to na žádost příjemce rozhodnutí. O tom, že byla tato doložka vydána učiní úřední záznam do spisu.

K § 104 – Opravy zřejmých nesprávností

Oprava zřejmých nesprávností uvedených v rozhodnutí správce daně je podle odstavce 1 možná na základě podnětu příjemce takového rozhodnutí či z moci úřední. Zhojení těchto vad zajistí správce daně vydáním nového opravného rozhodnutí.

Ustanovení odstavce 2 stanoví lhůty, v nichž lze opravu zřejmých nesprávností v rozhodnutí provést. Je zde zohledněno, zda jde o rozhodnutí související s *nalézací* částí daňového řízení, nebo s částí *platební*.

K § 105 – Nicotnost rozhodnutí

Návrh opouští instrument tzv. *neplatnosti rozhodnutí*, známý ze současné právní úpravy, a nahrazuje jej v souladu s obdobným pojetím ve správním řádu a judikaturou institutem prohlášení *nicotnosti rozhodnutí*. Výlučně příslušným k tomuto aktu, je podle odstavce 1 nejbližší nadřízený správce daně, správci daně, který rozhodnutí vydal.

Odstavec 2 prostřednictvím taxativního výčtu uvádí, která rozhodnutí se považují za nicotná; jedná se o rozhodnutí, která jsou *zmatečná*, například tím, že jimi byla uložena povinnost nebo přiznáno právo, popřípadě prohlášen právní vztah, zcela jinému subjektu, dále došlo-li k *absolutní* věcné nekompetenci správce daně či v případě, že rozhodnutí vyžaduje neuskutečnitelné plnění nebo ukládá podruhé tu samou povinnost. Pokud pochybení v takovém rozhodnutí správce daně dosahuje této intenzity, pak je právním následkem tohoto pochybení správce daně nicotnost rozhodnutí.

Ustanovení odstavce 3 upravuje případ, kdy na rozhodnutí, jehož nicotnost byla osvědčena, navazují další rozhodnutí; pokud tato skutečnost nastane, správce daně uvede v odůvodnění rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí za nicotná všechna navazující rozhodnutí, která jsou v důsledku prohlášení nicotnosti předmětného rozhodnutí rovněž nicotná.

V odstavci 4 se řeší situace, kdy navazující nicotná rozhodnutí jsou vydána různými správci daně, ať již v linii podřízenosti nebo například po změně místní příslušnosti.

Prohlášení nicotnosti uskutečňuje podle odstavce 5 správce daně buď na základě vyhodnocení vlastních informací, nebo z podnětu jiného správce daně či jiné osoby, kterou může být jak daňový subjekt tak i např. třetí osoba. Jestliže podnět neshledá oprávněným, odloží ho bez dalšího a učiní pouze záznam do spisu; v tomto případě nejde o řízení, proto se o odložení nevydává rozhodnutí. Namítne-li například nicotnost příjemce rozhodnutí v případně uplatňovaném opravném prostředku a správce daně shledá tento podnět oprávněným, prohlásí nicotnost takového rozhodnutí a řízení o opravném prostředku zastaví.

K § 106 – Zastavení řízení

Ustanovení odstavce 1 vymezuje obecně prostřednictvím taxativního výčtu podmínky, při jejichž existenci správce daně vydá rozhodnutí o zastavení řízení. Podmínky stanovené pro vydání takového rozhodnutí v tomto ustanovení mohou být modifikovány a rozšířeny případnými ustanoveními jiných zákonů (např. oproti stávající právní úpravě zde není uveden důvod zastavení řízení v případě nevyrovnání související poplatkové povinnosti; postup je dnes upraven zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích).

Možnost částečného zastavení řízení, a to pro případ, že by se některý z výše uvedených důvodů dotýkal předmětného řízení pouze částečně, je upravena v odstavci 2. Tento postup se zřejmě uplatní nejčastěji u exekuce, dojde-li dobrovolně k částečné úhradě nedoplatku.

Odstavec 3 umožňuje zbytečně nedoručovat rozhodnutí o zastavení řízení, pokud vzala osoba zúčastněná na řízení svůj návrh zpět nebo v případě, že příjemce rozhodnutí zemřel bez dědice nebo zanikl bez právního nástupce. Obdobně je třeba postupovat v případě, že je odvolací řízení zastaveno v důsledku zpětvzetí odvolání. Výjimku v těchto případech bude představovat situace, kdy je v řízení více příjemců rozhodnutí (např. v exekučním řízení). V takovém případě je nutné rozhodnutí doručit tak, aby byla zajištěna informovanost zbývajících příjemců rozhodnutí.

K § 107 – Náklady řízení

V odstavci 1 jsou obecně vymezeny náklady řízení, které jsou hrazeny z rozpočtových prostředků příslušného správce daně, s výjimkou nákladů na vymáhání nedoplatků, a nákladů, které vznikly, nebo ke kterým je přímo povinen daňový subjekt.

Odstavec 2 upravuje rozsah náhrady nákladů *třetí osobě*, která je fyzickou osobou, a která se na výzvu správce daně účastní řízení. Takové osobě je správce daně povinen nahradit účelně vynaložené hotové výdaje a ušlý výdělek, pokud se nejedná o osobu, jejíž odměna je stanovena zvláštním právním předpisem, např. pro znalce a tlumočníky, pak správce daně nahrazuje pouze tuto odměnu a hotové výdaje. Správce daně uhradí i náklady vzniklé při vyhledávací činnosti. Jedná-li se o účast právnické osoby v případě, kdy se osoba jednající jejím jménem dostaví na výzvu správce daně, náleží této právnické osobě úhrada účelně vynaložených nákladů, zejména hotových výdajů a mzdových prostředků.

Ustanovení odstavce 3 upravuje způsob řádného uplatnění nároku vzniklého třetí osobě zúčastněné na řízení podle odstavce 2. Příslušný k rozhodnutí o takto uplatněném nároku je správce daně, který takovou třetí osobu k účasti na řízení vyzval. Žadatel je povinen spolu se svým podáním předložit současně i doklady, kterými je možné takový nárok prokázat, a to v prekluzivní lhůtě pěti pracovních dnů ode dne účasti. Pro případy, kdy má svědek nebo osoba podávající vysvětlení podle § 78 prokázat svůj průměrný výdělek, je zde zakotvena povinnost plátců příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků vydat potvrzení, v němž se uvede výše tohoto ušlého výdělku.

Ustanovení odstavce 4 stanoví rozsah a způsob náhrady nákladů, které vznikly v řízení zástupci daňového subjektu, který mu byl ustanoven, popřípadě společnému zástupci. Nárok se uplatňuje u správce daně, který takového zástupce ustanovil. Pokud byl ustanoven *daňový poradce*, použije se pro stanovení náhrady právní předpis, kterým jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům. Jedná se o sjednocení podmínek obou profesí, které zastupují při správě daní. Dále toto ustanovení upravuje lhůty k podání tohoto nároku, přičemž nejpozději lze nárok uplatnit do dvaceti pracovních dnů ode dne učinění posledního úkonu ve věci zástupcem, který požaduje náhradu nákladů; uplynutím této lhůty nárok zaniká. Náklady na řízení, které vzniknou takovému zástupci, mohou být v souladu s tímto ustanovením zálohovány.

Ustanovení odstavce 5 vymezuje lhůtu, v níž správce daně musí rozhodnout o podání, kterým subjekt uplatňuje nárok na náhradu nákladů; jedná se zde o patnáctidenní lhůtu ode dne uplatnění tohoto nároku. V této lhůtě ode dne vydání rozhodnutí o uplatnění nároku na náhradu nákladů je správce daně povinen rovněž poukázat žadateli rozhodnutím přiznanou náhradu. Toto rozhodnutí je možno napadnout odvoláním a je zde stanovena speciální patnáctidenní odvolací lhůta.

Správci daně je umožněno podle odstavce 6 předspsání náhrady nákladů řízení (např. za provedený znalecký posudek, k jehož předložení byl primárně povinen daňový subjekt)

daňovému subjektu, tzn. možnost a způsob uplatnění regresivního nároku správce daně vůči daňovému subjektu z titulu náhrady nákladů řízení, které mu vznikly v důsledku nečinnosti nebo nesplnění právních povinností daňovým subjektem.

Postup při stanovování výše *hotových výdajů* je upraven v odstavcích 7 a 8 jednak odkazem na zvláštní zákonnou i podzákonnou právní úpravu, pokud se tyto údaje týkají jízdného, stravného a ubytování, a dále zmocněním pro Ministerstvo financí k vydání právního předpisu (vyhlášky), kterým upraví rozsah dalších hrazených hotových výdajů a způsob výpočtu výše nároku na náhradu ušlého výdělku, postup jeho stanovení a úhrady.

2.7. Opravné a dozorčí prostředky

Přezkoumávání rozhodnutí vydaných správcem daně se uskutečňuje pomocí opravných a dozorčích prostředků. Jde o procesní instituty, jejichž cílem je zajistit dostatečnou kvalitu rozhodování ať už tím, že je zásadně umožněno dvojité posouzení každé věci (*princip dvouinstančnosti*) a tím, že se napravují pochybení, nebo se zajišťuje koordinace rozhodnutí mezi sebou. V této části návrhu jsou koncentrovány základní prostředky, kterými je možné dosáhnout revize rozhodovací činnosti. Toto zpřehlednění a větší provázanost právní úpravy opravných a dozorčích prostředků by mělo přispět k usnadnění jejich využití. Některé další prostředky ochrany jako je *stížnost* či *námítka* jsou v návrhu zachovány, avšak vzhledem k tomu, že samy osobě nesměřují k revizi konkrétního rozhodnutí a jeho případné nápravě, nejsou zařazeny do této části návrhu. Obdobně je tomu i u instrumentu *prominutí daně*.

2.7.1. Obecná ustanovení o opravných a dozorčích prostředcích

Návrh rozlišuje mezi *opravnými prostředky*, kterými chápe podání příjemců rozhodnutí, jimiž má být dosaženo zrušení nebo změny napadeného rozhodnutí, a mezi *dozorčími prostředky*, na jejichž základě může být těchto změn dosaženo z moci úřední. Jako *řádný opravný prostředek*, který směřuje proti nepravomocnému rozhodnutí, je v návrhu považováno tradičně odvolání. Za *mimořádný opravný prostředek* (směřující proti pravomocnému rozhodnutí) je třeba považovat návrh na povolení obnovy. K obnově řízení však může dojít i z moci úřední. V takovém případě obnova řízení slouží jako *dozorčí prostředek*. Dalším dozorčím prostředkem je *přezkumné řízení*, ke kterému může dojít v rámci uspokojení navrhovatele, který podá žalobu proti rozhodnutí správce daně v rámci správního soudnictví.

K § 108 – Použití opravných a dozorčích prostředků

Ustanovení odstavce 1 vymezuje opravné a dozorčí prostředky, kterými lze správcem daně vydané rozhodnutí napadnout. Zde zavedená terminologie je pak v dalších částech zákona používána v případech, kdy má být u daného typu rozhodnutí vyloučen ten který prostředek.

Odstavec 2 obsahuje další řádný opravný prostředek, kterým je *rozklad*. Jedná se o tradiční název pro specifický typ odvolání, které lze uplatnit vůči rozhodnutí, které bylo vydáno ústředním správním orgánem. Dále je zde stanoveno, kdo o rozkladu rozhoduje, a že tak činí podle ustanovení upravujících odvolání, pokud to povaha věci nevyklučuje.

Podle ustanovení odstavce 3 nelze opravné nebo dozorčí prostředky použít tehdy, jestliže již rozhodl v řízení o opravných nebo dozorčích prostředcích příslušný ministr nebo příslušný vedoucí jiného ústředního správního úřadu, s vymezenou výjimkou pro rozhodnutí vedoucích ústředních orgánů.

2.7.2 Odvolací řízení

Obecná ustanovení o odvolání (§ 109 až 111)

K § 109

Odstavec 1 opravňuje každého *příjemce rozhodnutí* (§ 101 odst. 3) podat odvolání proti rozhodnutí správce daně, pokud daňový řád nebo zvláštní zákon jeho podání nevylučuje. Je tak zachována zásada *dvouinstančního řízení*, že odvolávat se lze proti všem rozhodnutím, pokud není výslovně stanoveno, že to možné není. Samotným odvoláním je nutné rozumět podání, prostřednictvím kterého příjemce rozhodnutí (nemusí vždy jít pouze o daňový subjekt) žádá správce daně vyššího stupně o přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně.

V odstavci 2 se vymezuje okruh rozhodnutí správce daně, která není obecně možné napadnout odvoláním; další konkrétní typy rozhodnutí, kde není odvolání přípustné, jsou v jednotlivých ustanoveních tohoto nebo zvláštního zákona. Jde převážně o rozhodnutí procesní povahy, které zákon označuje termínem *výzva* (např. výzva k odstranění vad podání, výzva k podání řádného daňového tvrzení, výzva k podání přihlášky k registraci, výzva k odstranění pochybností atd.). Pravidlo o nemožnosti odvolat se proti výzvám však není absolutní a zákon v řadě případů výslovně připouští proti tomuto typu rozhodnutí odvolání (výzva k úhradě nedoplatku, výzva ručiteli atd.).

V odstavci 3 je určen správce daně, u něhož lze odvolání uplatnit. Odvolání se podává u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal v první instanci, což odpovídá zásadě procesní ekonomie i rychlosti, neboť tento orgán disponuje příslušným spisovým materiálem, který může dle potřeby doplnit. Rovněž to odpovídá možnosti vyřešit věc pomocí tzv. *autoremedury* (§ 113).

V odstavci 4 je upravena třicetidenní lhůta, ve které lze odvolání uplatnit a počátek jejího běhu, který je stanoven na stejný den, ve kterém došlo k doručení rozhodnutí, proti němuž má odvolání směřovat. Při aplikaci ustanovení § 33 odst. 2 počíná běžet lhůta až dnem, který následuje po dni doručení rozhodnutí. Délka této lhůty, která je pro odvolatele příznivější než v obecném řízení správním, vyplývá ze skutečnosti, že klíčová rozhodnutí ve věci správy daní se týkají skutečností, jejichž posouzení vyžaduje dostatek času, často i odbornou pomoc. Uvedená lhůta je obecná a pro některá řízení je stanovena odvolací lhůta kratší. Je tomu tak např. u vyloučení zmocněnce ze zastupování, u odvolání proti uložení záznamní povinnosti, u rozhodnutí o nákladech řízení. Pokud se příjemce rozhodnutí seznámí s obsahem rozhodnutí jiným způsobem (§ 101 odst. 6), tj. dojde k *oznámení* rozhodnutí, může se odvolat, i když mu dosud nebylo doručeno písemné vyhotovení (stejnopis) rozhodnutí. Přestože dojde k seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí jinak než doručením, běh lhůty pro podání odvolání mu začne běžet až ode dne doručení. Jinými slovy, odvolání je v dispozici příjemce rozhodnutí od okamžiku, kdy byl s jeho obsahem seznámen. Tyto úkony jsou perfektní i v případě, že následně k předání rozhodnutí nedojde.

V odstavci 5 je vymezeno důležité pravidlo, jímž je ovládáno odvolací řízení, upravené návrhem tohoto zákona; jedná se o pravidlo, podle něhož primárně není spojen s podáním odvolání *odkladný účinek* vztahující se k vykonatelnosti odvoláním napadeného rozhodnutí. Důvodem je, že nejčastější a nejtypičtější rozhodnutí vydávaná při správě daní jsou spojena s povinností uhradit určité peněžité plnění do veřejného rozpočtu. Nepřiznání obecného odkladného účinku je specifikem daňového procesu a vychází z konstrukce správy daní, při které daňový subjekt sám první nalézá právo tím, že daň tvrdí a dokazuje. Rovněž to zohledňuje fakt, že povinnost daň uhradit je dána ke stejnému okamžiku jako povinnost ji tvrdit (přiznat), což znamená, že v době vydání rozhodnutí je (v ideálním případě) již přiznaná

daň uhrazena. Odkladný účinek odvolání by tak znamenal nutnost vracet uhrazené prostředky zpět z veřejných rozpočtů na dobu odvolacího řízení, což by pochopitelně vedlo k ryze účelovým odvoláním a rozporu se zásadou *hospodárnosti*. Z tohoto obecného pravidla se navrhuje v jednotlivých ustanoveních řada výjimek, neboť ne všechna rozhodnutí vydávaná při správě daní mají tuto povahu. Specifickým případem, který návrh nově přináší, je posunutí splatnosti daně stanovené správcem daně nad rámec tvrzení daňového subjektu až za právní moc rozhodnutí (viz k § 137).

K § 110

V tomto ustanovení se řeší pochybení, která mohou nastat v *poučení* uvedeném v rozhodnutí. S jednotlivými typy pochybení tato ustanovení spojují přímo ze zákona dané důsledky. Toto řešení pak umožňuje považovat i rozhodnutí s vadným poučením za perfektní. Uplatní se zde obecné pravidlo, podle něhož v případě, že je odvolateli vadným poučením přiznáno právo pro něj příznivější, může postupovat v souladu s tímto oprávněním, čímž je apelováno na *právní jistotu* příjemce rozhodnutí, který postupuje v *dobré víře* v *presumpci správnosti* vydaného rozhodnutí. Výjimkou je případ, kdy by bylo příjemci rozhodnutí přiznáno právo se odvolat, ačkoli je tato možnost zákonem vyloučena. Nejeví se jako vhodná konstrukce, aby vadné poučení o tom, že odvolání je možné, způsobilo vznik kompetence odvolacího orgánu. Pokud taková situace nastane a dojde k podání odvolání, řízení se zastaví.

K § 111

Ustanovení odstavce 1 řeší právní následky, které nastanou v případě, že se odvolatel vzdá svého práva na odvolání. V takovém případě odvoláním napadené původní rozhodnutí nabývá tímto úkonem daňového subjektu *právní moci* a nelze se proti němu dále odvolávat. Tohoto práva může daňový subjekt využít v době od vydání rozhodnutí až do uplynutí odvolací lhůty. Po jejím uplynutí právo odvolat se ze zákona prekluduje.

Ustanovení odstavce 2 upravuje možnost a následky zpětvzetí podání odvolatelem, přičemž pokud tento vezme své odvolání zpět, je odvolací řízení *ex lege* zastaveno a oprávnění podat odvolání zaniká, i když ještě odvolací lhůta neuplynula, neboť rozhodnutí se stalo pravomocným. Dále se zde umožňuje odvolateli disponovat s údaji, které uvedl ve svém podání, jakož i předkládat k posouzení údaje další. Obě tato oprávnění může daňový subjekt využít do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno. O zastavení odvolacího řízení, ke kterému v případě zpětvzetí dojde, bude ve smyslu § 106 odst. 3 odvolatel informován, avšak z hlediska hospodárnosti se bude rozhodnutí doručovat jen v případě, že je zde více příjemců rozhodnutí (odvolatelů).

Pro případ, kdy může odvolání směřující proti témuž rozhodnutí správce daně podat několik daňových subjektů (např. rozhodnutí o stížnosti, kdy se může odvolat jak poplatník tak i plátce), je v odstavci 3 stanoven postup správce daně, využije-li toto oprávnění pouze některý z nich. Správce daně je v takové situaci povinen vyzvat k vyjádření i zbývajících daňových subjektů a zaslat jim kopii podaného odvolání.

Podle odstavce 4 je jednou ze zásad pro podání odvolání v daňovém řízení, že odvolání je nepřipustné, směřuje-li pouze proti odůvodnění takto napadeného rozhodnutí.

Podle odstavce 5 je k odvolacímu řízení v případě, že v mezidobí došlo ke změně místní příslušnosti, příslušný původní správce daně, tedy správce daně, který rozhodnutí vydal, popř. jemu nejbližší nadřízený správce daně. Ke změně místní příslušnosti může dojít jak v mezidobí od vydání rozhodnutí do podání odvolání, tak v průběhu odvolacího řízení.

K § 112 – Náležitosti odvolání

Návrh na zahájení odvolacího řízení má náležitosti taxativně stanovené v odstavci 1. Je nutné splnit formální požadavky na strukturu a obsah odvolání. Pro odvolání však navrhovaný zákon nestanoví žádné důvody, které by odvolatel musel respektovat. Lze tak brojit proti nezákonnostem, nesprávnostem, nesprávnému úřednímu postupu či způsobu řešení daného případu.

Odstavec 2 upravuje konkrétně postup správce daně v případě, že odvolatelem uplatněné podání neobsahuje zákonem stanovené obligatorní náležitosti. Jsou-li známy již před vydáním výzvy k doplnění podání důvody, pro které se zvažuje zastavení řízení jako např. nepřijatelné podání, zmeškaná lhůta, osoba nepříslušná atd., omezí správce daně požadavek k doplnění na ty zákonem vyžadované náležitosti, které jsou nutné k posouzení odůvodněnosti zastavení řízení, popř. od výzvy upustí.

Ustanovení odstavce 3 upravuje postup správce daně pro případ, že výzvě k doplnění náležitostí nebylo ve stanovené lhůtě vyhověno. Správce daně však musí pečlivě rozlišovat, zda je i nadále dána absence *esenciálních náležitostí*, které brání řádnému projednání věci, nebo se jedná pouze o *formální náležitosti*, jejichž nepřítomnost nebrání dalšímu řízení. Pouze v prvním případě budou dány důvody pro zastavení řízení. Po odstranění esenciálních vad podání je na něj nutno hledět jako na řádně podané, a to k původnímu okamžiku podání. Toto ustanovení je normou *lex specialis* ve vztahu k obecnému ustanovení o vadách podání (§ 73).

K § 113 – Postup správce daně prvního stupně

Ustanovení odstavce 1 upravuje případy, kdy správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o tomto podání sám v rámci tzv. *autoremedury* nebo může využít i svého oprávnění k provedení částečné *autoremedury*. Dále toto ustanovení upravuje pravomoc správce daně prvního stupně rozhodnout o zastavení řízení o odvolání, jestliže je podáno opožděně nebo se jedná o nepřijatelné podání. V případě úplné i částečné *autoremedury* zůstává připuštěna možnost odvolání, byť se bude jednat o výjimečné případy, a to z důvodu možné přítomnosti více příjemců rozhodnutí, kterým by tak bylo odepřeno brojit proti výsledku odvolání podaného jiným příjemcem.

Řešení situace, kdy správce daně zmešká lhůtu pro stanovení daně a nestihne dokončit odvolací řízení, je obsaženo v samostatném odstavci 2. Mělo by jít o výjimečný a excesivní případ vzhledem k tomu, že podle § 144 bude mít na odvolací řízení vždy minimálně 1 rok. Následkem je zastavení odvolacího řízení, ale především odstranění rozhodnutí správce daně prvního stupně. K tomu dojde pomocí vyslovení neúčinnosti rozhodnutí, čímž je deklarován rozdíl mezi institutem zrušení rozhodnutí, který má meritorní charakter. K tomuto postupu bude příslušný správce daně prvního nebo druhého stupně, podle toho, který z nich příslušnou skutečnost zjistí.

Odstavec 3 umožňuje správci daně provést doplňující řízení k odvolání, a to tehdy, když výsledky dosud provedeného řízení nejsou dostatečné k řádnému posouzení věci, přičemž správce daně by měl doplnit řízení o úkony, které jsou nezbytné k posouzení rozhodnutí, které je odvoláním napadeno.

V odstavci 4 je upraven postup správce daně pro případ, že o odvolání sám nerozhodne. V tomto případě správce daně postoupí odvolání, společně s dalšími náležitostmi, odvolacímu orgánu k rozhodnutí. Uplatní se tedy *devolutivní* účinek odvolání. V předkládací zprávě správce daně podrobně popíše dosavadní průběh řízení a odvodí z toho návrh, jak má odvolací orgán ve věci rozhodnout. Tato předkládací zpráva je považována za úřední korespondenci s jinými orgány veřejné moci. Správci daně je zde stanovena zákonná lhůta na vyhotovení a odeslání předkládací zprávy nadřízenému orgánu v délce 30 dnů ode dne, kdy má uplynout odvolací lhůta. Tuto lhůtu může nadřízený správce daně prodloužit až o dalších

třicet dnů. Jedním z důvodů pro prodloužení takové lhůty bude doba nezbytná pro provedení doplňujících úkonů.

Postup odvolacího orgánu (§ 114 až 116)

Návrh přináší pravidla pro určení odvolacího orgánu a pro jeho činnost v odvolacím řízení. Zejména to, že není vázán návrhy odvolatele, i když primárně přezkoumává rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání; neuplatní se tedy *dispoziční zásada* obvyklá v obecném správním řízení, nýbrž *revisní princip*. Odvolací orgán může v plné šíři provádět dokazování a k tomu může vyžadovat součinnost orgánu prvního stupně. Může tedy přihlédnout i k tomu, co odvolatel neuplatnil, a to i v případě, že to ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (neplatí zákaz *reformace in peius*). V takovém případě návrh nově počítá s tím, že odvolatel dostane možnost se s novými skutečnostmi a důkazy seznámit a vyjádřit se k nim tak, aby byly respektovány základní principy spravedlivého procesu. Odvolací řízení je tradičně postaveno na *apelačním principu*. Výsledkem činnosti odvolacího orgánu je, že buď napadené rozhodnutí změni nebo zruší, a nebo že odvolání zamítne. Samozřejmostí je, že proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nejde dále odvolat (*princip dvouinstančnosti*).

K § 117

Nejprve se v odstavci 1 vymezuje odvolací orgán, který je instančně příslušný k projednání odvolání, pokud není vyřízeno správcem daně prvního stupně.

Ustanovení odstavce 2 stanoví rozsah přezkoumávání odvoláním napadeného rozhodnutí, kdy je odvolací orgán povinen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí vždy alespoň v rozsahu, který je požadován daňovým subjektem. Správce daně při svém rozhodování použije všechny skutečnosti, které vyšly v průběhu odvolacího řízení najevo, tzn. i ty skutečnosti, které odvolatel při podání odvolání sám neuplatnil.

Podle odstavce 3 odvolací orgán není při svém rozhodování vázán návrhy odvolatele, je oprávněn změnit takto napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele, tzn. umožňuje se mu uplatnit zásadu *reformace in peius*. Důvodem uplatnění tohoto tradičního principu při správě daní je především charakter odvolacího řízení umožňující druhoinstančnímu správci daně provádět dokazování v souladu s principem *apelace*.

Pro případ, že podání odvolatele směřuje proti rozhodnutí o stanovení daně podle *pomůcek*, je stanoven v odstavci 4 speciální postup, který reflektuje tu okolnost, že se jedná o náhradní způsob stanovení daňové povinnosti, jehož užití zavinil daňový subjekt. Odvolací orgán pouze prověřuje, zda byly splněny zákonné podmínky pro použití kontumačního postupu a zda bylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2). Odůvodnění rozhodnutí se rovněž vypořádává pouze s tím, zda byly pomůcky použity oprávněně a přiměřeně. V případě, že nadřízený správce daně zjistí, že výhody nebyly zohledněny, rozhodnutí změni. Pokud zjistí, že neměla být daň vůbec stanovena, rozhodnutí zruší. V případě zjištění, že měla být daň stanovena dokazováním, postupuje podle § 115.

K § 115

V daňovém řízení platí primárně *princip apelace*, který umožní odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Tento princip se navrhuje až na výjimky zachovat, neboť to odpovídá charakteru daňového řízení, které se na rozdíl od řízení soudního nevěnuje primárně právnímu posouzení věci, nýbrž skutkovému posouzení, které je dokládáno často značnou kvantitou důkazních prostředků, které je možné v průběhu řízení doplňovat. Odvolací orgán je tak v odstavci 1 povolán k tomu, aby pomocí vlastního dokazování doplnil (a to často výrazným způsobem) proces započatý u orgánu prvního stupně. Zachována je mu možnost v určitých případech,

kdy to bude v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení (především z kapacitních důvodů), dožádat správce daně prvního stupně o provedení jednotlivých úkonů v dokazování, zejména pokud půjde o odstranění vad v předchozím dokazování.

Vzhledem k tomu, že po dokazování, které proběhne před odvolacím orgánem, bude vydáno rozhodnutí konečné (pravomocné), a subjekt nespokojený s jeho výsledkem bude nucen proti výsledku bojovat u soudu, event. se pokusí o využití mimořádných opravných prostředků, se navrhuje v odstavci 2 poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Odvolateli tak bude umožněno, aby se vyjádřil k provedenému dokazování (ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují), případně navrhl jeho doplnění. O případném jednání, v jehož rámci je odvolatel seznamován s dosavadními výsledky dokazování, se ve smyslu § 59 sepisuje protokol.

Prostor pro dialog vytýčený v předchozím odstavci však nemůže být zneužit pro obstrukce v odvolacím řízení, proto je v odstavci 3 navržena maximální možná délka, kterou lze odvolateli stanovit pro jeho vyjádření, a to bez možnosti žádat její prodloužení (§ 34). K tomuto vyjádření bude odvolatel povolán buďto písemnou výzvou, nebo přímo na jednání se správcem daně.

Dojde-li k seznámení odvolatele s výsledkem dokazování a poskytnutí prostoru pro případné reakce formou doplnění odvolání (navržení provedení dalších důkazních prostředků), nebude pak podle odstavce 4 ze strany odvolatele možné odvolání doplňovat tímto způsobem po uplynutí lhůty stanovené pro možné vyjádření. Je tak zohledněna určitá *koncentrace* úkonů, které může odvolatel činit tak, aby nedocházelo ke zbytečným obstrukcím a průtahům odvolacího řízení.

K § 116

Odstavec 1 upravuje možnosti rozhodnutí odvolacího orgánu o podání odvolatele. Odvolací orgán může o takovém podání rozhodnout buď sám, a to tím způsobem, že napadené rozhodnutí *změní* (tzn. že např. vyhoví) či *zruší*, případně takové odvolání *zamítne*. Mezi možnými výstupy z odvolacího řízení není zahrnuta varianta – zruší a věc vrátí k dalšímu řízení, která odpovídá principu *kasace*. Zůstává tak zachován tradiční princip *apelace*. Důvody pro tuto odchylku spočívají jednak ve vykonatelnosti rozhodnutí a tedy povinnosti vrátit případně zaplacenou částku daňovému subjektu v případě zrušení rozhodnutí a dále v tom, že tímto postupem by se zásadně prodloužilo daňové řízení, pro které je typické, že ve většině případů se o stejném druhu daňové povinnosti vede několik řízení souběžně. Jedno řízení je ve fázi *vyměřovací*, další ve fázi *doměřovací*, některá řízení ve fázi odvolací a o dalším probíhají třeba mimořádné opravné prostředky nebo soudní přezkum. Je tedy záhodno, aby řízení byla ukončována co nejdříve při zachování dostatečné ochrany práv daňových subjektů.

Odstavec 2 stanoví odvolacímu orgánu povinnost vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími důvody, které nebyly akceptovány. Při úplné akceptaci odvolání není nutné odůvodňovat rozhodnutí.

Vzhledem k výše zmíněné koncepci, podle níž je dokazování u odvolacího orgánu možné a žádoucí, zbývá pro kasaci pouze omezený prostor. Zachována je tak v odstavci 3 pouze tradiční možnost vrácení věci orgánu prvního stupně v případě naplnění podmínek pro využití autoremedury. Pokud shledá odvolací orgán, že byly splněny zákonem stanovené podmínky pro rozhodnutí o odvolání u správce prvního stupně, vrátí úředním postupem věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Správce daně prvního stupně je v dalším řízení o podání odvolatele vázán právním názorem odvolacího orgánu.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu není podle odstavce 4 další odvolání přípustné.

2.7.3. Obnova řízení

Podle návrhu je ve stanovených případech možné pravomocně ukončené řízení obnovit, a to na návrh příjemce rozhodnutí nebo z moci úřední, což odpovídá současné úpravě. Do okruhu důvodů, pro něž je možné řízení obnovit, spadá objevení se nových podstatných skutečností, podvodné jednání a rozhodnutí odlišné od posouzení skutečnosti jako předběžné otázky. Jde o situace, kdy lze důvodně předpokládat, že by bylo rozhodnuto jinak, kdyby správce daně měl k dispozici informace, které se dozvěděl až později a nemohl se je dozvědět dříve. Jde o standardní přístup, který lze nalézt prakticky ve všech obdobných procesních předpisech. Specifikem daňového procesu je, že obecný opravný a dozorčí prostředek formou obnovy řízení je pro *nalézací řízení* omezen ve prospěch speciálního instrumentu, kterým je *dodatečné tvrzení na daň nižší (i vyšší)*. Daňovému subjektu je tak umožněno v případě zjištění nových skutečností podat toto dodatečné tvrzení a zjednat nápravu v rámci klasického *doměřovacího řízení*, jehož výsledkem bude platební výměr, proti němuž se lze dále odvolat.

Samotná *obnova řízení* – tedy řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku – se skládá ze dvou fází. První fáze (*řízení obnovovací*) se odehrává před správcem daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Jejím cílem je vyřešit otázku, zda obnovu řízení povolit či nepovolit. V případě nařízení obnovy řízení z moci úřední nemá tato fáze pevně ohraničený začátek, který by bylo možné označit za zahájení; k zahájení řízení o dozorčím prostředku tak dojde až vstupem do fáze druhé – vydáním rozhodnutí o nařízení obnovy řízení. Oproti tomu obnova řízení iniciovaná návrhem příjemce rozhodnutí je zahájena (ve své první fázi) tímto podáním a ukončena rozhodnutím, kterým se návrhu vyhová, či nikoliv. Druhá fáze (*řízení obnovené*) pak v obou případech probíhá u správce daně první instance a je ukončena novým rozhodnutím ve věci.

Předpokládá se, že obnova řízení může být jak povolena, tak nařízena i vůči rozhodnutím, která již byla přezkoumána soudem.

Řízení o povolení obnovy a nařízení obnovy řízení (§ 117 až 119)

K § 117

Ustanovení odstavce 1 upravuje předpoklady pro zahájení obnovy řízení, a to jak na návrh příjemce rozhodnutí, tak i z moci úřední. Důvody, pro které lze řízení obnovit, spočívají ve zjištění skutečností, které mají zásadní vliv na vydání rozhodnutí. Jde zejména o existenci nových skutečností a důkazů, resp. o nové důkazní prostředky, které nemohly být dříve bez zavinění obou stran zúčastněných na řízení uplatněny, o zpochybnění použitých důkazních prostředků z hlediska jejich legality a následnou změnu výsledku předběžné otázky.

V odstavci 2 je zúžena možnost využít tohoto mimořádného opravného, respektive dozorčího prostředku pro rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení. Důvodem je zavedení možnosti podávat *dodatečná daňová tvrzení*, která požadují snížení daně z důvodů odpovídajících odstavci 1 písm. a). Daňovému subjektu i správci daně z moci úřední je tak umožněno, aby docílili změny poslední známé daně v rámci *doměřovacího řízení*.

K § 118

Príslušným k přijetí návrhu na povolení obnovy je podle odstavce 1 správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni. Důvodem je skutečnost, že tento správce daně, ačkoliv sám o povolení obnovy nerozhoduje, podává nadřízenému správci daně své stanovisko k danému případu, jakož i příslušný spisový materiál.

V odstavci 2 se upravuje *subjektivní lhůta* k podání návrhu na povolení obnovy řízení, která je vymezena šesti měsíci ode dne, kdy se navrhovatel o důvodu, na základě kterého může být obnova řízení povolena, prokazatelně dozvěděl, přičemž *objektivní lhůtou* bude lhůta pro povolení či nařízení obnovy podle § 119 odst. 4.

Odstavec 3 upravuje náležitosti, které musí být součástí návrhu na povolení obnovy. Jedná se o označení okolností svědčících o důvodnosti tohoto podání a dále o uvedení skutečností, jimiž lze prokázat dodržení lhůt pro povolení řízení.

K § 119

K povolení nebo nařízení obnovy je podle ustanovení odstavce 1 příslušný správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.

Zvláštní režim je v odstavci 2 stanoven pro případ, kdy o věci rozhodoval v posledním stupni vedoucí ústředního správního orgánu.

Mezi základní náležitosti rozhodnutí správce daně příslušného k povolení nebo nařízení obnovy řízení patří podle odstavce 3 uvedení některého z důvodů (nebo některých z důvodů), na základě jehož existence se obnova řízení nařizuje nebo povoluje. Správce daně též případně uvede rozhodnutí, která by mohla být v závislosti na výsledku obnoveného řízení dotčena.

V odstavci 4 jsou vymezeny objektivní lhůty, v rámci jejichž běhu je možné nařídit nebo povolit obnovu řízení. V nalézacím řízení a řízení při placení daní je lhůta pro možnost uplatnit tento mimořádný opravný, resp. dozorčí prostředek vázána na obecné lhůty vymezující dobu, po kterou lze do daných řízení ještě aktivně zasáhnout (§ 144 a § 155). Pro ostatní případy navrhovaný zákon stanoví objektivní tříletou lhůtu, v níž lze obnovu řízení nařídit či povolit.

Podle odstavce 5, pokud dojde od doby vydání rozhodnutí, které je předmětem obnoveného řízení, ke změně místní příslušnosti, provede řízení o povolení či nařízení obnovy řízení, jakož i vlastní obnovené řízení, správce daně, který je příslušný po změně bydliště (sídla, místa podnikání).

K § 120 – Obnovené řízení

Ustanovení odstavce 1 stanoví, který správce daně je příslušný k provedení *obnoveného řízení*. Stejně jako dosud je k provedení obnoveného řízení zásadně povolán správce daně, který rozhodoval v prvním stupni. Nově zakotvenou zvláštností je, že pro případ obnovy z důvodu založeném na podvodném jednání bude obnovené řízení provedeno u správce daně, kde tento důvod nastal.

Obnovené řízení, tedy druhá fáze procesu obnovy řízení, se podle odstavce 2 zahajuje vydáním rozhodnutí o jeho povolení nebo nařízení.

Podle odstavce 3 v rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy uvede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, důvody, pro které byla obnova řízení povolena nebo nařízena, jimiž je správce daně provádějící obnovené řízení vázán; stejně tak je vázán i právním názorem vysloveným v rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení.

Odstavec 4 zajišťuje to, aby daňový subjekt nebyl vystaven nepříznivým důsledkům z rozhodnutí, které trpí vadami, pro něž byla povolena obnova, než bude vydáno rozhodnutí nové. Vzhledem k tomu, že byla do návrhu přijata koncepce, že napadené rozhodnutí se zruší až v okamžiku vydání nového, je zakotven *odkladný účinek* povolovacího rozhodnutí vůči napadenému nebo na něj navazujícímu rozhodnutí. Výjimku z tohoto pravidla tvoří rozhodnutí vydaná v souvislosti se zajištěním daně, vůči nimž se odkladné účinky spojené s vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení neuplatní. Po dobu trvání

odkladných účinků nevzniká žádný *úrok* stanovený daňovými zákony, který tvoří příslušenství daně.

Odstavec 5 předvídá možné podoby rozhodnutí ve věci, tzn. toho rozhodnutí, které bylo vydáno na závěr obnoveného řízení. Toto rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění zrušení, změny či případného potvrzení původního rozhodnutí. Proti novému rozhodnutí je možné se odvolat ve standardní lhůtě 30 dnů.

Postup správce daně, který rozhoduje ve věci na základě povolené obnovy řízení, v případě, že nové rozhodnutí tohoto správce daně odůvodňuje zrušení nebo změnu navazujícího (navazujících) rozhodnutí jiného správce daně, popřípadě jiných správců daní, je upraven v odstavci 6.

2.7.4. Uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví

Návrh opouští tradiční pojetí instrumentu *přezkoumání rozhodnutí*, který současná právní úprava zařazuje mezi mimořádné opravné prostředky, byť judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (IV.ÚS 516/03) tomuto instrumentu vtiskla charakter dozorčího prostředku, neboť nepřiznává nárok na přezkoumání rozhodnutí, tudíž ponechává iniciaci přezkumného řízení plně v rukou správce daně.

Daňový subjekt, který shledá v rozhodnutí vydaném správcem daně nezákonnosti či vady řízení, je oprávněn domáhat se zrušení tohoto rozhodnutí v rámci správního soudnictví (§ 65 a násl. soudního řádu správního), a to při naplnění podmínky vyčerpání všech přípustných řádných opravných prostředků (odvolání či rozklad). Je mu tedy poskytnuta profesionální ochrana soudní mocí proti případným nezákonnostem v rámci rozhodovací činnosti správce daně. Z tohoto důvodu se jeví jako duplicitní a administrativně zatěžující možnost podávat v téže věci podnět k přezkoumání rozhodnutí, který by navíc byl pouze nenárokový. Z hlediska řídicí činnosti správce daně není využití tohoto instrumentu k řízení jím podřízených složek nezbytným nástrojem, neboť dozorová činnost směřující ke zvýšení kvality rozhodovací činnosti by měla probíhat především po linii „manažerské“.

Dalším důležitým důvodem pro změnu charakteru tohoto instrumentu je minimalizace rizika možného korupčního jednání. Je nepochybné, že řízení před soudem poskytuje vyšší garanci nezávislého, objektivního i kvalitního rozhodování, nežli řízení v rámci ústředního správního orgánu.

V návrhu tak zůstává instrument *přezkumného řízení* jako výlučně *dozorčí prostředek*, který má správci daně sloužit v případě, že se jím vydané rozhodnutí stane terčem žaloby ve správním soudnictví. Správci daně tak bude umožněno učinit nápravu vadného rozhodnutí v rámci tzv. *uspokojení navrhovatele* vycházejícího z § 62 soudního řádu správního. Toto ustanovení umožňuje, aby dokud soud nerozhodne o žalobním návrhu, učinil správce daně úkon, kterým navrhovatele uspokojí a odstraní tím důvod pro další projednání věci ve správním soudnictví.

K § 121 – Přezkumné řízení

Odstavec 1 umožňuje v návaznosti na § 62 soudního řádu správního uspokojit navrhovatele, který se žalobou proti rozhodnutí správního orgánu domáhá zrušení rozhodnutí vydaného správcem daně. Správce daně tak má možnost z moci úřední zahájit tzv. *přezkumné řízení*, ve kterém může změnit nebo zrušit rozhodnutí, které vydal.

Podle odstavce 2 je k přezkumnému řízení příslušný správce daně, který rozhodnutí vydal. Ten rozhodne jednak o tom, zda toto řízení provede, a to v případě, že uzná žalobní důvody (nebo jejich část) uplatněné navrhovatelem. Dále vydá nové rozhodnutí ve věci, kterým by mělo dojít k uspokojení navrhovatele.

Odstavec 3 obsahuje zásadu koncentrace, podle níž v přezkumném řízení nelze poukazovat na nové skutečnosti a navrhopat nové důkazní prostředky, než ty, které byly uplatněny v rámci žalobního návrhu. Pro případy „novot“ existuje instrument *obnovy řízení*, resp. možnost podat *dodatečné tvrzení* v případě nalézacího řízení (§ 138).

V odstavci 4 je zakotvena zásada zákazu *reformace in peius*, což znamená, že výsledkem přezkumného řízení nemůže být rozhodnutí, které by směřovalo v neprospěch navrhovatele. Výsledkem by tak mělo být úplné, nebo přinejmenším částečné uspokojení navrhovatele. Navrhovatel pak má ve smyslu § 62 odst. 3 soudního řádu správního možnost sdělit soudu, že se cítí uspokojen, což vyústí ve smírné odstranění rozporu a zastavení soudního řízení.

Podle odstavce 5 nelze proti novému rozhodnutí ve věci brojít opravnými prostředky. Důvodem je jednak existence zásady zákazu *reformace in peius*, ale také skutečnost, že v případě, že navrhovatel není s výsledkem přezkumného řízení spokojen, má možnost pokračovat dál v soudním řízení, neboť nedošlo k jeho uspokojení. Zůstává tak pouze možnost zasáhnout prostředky dozorčího práva, např. nařízením obnovy řízení v důsledku korupčního jednání.

3. Zvláštní část o správě daní

3.1. Registrační řízení

Registrační řízení patří mezi specifická řízení, která se uplatňují při správě daní a která nejsou součástí *daňového řízení* (§ 132), byť s ním velmi úzce souvisí. Základním předpokladem pro vznik tohoto řízení je existence *registrační povinnosti*, která stihá užší skupinu subjektů, nežli povinnost daňová. Primárně se tak registrace uplatní u daní, které mají kontinuální charakter, tj. daňové povinnosti v nich vznikají pro jednotlivá zdaňovací období. Registrace správci daně umožňuje přehled o klíčových údajích, z nichž je nutné při stanovení daně i zajištění jejího placení vycházet.

K § 122 – Registrační povinnost

Odstavec 1 upravuje povinnost daňového subjektu, po splnění předpokladů uvedených v tomto ustanovení, podat ve lhůtě 30 dnů přihlášku k registraci u příslušného správce daně. Dále vymezuje běh lhůty, v jejímž průběhu je daňový subjekt povinen splnit svoji registrační povinnost. Počátek běhu této lhůty je ve smyslu odstavce 2 vázán na den, od kterého je daňový subjekt oprávněn, na základě získaného povolení nebo oprávnění, příslušnou činnost vykonávat, tedy neváže na skutečnost, zda mu daní podrobené příjmy již vznikly.

Odstavec 3 rozšiřuje registrační povinnost obecně vymezenou v odstavci 1 i na daňové subjekty, které nepotřebují nebo nemají k výkonu své činnosti povolení či oprávnění k podnikatelské činnosti, přičemž však vykonávají činnost, jejíž výsledky jsou předmětem daně, nebo pokud takový subjekt začne pobírat příjmy, které jsou předmětem daně.

Odstavec 4 zavazuje k registrační povinnosti i osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, pokud splňují kritéria uvedená v odstavcích 1 a 3, a současně budou jejich příjmy zdaňovány v tuzemsku.

Odstavec 5 ukládá registrační povinnost *plátcí daně*, pokud se dostal do tohoto právního postavení a z toho titulu mu vznikly povinnosti příslušející podle daňového zákona plátcí daně. Lhůta pro podání přihlášky k registraci je v tomto případě v délce 15 dnů ode dne vzniku, kdy dotyčný nabyl toto právní postavení, čímž mu vznikly i povinnosti s tím spojené.

Registrační povinnost stihá podle odstavce 6 i plátce daně, kterému vznikla *plátcova pokladna*. Jedná se nejčastěji o plátce daně ze závislé činnosti a funkčních požitků. Součástí

registrační přihlášky při registraci plátcovy pokladny bude i určení osoby oprávněné jednat za plátcovu pokladnu.

K § 123

Toto ustanovení vymezuje prostřednictvím taxativního výčtu množinu zdanitelných plnění, která sice předmětem zdanění jsou, ale nejsou důvodem pro registraci. Je tak negativním způsobem vymezena registrační povinnost. Z registrační povinnosti jsou tak liberovány daňové subjekty u jednorázových daní, daňové subjekty, které stíhá toliko daňová povinnost k dani z nemovitostí a především ti, co jsou výlučně v postavení poplatníků realizujících plnění svých daňových povinností prostřednictvím plátce daně (daň z příjmu ze závislé činnosti).

K § 124

Odstavec 1 stanoví údaje, které je povinen daňový subjekt uvést v průběhu plnění své registrační povinnosti. Jde zejména o údaje umožňující řádnou identifikaci, komunikaci a označení daňového subjektu.

Odstavce 2 až 3 vymezují další specifické údaje, které je daňový subjekt povinen v rámci plnění své registrační povinnosti uvést. U právnických osob je nutné uvést osoby oprávněné jejich jménem činit právní úkony. Každý, komu vzniká registrační povinnost, je pak povinen uvést, zda se jedná o jeho první registraci, nebo zda již registrován byl.

Odstavec 4 řeší situaci, kdy má být registrována fyzická osoba, která nemá přidělen *obecný identifikátor* (§ 127 odst. 3), kterým je rodné číslo. Tato osoba je povinna sdělit datum svého narození a daňové identifikační číslo jí bude přiděleno podle algoritmu vytvořeného správcem daně. Jedná-li se o právnickou osobu, která nemá přiděleno identifikační číslo, je povinna si je vyžádat. Vesměs se bude jednat o daňové subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.

Odstavec 5 umožňuje daňovému subjektu činit podání, které se týká jeho registrační povinnosti, i u živnostenského úřadu. Příslušný tiskopis v takovém případě nevydává Ministerstvo financí, nýbrž Ministerstvo průmyslu a obchodu. Živnostenský úřad je povinen podání neprodleně postoupit příslušnému správci daně s tím, že k případnému zahájení řízení, které je způsobeno tímto podáním, dojde až okamžikem přijetí tohoto podání správcem daně.

K § 125

Odstavec 1 ukládá daňovému subjektu povinnost oznámit změnu údajů uváděných při registraci, a to do 15 dnů ode dne jejich vzniku. Je tak apelováno na to, aby vedená evidence registrovaných údajů byla aktuální.

V odstavci 2 jsou pak uvedeny příslušné písemnosti, které je registrovaný daňový subjekt povinen předkládat správci daně ve lhůtě 15 dní. Jde o akty související se zrušením obchodní společnosti, zánikem příslušného oprávnění či prodejem podniku. Jde-li o změnu, která vede ke zrušení registrace (např. odejmutí živnostenského oprávnění), připojí daňový subjekt žádost o zrušení registrace.

K § 126 – Rozhodnutí o registraci

Odstavec 1 ukládá správci daně povinnost prověřit údaje sdělené daňovým subjektem v rámci plnění jeho registrační povinnosti, popřípadě prostřednictvím výzvy zajistit ve stanovené lhůtě zjednání nápravy.

Odstavec 2 a 3 stanoví termíny (účinky) registračního řízení v případech reakce daňového subjektu na výzvu správce daně podle odstavce 1 a současně se stanoví správci

daně i postup, kdy daňový subjekt na výzvu nereaguje. Důvodnost registrace *ex officio* zvaží správce daně podle v úvahu přicházejících daňových dopadů. Např. zřejmě bez vyjasnění nastalých pochybností, osobu dobrovolným plátcem DPH nezaregistruje.

Odstavec 4 oproti současné právní úpravě zavazuje správce daně zákonnou lhůtou v délce 30 dní pro vydání rozhodnutí o registraci. V odůvodněných případech, kdy je sice podána přihláška bez zjevných vad, ale řádné prověření registračních údajů je zvláště složité, lze zákonnou lhůtu pro vydání rozhodnutí přiměřeně prodloužit nejbližší nadřazeným správcem daně.

Odstavec 5 deklaruje liberaci z obecné povinnosti odůvodňovat rozhodnutí při správě daní. Důvodem je zejména fakt, že rozhodnutí o registraci je svou povahou pouze deklaratorním osvědčením, že údaje uvedené v přihlášce k registraci vzal správce daně na vědomí a neshledal v nich žádné nepatříčnosti.

K § 127

Správce daně přidělí v rozhodnutí o registraci zaregistrovanému daňovému subjektu *daňové identifikační číslo* (DIČ); u daňového subjektu, který je fyzickou osobou, obsahuje číselný kód v kmenové části *rodné číslo*, na kterém je dosud zavedena většina evidencí správních orgánů, popřípadě jiný obecný identifikátor stanovený zákonem. Není-li rodné číslo nebo jiný identifikátor přidělen, použije správce daně *vlastní identifikátor*. Cílem návrhu v tomto případě není odlišné vymezení *obecného identifikátoru*, a to i s ohledem na případné administrativní dopady na daňové subjekty i celý systém. Nadále tak zůstává rodné číslo, tradičně používané podle současné právní úpravy. Dále se zde vymezuje povinnost používat přidělené DIČ v případech týkajících se daňových povinností, a to jak při komunikaci se správcem daně, tak v případě obchodního styku, pokud tak zákon stanoví, jako např. náležitosti daňového dokladu v případech nepřímých daní.

K § 128

Odstavec 1 a 2 stanoví postup v případě, že daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou registrační povinnost. Správce daně v takovém případě daňový subjekt vyzve k tomu, aby se ve stanovené lhůtě zaregistroval u příslušného správce daně. Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uvedenou v této výzvě, správce daně jej zaregistruje z úřední povinnosti sám.

Odstavec 3 umožňuje správci daně rozhodnutím změnit, či zrušit rozhodnutí o registraci, a to jak na základě žádosti daňového subjektu, tak z moci úřední (např. za podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty). Odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.

Odstavec 4 a 5 stanoví konkrétní jednoznačný postup při tzv. „přeregistraci“, včetně koordinace činností mezi daňovým subjektem, původním a novým správcem daně, v případech kdy dojde ke změně místní příslušnosti již zaregistrovaného daňového subjektu. Vymezení časového okamžiku změny místní příslušnosti v souladu s tímto ustanovením je pak v pozici *lex specialis* vůči obecné úpravě dle § 15 a násl., podle níž dochází ke změně místní příslušnosti okamžikem změny podmínek pro určení místní příslušnosti (změna adresy bydliště, sídla atd.).

3.2. Řízení o závazném posouzení

V navrhovaném textu nové právní úpravy se jako v úpravě dosavadní ponechává institut závazného posouzení, který byl uplatněn v zákoně o správě daní a poplatků na základě tlaku podnikatelského prostředí v České republice zdůvodněným složitostí, nepřehledností a

rozdílným výkladem některých daňových zákonů. Navrhovaná úprava bude tedy nadále pokračovat v nastoupené cestě, nikoliv všeobecné editační povinnosti, ale v závazném posouzení daňových dopadů v hmotně-právním daňovém zákonem vymezených případech a za podmínek stanovených tímto daňovým zákonem, což odpovídá zkušenostem např. z Holandska nebo Belgie. Instrument závazného posouzení je zjednodušeně řečeno postavený na principu, že daňový subjekt ve své žádosti uvede určité „daňově rozhodné skutečnosti“ a správce daně na základě těchto skutečností deklaruje, jak by postupoval při jejich posouzení. Správce daně v rozhodnutí o závazném posouzení zavazuje sebe (nebo jiného správce daně, který bude ve věci rozhodovat), že pokud se údaje uvedené v žádosti shodují s reálnou situací, bude při stanovení daně postupovat v souladu s tímto rozhodnutím.

K § 129 – Závazné posouzení

V odstavci 1 se daňovému subjektu přiznává oprávnění požádat příslušného (věcně i místně) správce daně o jeho „vyjádření“ daňových důsledků určité finanční operace a zahájit tak řízení o závazném posouzení v případech, které vymezuje zvláštní zákon. K tomu, aby mohl být institut závazného posouzení využit je tedy zapotřebí příslušné úpravy v jiném zákoně, která vymezí okruh oblastí, na něž se bude vztahovat (v současnosti jde o vymezené oblasti u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty).

Podle odstavce 2 správce daně vydá rozhodnutí, ve kterém předjímá daňové důsledky, které pro daňový subjekt vyplynou z daňově rozhodných skutečností, které již nastaly, nebo které daňový subjekt očekává a které pečlivě popsal ve svém návrhu zahajujícím řízení o závazném posouzení

V odstavci 3 jsou stanoveny formalizované zásady rozhodnutí správce daně o závazném posouzení. Důležitou součástí tohoto rozhodnutí je zejména ta část jeho odůvodnění, ve které správce daně precizuje popis podmínek, za kterých bude toto rozhodnutí v průběhu *nalézacího řízení* o příslušné dani akceptováno. Tyto podmínky vyplývají z údajů, které v žádosti daňový subjekt popsal tak, aby byly vyloučeny pochybnosti, zda skutkový stav v daňovém tvrzení je totožný se stavem deklarovaným daňovým subjektem v jeho žádosti.

Odvolání proti závaznému posouzení se podle odstavce 4 nepředpokládá s tím, že brojit proti názoru vysloveném v tomto rozhodnutí bude možné v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí, kterým je stanovena daň. Nejsou však vyloučeny mimořádné opravné a především dozorčí prostředky. Těch bude moci být využito zejména v případě, že odvolací orgán v rámci *nalézacího řízení* dojde k jinému právnímu názoru než deklaroval správce daně, který vydal rozhodnutí o závazném posouzení. Odvolací orgán pak podnětem k příslušnému orgánu v souladu s § 119 odst. 3 bude moci iniciovat přezkoumání rozhodnutí o závazném posouzení.

K § 130

Odstavec 1 stanoví, že závazné posouzení je účinné vůči správci daně, který v dané věci rozhoduje, přičemž se nutně nemusí jednat o správce daně, který rozhodnutí o závazném posouzení vydal (např. Ministerstvo financí vydává závazné posouzení pro účely DPH). Příslušný správce daně se pak v rámci své rozhodovací činnosti v *nalézacím řízení* musí řídit právním názorem deklarovaným v rozhodnutí o závazném posouzení. To platí i pro odvolací orgán, resp. orgán který rozhoduje v rámci řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku. Podmínkou akceptace závazného posouzení je neměnnost skutečností, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, a skutečností zjištěných při stanovení daně.

Odstavec 2 automaticky ze zákona ruší účinnost rozhodnutí o závazném posouzení v případě, že nastane změna právního předpisu obsahující oblast, z níž vycházel popis

předpokládaného skutkového stavu, na který byl vázán daňový dopad deklarovaný tímto rozhodnutím.

Odstavce 3 a 4 obecně vymezují dobu, po kterou lze rozhodnutí o závazném posouzení uplatnit. Pokud nenastanou jiné skutečnosti zakládající neúčinnost rozhodnutí o závazném posouzení, lze toto rozhodnutí použít pro daňová řízení zahájená do třech let od právní moci rozhodnutí o závazném posouzení. Nutno zdůraznit, že v těchto započatých daňových řízeních je třeba právní názor vyslovený v rozhodnutí o závazném posouzení respektovat po celou dobu trvání daňové povinnosti, které se týká, tj. až do uplynutí konečné prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 144). To znamená, že pokud je rozhodnutí účinné pro vyměření daně za zdaňovací období, jehož běh započal před uplynutím 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, tak se tyto účinky vztahují i na případné doměrky tvořící poslední známou daň k tomuto zdaňovacímu období, nezávisle na tříleté lhůtě. Stejná zásada se týká i jednorázových daní např. zdanění převodu nemovitosti apod.

Odstavec 5 stanoví, že správce daně rozhodnutí o závazném posouzení *ex lege* nepoužije pro ta daňová řízení, u nichž nejsou dány podmínky, na jejichž základě bylo příslušné rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.

K § 131

Odstavec 1 upravuje podmínky, pro něž je možné rozhodnutí o závazném posouzení zrušit. K tomu může dojít v případě, že se trvale změnily podmínky, které daňový subjekt deklaroval v žádosti o vydání závazného posouzení, dále v situaci, kdy se prokáže, že příslušné rozhodnutí o závazném posouzení bylo vydáno na základě nepřesných, neúplných nebo nepravdivých údajů, které daňový subjekt v žádosti (resp. řízení o něm) uplatnil. Podmínky pro zrušení budou rovněž naplněny, pokud daňový subjekt požádá o zrušení rozhodnutí o závazném posouzení nebo vydání nového rozhodnutí o stejné věci. Ke zrušení dojde zrušovacím rozhodnutím nebo vydáním nového rozhodnutí o závazném posouzení o daňových dopadech ve stejném časovém úseku při změněných podmínkách vůči původně vydanému rozhodnutí.

Odstavec 2 přiznává odvolání proti rozhodnutí o zrušení původního rozhodnutí vydanému správcem daně podle předchozího odstavce odkladný účinek.

3.3. Daňové řízení

K § 132 - Daňové řízení

Nově je v návrhu vymezen pojem *daňového řízení* pro řízení v rámci správy daní, při kterém se zjišťuje a stanovuje daň ve všech stádiích upravených daňovým řádem (např. přiznání daně, její prvotní vyměření, dodatečné stanovení daně, včetně doměření po kontrole, opravné a dozorčí prostředky, předepsání a řízení vedená při placení daně).

V odstavci 1 je určen konec daňového řízení, který je vázán na splnění či jiný zánik související daňové povinnosti. Jinými slovy daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, i když někdy v latentní podobě, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (tj. vyměřit nebo doměřit) pro *nalézací fázi*, nebo ohledně splnění daňových povinností vázících se k úhradě daně, tedy *platební fáze*, až do prekluze daň vybrat a vymoci. Kdykoli během této doby lze provádět jednotlivé postupy typické pro toto řízení (např. daňová kontrola, výzva k úhradě nedoplatku). Pro daňové řízení je typické, že na rozdíl od soudního nebo obecně správního řízení není vymezeno formálním zahájením řízení a jeho ukončením vydáním nebo vyhlášením rozhodnutí. Toto vymezení lze nalézt pouze u dílčích daňových řízení. Splní-li daňový subjekt své daňové povinnosti přesně podle zákona, je daňové řízení zahájeno podáním daňového tvrzení daňovým subjektem a reálně ukončeno rozhodnutím správce daně

o stanovení daně, která by měla být v mezidobí uhrazena a toto dílčí řízení končí pouze uložením platebního výměru ve spise, pokud se stanovená částka shoduje s částkou tvrzenou daňovým subjektem, což je optimální průběh daňového řízení. Avšak i v tomto případě nelze daňové řízení považovat za ukončené, i když existuje rozhodnutí, které nabylo formálně právní moci, a oba, tj. daňový subjekt i správce daně mohou činit další zákonem předjímané úkony k nalezení poslední známé daně a tedy k zahájení a provedení dalšího dílčího řízení vedeného za účelem doměření daně. Je tedy nutné akcentovat specifickou daňového řízení spočívající v tom, že probíhá souvisle, nepřetržitě s existencí daňové povinnosti, pokud není dosaženo jeho cíle (cíle správy daní). Velmi komplikované řízení může trvat v nalézací rovině až deset let, v platební rovině ještě déle. Ať již dojde k zahájení dalšího dílčího řízení či nikoliv, nabude zmíněné rozhodnutí materiální právní moci až uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 144), resp. lhůty pro placení daně (§ 155).

V odstavci 2 se upřesňuje, že slovo daň, ve smyslu předmětu daňového řízení, je používáno ve smyslu daň k jednomu zdaňovacímu období u daní, které se k období váží (daň z příjmů, daň z přidané hodnoty) nebo ke zdaňované skutečnosti (daň dědická, daň z převodu z nemovitostí), přičemž zdaňovacím obdobím se rozumí pravidelně se opakující časový úsek.

V průběhu daňového řízení o konkrétní daňové povinnosti správce daně využívá všech dílčích řízení, která umožňují zjištění a stanovení daně tradičním způsobem, podle výčtu v ustanovení odstavce 3. Je zde obsaženo základní rozlišení na *řízení nalézací*, kam patří vyměření a doměření daně, dále *řízení související s placením daně*, kam patří posečkání daně, zajištění daně a exekuční řízení. Do těchto dvou skupin je třeba řadit obě složky nalézacího, resp. platebního řízení, tj. řízení před správcem daně prvního stupně i před odvolacím orgánem. Posledním okruhem jsou řízení o mimořádných opravných prostředcích a prostředcích dozorčího práva proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Tyto tradiční postupy jsou většinou jednoúčelová související řízení, která vedou k naplnění cíle správy daní, tedy ke zjištění a stanovení daně a její úhrady. V průběhu daňového řízení o konkrétní daňové povinnosti využívá správce daně všech dílčích řízení, která umožňují zjištění a stanovení daně tradičním způsobem. Podrobná úprava jednotlivých typů dílčích řízení je předmětem dalších ustanovení.

3.4. Nalézací řízení

Tato část upravuje jak řízení *vyměřovací*, tak řízení *doměřovací*, tedy řízení směřující ke správnému stanovení daně. Posledním okruhem jsou společná ustanovení pro nalézací řízení, kam patří postup při nepodání řádného nebo dodatečného tvrzení, zaokrouhlování, rozhodnutí o stanovení daně a lhůty pro stanovení daně. Návrh koncentruje ustanovení upravující celou oblast nalézacího řízení při správě daní v ucelené části zákona, přičemž vychází z osvědčených postupů stávající právní úpravy. Pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování návrh využívá zkráceného pojmu „*řádné daňové tvrzení*“ a pro dodatečné daňové přiznání, dodatečné vyúčtování nebo následné hlášení pojem „*dodatečné daňové tvrzení*“. Je tak mj. terminologicky zohledněn základní princip daňového řízení, kterým je existence *břemene tvrzení* na straně daňového subjektu.

3.4.1. Vyměřovací řízení

Řádné daňové tvrzení (§ 133 až 135)

K § 133

Ustanovení odstavce 1 obecně vymezuje povinnost každému daňovému subjektu podat řádné daňové tvrzení poté, co jsou splněny daňovým zákonem stanovené předpoklady pro takový právní úkon, popřípadě poté, co je k tomuto úkonu správcem daně vyzván.

Odstavec 2 dále konkretizuje skutečnost, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. To znamená, že má povinnost si svou daň sám vypočítat a vyčíslit a tento výsledek spolu s dalšími potřebnými údaji, které vyplývají z jednotlivých daňových zákonů a které jsou předvídaný v jednotlivých tiskopisech, uvede v příslušném řádném daňovém tvrzení.

Odstavec 3 určuje den splatnosti přiznané daně, přičemž splatnost je obecně stanovena na poslední den lhůty, ve které je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání nebo hlášení. Zároveň je zde stanovena obecná lhůta splatnosti pro vratky.

K § 134

Podle odstavce 1 jsou daňové subjekty povinny podat *daňové přiznání* k dani stanovované za roční zdaňovací období v tradiční lhůtě tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Pokud se jedná o daňový subjekt, který má mít na základě povinnosti uložené mu přímo zákonem účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává daňový poradce a splnil podmínku uložení plné moci před uplynutím prvního termínu pro podání daňového přiznání a také daňové přiznání podává, je v odstavci 2 stanovena lhůta, v níž je daňový subjekt povinen daňové přiznání podat, na šest měsíců po skončení zdaňovacího období. Dále je zde upraveno, že tato šestiměsíční lhůta je daňovému subjektu zachována i v případě, že daňový poradce zemře nebo zanikne. Typickým příkladem daně vyměřované za zdaňovací období je daň z příjmů.

V odstavci 3 se vymezuje lhůta pro splnění povinnosti uložené daňovému subjektu pro případ, že se jedná o daně vyměřované *na* roční zdaňovací období. Tento způsob vyměřování je uplatněn u daně z nemovitostí.

Ustanovení odstavce 4 určuje postup a lhůtu pro splnění povinnosti uložené daňovému subjektu pro případ, že příslušné zdaňovací období je kratší než jeden rok. Nepřímé daně jsou většinou vyměřovány za kratší období, než je jeden rok.

V odstavci 5 se všem daňovým subjektům, které podávají daňové přiznání a v určitém zdaňovacím období jim nevznikla daňová povinnost, ukládá povinnost sdělit tuto okolnost správci daně. Týká se to pouze daňových povinností, ke kterým je daňový subjekt registrován a správce daně tedy oprávněně očekává daňové přiznání a vyzýval by zbytečně daňový subjekt k jeho podání.

K § 135

V odstavci 1 se upravují obecné podmínky pro podávání *hlášení* všem plátcům daní. Jedná se o procesní základ pro evidování povinností plátců daní v evidenci správce daně na základě hlášení. Rozsah této povinnosti je však regulován zvláštním zákonem. V tomto případě zejména zákonem o daních z příjmů. Lze předpokládat, že evidence vedená u správce daně se bude postupně rozšiřovat, zejména v důsledku spolupráce se zahraničními berními správami. Jedním z takových příkladů je souhrnné hlášení zakotvené v zákonu o dani z přidané hodnoty.

Dalším instrumentem pro komunikaci s plátcem daně je *vyúčtování* podle odstavce 2, které plátce daně podává ve lhůtě čtyř měsíců po uplynutí každého kalendářního roku. Je věcí speciální úpravy v hmotně-právním daňovém zákonu, zda povinností, které jsou předmětem vyúčtování, bude předcházet povinnost podávat hlášení či nikoliv. Povinnost stanovená ve vyúčtování se vyměřuje, případně doměřuje obecným postupem zakotveným v následujících ustanoveních s přihlédnutím ke speciální úpravě v § 227 a násl. týkající se daně vybírané srážkou a úpravě ve zvláštních zákonech.

K § 136 – Opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování

Tento instrument umožňuje daňovému subjektu, který podal *daňové přiznání* nebo *vyúčtování* ještě před uplynutím lhůty pro jeho podání, opravit případné nedostatky tohoto podání tzv. opravným daňovým přiznáním, popř. opravným vyúčtováním. Současně stanoví povinnost správci daně, aby se původním vadným podáním dále nezabýval. Obdobným způsobem lze měnit i dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování, popřípadě již podaná opravná daňová přiznání či vyúčtování.

K § 137 – Vyměření daně

Vyměření podle odstavce 1 je správcem daně zjištěn případný základ daně (v závislosti na druhu daně) a vyčíslena daň, popřípadě daňový odpočet, daňová ztráta či jiný způsob zdanění, a v té výši je o ní i rozhodnuto. Tento postup platí i v případě, že zvláštní daňový zákon používá ve smyslu *daně* pojem *daňová povinnost*, *vlastní daňová povinnost* atd. Výsledkem *vyměřovacího řízení*, které je zahájeno podáním daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední, je vydání rozhodnutí (platebního výměru). V tomto rozhodnutí správce daně autoritativně osvědčí tvrzení daňového subjektu v případě, že dospěje ke zjištění, že toto tvrzení odpovídá podle míry poznání v daném okamžiku jeho skutečné daňové povinnosti. Pokud na základě provedených zjištění správce daně zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daného daňového subjektu, stanoví výslednou daň sám s tím, že rozdíl mezi částkou tvrzenou a částkou zjištěnou v rozhodnutí vyznačí. V případech, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost tvrzení a nepodá řádné daňové tvrzení, stanoví výslednou daň správce daně s využitím postupů předvídaných v navrhovaném zákoně. Obecná úprava vyměření se uplatní i v případě, že je daň stanovena plátcí daně k přímé úhradě na základě speciální úpravy daňových zákonů (viz k § 227 a násl.).

Odstavec 2 stanoví náhradní lhůtu pro zaplacení rozdílu mezi daní tvrzenou daňovým subjektem a daní vyměřenou správcem daně, popřípadě pro úhradu daně vyměřené z moci úřední. Zásadní novinkou navazující na stanovení daně, ať už vyměření nebo doměření, je *posunutí splatnosti daně* ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu. Tento rozdíl, který v případě nepodání daňového tvrzení a následného stanovení daně z moci úřední může představovat i celou vyměřenou (nebo doměřenou) částku, bude splatný až patnáct dní po právní moci rozhodnutí. Jedná se ovšem o náhradní lhůtu splatnosti, tudíž úrok z prodlení se počítá i nadále od původního dne splatnosti. Daňový subjekt, který bude brojit proti rozdílu stanovenému správcem daně svým odvoláním, tak bude mít odsunut okamžik splatnosti, ovšem s rizikem, že neúspěch v odvolacím řízení bude znamenat vznik úroku z prodlení ohledně té částky, která nebyla na účtu správce daně uhrazena k původnímu dni splatnosti daně. V tomto ohledu jde o zcela logickou ochranu před paušálním odvoláním vedeným pouze za účelem odsunout splatnost rozdílně stanovené částky. Touto změnou se očekává především eliminace následných náhrad škody v případech, kdy za současné právní úpravy odvolací orgán konstatuje nesprávnost stanovení daně, v důsledku čehož je pak část uhrazených prostředků vracena i s příslušným úrokem. V tomto případě nelze přímo hovořit o *odkladném účinku odvolání*, byť se jedná v principu o podobné účinky, neboť posunutá

splatnost a tedy i vymahatelnost částky, která byla vyměřena či doměřena nad rámec tvrzení daňového subjektu, se týká toliko rozdílu mezi částkou tvrzenou a částkou vyměřenou či doměřenou. V případě odkladného účinku by byla postižena i případná částka tvrzená a zaplacená daňovým subjektem, což by znamenalo nutnost vracet v případě odvolání již uhrazenou daň a posléze ji zase vyžadovat zpět.

V odstavci 3 je upraven postup správce daně pro případ, že se správcem daně stanovená daň neodchyluje od údajů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání nebo vyúčtování a správce daně nemá o nich pochybnosti. V tomto případě správce daně stejnopis platebního výměru založí pouze do spisu a nezasílá ho daňovému subjektu, což odpovídá zásadě hospodárnosti a ekonomie řízení. Pro tento případ je zákonem den vyměření pevně stanoven, i když reálně k vyměření přistoupí správce daně v souladu s množstvím podaných přiznání. Daňový subjekt se dozví, zda tento okamžik nastal při nahlédnutí do spisu nebo pomocí dálkového přístupu (viz *daňová informační schránka*). Daňový subjekt je v zákonem vymezené lhůtě oprávněn požádat o zaslání stejnopisu platebního výměru, který byl založen do spisu spolu s prvopisem. Pokud je daňový subjekt vyzván k odstranění pochybností (§ 89 a násl.), nebo dojde např. k daňové kontrole, výsledek vyměření se daňovému subjektu platebním výměrem oznámí i když se tvrzená daň od daně vyměřené neodchyluje. Za den vyměření se v tomto případě považuje den vydání platebního výměru s účinky ke dni jeho oznámení.

Proti souhlasnému vyměření daně není podle odstavce 4 na rozdíl od současné právní úpravy možné odvolání, neboť není důvodu brojít proti výši daně, kterou dotyčný sám tvrdil. Jestliže bylo rozhodnutí vydáno na základě rozhodnutí o závazném posouzení lze se proti němu odvolat (viz k § 129 odst. 4).

3.4.2. Doměřovací řízení

K § 138 – Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování

Ustanovení odstavce 1 vymezuje podmínky, za nichž je daňový subjekt povinen podat *dodatečné daňové přiznání* nebo *dodatečné vyúčtování* na daň vyšší, včetně lhůty, kdy lze ještě považovat dodatečné daňové přiznání za včas podané. Současně se stanoví, že povinnost podat dodatečné daňové přiznání trvá po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně (§ 144). Je zde definován pojem *poslední známé daně* (podle stávající právní úpravy „poslední známá daňová povinnost“), kterou je výsledná daň, jak byla v dosavadním průběhu daňového řízení pravomocně stanovena správcem daně. Jedná se zároveň o částku, vůči které je změna dodatečným daňovým přiznáním prováděna.

Zásadní změna se navrhuje ohledně možnosti uplatnit dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování *na nižší* daň. Odstavec 2 stanoví podmínky, za nichž lze toto dodatečné daňové tvrzení na daň nižší podat, přičemž je pro něj stanovena stejná subjektivní lhůta jako při podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší. Lhůta se tak oproti stávající právní úpravě prodlužuje na stejnou dobu, po kterou trvá povinnost podávat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň vyšší. Podmínkou pro podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší je existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci. Zároveň je nutné naplnit kritérium, aby tyto nové skutečnosti měly vliv na výši stanovené daně (by dán rozdíl oproti poslední známé dani). Dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování tak nepůjde využít v případě, že dané důvody daňový subjekt již uplatnil v odvolání, v řízení o mimořádném opravném prostředku nebo v dříve podaném daňovém tvrzení. Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší představuje speciální instrument vůči *obnově řízení*, jejíž využití je pro potřeby nalézacího řízení zúženo v ustanovení § 117 odst. 2. Tento nástroj

by však podobně jako obnova řízení neměl sloužit k odstraňování nezákonností a vad řízení. Za tímto účelem je daňovému subjektu umožněno domáhat se sjednání nápravy v odvolacím řízení a poté v rámci správního soudnictví.

Odstavec 3 omezuje možnost využít instrumentu dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň nižší v případě, že daň byla stanovena podle pomůcek, nebo byla se správcem daně sjednána (§ 98). To odpovídá charakteru případů, kdy k použití pomůcek či stanovení daně dohodou dochází, neboť tato situace nastane vždy až sekundárně poté, co daňový subjekt svou nedostatečnou součinností neunesl břemeno tvrzení a s ním spojené důkazní břemeno.

Odstavec 4 upravuje možnost podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování, kterým budou měněny pouze tvrzené údaje bez vlivu na výši daně.

Odstavec 5 ukládá daňovému subjektu, který dodatečné daňové přiznání podává, povinnost vyznačit v něm rozdíl proti poslední známé dani a den, kdy byly zjištěny důvody, které vedly daňový subjekt k podání tohoto dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování.

V odstavci 6 se vymezují skutečnosti, které nedovolují podat dodatečné daňové přiznání, jak na vyšší daň, tak i na daň nižší. Jde o případy, kdy je nějakým postupem či řízením revidována dosud stanovená daň a rozdíl, který by byl tvrzen, by tak byl až do ukončení postupu nebo řízení nejistý.

Ustanovení odstavce 7 upravuje možnost správce daně, zejména z důvodu ekonomie řízení, využívat v některých případech údaje i z nepřipustného dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování. I v takovém případě se však nejedná o doměření daně z moci úřední a nevzniká tedy sankce v podobě penále.

Odstavec 8 stanoví náhradní lhůtu pro zaplacení daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem. Ta je pak stanovena na stejnou dobu, kterou návrh předpokládá pro podání dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování. To znamená, že daňový subjekt, který ve svém dodatečném tvrzení přiznává, že oproti dosud stanovenému stavu by měla být jeho daň vyšší, musí současně uhradit tvrzený rozdíl.

K § 139 – Následné hlášení

Následné hlášení je obdobou opravného daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání. Plátce daně je tedy povinen podat, po splnění zákonem stanovených podmínek a v zákonem vymezené lhůtě, následné hlášení. Pokud zjistí, že povinnost v hlášení má být vyšší a je s tímto typem hlášení spojena úhrada, je plátce daně současně povinen v následném hlášení uvedený rozdíl uhradit. Pokud z následného hlášení vyplývá nárok plátce daně na vrácení dosud hlášené a uhrazené daně, správce daně o vrácení částky rozhodne individuálním správním aktem, který má náležitosti platebního výměru.

K § 140 – Doměření daně

Odstavec 1 stanoví postup při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná. Toto zjištění může být učiněno jak správcem daně, tak i daňovým subjektem. Doměření může spočívat ve zvýšení nebo snížení poslední známé daně. Obecná úprava doměření se uplatní i v případě, že je na základě dodatečného vyúčtování nebo z moci úřední po ukončeném vyúčtování daň stanovena dodatečně plátcem daně k přímé úhradě na základě speciální úpravy daňových zákonů.

Odstavec 2 upravuje postup v případě, že je to správce daně, kdo zjistí důvody pro doměření daně. V ustanovení se předpokládá dvojí možná situace. Buď správce daně důvody zjistí v rámci daňové kontroly a doměří daň podle jejího výsledku. Pokud tomu tak není a správce daně získá důkazy či jiné indicie, že je nutná změna poslední zjištěné výše daně jiným způsobem, vyzve daňový subjekt k podání daňového přiznání nebo vyúčtování (§ 141 odst.

2). Tento způsob respektuje primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost *postupu k odstranění pochybností* a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů nebo podle *pomůcek*.

Ustanovení odstavce 3 upravuje vztah k zásadě *res iudicata* a vyjadřuje zásadní odchylku daňového řízení od jiných správních řízení. Ne vždy daňový subjekt tvrzení své daně provede perfektně, stejně tak jako kapacita státních orgánů neumožňuje komplexní audit, tedy jednoznačné prokázání tvrzené daňové povinnosti před jejím primárním stanovením, a tak po zákonem stanovenou dobu existují další možnosti dodatečného vyměření, tj. *doměření daně*. Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Tato fáze daňového řízení, tedy doměřovací řízení, může být zahájena jak daňovým subjektem, když podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, tak z moci úřední, zejména když správce daně zjistí nesprávnost tvrzení daňového subjektu při daňové kontrole. K doměření může dojít také tehdy, pokud správce daně při uplatnění dalších procesních postupů, např. při vyhledávací činnosti, spolupráci s jinými správci daně, včetně zahraničních berních správ, získá nové důkazy či indicie, na jejichž základě lze předpokládat, že původně stanovená daň není správná. V tomto případě správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt této výzvě nevyhoví, správce daně doměří daň z moci úřední. Jinými slovy řízení o nalezení správné částky daně je otevřeno po celou dobu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 144) a dosud stanovené částky lze měnit jak z důvodů zjištěných daňovým subjektem, tak i správcem daně. Formální právní moc vydaných platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, která mimo jiné umožňuje daňovému subjektu domoci se soudní ochrany, není na překážku doměřovacímu řízení. V materiálním slova smyslu jsou práva a povinnosti neměně určeny až uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Odstavec 4 upravuje v souladu s možností daňového subjektu podat dodatečné tvrzení, kterým budou měněny pouze dříve tvrzené údaje bez vlivu na výši daně, správci daně tyto změny provést. Zároveň ukládá správci daně povinnost ve výroku rozhodnutí konstatovat, že se poslední známá daň nemění. Proti tomuto rozhodnutí není možné odvolání, neboť tímto rozhodnutím se daň nemění a změny lze iniciovat toliko na návrh daňového subjektu.

V odstavci 5 je upraven postup správce daně pro případ, že se správcem daně doměřená daň neodchyluje od údajů dodatečně tvrzených daňovým subjektem a správce daně nemá o nich pochybnosti. V tomto případě správce daně stejnopis dodatečného platebního výměru založí pouze do spisu a nezasílá ho daňovému subjektu, což odpovídá zásadě hospodárnosti a ekonomie řízení. Pro tento případ je zákonem den doměření pevně určen, a to posledním dnem lhůty pro podání dodatečného tvrzení. Bylo-li dodatečné tvrzení podáno po zákonem stanovené lhůtě je dnem doměření den, kdy toto podání došlo správci daně. Daňový subjekt se dozví, zda tento okamžik nastal při nahlédnutí do spisu nebo pomocí dálkového přístupu (viz *daňová informační schránka*). Daňový subjekt je v zákonem vymezené lhůtě oprávněn požádat o zaslání stejnopisu platebního výměru, který byl založen do spisu spolu s prvopisem a správce daně je ve lhůtě třiceti dnů povinen této žádosti vyhovět.

Proti souhlasnému doměření daně není podle odstavce 6 na rozdíl od současné právní úpravy možné odvolání, neboť není důvodu brojit proti výši daně, kterou dotyčný sám dodatečně tvrdil. Jestliže bylo rozhodnutí o doměření daně vydáno na základě rozhodnutí o závazném posouzení lze se proti němu odvolat (viz k § 129 odst. 4).

Odstavec 7 stanoví náhradní lhůtu pro zaplacení rozdílu mezi daní dodatečně tvrzenou daňovým subjektem a daní doměřenou správcem daně, popřípadě pro úhradu daně doměřené z moci úřední (dále viz k § 137 odst. 2).

3.4.3. Společná ustanovení pro nalézací řízení

Tato část návrhu upravuje postup společný pro *vyměřovací* i *doměřovací řízení*.

K § 141 – Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení

Odstavec 1 vymezuje postup správce daně pro případ, že daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení včas. Pokud taková situace nastane, je správce daně povinen daňový subjekt vyzvat k jeho podání, přičemž v této výzvě stanoví náhradní lhůtu, čímž *de facto* zahajuje vyměření daně z moci úřední; v případě, že daňový subjekt povinnost uvedenou ve výzvě správce daně nesplní, je tento oprávněn stanovit daň podle *pomůcek*, popřípadě může předpokládat, že daňový subjekt přiznal v řádném daňovém tvrzení daň ve výši nula.

Obdobný postup se uplatní podle odstavce 2 v případě, že správce daně důvodně předpokládá doměření daně s tím rozdílem, že pro podání dodatečného tvrzení není stanovena objektivní lhůta, ale pouze lhůta subjektivní, jejíž počátek je pro daňový subjekt určen okamžikem zjištění důvodů pro podání dodatečného tvrzení. Správce daně je povinen postupovat při zjištění důvodů k podání takových tvrzení v souladu se *zásadou rychlosti*. Tento způsob opět respektuje primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů nebo podle pomůcek. Správce daně proto ve výzvě daňovému subjektu sdělí důvody, pro které ho k podání tvrzení vyzývá.

K § 142 - Zaokrouhlování

Ustanovení upravuje pravidla pro zaokrouhlování čísel, jimiž jsou vyjádřeny: přiznaná, vyměřená i doměřená daň, příslušenství daně, záloha na daň, daňové sazby, koeficienty, ukazatele a výsledky přepočtu měny. V tomto ustanovení je zároveň stanoveno, jak se obecně vypočítá výše úroku připadajícího na jeden den v případě, že je tento úrok odvozován od repo sazby stanovené Českou národní bankou. To platí, pokud není ve zvláštním daňovém zákonu zaokrouhlování upraveno odlišně.

Stejně jako je návrh daňového řádu obecnou procesní normou pro jednotlivé hmotně-právní daňové zákony, je obecným předpisem i pro zaokrouhlování. Tzn. speciální úprava ve zvláštních zákonech má přednost. Zaokrouhlování daně či obecně způsob jejího výpočtu je totiž současně upraven i dalšími daňovými zákony (viz např. § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů).

K § 143 – Rozhodnutí o stanovení daně

Ustanovení odstavce 1 reflektuje skutečnost, že rozhodnutí o stanovení daně (v rámci *vyměřovacího* či *doměřovacího řízení*) je tradičně nazýváno *platební výměr*, resp. *dodatečný platební výměr* nebo *hromadný předpisný seznam* a současně obecně stanoví, že za dále stanovených podmínek se tato rozhodnutí neodůvodňují. Tato úprava vychází z předpokladu, že ve většině případů je tvrzení daňového subjektu správné a správce daně při vyměření shledá ten samý výsledek a tedy není důvod, aby správce daně daňovému subjektu odůvodňoval jeho vlastní tvrzení. Současně správce daně ve většině případů předpokládá, že

je daňový subjekt schopen, pokud nebude prokázán opak, unést svoji elementární daňovou povinnost, unést tedy *důkazní břemeno svého tvrzení*.

Odstavec 2 ošetřuje případy, kdy předpoklad podle odstavce 1 není splněn a kdy správce daně stanoví daň odlišně od tvrzení. Pak je správce daně povinen tuto odchylku odůvodnit. Platí přitom, že se odůvodňuje pouze rozdíl mezi tím, co bylo autoritativně stanoveno správcem daně a tím, co bylo tvrzeno daňovým subjektem.

Pokud je podle odstavce 3 stanovena daň z moci úřední a rozdíl mezi daní tvrzenou a stanovenou je daňovému subjektu znám z výsledku kontroly nebo jiného postupu (např. postup k odstranění pochybností), tak je správce daně z povinnosti odůvodnění rozhodnutí liberován.

Odstavec 4 upravuje rozsah odůvodnění v případě, že je daň stanovena podle *pomůcek*. V tomto případě správce daně musí v rozhodnutí dostatečně odůvodnit podmínky, které vedly k použití tohoto *sekundárního* prostředku ke stanovení daně nastupujícího vždy až v případě pochybení daňového subjektu (neunesení důkazního břemene, nesoučinnost apod.). Správce daně se v odůvodnění musí rovněž vypořádat s otázkou, kterák přihlédl k případným výhodám plynoucím pro daňový subjekt.

K § 144 – Lhůta pro stanovení daně

Jedním z cílů návrhu je obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň (v návrhu označovaná jako *lhůta pro stanovení daně*). Tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho *nalézací rovině* a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch.

Odstavec 1 upravuje základní délku lhůty pro stanovení daně, a to včetně možnosti stanovit daň k přímému placení plátcí daně, která je stejně jako ve stávající právní úpravě tříletá. Oproti současnému znění se však navrhuje odvozovat počátek běhu této lhůty ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, nikoli tedy až od konce kalendářního roku.

K odstranění právní nejistoty je v odstavcích 2 a 3 nově stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které *přerušují* nebo *prodlužují* běh tříleté lhůty. Cílem je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. Vzhledem k aktuální judikatuře se navrhuje řešení, které zohlední snahu o omezení možnosti *prodloužení* běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně ještě umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů.

Pokud by došlo v průběhu posledního roku k níže vyjmenovaným úkonům, lhůta pro stanovení daně by se podle odstavce 2 prodloužila o jeden rok. Půjde o:

- podání dodatečného daňového tvrzení jak na daň vyšší, tak na daň nižší, stejně tak oznámení výzvy správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení,
- oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru,
- zahájení řízení o obnově řízení nebo přezkumného řízení,
- oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku (řádného i mimořádného) či dozorčího prostředku,
- prohlášení nicotnosti rozhodnutí.

Zahájení daňové kontroly podle odstavce 3 způsobí *přerušování*, tj. znovu rozběhnutí tříleté lhůty pro vyměření daně tak, jako je tomu i za současné úpravy (a judikatury) s rozdílem, že tato lhůta neběží až od konce kalendářního roku, ale ode dne, kdy byl úkon

učiněn. Stejně účinky by mělo mít i podání řádného daňového tvrzení, které je podáno opožděně tak, aby zde byl totožný prostor pro stanovení daně (3 roky) jako v případě, kdy daňový subjekt řádně splní své povinnosti. Posledním úkonem, který způsobí přetržení tříleté lhůty pro stanovení daně, je oznámení výzvy správce daně k podání řádného daňového tvrzení v případě, že správce daně zjistí, že daňový subjekt nesplnil svou povinnost k tomuto podání.

V určitých případech, je nutné podle odstavce 4 běh lhůty pro stanovení daně dočasně zastavit z důvodu, že paralelně probíhá řízení před soudem, které má zásadní význam pro správné stanovení daně (např. dědické řízení). Specifickou oblast pak tvoří správní soudnictví. Zčásti duplicitně k § 41 soudního řádu správního je zde deklarován fakt, že lhůta pro stanovení daně neběží při řízení před soudem, které se týká rozhodnutí o stanovení daně a může vyústit i v jeho zrušení. Z povahy věci tento případ může nastat i v rámci řízení před Ústavním soudem. Návrh tak nově upraví stavění lhůt pro případ probíhajícího soudního řízení o rozhodnutích, jichž se běh těchto lhůt dotýká. Vzhledem k tomu, že je navržena změna konstrukce instrumentu navrácení v předešlý stav tak, že jej bude možné uplatnit i na propadlé lhůty procesního charakteru (typicky odvolací lhůta), je nutné zohlednit tuto skutečnost ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně. Navrácení v předešlý stav by nemělo být na újmu časovému prostoru (minim. 1 roku), který má správce daně na vyřízení odvolání. Je proto navrženo, aby se běh lhůty pro stanovení daně stavěl i po dobu, která nastala od propadnutí lhůty do jejího navrácení v předešlý stav. Pokud tedy daňový subjekt se svou žádostí o navrácení odvolací lhůty v předešlý stav uspěje, bude mít správce daně stejný časový prostor ve vztahu ke lhůtě pro stanovení daně, jako by měl v případě, kdy by odvolatel podal odvolání včas.

V odstavci 5 je stanovena tradiční maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat a tedy daň stanovit.

Odstavec 6 modifikuje pravidla platná pro běh lhůt, pro případ nabytí právní moci rozhodnutí vydaného soudem, v jehož výroku byl příslušný daňový subjekt shledán vinným ze spáchání trestného činu daňového, tedy trestného činu, jehož skutková podstata je vymezena v závislosti na porušení daňových zákonů. Jedná se např. o trestný čin zkrácení daně nebo nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. V takovém případě, který bude spíše výjimkou, může správce daně stanovit daň bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Správci daně je podle odstavce 7 dána možnost stanovit daň bez ohledu na běh lhůt, pokud se daňový subjekt svým tvrzením daně bude domáhat jejího stanovení k naplnění podmínek, za nichž zaniká trestnost jeho chování v důsledku *účinné lítosti*.

3. 5. Placení daní

Velice důležitou část návrhu představují ustanovení upravující platební rovinu daňového řízení. Pojem placení daní tradičně zahrnuje kromě evidování daní také jejich vybírání, zajištění, vymáhání a s tím související úkony. Samotnou inkasní část lze pak rozdělit podle toho, zda jde o dobrovolnou úhradu nebo úhradu nedobrovolnou. Zvýšeného významu se dostává platební části vzhledem ke skutečnosti, že v souladu s § 106 odst. 3 správního řádu, podle procesních pravidel zde obsažených, budou postupovat i orgány veřejné moci v rámci tzv. *dělené správy*.

3. 5. 1. Obecná ustanovení o placení daní

Evidence daní (§ 145 až 147)

Návrh upravuje postup při evidenci daňových závazků a daňových pohledávek vzhledem k veřejným rozpočtům, úhradě nedoplatků a jejich odpisu. V současnosti se uplatňují dosavadní jednoduché principy evidence, které platí pro všechny správní úřady a jiné orgány veřejné moci, pokud zajišťují placení pohledávek vzniklých na základě jejich rozhodnutí podle správního řádu a spravují placení podle zákona o správě daní a poplatků. Formy provádění evidence a převodu daní jejich příjemcům jsou upřesněny vyhláškou. Navrhovaný zákon tuto vyhlášku ruší, zobecňuje způsoby evidence a rozděluje příslušná oprávnění mezi úřední osoby tak, aby byla zajištěna dostatečná kontrola o prováděných záznamech na osobních účtech a eliminováno selhání lidského faktoru; zároveň je předjímana skutečnost, že v důsledku spolupráce se zahraničními berními správami (především z členských zemí EU), bude evidence vedená u správce daně postupně nabývat na rozsahu a významu. Jedna úřední osoba bude oprávněna rozhodnout o výši daně či daňového odpočtu nebo jiného způsobu zdanění, další úřední osoba ověří shodu tohoto rozhodnutí s předpisným, odpisným a platebním poukazem a umožní zaevidování této částky a odlišná úřední osoba provede případnou výplatu prostředků z veřejného rozpočtu.

K § 145

Odstavec 1 obecně vymezuje, co je *předmětem* evidence daní. Evidence daní tak zachycuje informace související s jednotlivými daňovými povinnostmi, ať už v rovině nalézací, tak v rovině platební; nelze evidovat daňové povinnosti, které existují pouze v latentní podobě a nebyly správcem daně určeny.

Odstavec 2 vymezuje *osobní daňové účty* a způsob jejich vedení podle jednotlivých daňových povinností, které je nezbytné vzhledem k jejich rozpočtovému určení. Osobní daňový účet je veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně, přičemž je možné při zohlednění specifik určitých druhů daně (daň z příjmů či daň z přidané hodnoty) rozčlenit daný druh daně na několik částí. Syntetický přehled o stavu nedoplatků a přeplatků na osobních účtech daňového subjektu je zajištěn postupem podle ustanovení o přeplatku a jeho vratitelnosti.

Pro jednoznačnou orientaci daňových subjektů v jejich osobních daňových účtech zveřejní na základě odstavce 3 Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji přehled všech typů osobních daňových účtů, na kterých je evidence o daňových povinnostech vedena. Údaje zveřejněné Ministerstvem financí se budou týkat pouze jím řízených orgánů, přičemž správci daně, kteří pod působnost Ministerstva financí nespadají, zajistí tuto informaci obvyklým způsobem na své úřední desce a pomocí dálkového přístupu.

Podle ustanovení odstavců 4 a 5 se evidence provádí pomocí tzv. *předpisných, odpisných* či *platebních poukazů*. V případě oprav pak pomocí *opravných dokladů*. Všechny tyto poukazy a doklady musí být podepsány úřední osobou k tomu oprávněnou a vede se o nich samostatný záznam.

Údaje evidované na kreditní straně a jejich správnost je měsíčně správcem daně odsouhlasena podle stavu účtů u *poskytovatelů platebních služeb*, tj. u bank, poboček zahraničních bank nebo spořitelních a úvěrních družstev, popřípadě dokladů z pokladny, podle odstavce 6. I pro tuto evidenci daní se stanoví povinnost roční uzávěrky.

Po uzávěrcce posledního kalendářního měsíce roku je podle odstavce 7 v evidenci daňových povinností na osobních účtech provedena roční uzávěrka záznamů, ze které se výsledné částky přenesou jako počáteční zůstatky následujícího kalendářního roku.

Odstavec 8 stanoví, že obdobně se postupuje při správě účtů *příjemců výnosů daní*.

K § 146

Odstavec 1 vymezuje *debetní stranu* osobních účtů, která slouží k evidenci předpisů a odpisů daňových povinností, včetně případných oprav a odepisování nedoplatků na základě předpisných a odpisných poukazů, které se měsíčně uzavírají.

Odstavec 2 stanoví obsah *kreditní strany* osobních daňových účtů. Na kreditní straně se evidují platby přijaté správcem daně na účty veřejných rozpočtů a *vratky* vyplacené z těchto příjmových účtů, a to především na základě dokladů poskytovatelů platebních služeb, popřípadě provozovatelů poštovních služeb. Dále je zde stanoveno, že při uzavírání platebních poukazů, které jsou nezbytným předpokladem vratek, se postupuje obdobně jako u předpisných, odpisných a přeúčtovacích poukazů.

Podle odstavce 3 se v oddělené části osobního účtu evidují případné *nedobytné nedoplatky* (§ 153). Tyto nedoplatky je nezbytné zajistit a vymáhat, pokud je u nich odůvodněný předpoklad, že budou alespoň z části vymoženy.

V odstavcích 4 až 7 je upravena povinnost správce daně shromažďovat některé specifikované platby na *depozitním účtu*. Zároveň je v tomto ustanovení podrobně stanoven i postup čerpání částek z tohoto účtu a vypořádání případně vzniklého vratitelného přeplatku.

K § 147

Toto ustanovení vymezuje pravidla pro poskytování a využívání informací z evidence daní a nahlížení do této evidence, při kterém se postupuje přiměřeně jako při nahlížení daňového subjektu do spisu vedeného správcem daně (§ 65).

K § 148 - Pořadí úhrady daně

Dle odstavce 1 se v rámci zlepšení postavení daňových subjektů předřazuje prioritě úhrady daně před její příslušenství s výjimkou úhrady vymáhaných nedoplatků, která je zařazena na poslední místo. Daňovému subjektu se umožňuje uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení. Teprve následně bude jeho platba započítávána na případné penále, pokuty, úrok z prodlení apod. Toto pořadí je určující pouze ve vztahu k danému osobnímu daňovému účtu, přičemž postup při úhradě nedoplatků na jiných osobních daňových účtech stejného daňového subjektu je obsažen v návrhu v rámci problematiky přeplatku (§ 150 a násl.). Důvodem skutečnosti, že na vymáhané nedoplatky bude platba připisována až po uhrazení ostatních nedoplatků, je zohlednění zásady hospodárnosti a ekonomie řízení. Vychází se z toho, že platba, která není specifikována přímo na úhradu vymáhaného nedoplatku (zde by se uplatnil režim odstavce 3), by měla být využita nejprve na nedoplatky, ohledně nichž není zahájeno exekuční či jiné řízení tak, aby již započatá řízení nemusela být ukončována a posléze opět zahajována ke zbývajícím nedoplatkům.

Dochází-li k úhradě nedoplatku v důsledku uplatněného ručení, přihlášené pohledávky do insolvenčního řízení, přihlášené pohledávky k uspokojení z výtěžku veřejné dražby nebo nedoplatku, který je vymáhán jiným způsobem, prioritě úhrady se podle odstavců 2 a 3 posuzuje odděleně bez ohledu na zbývajícím stav na daném osobním daňovém účtu. Toto pravidlo se uplatní i v případě, že dlužník, proti němuž je vedeno exekuční řízení, dlužný nedoplatek uhradí dobrovolně.

K § 149 - Nedoplatek

Nově je v návrhu obsažena definice *nedoplatku*. Toto ustanovení stanoví, že neuhrazená částka daně, popřípadě neuhrazené příslušenství daně, se stává nedoplatkem uplynutím dne jejich splatnosti, popřípadě uplynutím posledního dne splatnosti, pokud je splatnost stanovena lhůtou. Jedná se tak o částku, která se může měnit v průběhu času tím, že je zaplácena pouze

určitá část tohoto nedoplatku. Pod pojem nedoplatek je nutné řadit i splatné a neuhrazené příslušenství daně.

Přeplatek (§ 150 a § 151)

Oproti úpravě stávající se výstižnějším způsobem podává definice přeplatku na dani. Precizována je i úprava nakládání s přeplatkem ve vztahu k nedoplatkům na jiných daňových účtech a u jiných správců daně. V případě, že není takovýchto nedoplatků, stává se přeplatek *vratitelným* a návrh stanoví pravidla pro jeho vrácení. Rozšiřuje se mimo jiné oprávnění daňového subjektu disponovat se svým vratitelným přeplatkem.

K § 150

Odstavec 1 vymezuje pojem přeplatek tak, že se jedná o kladné saldo osobního daňového účtu.

Odstavec 2 ukládá správci daně převést vzniklý přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu téhož daňového subjektu. Tento postup se uplatní pouze v případě, že nelze reálně očekávat, že do 10 dnů vznikne předpis na osobním účtu, na kterém přeplatek vznikl. Jedná se o ošetření standardní situace, kdy daňový subjekt uhradí některou daň v předstihu. Dále je zde jednoznačně normováno, kdy se stává přeplatek *vratitelným* a jako takový se dostává do dispozice daňového subjektu. Podmínkou vzniku vratitelného přeplatku je neexistence jiných nedoplatků, a to i u jiných správců daně, v případě, že tito své nedoplatky přihlásí.

Odstavec 3 řeší situaci, kdy správce daně rozhoduje o převedení přeplatku a nedoplatky existují na více osobních daňových účtech téhož daňového subjektu. Správce daně v tomto případě upřednostní účet, na němž jsou evidovány náklady řízení. Poté lze přeplatek použít na veškeré nedoplatky na tom osobním daňovém účtu, kde jeden z nedoplatků je nejstarší (nejstarší den splatnosti) v porovnání s nedoplatky na ostatních daňových účtech.

Odstavec 4 upravuje postup pro případ, že přeplatek existuje na osobním daňovém účtu, který je veden jiným správcem daně, než osobní daňový účet, na kterém je vykazován nedoplatek. Podmínkou pro to, aby mohl být nedoplatek jiného správce daně zohledněn, je žádost tohoto správce daně. V tomto ohledu se do budoucna počítá s vyšší mírou zapojení automatizované výměny informací mezi jednotlivými správci daně.

Odstavec 5 stanoví datum, s jakým je přeplatek podle předchozích odstavců převáděn; zároveň je zde zakotvena povinnost správce daně informovat daňový subjekt o převádění přeplatku přesahujícího 1000 Kč; tímto limitem je ctěna zásada hospodárnosti. Daňové subjekty, které mají zřízenou daňovou informační schránku, není třeba zvlášť vyvozovat, neboť veškeré pohyby na jejich osobních daňových účtech jsou v této schránce zaznamenány a daňovému subjektu jsou dostupné dříve, než došlo k tradičnímu doručení.

K § 151

Odstavec 1 stanoví, že pokud vznikne daňovému subjektu *vratitelný přeplatek*, vznikne mu současně i oprávnění disponovat s tímto přeplatkem. Tento vratitelný přeplatek správce daně, požádá-li o to daňový subjekt, převede na nedoplatek u jiného správce daně. Pro stanovení dne úhrady platí stejné pravidlo jako pro převedení přeplatku u téhož správce daně. Daňový subjekt může nově též žádat o přímé převedení svého vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu, a to u kteréhokoliv správce daně. Navrhovaná změna tak odstraňuje pochybnosti o tom, zda daňový subjekt může provést dispozici se svým vratitelným přeplatkem.

Dalším dispozičním oprávněním, které daňovému subjektu vzniká podle odstavce 2 a 3 současně s vratitelným přeplatkem, je možnost požádat správce daně, aby mu tento přeplatek

nebo jeho část vrátil. Správce daně je povinen tento vratitelný přeplatek, požádá-li o to daňový subjekt, vrátit ve lhůtě 30 dnů ode dne uplatnění požadavku. Vratitelný přeplatek bez žádosti vrací správce daně v tom případě, že tak stanoví daňový řád nebo jiný zákon (např. zákon o dani z přidané hodnoty) nebo pokud vratitelný přeplatek zavinil svým rozhodnutím správce daně sám. Z důvodů hospodárnosti správy daní je výše částek, které lze daňovým subjektům vracet, omezena limitem 100 Kč. Současně je zde ošetřena i situace, kdy daňový subjekt uplatní žádost nejdéle 60 dní před vznikem vratitelného přeplatku. V tomto případě se považuje žádost za podanou dnem vzniku přeplatku a od tohoto dne běží třicetidenní lhůta pro jeho vrácení.

Odstavec 4 stanoví, že k žádosti daňového subjektu podle odstavce 1 a 2 vydává správce daně rozhodnutí, proti němuž se lze do 15 dnů odvolat, pokud nebylo žádosti plně vyhověno. I v případě, že správce daně žádosti plně vyhověl a není povinen ve věci vydat samostatné rozhodnutí, je daňový subjekt oprávněn o vydání tohoto rozhodnutí požádat.

Odstavec 5 zajišťuje ochranu prostředků daňového subjektu tak, že nevyhoví-li správce daně žádosti o vratitelný přeplatek ve stanovené lhůtě (tzn. ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení žádosti o vrácení přeplatku), jsou tyto prostředky úročeny ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct 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 a je poukazován současně s přeplatkem.

Podle odstavce 6 se stanoví den úhrady provedené správcem daně tak, že za tento den se považuje den, kdy došlo k odpisu příslušné částky z účtu, na který byly vrácené prostředky přijaty.

Odstavec 7 upravuje zánik vratitelného přeplatku pro případ, že daňový subjekt nepožádá o jeho vrácení do šesti let od konce roku, ve kterém uplynula poslední lhůta pro stanovení jakékoliv daně, o které vede správce daně osobní daňové účty tohoto subjektu.

K § 152 - Posečkání

Zachovává se tradiční instrument umožňující úhradu daně a příslušenství posečkat stanovením náhradní lhůty splatnosti nebo jejím rozložením do splátek. Důvody pro posečkání zohledňují především sociální a hospodářské aspekty, přičemž rozhodující bude vždy správní uvážení v konkrétním případě. Podmínkou vyhovění žádosti o posečkání je, že by neprodlená úhrada byla spojena pro daňový subjekt s vážnou újmou nebo že by nebylo možné vybrat od daňového subjektu celý nedoplatek najednou z jiných důvodů; posečkání lze také povolit v případě, že lze předpokládat, že povinnost platit daň částečně či úplně zanikne. Správce daně je ve svém rozhodování o žádosti o posečkání vázán návrhem daňového subjektu.

Rozhodnutí o žádosti správce daně v souladu se *zásadou rychlosti* vyřídí do 30 dnů. Proti rozhodnutí o žádosti o posečkání nejsou opravné prostředky připuštěny, neboť na posečkání není právní nárok. Spolu s povolením posečkání může správce daně stanovit i další podmínky, zejména úhradu z případně vzniklého nároku na nadměrný odpočet, neboť na posečkaný nedoplatek se přeplatky z jiných účtů nepřevádí a úhrada daně na osobním účtu provedená na pozdější daňovou povinnost se neprovádí. Předpokládá se také, že při posečkání využije správce daně zástavní právo.

Nová procedura správy daní umožňuje podle odstavce 3 z relevantních důvodů posečkat daňovému subjektu úhradu jeho nedoplatku i zpětně. Změna platebních podmínek, kterou posečkání nebo splátkování představuje, nesmí překročit lhůtu pro placení daně (§ 155).

Při posečkání dochází ve smyslu odstavce 4 ke změně *úroku z prodlení* na *úrok z posečkané částky*, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Porušení podmínek stanovených fakultativně správcem daně při posečkání má podle odstavce 5 za následek zánik posečkání *ex nunc*. Zánik účinnosti rozhodnutí o posečkání nastane i při zahájení likvidace či insolventního řízení vůči daňovému subjektu.

Úrok z posečkané částky se podle odstavce 6 neuplatní u příslušenství daně a peněžitých plnění v rámci dělené správy, neboť u těchto daňových pohledávek nevzniká ani úrok z prodlení.

K § 153 - Odpis nedoplatku pro nedobytnost

Ustanovení v odstavci 1 vymezuje dva předpoklady, při jejichž naplnění (každého zvlášť nebo obou dvou dohromady) může správce daně provést odpis nedoplatku. Prvním z těchto předpokladů je *nedobytnost* takového nedoplatku, přičemž pojem nedobytnost je zde definován. Druhým předpokladem je skutečnost, že vymáhání takového nedoplatku by bylo spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi, např. v případě, že daňový subjekt je vlastníkem majetku, který je umístěn v zahraničí a spolupráce při vymáhání s příslušnou berní správou se neuskutečňuje.

Odstavec 2 řeší postup při realizaci odpisu nedobytného nedoplatku z osobního daňového účtu daňového subjektu; upřesňuje povinnost vystavení odpisných a předpisných poukazů s tím, že tento způsob realizace odpisu nedobytného nedoplatku z účtu daňového subjektu je akcentován z důvodu zajištění určité kontroly postupu jednotlivých úředních osob při realizaci samotného odpisu.

Odstavec 3 nově řeší hmotně-právní zánik daňové pohledávky veřejného rozpočtu tak, že zánik daňové pohledávky je vázán na okamžik prekluze práva vybrat a vymáhat nedoplatek, tj. uplynutí lhůty pro placení daně (§ 155).

K § 154 - Námitka

Návrh zachovává tradiční ochranný prostředek pro oblast placení – *námitku*. V případech, kdy nový zákon neumožňuje osobě zúčastněné na správě daní brojit proti úkonu správce daně při placení daní podáním opravného prostředku, může daňový subjekt vznést proti tomuto úkonu námitku, a to v subjektivní lhůtě 30 dnů. Řízení o námitce se vede obdobně jako řízení o odvolání, proti rozhodnutí o námitce však nelze uplatnit opravný prostředek.

K § 155 - Lhůta pro placení daně

Jako *lhůta pro placení daně* návrh obecně označuje časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně. Věcnou změnou je pojetí této lhůty jako *výlučně prekluzivní*, podobně jako je tomu u lhůty pro stanovení daně; je tak opuštěna koncepce *promlčení*, která se nejeví pro veřejné právo jako nejvhodnější. Mělo by tak dojít k odstranění zbytečné nejistoty, zda daňový subjekt uplatní námitku promlčení či nikoliv.

Ustanovení odstavce 1 stanoví délku lhůty pro placení daně na 6 let. Počátek jejího běhu je vázán na okamžik *splatnosti daně*, který vyplývá ze zákona a od kterého je mj. odvozováno prodlení daňového subjektu v případě, že daň není uhrazena včas. Pokud dojde k doměření daně, je pro počátek běhu těchto lhůt rozhodný *náhradní den splatnosti*, tj. okamžik, kdy má být (nikoliv měla být) podle dodatečného platebního výměru uhrazena doměřená daň. To řeší např. i běh lhůt a reálnost vymožení, pokud se jedná o daně doměřené s víceletým zpožděním na základě zjištěného trestného činu daňového.

V odstavci se 2 upravují podmínky pro přerušení běhu šestileté lhůty pro placení daně a zároveň se vymezuje její nový začátek v případě, že došlo k jejímu přerušení.

Úkony, řízení a postupy, které přerušují běh lhůty pro placení daně, jsou taxativně uvedeny v odstavci 3, což přispěje k odstranění právní nejistoty ohledně běhu těchto lhůt.

Odstavec 4 obsahuje případy, kdy se lhůta pro placení daně staví. Jde o situace, kdy jsou dány objektivní důvody – existence jiných řízení (soudní exekuce, insolventní řízení, veřejná dražba), dožádání mezinárodní pomoci, které jsou mimo vliv správce daně.

V odstavci 5 stanoví maximální možnou délku lhůty pro placení daně na 20 let. Je tak objektivně garantována právní jistota, že do 20 let budou platební vztahy mezi správcem daně a dlužníkem vyrovnány. Výjimka z tohoto pravidla je pak zakotvena v odstavci 6.

Zákon v odstavci 6 stanoví třicetiletou lhůtu k prekluzi práva vybírat či vymáhat nedoplatek, pokud je takový nedoplatek zajištěn *zástavním právem* na nemovitostech, které je zapsáno v příslušné evidenci.

3. 5. 2. Dělená správa

Tato pasáž upravuje problematiku tzv. *dělené správy*. Z dosavadní praxe vyplynulo, že vyhovuje úprava, která stanoví jednotný, racionální postup pro správu placení (tedy vybírání, vymáhání i evidenci) peněžitých plnění určených do veřejných rozpočtů. Oproti současné právní úpravě, která je dosti sporá, se navrhuje přesněji vymezit popis přechodu věcné příslušnosti, ke které může v rámci dělené správy docházet. Prostor je věnován i vztahu mezi orgánem, který předal správu placení jím uloženého peněžitého plnění a orgánem, který tuto správu převzal (*obecný správce daně* ve smyslu § 106 správního řádu). Úprava je koncipována dostatečně obecně, tudíž je připravena i na plánovaný přechod z celních úřadů, které dosud plnili funkci obecných správců daně, na územní finanční orgány.

K § 156

Odstavec 1 vymezuje případy, kdy dochází k tzv. *procesní dělené správě*. Procesní dělenou správou je nutné rozumět situaci, kdy se pro *správu placení* (vybírání, vymáhání, evidence a s tím související úkony) určitého peněžitého plnění, které je ukládáno (event. vzniká ze zákona) podle jiného nežli daňového zákona (tj. při jeho uložení se neuplatní subsidiárně daňový řád) použijí ustanovení daňového řádu související s problematikou placení daní. Nepůjde přitom nutně pouze o příslušnou pasáž označenou „placení daní“. Tato peněžitá plnění v rozsahu, ve kterém se na jejich správu navržený zákon použije, jsou zahrnuta do pojmu daň (§ 2 odst. 3).

V odstavci 2 je stanoveno, že každý orgán veřejné moci má při postupu v dělené správě podle navrženého zákona postavení správce daně a ten, komu byla uložena povinnost zaplatit peněžité plnění je v procesním postavení daňového subjektu.

Odstavec 3 vymezuje pojem dělené správy i na případy tzv. *věcné (kompetenční) dělené správy*. Jde o případ, kdy s přechodem procesního prostředí dochází zároveň i k přechodu pravomoci z jednoho orgánu veřejné moci, který např. platební povinnost k peněžitému plnění stanovil individuálním správním aktem vydaným podle správního řádu, na obecný exekuční orgán, který bude zajišťovat placení tohoto peněžitého plnění.

K§ 157

Návrh v odstavcích 1 a 2 rozlišuje dva okruhy případů, které v rámci *věcné dělené správy* nastávají. Vychází tak ze skutečnosti, že v některých zákonech je rozdělení věcné působnosti při správě placení peněžitého plnění stanoveno tak, že dobrovolná část úhrady je svěřena orgánu ukládajícímu a vlastní vymáhání pak obecnému správci daně. V jiných zákonech je pak předpokládána příslušnost obecného správce daně pro obě tyto oblasti, tedy vybírání i vymáhání příslušného peněžitého plnění. V této souvislosti je pak vymezen postup při předávání nezbytných podkladů pro vybírání a vymáhání, nebo pouze vymáhání peněžitých plnění ze strany orgánu veřejné moci, který povinnost peněžitého plnění uložil,

nově příslušnému správci daně. Rovněž je zde stanovena povinnost k předání údajů o právní moci předmětného rozhodnutí a lhůty, ve které musí být předání výše uvedených údajů realizováno

Podle odstavce 3 má předávající orgán povinnost upozornit na případnou změnu při správě peněžitého plnění (např. z důvodu zahájení řízení o opravném nebo dozorčím prostředku, včetně přezkumu soudu) či na důvody pro odložení exekuce.

Odstavec 4 prolamuje povinnost mlčenlivosti, pokud jde o informace ohledně peněžitých plnění v rámci dělené správy. Správce daně, který správu placení peněžitého plnění převzal, informuje předávající orgán o vývoji, který při dobrovolné či nedobrovolné úhradě nastal.

Odstavec 5 obsahuje speciální ustanovení pro určení místní příslušnosti správce daně provádějícího správu placení předaného peněžitého plnění. Ta se řídí podle sídla orgánu veřejné moci, který peněžité plnění uložil.

3. 5. 3. Vybírání daní

Nejčastější formou placení daně je její *vybrání* (přijetí dobrovolné platby). Na daňový subjekt, který v rámci plnění svých daňových povinností a respektování zásady součinnosti, dodrží předepsaná pravidla, bude dopadat výhradně tato pasáž, nikoliv část návrhu zákona, která se věnuje *vymáhání* daně.

Způsob placení daně (§ 158 až 160)

K § 158

Ustanovení odstavce 1 stanoví, že daň je primárně placena příslušnému správci daně v české měně.

V odstavci 2 je upraven postup pro případ, kdy je platba poukázána v cizí měně; i tehdy se připíše na účet v české měně.

Prostřednictvím taxativního výčtu v odstavci 3 vymezuje toto ustanovení způsoby platby daně. Primárním způsobem placení daní by měl být bezhotovostní platební styk, ale je připuštěno i placení v hotovosti, přičemž v případě platby v pokladnách u jednotlivých správců daně je stanoven maximální limit dané transakce s cílem zmenšit rizika a s tím spojené náklady, které představuje nutnost zabezpečení větších peněžních částek v hotovosti.

V ustanovení odstavce 4 je Ministerstvo financí zmocněno k vydání prováděcího předpisu o kolkových známkách, jakož i k vydání kolkových známek samotných.

K § 159

Odstavec 1 určuje daňovému subjektu povinnost, aby uvedl, na kterou daň je jeho platba určena a zároveň povinnost správce daně ji na tuto daň přijmout.

Odstavec 2 upravuje postup správce daně a následně i daňového subjektu pro případ, že platba daně nebyla dostatečně označena. V takovém případě je platba prozatímně převedena na tzv. *účet nejasných plateb* a daňový subjekt je vyzván k dodatečnému určení platby. Při nesoučinnosti je právo určit označení daně postoupeno správci daně.

Podle odstavce 3 se účet nejasných plateb použije i v případě, že není známa osoba, která platbu uskutečnila. Správce daně pak musí učinit veškerá možná opatření, aby osobu, která úhradu provedla, identifikoval a posléze přiřadil došlou platbu ke konkrétní daňové povinnosti.

Správci daně se v odstavci 4 stanoví povinnost přijmout každou platbu daně, a to nezávisle na tom, kým byla tato platba provedena. Je tak umožněno, aby platební operaci

vykonala osoba odlišná od daňového subjektu, avšak vždy s účinky pro daňový subjekt. Ohledně jiných daňových povinností platí obecný zákaz přenosu daňové povinnosti na jiného (§ 235).

K § 160

Zde se stanoví, že tomu, kdo za daňový subjekt platbu uhradil, nelze tuto platbu vrátit. Speciální pravidlo se uplatní v případě úhrady nedoplatku ručitelem (§ 168). Je řešen i postup při oprávněné reklamaci chybné platby daně na účet správce daně ze strany poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb a v případě, kdy provede úhradu jiná osoba než daňový subjekt ve zřejmém omylu.

K § 161 – Den platby

V odstavci 1 se vychází ze změny, ke které došlo i v pravidlech o splnění dluhu podle občanského zákoníku, kdy se za den platby *u bezhotovostního platebního styku* považuje až den připsání této platby na účet správce daně, ať již byla platba prováděna prostřednictvím poskytovatelů platebních služeb nebo provozovatelů poštovních služeb. Tato změna umožní efektivnější a hospodárnější výkon správy daní, neboť ubude nutnost komunikace s příslušným peněžním ústavem o tom, kdy byla platba odepsána z příslušného účtu daňového subjektu či jiné osoby. Výhodou je určité zjednodušení předávání informací od platebních ústavů a následně i jednodušší vyhodnocování. Tato změna však nebude k tíži daňového subjektu, byť se na první pohled jeví jakoby zhoršovala jeho postavení tím, že ti musí peněžní prostředky zasílat s určitým předstihem tak, aby nedošlo ke vzniku úroku z prodlení. Zachování dosavadní výhody pro daňové subjekty se zajišťuje stanovením dne, od kterého vzniká *úrok z prodlení* (§ 245), nikoliv jako dne následujícího po dni splatnosti, ale až pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti. Tím je kompenzována doba, která je stanovena poskytovatelům platebních služeb pro provedení převodu prostředků. Dojde-li k porušení povinnosti poskytovatelem platebních služeb, daňový subjekt má vůči němu nárok na náhradu takto vzniklé škody. Pokud je platba prováděna *v hotovosti*, tak se za den platby považuje den předání platby oprávněné úřední osobě. Ohledně určení okamžiku platby *převodem přeplatku* se uplatní speciální úprava dle § 150 a násl.

Provozovateli platebních služeb i provozovateli poštovních služeb je v odstavci 2 uložena informační povinnost vůči správci daně tak, aby tento měl k dispozici potřebné údaje zejména v situaci nejasných plateb.

Odstavec 3 reaguje na úpravu zákona č. 124/2002 Sb., o převodech peněžních prostředků, elektronických platebních prostředcích a platebních systémech (zákon o platebním styku), ve znění pozdějších předpisů, podle níž přísluší v případě pochybení poskytovatele příslušných služeb správci daně úrok. Na ten je pak nutné nahlížet jako na *příslušenství daně*, které se úhrada týkala.

3. 5. 4. Zajištění daní

Placení daní je v návrhu zajištěno více druhy zajišťovacích instrumentů: zajištěním úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, zajišťovací exekucí, zástavním právem, ručením a bankovní zárukou a možností zajistit daň prostřednictvím zaplacení zálohy.

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň (§ 162 až 164)

Proti stávající úpravě doznává tento institut pregnantnější úpravy, která v případě úhrady pohledávky správci daně zajišťuje co nejrychlejší návrat zajištěných finančních prostředků daňovému subjektu. Splnění zajišťovacího příkazu lze vynutit *zajišťovací exekucí*.

K § 162

Odstavce 1 až 3 obecně vymezují předpoklady (důvodné obavy správce daně) pro vydání zajišťovacího příkazu, přičemž důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v tomto zajišťovacím příkazu uvedeny v odůvodnění. Tyto obavy se mohou týkat jak daně dosud nestanovené, tak daně dosud nesplatné.

Nejčastějším způsobem zajištění je podle odstavce 4 složení předmětné částky na depozitní účet správce daně se lhůtou splatnosti 3 dny. Pro výjimečné případy návrh připouští, pokud hrozí nebezpečí z prodlení, správci daně vydat zajišťovací příkaz, na jehož základě je zajišťovaná částka splatná a vykonatelná okamžikem předání daňovému subjektu.

V odstavci 5 je upraven způsob stanovení výše zajišťované částky dosud nestanovené daně. Nejčastěji bude správce daně donucen stanovit tuto částku podle *pomůcek*. Pokud by již bylo provedeno důkazní řízení, zřejmě by nebyl dán důvod daň nestanovit a popřípadě zajistit jen její úhradu. Správci daně je umožněno povolát daňový subjekt ke spolupráci tak, aby mohlo dojít ke kvalifikovanému odhadu.

K § 163

Odstavec 1 řeší speciálně postup při odvolání proti zajišťovacímu příkazu a procesní následky případného nerozhodnutí správce daně o odvolání podaném daňovým subjektem ve lhůtě 30 dnů, která začíná běžet dnem následujícím po dni doručení takového odvolání věcně i místně příslušnému správci daně. Sankcí za nečinnost správce daně je v tomto případě neúčinnost zajišťovacího příkazu. Vzhledem k zásadním účinkům prodlení na straně správce daně nebude moci být uplatněno obecné pravidlo o tom, že je zachována odvolací lhůta v případě podání místě nepřislušnému správci daně, popřípadě správci daně vyššího stupně.

Obnovu řízení nelze podle odstavce 2 proti zajišťovacímu příkazu uplatnit. Důvodem je zaručení právní jistoty, jakož i apel na koncentraci dokazování do případného odvolacího řízení proti zajišťovacímu příkazu.

Odstavec 3 ukládá správci daně povinnost rozhodnout o ukončení zajišťovacího příkazu bezodkladně po té, co pominuly důvody jeho vydání. V případě, že správce daně zjistí, že důvody pro zajištění sice trvají, ale zajištěná částka by měla být nižší, vydá rozhodnutí, kterým částku v zajišťovacím příkazu změní a současně ukončí účinnost původního zajišťovacího příkazu v rozsahu změny. Jinak účinky zajištění ohledně snížené částky trvají.

Dojde-li dle odstavce 4 ke stanovení daně až po vydání zajišťovacího příkazu, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Stanovením daně se konzumují účinky zajišťovacího příkazu a zajištěná daň se započítává na daň splatnou. Pokud zde existuje rozdíl mezi částkou dříve zajištěnou a částkou splatnou, správce daně podle povahy věci učiní potřebné kroky k vybrání či vymožení případného nedoplatku, nebo naloží s případným přeplatkem dle obecných pravidel dle § 150 a násl. Pokud se přeplatek stane *vratitelným*, vrátí jej správce daně ve zkrácené lhůtě 8 dní.

Odstavec 5 zakládá zánik účinnosti zajišťovacího příkazu přímo ze zákona, pokud evidentně odpadly důvody pro jeho vydání.

Odstavec 6 stanoví, že zajišťovací příkaz může být důvodem pro zřízení *zástavního práva*. Toto ustanovení pak zakládá kontinuitu zřízeného zástavního práva i v době, kdy zanikla (popřípadě byla omezena či zrušena) účinnost zajišťovacího příkazu.

K § 164

Podle odstavce 1 je vykonatelný zajišťovací příkaz *exekučním titulem*. Toto ustanovení tak představuje speciální normu vůči ustanovení § 173, které obecně vymezuje exekuční titul.

Dojde-li podle odstavce 2 k náhradě zajišťovacího příkazu novým vykonatelným rozhodnutím v téže věci, zůstávají veškeré účinky dosud zahájeného způsobu

vymáhání zachovány. Nebude tedy nutné, jako je tomu dosud, započaté úkony provádět opakovaně, což odpovídá zásadě rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie.

K § 165 – Zajišťovací exekuce

Správci daně je podle tohoto ustanovení umožněno použít k plnění povinností stanovených v zajišťovacím příkazu *zajišťovací exekuci*. Pro zajišťovací exekuci, kterou provádí výlučně správce daně, se použijí přiměřeně ustanovení, která upravují *daňovou exekuci*, včetně úhrady hotových výdajů. Dále jsou zde upraveny právní následky úkonů učiněných správcem daně v průběhu zajišťovací exekuce poté, co zajišťovací příkaz pozbyl účinnosti. Není-li zajišťovacímu příkazu vyhověno do skončení jeho účinnosti, převede správce daně rozhodnutím zajišťovací exekuci na exekuci daňovou.

K § 166 – Zástavní právo

Návrh předpokládá racionální úpravu institutu *zástavního práva* ve správě daní, která by nahradila současnou nedostačující a kritizovanou úpravu. Zástavní právo je podle odstavce 1 založeno na bázi občanského zákoníku; odchylně se v odstavci 3 upravuje pouze okamžik vzniku zástavního práva, kdy zástavní právo, konstituované rozhodnutím správce daně, vzniká okamžikem doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu, a kdy zástavní právo, zřízené rozhodnutím správce daně k zajištění nedoplatku na nemovitosti, vzniká okamžikem doručení vykonatelného rozhodnutí o zřízení tohoto zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu. Důvodem pro toto zpřísnění vůči obecné úpravě občanským zákoníkem, kde je vznik zástavního práva odvozován až od právní moci rozhodnutí, je fakt, že smyslem tohoto institutu je snaha poskytnout dlužníkovi šetrnější způsob, kterým bude vypořádán jeho nedoplatek. Nemůže se tak ovšem dít za cenu toho, že by nekorektní dlužník před nabytím právní moci rozhodnutí mohl zastavený majetek zcizit a tak znemožnit případnou exekuci, která je alternativním postupem při řešení úhrady nedoplatku a rozhodování o zřízení zástavního práva, samozřejmě za dodržení podmínek přiměřenosti; navržená úprava chce takovéto situaci předejít.

Odstavec 2 rozšiřuje základní náležitosti rozhodnutí stanovené v § 102 o další nutné údaje, které správce daně musí v rozhodnutí uvést. Vedle výše zajištěné daně je to i označení majetku, který se stává předmětem zástavního práva.

Správci daně se v odstavci 4 nově umožňuje na základě písemného souhlasu vlastníka založit zástavní právo i k věcem tohoto vlastníka odlišného od daňového subjektu. Jedná se o dobrovolnou garanci nedoplatků daňového subjektu, která vychází z klientského přístupu v rámci správy daní.

Kromě důvodů zániku zástavního práva, které upravuje občanský zákoník, zaniká zástavní právo podle odstavce 5 také právní mocí rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl (např. i za trvání nedoplatku) o jeho zrušení.

Rozhodnutí o zřízení zástavního práva k věcem, o nichž to stanoví občanský zákoník, se podle odstavce 6 posílá pouze pro evidenční potřeby Rejstříku zástav vedeného Notářskou komorou.

Ručení (§ 167 a § 168)

Návrh vymezuje procesní postavení ručitele ať už se jedná o ručení *zákonné* z titulu založeného jiným zákonem nebo ručení *dobrovolné* (§ 169). Pokud je proti ručiteli uplatněno správcem daně ručení, získává obdobné procesní postavení, jako má daňový subjekt v rámci *platební roviny* daňového řízení a při nahlížení do spisu. Návrh však nepředpokládá, že by ručiteli bylo přiznáno právo účastnit se *nalézací roviny* daňového řízení, tedy fáze stanovení daně, vedle daňového subjektu. Je mu však nově přiznán účinný prostředek, jak brojit proti

nezákonnostem či vadám řízení, jakož i předkládat nové důkazy a poukazovat na nové skutečnosti, které mohou ovlivnit výši daně, za kterou ručí v jeho prospěch.

K § 167

V odstavci 1 je vypořádáno procesní postavení *zákonného ručitele*, které vzniká na základě jiných zákonů (v oblasti daňové to je daň z převodu nemovitostí a daň dědická). Navrhovaná úprava tak vychází z toho, že ručitelský vztah zakládá úprava příslušného zákona, která určuje i jeho rozsah, tzn. zda ručitel ručí za daň včetně příslušenství (zákonné ručení podle obchodního zákoníku) nebo zda ručí pouze za *nedoplatek na dani* (daň z převodu nemovitostí a daň dědická). Procesní postavení ručitele je aktivováno výzvou správce daně, ve které deklaruje výši daně, ke které se ručitelský závazek váže, spolu s aktuální výší nedoplatku na této dani. K jeho úhradě je pak ručitel touto výzvou povolán. K zajištění dostatečné informovanosti ručitele správce daně k výzvě připojí i kopii rozhodnutí, kterým stanovil daň daňovému subjektu.

Správce daně může dle odstavce 2 uplatňovat nárok vůči ručiteli pouze, pokud daňový subjekt nedoplatek neuhradil, ačkoli byl bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl (nebo nemohl být) uhrazen ani při vymáhání. Je tak zakotvena *sekundární povaha ručení* tak, aby k zásahu do práv ručitele došlo až v případě selhání daňového dlužníka coby *primárního dlužníka*.

Podle odstavce 3 se ručitel může proti výzvě správce daně odvolat a včas podané odvolání má v tomto případě odkladný účinek.

V odstavci 4 se upravují demonstrativním způsobem skutečnosti, které může ručitel namítat v odvolání proti výzvě správce daně, kterou je na ručiteli požadováno splnění jeho ručitelské povinnosti. Vedle tradičních námitek proti existenci ručitelského vztahu může ručitel brojit i proti důvodům, které se kryjí s důvody, pro které lze využít obnovu řízení, nebo namítat rozpor s právním předpisem či existenci podstatných vad řízení.

Správci daně je v odstavci 5 umožněno v rámci odvolacího řízení zohlednit důvody, které ve svém odvolání ručitel uvedl. Může tak učinit dvěma způsoby, buď příslušným dozorčím prostředkem opraví daň daňovému subjektu, tím akcesoricky upraví i ručitelský závazek, nebo pouze sníží povinnost platby ručiteli a zachová původní rozhodnutí vůči daňovému subjektu; tento případ nastane spíše výjimečně, např. pokud již uplyne lhůta pro stanovení daně, ve které lze měnit výši stanovené daně vůči daňovému subjektu.

K § 168

Pokud bylo vůči ručiteli uplatněno správcem daně ručení, získává ručitel dle odstavce 1 obdobné procesní postavení jako má daňový subjekt. Nutno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (*fáze nalézací*). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (*fáze platební*). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě *procesní ekonomie* i zásadě *přiměřenosti*, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k ne hospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 167. Znamená to, že při aplikaci daňově-procesních pravidel se na ručitele budou vztahovat ustanovení příznávající práva či povinnosti daňovému subjektu

pouze v rovině platební. Ručitel může též v souladu s příslušnými ustanoveními návrhu zákona zprostit správce daně povinnosti mlčenlivosti.

Ručitel je podle odstavce 2 po doručení výzvy oprávněn nahlížet do spisu daňového subjektu v rozsahu, který mu poskytne dostatečné informace k tomu, aby mohl kvalifikovaně brojit proti zaslané výzvě, popřípadě aby uplatnil podnět k *prominutí daně* z moci úřední. Ve fázi před vydáním výzvy mu je přiznáno toliko právo informovat se u správce daně o výši nedoplatku, za který ručí.

Odstavec 3 řeší situaci, kdy ručitel iniciuje svou žádostí instrument *posečkání daně* nebo rozložení úhrady daně do splátek (§ 152). V takovém případě se výhoda z toho plynoucí bude vztahovat pouze na ručitele, tzn. že posečkání úhrady ručitele nezabavuje primárního dlužníka hrozby eventuálního vymáhání v případě, kdy správce daně zjistí, že přišel k majetku, který může být exekuvován.

Po dobu posečkání se vůči ručiteli neuplatní *úrok z posečkané částky* tak, jako se ve smyslu odstavce 4 vůči ručiteli neuplatní obecný *úrok z prodlení* v momentě, kdy posečkáno není. Ručitel je tak k zaplacení dlužné částky motivován pouze hrozbou případné exekuce a náklady s tím spojenými. Jinak je mu v tomto ohledu přiznáno příznivější postavení než daňovému subjektu (dlužníkovi), jemuž je nedoplatek nadále úročen. Je tak zohledněna i skutečnost, že odvolání ručitele vůči výzvě má odkladný účinek.

Ručitel je dále oprávněn v souladu s odstavcem 5 vyžádat si potvrzení o úhradě nedoplatku.

Platby uskutečněné ručitelem nelze podle odstavce 6 použít na nedoplatky k jiným daním, než za které ručitel ze zákona ručí. Tomu odpovídá i úprava v § 148 odst. 2. Finanční prostředky, které za daňového dlužníka uhradil ručitel v případě, kdy došlo k prominutí daně, úhradě této daně daňovým dlužníkem, nebo k jinému zániku daňové povinnosti, za níž ručitel ze zákona ručí, se stávají přeplatkem ručitele. Současně se upravuje postup při vracení přeplatku tak, aby byl vůči ručiteli šetrný, neboť v případě existence vlastních nedoplatků ručitele u správce daně provede správce daně jejich úhradu takto vzniklým přeplatkem.

K § 169 – Zajištění daně ručením nebo bankovní zárukou

Dalším zcela novým způsobem zajištění daně je *dobrovolné ručení* a *bankovní záruka*. Pro oba tyto soukromoprávní instituty se použije obecná úprava občanského, resp. obchodního práva, pokud navrhovaný zákon nestanoví jinak.

Projev vůle, kterým se ručitel zavazuje k přijetí ručení za pohledávku daňového subjektu u správce daně, musí mít podle odstavce 1 písemnou formu, přičemž podpis musí být úředně ověřený. Akceptaci provede správce daně formou rozhodnutí.

Dokladem o přijetí bankovní záruky je podle odstavce 2 záruční listina, což odpovídá obecné úpravě tohoto způsobu zajištění.

Práva a povinnosti ručitele, resp. banky, v rámci daňového procesu jsou podle odstavce 3 shodná s právy a povinnostmi zákonného ručitele.

K § 170 – Zálohy

Daň lze zajistit prostřednictvím placení záloh, není-li daň ještě známa a neuplynul den její splatnosti. Ve srovnání s nynější úpravou je rozdíl ten, že správce daně bude moci stanovit bez samotné změny poslední známé daň zálohy toliko nižší (tedy příznivější), případně povinnost daň zálohovat zrušit.

Ustanovení odstavce 1 vymezuje pojem záloha, avšak která daň a jakým způsobem je zajišťována zálohovou platbou, stanoví zvláštní zákony. Navrhovaný zákon používá pojem

záloha pouze v případech, kdy je potřeba odlišit tento instrument od obecného pojmu daň, který je použit v ostatních případech.

V odstavci 2 se vymezují právní skutečnosti, na jejichž základě platí daňový subjekt stanovené zálohy na daň. Jedná se o povinnost takovou zálohu platit na základě zákonem uložené povinnosti daňovému subjektu nebo o povinnost, která je daňovému subjektu stanovena v rozhodnutí správce daně.

Současně se v odstavci 3 upravuje zásada, podle níž je suma záloh na daň, tak jak jsou tyto placeny daňovým subjektem, použita po skončení zdaňovacího období na úhradu skutečné výše daně.

Odstavec 4 upravuje procesní postup a právní následky pro platby záloh na daň v případě, že jsou tyto závislé (jejich výše nebo periodicita) na poslední známé dani.

Současně se v odstavci 5 opravňuje správce daně, aby prostřednictvím rozhodnutí (je proti němu připuštěno odvolání) stanovil odlišně výši nebo periodicitu záloh od povinnosti stanovené zákonem, případně aby v odůvodněných případech zrušil povinnost daňového subjektu daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období, popřípadě i zpětně. Úprava reaguje na systém, kterým se stanoví výše záloh z jakési v minulosti nastalé situace, která se však může v individuálním případě zásadně změnit; správce daně pak výši záloh nebo celou zálohovou povinnost přiblíží realitě. Tato změna však nově nemůže být provedena v neprospěch daňového subjektu.

Odstavec 6 upravuje postup při vzniku nové povinnosti platit zálohy na daň.

3. 5. 5. Vymáhání daní

Část návrhu upravující vymáhání daní dopadá na oblast, kdy daňový subjekt dobrovolně neuhradí nedoplatek. Tato úprava se týká *exekuce na peněžitá plnění* uložená při výkonu veřejné moci a určená do veřejných rozpočtů. Navazuje tak mj. i na úpravu správního řádu, který sám upravuje *exekuci na nepeněžitá plnění* a v případě § 106 správního řádu předvídá použití řádu daňového v rámci tzv. *dělené správy*. Obecná ustanovení tohoto bloku pak bude nutné použít i v případě, že na základě další volby, kterou návrh orgánům veřejné moci (nyní v postavení správce daně) přiznává, bude zvolena jiná nežli *daňová exekuce*, o níž bude pojednáno níže a která tvoří pouze jednu z cest, jak může být vymáhání příslušného peněžitého plnění (daně) realizováno.

K § 171 - Způsoby vymáhání

K realizaci vymáhání se správci daně v odstavci 1 ponechává možnost volby, zda tak učiní sám postupem označeným v navrhované úpravě jako *daňová exekuce*, zda podá návrh na výkon rozhodnutí soudu, či požádá o vymození nedoplatku soudního exekutora. V rámci této volby by měl správce daně s přihlédnutím k nutnosti šetřit práva zúčastněných osob (*zásada přiměřenosti*) a k *zásadě hospodárnosti*, jakož i k vlastnímu personálnímu vybavení, zvolit co nejefektivnější možnost pro vymození dlužného nedoplatku. Pro specifické případy, které mohou na straně daňového subjektu nastat, je zde i obecné zmocnění pro správce daně k tomu, aby uplatnil nedoplatek v řízení realizovaném podle právní úpravy, která řeší úpadekové právo, nebo přihlášením nedoplatku do veřejné dražby.

Odstavec 2 stanoví, že správce daně, kterému přísluší vymáhat nedoplatek, je oprávněn rovněž k jeho *vybrání*, tj. přijetí platby učiněné ze strany dlužníka dobrovolně. Důvodem tohoto jednoznačného vymezení působnosti je skutečnost, že orgán, který nedoplatek vymáhá, nemusí být vždy totožný s orgánem, který povinnost zaplatit dlužnou částku stanovil či deklaroval, a který ji k následnému vymáhání postoupil, čímž přešla působnost ke správě placení (tj. vybírání, vymáhání i zajištění) a evidenci nedoplatků na další orgán. Nejčastějším

případem, kdy k této situaci dojde je tzv. *dělená správa*. To, zda k dobrovolné úhradě a jejímu následnému vybrání dojde v rámci exekuce, či nikoliv, hraje důležitou roli z hlediska pořadí úhrady plateb (viz k § 148).

K § 172 - Výzva k úhradě nedoplatku

Pro všechny výše zmíněné způsoby vymáhání, s výjimkou přihlášení do insolvenčního řízení a veřejné dražby, předpokládá návrh předchozí vydání *výzvy k úhradě nedoplatku* v případě, kdy nehrozí nebezpečí z prodlení. Dlužníkovi tak bude poskytnuta možnost uhradit nedoplatek dobrovolně před tím, než dojde k realizaci některého ze tří způsobů exekuce, které zejména v případě exekuce soudním exekutorem znamenají nemalé náklady řízení. Návrh v tomto ohledu usiluje o sjednocení praxe, která zejména v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy vydání předchozí výzvy opomíjí a vystavuje tak dlužníky drobných částek nečekaným exekučním nákladům, což je v rozporu se *zásadou přiměřenosti*.

Ve výzvě k úhradě nedoplatku správce daně dlužníkovi sděluje, že pokud ve stanovené lhůtě nebude provedena úhrada dobrovolně, přikročí k některému ze způsobů vymáhání. Současně však garantuje dlužníkovi ještě nejméně osmidenní lhůtu, která běží ode dne doručení výzvy, po kterou nebude jeho majetek zabaven. Proti tomuto rozhodnutí správce daně je připuštěno odvolání z důvodů, které nezpochybňují původní stanovení daně, ale může být namítána výše evidovaného nedoplatku. Lhůta pro odvolání je rovněž osmidenní.

Navrhované ustanovení dále přiznává správci daně právo přistoupit k exekuci i bez předchozí výzvy k úhradě nedoplatku v náhradní lhůtě. Toto oprávnění je vázáno na podmínku, kterou je hrozba nebezpečí z prodlení, přičemž posouzení intenzity tohoto nebezpečí závisí na správním uvážení správce daně.

Pro úpravu daňové exekuce se zde zavádí legislativní zkratka „*dlužník*“, která se nadále používá místo pojmu daňový subjekt v prodlení.

K § 173 - Exekuční titul

Ustanovení obsahuje taxativní výčet písemností, které je možné pro účely exekuce, vedené podle tohoto zákona, považovat za *exekuční titul*. Nelze opomenout, že za správní rozhodnutí je považován i pokutový blok. Vedle vykonatelného rozhodnutí, kterým byla dlužníkovi uložena povinnost k zaplacení peněžitého plnění, je exekučním titulem i *vykonatelný výkaz nedoplatků*.

3. 5. 5. 1. Daňová exekuce

Cílem návrhu je doplnit do našeho právního řádu chybějící procesní normu správního práva, která by upravila provádění *daňové exekuce* územními finančními orgány, dalšími správními úřady i jinými orgány státu, jakož i orgány územních samosprávních celků, jež jsou podle zvláštních zákonů věcně příslušné k vymáhání nedoplatků z nesplněných platebních povinností, které jsou příjmem veřejných rozpočtů. Přijetím speciální procesní úpravy provádění daňové exekuce se nahradí dosavadní velmi kusá úprava této problematiky v § 73 a § 73a zákona o správě daní a poplatků, založená na subsidiárním používání občanského soudního řádu, kdy je správce daně nucen dosadit se do pozice soudu i oprávněného, neboť podstatou daňové exekuce je splnutí těchto rolí.

Cílem navrhované úpravy je vytvořit předpoklady pro zlepšení fungování veřejné správy při vymáhání nedoplatků, jakož i posílení právních jistot a zajištění ochrany osob zúčastněných na exekučním řízení, včetně ochrany jejich oprávněných zájmů, respektující jednotný přístup k poddlužníkům. Mělo by rovněž dojít k zlepšení aplikace příslušných norem správcem daně, který již nebude muset hledat cestu *analogie* svých pravomocí se soudcem,

jehož pravomoci jsou přece jenom jinak vymezeny, a oprávněným. Povinnosti *poddlužníků* zůstávají zachovány podle občanského soudního řádu, neboť nelze požadovat, aby např. zaměstnavatelé nebo poskytovatelé platebních služeb reagovaly na každý vykonávací příkaz jinak, tj. podle toho, zda jej vydal správce daně, soud nebo soudní exekutor. Pro zajištění tohoto shodného přístupu je subsidiární použití občanského soudního řádu nenahraditelné.

K § 174 - Exekuční řízení

V případě, že se správce daně rozhodne dlužný nedoplatek vymoci v rámci jím vedeného exekučního řízení, postupuje podle ustanovení týkajících se *daňové exekuce*. Exekuční řízení, které za tím účelem vede, je jedním z dílčích daňových řízení probíhajících v rámci placení daní. Výkon daňové exekuce provádí úřední osoba, pro dané účely označená jako *daňový exekutor*. Zahájení exekučního řízení nastane tehdy, je-li vydán *exekuční příkaz*, tedy v momentě nařízení daňové exekuce. Pro posouzení tohoto okamžiku tedy není rozhodné, kdy bude exekuční příkaz doručen dlužníkovi. Tato odchylná úprava od obecné úpravy zahájení řízení je dána speciálním postupem při doručování, kdy s ohledem na zajištění předmětu exekuce zákon v některých případech předjímá doručení exekučního příkazu dříve poddlužníkovi než dlužníkovi.

K § 175 - Nařízení daňové exekuce

Odstavec 1 stanoví, že *exekuční příkaz*, kterým se nařizuje daňová exekuce, musí mít náležitosti rozhodnutí a musí v něm být uveden způsob, jakým má být daňová exekuce provedena, jakož i výše nedoplatku, pro který se exekuce nařizuje a odkaz na exekuční titul, ze kterého povinnost úhrady vyplývá. Exekuční příkaz vychází z exekučního titulu, který je podkladem k vykonání exekuce a který se zakládá do spisu – část vymáhání. Exekuční příkaz musí obsahovat odůvodnění, ve kterém se správce daně omezí zejména na uvedení příčiny, která vedla k tomu, že došlo k vydání exekučního příkazu. Touto příčinou je fakt, že je dlužník v prodlení s úhradou vymáhaných nedoplateků. V odůvodnění lze zmínit též upomínky či jiné výzvy, které byly dlužníkovi před zahájením exekuce zaslány.

V odstavci 2 se stanoví, že správce daně nařídí exekuci i ohledně *úroku z prodlení*, o který se vymáhaná částka bude v průběhu exekuce zvyšovat. Pro zajištění informovanosti daňového subjektu správce daně v exekučním příkazu rovněž uvede způsob výpočtu předepsaného úroku z prodlení.

Odstavec 3 obsahuje speciální úpravu pro doručování exekučního příkazu. Ten je vedle obecných příjemců rozhodnutí doručován dalším dotčeným osobám, avšak pouze „na vědomí“, což znamená, že se tyto dotčené osoby nemohou proti exekučnímu příkazu odvolat na rozdíl od dlužníka a dalších příjemců rozhodnutí (např. plátce mzdy, poskytovatele platebních služeb apod.).

Ustanovení odstavce 4 prostřednictvím taxativního výčtu konkretizuje jednotlivé *způsoby daňové exekuce*, které může aplikovat správce daně ve své kompetenci. Oproti občanskému soudnímu řádu zde není uvedena např. exekuce prodejem podniku, kterou může, stejně tak jako výkon rozhodnutí zřízením soudcovského zástavního práva, provést správce daně pouze návrhem na zahájení výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem. Toto taxativní vymezení způsobů daňové exekuce vymezuje subsidiární použití občanského soudního řádu pro daňovou exekuci.

K § 176 - Vyloučení majetku z daňové exekuce

Pro určení, na který majetek (tj. věci i pohledávky) se daňová exekuce nevztahuje, platí obecná úprava občanským soudním řádem, neboť nejsou dány důvody pro speciální vymezení rozsahu exekuvovatelného majetku.

Ustanovení odstavce 1 obsahuje úpravu oprávnění každé osoby, v jejíž prospěch svědčí právo nepřipouštět výkon rozhodnutí, podat po nařízení daňové exekuce u příslušného správce daně návrh na vyloučení tohoto majetku z výkonu rozhodnutí. Jedná se o obdobné ustanovení právní úpravy tzv. *excindační žaloby* v občanském soudním řádu, přizpůsobené specifickým podmínkám daňového řízení. Na rozdíl od excindační žaloby a řízení o této žalobě, kde se jedná o řízení návrhové, jehož zahájení je závislé pouze a jedině na vůli navrhovatele, tzn. subjektu, který se domnívá a tvrdí prostřednictvím žalobního návrhu existenci určitého práva znemožňujícího provedení daňové exekuce, je v případě postupu při správě daní možné toto řízení zahájit i z moci úřední a správci daně je přímo stanovena povinnost zahájit řízení o vyloučení věci nebo jiné majetkové hodnoty pro případ, že na základě své vlastní činnosti (např. vyhledávání), zjistí existenci práva znemožňujícího provedení daňové exekuce, či případně pokud vzniknou pochyby, podložené určitými zjištěními o tom, že by takové právo existovat mohlo.

Proti rozhodnutí, jímž bylo o daném návrhu rozhodnuto, ať už kladně nebo záporně, je v odstavci 2 stanovena patnáctidenní lhůta pro podání odvolání.

V odstavcích 3 a 4 se upřesňují jednotlivé lhůty, ve kterých mohou dotčené osoby v závislosti na skutečnosti, zda jim je doručován exekuční příkaz či nikoli, podat návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce. V případě příjemců exekučního příkazu je lhůta k podání návrhu shodná s odvolací lhůtou, která je ve smyslu § 175 odst. 3 patnáctidenní. Ostatní osoby mohou svůj návrh podat v *subjektivní* lhůtě 8 dnů ode dne, kdy se o nařízení daňové exekuce dozvěděli, nejpozději však v *objektivní* lhůtě ukončené zahájením dražebního jednání, resp. provedení daňové exekuce v případě, že k prodeji věci dochází mimo dražbu.

K § 177 - Prohlášení o majetku

Odstavec 1 přiznává správci daně možnost uložit dlužníkovi povinnost k podání prohlášení o majetku ve lhůtě, kterou stanoví a která nesmí být kratší patnácti dnů. Výzva, kterou je dlužník vyzván k plnění této povinnosti, musí obsahovat poučení, ve kterém správce daně dlužníka seznámí s jeho povinnostmi a následky jejich nedodržení. Podmínkou vyžádání prohlášení o majetku je nemožnost vymoci nedoplatek příkazem k výplatě z účtu u poskytovatele platebních služeb ať již započatou exekucí nebo nemožností exekuci zahájit.

V souladu s odstavcem 2 musí být údaje, které dlužník v prohlášení o majetku uvádí, úplné a pravdivé, přičemž nesplnění této zákonné podmínky může správce daně sankcionovat *pořádkovou pokutou* (§ 240 a násl.). Na rozdíl od úpravy obsažené v občanském soudním řádu umožňující učinění prohlášení o majetku toliko při formálním protokolovaném jednání před soudcem, dává navrhovaná úprava dlužníkovi možnost učinit toto podání i písemně či elektronicky s tím, že podpis na příslušné listině musí být vzhledem k možným dopadům způsobeným nekorektním prohlášením o majetku dlužníka úředně ověřen.

Odstavec 3 obsahuje taxativní výčet údajů, které je dlužník povinen uvést o svém majetku. Z tohoto výčtu jsou vyloučeny věci, které nepodléhají výkonu rozhodnutí, tedy zejména věci nižší hodnoty patřící dlužníkovi, jejichž úplné uvedení by bylo prakticky nereálné.

V odstavci 4 je modifikována povinnost dlužníka k podání prohlášení o majetku, a to pro případ, že dlužník učinil prohlášení o majetku u příslušného správce daně v uplynulých šesti měsících před doručením další výzvy k podání prohlášení o majetku, anebo pokud byl k obdobnému úkonu vyzván soudem.

Současně se v odstavci 5 vymezuje okruh právních skutečností, za jejichž existence je dlužník zproštěn povinnosti podat prohlášení o majetku.

Podle odstavce 6 se zakazuje dlužníkovi disponovat s jeho majetkem, s výjimkou činností uvedených v tomto ustanovení, pod sankcí neúčinnosti takovéhoto úkonu vůči

správci daně. Právní neúčinnost úkonů, které dlužník učinil v rozporu s tímto ustanovením, může na návrh určovací žaloby podané správcem daně deklarovat pouze soud. Rovněž následné vymožení nedoplatku z majetku dlužníka, jestliže byla prohlášena neúčinnost jeho právního úkonu, lze provést pouze prostřednictvím soudu.

K § 178 - Odložení a zastavení daňové exekuce

Ustanovení odstavce 1 vymezuje demonstrativní výčet případů, pro které může dojít k odložení daňové exekuce. Vzhledem k tomu, že daňová exekuce je obvykle vedena ohledně nedoplatků, které vznikly v různých daňových řízeních, připouští se i částečný odklad, resp. zastavení exekuce, pokud vznikly důvody k takovému rozhodnutí pouze u některého z nedoplatků, které jsou např. na základě výkazu vykonatelných nedoplatků předmětem jedné daňové exekuce. Právní účinky úkonů, realizovaných před vydáním rozhodnutí o odložení daňové exekuce, zůstávají zachovány, přičemž správce daně může toto pravidlo modifikovat přímo v rozhodnutí o odložení daňové exekuce, ve kterém je možné právní účinky některých (nebo všech) právních úkonů zrušit. Vzhledem k tomu, že odložení daňové exekuce představuje na rozdíl od jejího zastavení pouze přechodnou fázi, která je vázána na existenci důvodů, pro něž k odložení došlo, pominutí těchto důvodů, které správce daně rozhodnutím osvědčí, má za následek další pokračování v exekučním řízení.

Odstavec 2 obecně upravuje pravidlo, podle kterého je daňová exekuce odložena v důsledku vzniku právních skutečností, které jsou vymezeny např. úpravou *úpadkového práva*.

Odstavec 3 vymezuje kromě obecných důvodů pro zastavení daňového řízení speciální důvody, pro které lze nařízenou exekuci zcela neb částečně zastavit.

Odstavec 4 vymezuje okruh subjektů, kterým se rozhodnutí o odložení nebo zastavení exekuce doručuje, přičemž předvídá možnost, kdy exekuční řízení může být zastaveno pouze částečně.

Exekuční náklady (§ 179 až 181)

K § 179

Odstavec 1 stanoví dlužníkovi povinnost k úhradě *exekučních nákladů*, přičemž výjimkou z tohoto pravidla je případ, kdy byla daňová exekuce realizována správcem daně neoprávněně. Neoprávněnost daňové exekuce bude patrná většinou přímo z rozhodnutí o zastavení daňové exekuce, kdy je důvodem tohoto zastavení např. ta skutečnost, že správce daně v průběhu realizace předmětné exekuce zjistil, že pro nařízení této exekuce nebyly splněny zákonné podmínky. Sankce, která v případě neoprávněné exekuce dopadá na správce daně je upravena v § 247 odst. 2 v podobě *úroku z neoprávněného jednání správce daně*.

Pojem exekučních nákladů konkretizuje odstavec 2, který dále stanoví formu vyčíslení exekučních nákladů a způsob evidování o těchto nákladech. Tyto náklady spočívají v náhradě nákladů za nařízení exekuce, nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce.

V odstavci 3 je stanoven způsob rozhodnutí o exekučních nákladech - buď přímo jako výrok exekučního příkazu, nebo jako samostatné rozhodnutí s patnáctidenní odvolací lhůtou.

Dle odstavce 4 se *hotové výdaje* správce daně oznamují dlužníkovi vždy samostatným rozhodnutím a ten je povinen uhradit je do 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí. Náklady za výkon prodeje hradí dlužník i když k realizaci prodeje nedorazí.

V souladu s odstavcem 5 se exekuční náklady evidují na dlužníkově *osobním daňovém účtu* a vymáhají se současně s nedoplatkem.

K § 180

Odstavec 1 vymezuje výši nákladů za nařízení daňové exekuce a odstavec 2 výši nákladů za výkon prodeje.

Odstavec 3 stanoví zásadu, podle které je možné požadovat po dlužníkovi úhradu výše uvedených nákladů pouze jednou, přičemž je nutné podotknout, že účelem tohoto ustanovení je zajištění ochrany dlužníka proti nesprávně zvolenému způsobu daňové exekuce správcem daně, kdy by správce daně mohl následně zvolit po použití jednoho exekučního způsobu, který se v konkrétním případě neosvědčil, jiný exekuční způsob a nárokovat úhradu výše uvedených nákladů ke každému tomuto způsobu zvlášť. Dále obecně vymezuje z jaké částky jsou výše uvedené náklady počítány.

K § 181

Odstavce 1 až 2 stanoví obecná pravidla, dle kterých se řídí úhrada hotových výdajů, vzniklých správci daně v průběhu realizace daňové exekuce. Správce daně je poté převede do rozpočtu, ze kterého byly zálohovány.

Podle odstavce 3 by se exekuční náhrady z vymožené částky měly uspokojit vždy přednostně a jako první v pořadí se provádí úhrada hotových výdajů.

Odstavec 4 upravuje případ, kdy správce daně realizuje daňovou exekuci či exekuční úkony k vymožení nedoplatků více dlužníků; pro tento případ je zde stanoveno pravidlo *poměrné úhrady* nákladů spojených s realizací takovýchto úkonů, a to ve vztahu k výši jednotlivých vymáhaných nedoplatků.

Odstavec 5 ukládá povinnost k úhradě hotových výdajů vzniklých v souvislosti s prováděním exekuce, k úhradě přiznaného úroku nebo k náhradě škody orgánu veřejné moci, který zapříčinil neoprávněnost vymáhání realizovaného v souvislosti s dělenou správou.

K § 182 - Společná ustanovení pro daňovou exekuci

Odstavec 1 specifikuje postavení druhého manžela v případě daňové exekuce tak, že má ohledně tohoto majetku obdobné postavení jako manžel - dlužník. Z hlediska rozsahu majetku, který tvoří společné jmění manželů, je rozhodující obecná právní úprava daná občanským soudním řádem.

V odstavci 2 se stanoví, že při převodu vymožených prostředků, které přesahují výši dlužného nedoplatku, se uplatní postup, kterým se zjišťuje *vratitelnost* přeplatku, přičemž tento přeplatek se vrací automaticky bez ohledu na jeho výši.

V odstavci 3 je obdobně jako u daňové kontroly stanoveno, že případná změna místní příslušnosti u daňové exekuce prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitostí nezpůsobuje přerušení daňové exekuce a změnu v osobě exekutora. Správci daně, který exekuci nařídil, je tak umožněno její dokončení.

Odstavec 4 stanoví pro výkon daňové exekuce *subsidiární použití občanského soudního řádu* v případě, že není v tomto zákoně upraveno jinak. Z úpravy výkonu rozhodnutí obsažené v občanském soudním řádu se využijí zejména ustanovení, která upravují postup poddlužníků, ať již se jedná o plátce mzdy, poskytovatele platebních služeb, nebo povinné z jiných pohledávek, neboť se při této úpravě vycházelo z nutnosti stanovit co nejpresněji postup správců daní a zachovat obecná pravidla tak, aby poddlužníci nemuseli diferencovat podle toho, kým je výkon rozhodnutí veden.

3. 5. 5. 2. Daňová exekuce postižením majetkových práv

Daňová exekuce postižením majetkových práv se provádí *srážkami ze mzdy*, *příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb*, *příkázáním jiné peněžité pohledávky* a *postižením jiných majetkových práv*. Úprava daňové exekuce pak záměrně opomíjí způsob prodejem podniku, který ponechává ve výlučné kompetenci soudního výkonu rozhodnutí.

K § 183 - Obecná ustanovení o daňové exekuci postižením majetkových práv

Při daňové exekuci postižením majetkových práv ukládá správce daně exekučním příkazem povinnosti *dlužníkovi* a *poddlužníkovi*, který je oprávněn nakládat s majetkovým právem dlužníka; platí, že poddlužník se splněním povinnosti stanovené zákonem nebo přímo v exekučním příkazu vydaném správcem daně, zproští své povinnosti vůči dlužníkovi. Z ustanovení upravujících jednotlivé způsoby exekuce pak vyplývá, kdo má postavení poddlužníka. Obecná ustanovení o daňové exekuci postihující majetková práva určují jako způsob doručování poddlužníkům (např. poskytovatel platebních služeb či plátce mzdy) doručení do vlastních rukou, a to i v případě vyrozumění o právní moci exekučního příkazu.

Pokud poruší poddlužník své povinnosti, odpovídá správci daně za ztrátu, která mu tak tímto vznikla; tento nárok, pokud není uspokojen dobrovolně, uplatní správce daně žalobou u soudu. V případě podání žaloby u soudu se daňová exekuce v žalovaném rozsahu zastaví.

Správci daně je stanovena povinnost informovat případné poddlužníky o změně místní příslušnosti, a to včetně nového bankovního spojení.

Daňová exekuce srážkami ze mzdy (§ 184 až 186)

Exekuce srážkami ze mzdy je vedle exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb nejdůležitějším a také nejčastějším způsobem daňové exekuce. Pro účely daňové exekuce srážkami ze mzdy je *mzda* definována mnohem širěji než ji definují pracovněprávní předpisy; za mzdu je pak nutné považovat jak jiné druhy odměny za vykonanou práci tak i jiné příjmy definované v ustanovení § 299 občanského soudního řádu.

K § 184

Ustanovení konkretizuje důsledky nařízení daňové exekuce srážkami ze mzdy a jiných příjmů a *ex lege* ukládá plátcům mzdy povinnosti, které jinak ukládá soud v nařízení výkonu rozhodnutí. Jinak nemění pravidla ohledně výše prováděných srážek, která jsou universální pro všechny způsoby vykonávacího řízení prováděného různými orgány a platí tak ustanovení občanského soudního řádu, týkající se tohoto způsobu výkonu rozhodnutí (§ 276 a násl.). Respektována musí být zejména tzv. *základní částka*, která ve smyslu § 278 občanského soudního řádu představuje minimální limit, který nesmí být v důsledku exekuce překročen, a to ani v případě, že s tím dlužník souhlasí.

V rozsahu vyplacených částek mzdy správci daně je plátce mzdy zproštěn povinnosti vůči zaměstnanci, jehož mzda je exekucí dotčena. Je zde stanoveno, že vydání exekučního příkazu zahajuje daňovou exekuci srážkami ze mzdy tak, že se vztahuje na všechny mzdy pobírané dlužníkem, stejně tak i na mzdu (mzdy), na něž dlužníkovi vznikne nárok po nařízení daňové exekuce, či na případy, kdy dojde ke změně plátce mzdy.

Dále je vymezeno časové hledisko, od kdy je plátce mzdy povinen sražené částky mzdy zasílat správci daně.

Na rozdíl od úpravy v občanském soudním řádu (§ 287) se při exekuci srážkami ze mzdy nepřipouští *dohoda* správce daně o změně výše srážek, neboť instrument dohody neodpovídá veřejnoprávnímu vztahu obou stran. Správci daně je však umožněno snížit výši

srážené částky na základě návrhu dlužníka. Na toto snížení není právní nárok. Bude věcí správce daně a jeho uvážení, zda uzná důvody uvedené dlužníkem za relevantní či nikoliv.

K § 185

Upravuje se postup pro případ, že správce daně nařídí provádění srážek ze mzdy několika plátcům mzdy s tím, že stanoví správci daně povinnost k tomu, aby určil, jakou část *základní částky* nemá plátce mzdy srážet. Správce daně určí, jednotlivým plátcům mzdy limit, pod který nemohou mzdu srážet tak, aby součet těchto limitů odpovídal výši základní částky vypočtené podle příslušného nařízení vlády ČR. Vždy musí být dodržena zásada, že příjem dlužníka z jeho mzdy (mezd) nesmí v důsledku exekuce klesnout pod základní částku. V případě, že by mzda u daného plátce mzdy nedosáhla takové výše, která odpovídá stanovenému limitu, musí tento neprodleně oznámit tuto skutečnost správci daně, který pak upraví poměr jednotlivých limitů tak, aby dlužníkovi bylo zajištěno jeho právo na základní částku mzdy.

Provádí-li srážky několik plátců mzdy, zachází správce daně se zaslanými srážkami podle ustanovení o přeplatcích (§ 150 a násl.).

K § 186

Pokud plátce mzdy a dlužník neplní své povinnosti stanovené tímto ustanovením (tj. informovat správce daně o změně plátce mzdy), může jim správce daně uložit *pořádkovou pokutu* (ustanovení § 296 občanského soudního řádu se neaplikuje). je tak apelováno na součinnost vůči správci daně ve smyslu zásady zakotvené v § 6 odst. 2.

K § 187 - Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Postup správce daně při výkonu exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb koresponduje s postupem soudu v obdobných kauzách. Stanovují se *ex lege* základní povinnosti poskytovatele platebních služeb, které mu vznikají v souvislosti s nařízením daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, které by musel jinak stanovovat správce daně v exekučním příkazu, neboť tak činí podle úpravy občanským soudním řádem soud v nařízení výkonu rozhodnutí.

Ustanovení rovněž ukládá poskytovateli platebních služeb ještě další povinnosti v souvislosti s prováděním exekuce příkázáním pohledávky z účtu u peněžního ústavu pro případ, že peněžní prostředky dlužníka na účtu, jenž je uveden v exekučním příkazu, nepostačují na uhrazení povinností stanovených v exekučním příkazu.

Další povinnosti poskytovatele platebních služeb pro zacházení s peněžními prostředky a jejich odepisováním jsou zakotveny v ustanoveních § 303 odst. 2, § 304a, § 306 až 308, § 309 odst. 2, § 309a a § 310 občanského soudního řádu.

Postup podle § 320b až 320h občanského soudního řádu správce daně neuplatní, neboť je oprávněn získávat informace z účtů platebních ústavů v předstihu. Z navrženého textu jednoznačně vyplývá, že daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb lze vymáhat finanční prostředky *pouze z účtu dlužníka*.

K § 188 - Daňová exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky

Daňovou exekucí příkázáním jiné peněžité pohledávky se postihuje jiná peněžitá pohledávka dlužníka než nárok na mzdu nebo na pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb, přičemž úkony potřebné k vyplacení pohledávky dlužníka správci daně, které přísluší dlužníkovi, bude moci správce daně provést místo něho.

Vymezují se zde základní povinnosti dlužníka a poddlužníka, které tito musí v průběhu tohoto způsobu exekuce plnit a které by musel jinak stanovovat správce daně v exekučním příkazu, neboť tak činí podle úpravy daně občanským soudním řádem soud v nařízení výkonu rozhodnutí.

V ostatním jsou směrodatná ustanovení § 314a až 319 občanského soudního řádu.

Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv (§ 189 až 190)

Dalším způsobem tohoto druhu vymáhání je exekuce postižením jiných majetkových práv - předmětem je jiné právo dlužníka, které má majetkovou hodnotu a které není spojeno s osobou povinného a je převoditelné na jiného. Zejména se jedná o podíl v obchodní společnosti a členská práva a povinnosti v družstvu.

K § 189

Správci daně provádějícímu tento způsob exekuce je zde uloženo, aby v rámci své *diskreční pravomoci* zvážil použití takového způsobu daňové exekuce, který nejlépe odpovídá povaze majetkového práva, které je touto exekucí postiženo. Správce daně má pravomoc k provedení úkonů, které jsou třeba k uplatnění práva dlužníka v rozsahu sledujícím cíl daňové exekuce - úhradu nedoplatku.

K § 190

Při tomto způsobu exekuce se většinou jedná o vydání nebo dodání movitých věcí. Jsou zde stanoveny základní povinnosti poddlužníka po doručení exekučního příkazu, jímž se nařizuje přikázání jiné než peněžité pohledávky dlužníka a stanoví se, že poddlužníkovi je exekuční příkaz doručován přednostně. Upravuje se zde pravomoc správce daně k provedení úkonů, které jsou třeba k uplatnění práva dlužníka k realizaci jeho jiné než peněžité pohledávky.

Je zde stanoveno, že současně s vyrozuměním poddlužníka o právní moci exekučního příkazu je tento vyrozuměn správcem daně i o tom, jakým způsobem, kam a kdy má dodat nebo vydat věci, jichž se daňová exekuce týká nebo bude týkat v budoucnu. Pro nucené odebrání věcí, jakož i pro jejich zpeněžení se použije postup aplikovaný pro případ, kdy je daňová exekuce vedena na prodej movitých věcí.

3. 5. 5. 3. Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí

V rámci rozšíření úpravy exekuce v daňovém procesu dochází zejména k vymezení postupů správce daně při *dražbě*, neboť přiměřená aplikace občanského soudního řádu je podle dosavadní právní úpravy vzhledem k rozdílům mezi mocí výkonnou a soudní problematická. Navrhovaná úprava si klade za cíl sjednocení postupů při dražbě movitých a nemovitých věcí do té míry, pokud to povaha draženého předmětu nevylučuje. Toto sjednocení postupů by mělo vést k větší právní jistotě jak na straně dlužníků, tak i na straně úředních osob.

Dražba (§ 191 až 200)

Speciální úpravou v rámci dražby proti občanskému soudnímu řádu je zakotvení možnosti jiných správců daně, než je správce daně provádějící dražbu, k přihlášení nedoplatků téhož dlužníka, které spravují, k uspokojení z výtěžku z dražby v rozvrhu; rozvrhové řízení provede na návrh správce daně příslušný soud. Nový legislativní záměr počítá s tím, že dražební jednání bude možno provádět i *elektronicky*.

K § 191

Je zde stanovena pravomoc správce daně k provedení dražby věcí movitých a nemovitých v průběhu daňové exekuce, kterou správce daně provádí úřední osobou oprávněnou k provedení daňové exekuce – *daňovým exekutorem*, popřípadě určí další úřední osoby k zajištění dražby; další obvykle speciálně pověřovanou úřední osobou je *licitátor*.

Vymezuje se zde pojem *osoby zúčastněné na dražbě*, přičemž se nejedná o širokou veřejnost, ale o osoby, které mají předpoklady dražit. Tyto osoby jsou povinny prokázat svou totožnost; v případě osob jednajících jménem právnické osoby pak příslušné oprávnění.

Pokud osoba zúčastněná na dražbě učiní v průběhu dražby podání, stává se *dražebníkem*. Pokud je dražebníkovi udělen příklep, považuje se za *vydražitele*.

K § 192

Dražební vyhláška je jako zvláštní forma rozhodnutí určena pro nařízení konání dražby v rámci provádění daňové exekuce prodejem movitých nebo nemovitých věcí; vymezují se zde její náležitosti. Další náležitosti, které dražební vyhláška obsahuje, jsou podrobně popsány v ustanovení § 336b odst. 2 písm. h) až l) občanského soudního řádu a podmínky zde zakotvené se přiměřeně použijí i v případě daňové exekuce. Vůči dražební vyhlášce lze uplatnit řádný opravný prostředek ohledně přesně vymezených údajů; kromě dlužníka se mohou odvolat i vyjmenované osoby.

K § 193

Vymezuje se okruh osob, kterým je dražební vyhláška doručována, jakož i způsob jejího zveřejnění. Stanoví se zde, kdy nejdříve od vyvěšení dražební vyhlášky je možno dražbu provést, a to s rozlišením u movitých věcí a u nemovitostí. Z důvodů právní jistoty je správci daně uložena povinnost zajistit zveřejnění dražební vyhlášky na dalších místech souvisejících s předmětem dražby. Jde zejména o obec, kde se nalézá předmětná nemovitost, katastrální úřad a další subjekty, které vedou veřejné rejstříky, ve kterých se mj. provádí záznam o zřízení zástavního práva k předmětné věci. Správce daně je rovněž oprávněn dožádat obec, kde měl dlužník poslední známý pobyt či sídlo, o vyvěšení dražební vyhlášky.

K § 194

Postup subjektu, kterému svědčí *předkupní právo* v dražbě, upravuje odstavec 1; ten dále uvádí oprávnění i povinnost správce daně rozhodnout o tom, zda je předkupní právo prokázáno, což je speciální úprava vůči § 336e odst. 3 občanského soudního řádu.

V odstavci 2 se opravňují věřitelé, kteří mají jiný exekuční titul, než pro který je daňová exekuce vedena nebo jejichž práva jsou zajištěna *zástavním* nebo *zadržovací právem*, které vážne na předmětu dražby, k jejich přihlášení a průkazu jeho existence tak, aby při rozvrhu výtěžku dražby k němu bylo přihlédnuto. Nevyužije-li oprávněný této možnosti, nebude při rozvrhu výtěžku k jeho právu přihlíženo. Jedná se o speciální úpravu vůči § 336f odst. 1 občanského soudního řádu.

Odstavec 3 zakotvuje oprávnění jiných správců daně, než je správce daně provádějící dražbu, k přihlášení nedoplatků téhož dlužníka, které spravují, k uspokojení z výtěžku z dražby v rozvrhu; dále uvádí lhůtu pro přihlášení takových pohledávek a neomezuje jejich vznik dobou po právní moci nařízení exekuce. Jedná se rovněž o speciální úpravu vůči § 336f odst. 1 občanského soudního řádu. Toto ustanovení se však týká pouze správců daní a tedy i pohledávek vůči veřejným rozpočtům. V ostatních případech se uplatní znění § 336f odst. 1 občanského soudního řádu.

Odstavec 4 upravuje podmínky pro odmítnutí návrhu přihlášení pohledávky, přičemž v ostatním se uplatní ustanovení § 336f odst. 2 a § 336g občanského soudního řádu.

K § 195

Odstavec 1 hovoří o tom, kde lze uskutečnit vlastní *dražební jednání*; při stanovení tohoto místa je zohledněna *zásada hospodárnosti*.

V odstavci 2 je vymezen vlastní okamžik zahájení dražby, tedy úkonů, které vedou k realizaci prodeje; dražbu zahajuje daňový exekutor.

V odstavci 3 se dávají taxativním výčtem daňovému exekutorovi základní oprávnění a povinnosti pro jeho působení v průběhu celého dražebního jednání. Toto ustanovení rovněž upravuje postup při *přerušení* konání dražby nebo přerušení dražebního jednání. Děje se tak rozhodnutím, proti kterému nelze uplatnit opravné prostředky.

Podmínky, které je nutno v případě přerušení konání dražby nebo přerušení dražebního jednání respektovat stanoví odstavec 4.

K § 196

Odstavec 1 stanoví dobu trvání dražby dokud nedojde k prodeji dražené věci nebo dokud jsou činěna dražební podání.

Vymezení pojmu *dražební podání* se podává v odstavci 2. Půjde o úkon dražitele, kterým se zavazuje k pozdější úhradě nabízené částky v případě, že se stane vydražitelem.

Podle odstavce 3 udělí licitátor *příklep* ve prospěch dražitele s nejvyšším dražebním podáním (vydražitel); před jeho udělením však musí zjistit, zda proti jeho udělení nejsou výhrady.

Odstavec 4 upravuje postup při vznesení výhrad proti příklepu. Samotný příklep je specifický typ rozhodnutí vydávaného v souvislosti s dražbou a jeho účinky se liší podle toho, zda se jedná o dražbu movitých či nemovitých věcí.

Dle odstavce 5 jsou dražitelé vázáni svými dražebními podáními, pokud nebylo učiněno dražební podání vyšší; cenové předpisy na předměty prodávané v dražbě nedopadají.

Ve shodě s odstavcem 6 se preferuje předkupní právo; při stejných nejvyšších dražebních podáních rozhodne dohoda předmětných dražitelů nebo los.

K § 197

Toto ustanovení upravuje náležitosti *protokolu* o průběhu dražby, který podepisují osoby, které se aktivně podílely na průběhu dražby; mimo okruh úředních osob jsou to ti, kteří vznesly námitky proti příklepu. Správce daně může z důvodu vhodnosti a hospodárnosti zařadit do jednoho dražebního jednání dražbu nařízenou v rámci různých exekučních řízení vedených proti různým dlužníkům. V takovém případě je nutné protokolovat průběh dražby tak, aby bylo jasné, jaký výtěžek byl dosažen v jednotlivých případech; při rozvrhu výtěžku společné řízení neprobíhá.

K § 198

Toto ustanovení přímo zakazuje dražit daňovému exekutorovi, licitátorovi a dalším úředním osobám správce daně, který dražbu nařídil, a dále vymezuje množinu dalších osob, které nesmí dražit. Kromě jiných vymezených osob nesmí dražit ten vydražitel, který již ten samý předmět dražby vydražil, ale neuhradil nejvyšší dražební podání a tudíž je předmět znovu dražen.

K § 199

Zde se vymezuje okamžik ukončení dražby ve vztahu k draženým věcem, dosaženému výtěžku, případně ke zrušení konání dražby či k zastavení dražebního jednání z jiných důvodů.

K § 200

V tomto ustanovení se předpokládá, že dražební jednání bude možné provádět i *elektronicky*, přičemž jednotlivé úkony by měly odpovídat jejich písemné nebo osobně prováděné formě s dostatečnou zárukou při využívání elektronických postupů.

Daňová exekuce prodejem movitých věcí (§ 201 až 215)

K § 201

Exekuce prodejem movitých věcí (případně spoluvlastnického podílu na věci movité za přiměřeného použití § 338 občanského soudního řádu) se provádí sepsáním věcí a jejich prodejem. Sepsány mohou být věci, jejichž povaha to nevylučuje, což je vymezeno zejména v § 322 občanského soudního řádu.

Při soupisu se uplatní postup pro *místní šetření* (§ 79 a násl.). Vyžaduje-li to účel daňové exekuce, má při místním šetření daňový exekutor právo na vstup do obydlí a není vyloučena ani *osobní prohlídka* za vymezených podmínek. Daňový exekutor tak v rámci daňové exekuce disponuje širšími oprávněními než při klasickém místním šetření; každý, v jehož prostorách se nalézají věci, které jsou předmětem exekuce, je povinen místní šetření, které je součástí výkonu daňové exekuce, strpět. Nejsou-li takové povinnosti splněny dobrovolně, má daňový exekutor právo na zjednání přístupu do všech místností a zjednání přístupu ke všem věcem.

K § 202

Toto ustanovení předpokládá, že správce daně určí jednotlivé věci, které mají být v rámci daňové exekuce sepsány, přímo v exekučním příkazu, kterým se daňová exekuce nařizuje, a s nimiž má dlužník zakázáno nakládat od okamžiku doručení exekučního příkazu. Pokud tak správce daně neučiní, rozhodne o tom, které věci budou do soupisu věcí zahrnuty, daňový exekutor přímo při soupisu a zákaz nakládání s věcmi je ze zákona účinný od okamžiku provedení soupisu.

Exekuční příkaz, jímž se nařizuje daňová exekuce prodejem movitých věcí, se doručí dlužníkovi nejdříve při příchodu daňového exekutora na místo výkonu soupisu věcí. Účelem této úpravy je zabránit dlužníkovi mařit daňovou exekuci. V případě, že dlužník není přítomen, doručí mu správce daně exekuční příkaz spolu s protokolem o soupisu věcí až poté, co byl soupis proveden.

K § 203

Toto ustanovení upravuje postup v případě, kdy předmět exekuce tvoří cenné papíry, které nejsou vydány v listinné podobě (*zaknihované a imobilizované cenné papíry*). Má-li správce daně informaci, že dlužník vlastní takovéto cenné papíry, určí je výslovně v exekučním příkazu k prodeji. Okamžikem doručení exekučního příkazu tomu, kdo má svěřenou evidenci takovýchto cenných papírů, nesmí dlužník s cennými papíry nakládat.

K § 204

V odstavcích 1 až 3 je upraven postup daňového exekutora při výkonu soupisu věcí a kritéria, která se uplatňují při výběru movitých věcí, jež jsou předmětem soupisu; i při tomto způsobu daňové exekuce platí obecná úprava o nezabavitelných věcech. Při soupisu věcí musí daňový exekutor přihlídnout především k tomu, které věci může dlužník nejspíše postrádat a také k tomu, které věci se nejlépe zpeněží. Vychází se tak ze *zásady přiměřenosti* (proporcionality) výkonu správy daní. Věci, které se rychle kazí, zahrne daňový exekutor do soupisu věcí pouze v případě, že je možné tyto věci rychle prodat a zároveň nejsou pro účely daňové exekuce jiné vhodné věci k dispozici. Nelze sepsat movité věci, které tvoří *příslušenství* nemovitosti.

Odstavec 4 vyjmenovává *věci zvláštní povahy*, tj. vkladní knížky, listinné cenné papíry nebo jiné listiny, jejichž předložení je třeba k uplatnění vlastnického práva a další věci jako jsou ceniny, peníze, další platební prostředky, platební karty, drahé kovy, polodrahokamy a drahokamy. Tyto věci musí daňový exekutor vždy sepsat a zároveň je dlužníkovi odebrat.

Dle odstavce 5 je správce daně rovněž oprávněn sepsat i věci, které jsou v držení osoby odlišné od dlužníka s tím, že budou tyto bezprostředně vydány daňovému exekutorovi.

Odstavec 6 stanoví, že pokud výtěžek prodeje v rámci daňové exekuce nestačí k úhradě vymáhaných nedoplatků, doplní se soupis o další věci.

K § 205

Ustanovení vymezuje způsoby, jakými správce daně může zajistit sepsané věci za tím účelem, aby daňová exekuce nebyla mařena, tj. aby se sepsanými věcmi nebylo nakládáno v rozporu se sledovaným cílem daňové exekuce či aby sepsané věci zůstaly pro její účely zachovány.

Dle odstavce 1 správce daně odejme sepsané věci zejména z obavy, že tyto věci budou poškozeny, zničeny, pozměněny, ukryty nebo odcizeny; tyto věci může správce daně odejmout i dodatečně. V případě, že správce daně zvolí tento postup, postará se o vhodné zajištění odejmutých věcí.

Podle odstavce 2 může daňový exekutor se souhlasem dlužníka uložit sepsané věci do dlužníkem vyhrazené místnosti, která se uzamkne a opatří úřední uzávěrou.

Dále mohou být sepsané věci podle odstavce 3 ponechány na místě, kde byly sepsány. V tomto případě se viditelně označí, přičemž z tohoto označení musí vyplývat, který správce daně soupis provedl a kdy byly sepsány.

Skutečnost, že byly věci sepsány, může daňový exekutor dle odstavce 4 též vyznačit v listině, která je potřebná k nakládání s věcí či osvědčuje vlastnické právo nebo držbu věci.

Pokud se nepodaří sepsat dostatek věcí alespoň pro úhradu exekučních nákladů, daňová exekuce bude správcem daně podle odstavce 5 zastavena.

K § 206

Tato část upravuje náležitosti, které musí obsahovat *protokol o soupisu věcí*, a to jak je-li protokolace prováděna za přítomnosti dlužníka, tak i v případě jeho nepřítomnosti. Stejnopis protokolu se doručuje dlužníkovi, jeho manželovi, popřípadě spoluvlastníkovi sepsaných věcí; dlužníkovi, který nebyl soupisu přítomen, se protokol doručí dodatečně.

K § 207

Zde se určuje, jakým způsobem se zjišťuje cena jednotlivých sepsaných věcí. Podle odstavce 1 v jednoduchých případech odhadne cenu po nabytí právní moci exekučního příkazu správce daně. Postup pro odhad cen je odvozen od *ceny obvyklé*, zjištěné v souladu s

§ 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), v platném znění. Takto zjištěnou cenu správce daně zaznamená v úředním záznamu. To se neuplatní v případě, že věc podléhá ocenění podle zvláštního právního předpisu nebo je-li cena takové věci stanovena.

Správce daně ustanoví vždy znalce, pokud se zjišťuje cena kulturních památek a národních kulturních památek, sbírek muzejní povahy a sbírkových předmětů, které jsou jejich součástí, a předmětů kulturní hodnoty.

Provedení odhadu ceny věcí, které podléhají rychlé zkáze, není vázáno na právní moc exekučního příkazu a provede ho daňový exekutor při soupisu odhadem.

K § 208

Sepsané věci se prodají v dražbě. Věci, které tvoří předmět dražby, se draží jednotlivě; věci, které tvoří soubor, se draží nejprve najednou a teprve poté, co se souborný předmět dražby nepodaří vydražit, se mohou dražit jednotlivé věci, které tento souborný předmět tvoří. Tento postup však lze uplatnit pouze v případě, že je tak stanoveno v dražební vyhlášce.

K § 209

Toto ustanovení obsahuje speciální pravidla oproti obecné úpravě dražby, která se uplatní při dražbě movitých věcí.

Odstavec 1 říká, že nejnižší dražební podání při prodeji movitých věcí činí nejméně jednu třetinu zjištěné ceny.

Vydražitel, kterému byl udělen příklep, musí dle odstavce 2 nejvyšší podání zaplatit ihned. Pokud tak neučiní, předmět dražby se bez jeho účasti draží dál.

Podle odstavce 3 je potvrzení vydané správcem daně vydražiteli i dokladem o nabytí vlastnictví k vydraženému předmětu.

Nedojde-li při dražbě k prodeji konkrétní věci a lze předpokládat, že věc bude možné prodat, může správce daně v souladu s odstavcem 4 dražbu opakovat.

Věci, jejichž cena podle znaleckého posudku přesahuje 500 000 Kč, se draží přiměřeně postupem pro věci *nemovité*. Tento postup platí i pro movité věci, se kterými jsou spojena práva a závady ve prospěch jiných osob, o nichž zákon stanoví, že prodejem v dražbě nezaniknou.

K § 210

Pro některé věci je podle jejich povahy stanoven speciální postup pro prodej, který se uplatní místo klasického prodeje v dražbě. Jde o prodej věcí, *kteřé nejsou volně obchodovatelné* (např. zbraně, denaturovaný líh) a které může správce daně prodat pouze osobě, která je dle příslušných zákonů oprávněna tyto věci nakupovat nebo s nimi obchodovat.

K § 211

V tomto ustanovení se upravuje další ze speciálních způsobů zpeněžení movitých věcí. Předmětem prodeje podle tohoto ustanovení jsou věci, *kteřé mají kulturní hodnotu* a u kterých je zájem na jejich zachování, ochraně a zajištění péče o ně. Jsou to kulturní památky a národní kulturní památky, sbírky muzejní povahy a sbírkové předměty, které jsou jejich součástí a předměty kulturní hodnoty, ve smyslu definic obsažených v příslušných zákonech (např. zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, v platném znění, zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty, v platném znění, zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů, v platném znění).

Tyto věci nabídne správce daně povinně ke koupi příslušné organizační složce státu, popřípadě na doporučení této organizační složky právnické osobě, předmětem jejíž činnosti je péče o tyto věci. Správce daně může tyto věci prodat shora uvedeným subjektům nejméně za zjištěnou cenu. Teprve poté, co ti, kterým byl prodej přednostně nabídnut, do 30 dnů od doručení této nabídky neodpoví nebo pokud neuhradí v dohodnuté lhůtě částku uvedenou v nabídce, správce daně tyto věci prodá v dražbě; tato úprava je speciální vůči § 328a občanského soudního řádu.

K § 212

Podle tohoto ustanovení může správce daně ještě před právní mocí exekučního příkazu prodat libovolnému zájemci věci, které se rychle kazí, a to i mimo dražbu. Cena za tyto věci musí být stanovena nejméně ve výši poloviny ceny zjištěné odhadem exekutora při soupisu. V případě, že zájem o tyto věci projeví více zájemců, prodá je správce daně tomu, kdo nabídne nejvíce a zaplatí na místě převzetí věcí. O prodeji takovýchto věcí se pořídí protokol; jeho stejnopis se předá nabyvateli věcí. Pokud se správci daně nepodaří věci uvedené v tomto ustanovení tímto způsobem prodat, vyloučí je ze soupisu věcí.

K § 213

Pokud je do soupisu věcí zahrnuta *vkladní knížka* nebo jí obdobná forma vkladu, správce daně ji předloží poskytovateli platebních služeb spolu s exekučním příkazem na prodej movitých věcí a vybere z ní částku, která náleží dlužníkovi; výběr vkladu učiní správce daně maximálně ve výši vymáhaných nedoplatků.

Výplata vkladu bude příslušným subjektem vyplacena, i když je výplata vkladu vázána, a to v české měně. S takto získanou částkou se naloží jako s výtěžkem prodeje věcí.

Dále se podrobně upravuje postup při nalezení listiny, která prokazuje peněžitou pohledávku či nepeněžitou pohledávku na vydání movitých věcí. V této souvislosti se uplatní § 333 a § 334 odst. 4 občanského soudního řádu.

K § 214

Toto ustanovení opravňuje správce daně zpeněžit cenné papíry, pokud byly sepsány, nebo získal-li informaci, že jsou pro dlužníka v příslušných evidencích vedeny. Oprávněnost požadovat údaje od osoby oprávněné k vedení evidence investičních nástrojů vyplývá z ustanovení o součinnosti orgánů veřejné moci.

Správce daně může cenné papíry prodat v souladu se zvláštními právními předpisy, přičemž má oprávnění k provedení úkonů namísto dlužníka a oprávnění k provedení potřebných úkonů předjímaná zvláštními předpisy. Pro omezení dispozice se zaknihovanými a imobilizovanými cennými papíry platí ustanovení § 334a odst. 5 občanského soudního řádu.

K § 215

Podle odstavce 1 může správce daně vyloučit ze soupisu věcí ty věci, které se neprodají ani při opětovné dražbě, neprodané věci prodávané mimo dražbu a nezpeněžené věci zvláštní povahy. Rozhodnutí o vyloučení věcí ze soupisu se doručí dlužníkovi.

Současně dle odstavce 2 správce daně v rozhodnutí dlužníka vyzve, aby si ve stanovené lhůtě vyloučené věci převzal, nebo aby sdělil, kam mu mají být vráceny; o jejich vrácení se podle odstavce 3 sepíše protokol.

Odstavec 4 upravuje postup správce daně pro případ, že dlužník odmítne věci vyloučené ze soupisu převzít, nelze-li je vrátit, protože není znám jeho trvalý pobyt, nebo si věci ve

stanovené lhůtě nevyzvedl. Pokud tato situace nastane, může správce daně rozhodnout o propadnutí těchto věcí ve prospěch státu.

Daňová exekuce prodejem nemovitostí (§ 216 až 226)

K § 216

Podle odstavce 1 může správce daně tento způsob daňové exekuce využít pouze na nemovitost, která je ve vlastnictví dlužníka; tato skutečnost musí být prokazatelná. Za přiměřeného použití § 338 občanského soudního řádu se tento postup uplatní i na prodej *spoluvlastnického podílu* na nemovitosti.

Nařízení daňové exekuce se v souladu s ustanovením odstavce 2 vztahuje jak na součásti nemovitosti, tak na její *příslušenství*, a to včetně movitých věcí, které jsou příslušenstvím nemovitosti, například vestavěný nábytek, který je součástí ocenění nemovitosti a nelze jej zahrnout do soupisu věcí movitých. Pojmy *součást věci* a *příslušenství věci obecně* definuje občanský zákoník jako vše, co k věci podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila (součást věci), a jako věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány (příslušenství věci).

Pro posuzování těchto skutečností je podle odstavce 3 rozhodující stav v době, kdy byl exekuční příkaz vydán.

K § 217

Odstavec 1 stanoví povinnosti dlužníkovi tak, že nesmí převést nemovitost na jinou osobu nebo ji zatížit tak, aby nemohl být zmařen cíl exekuce.

V odstavci 2 se dlužníkovi ukládá, aby správce daně informoval ve lhůtě 15 dnů od oznámení exekučního příkazu, zda a kdo má k nemovitosti, jež je předmětem daňové exekuce, předkupní právo či jiná práva a o závadách, jež jsou s nemovitostí spojeny. Jako důsledek nesplnění této oznamovací povinnosti se mu stanoví odpovědnost za škodu, kterou tím způsobí, o čemž je v exekučním příkazu poučen.

K § 218

V tomto ustanovení je uvedeno, komu se doručuje exekuční příkaz, jímž se nařizuje daňová exekuce prodejem nemovitosti dlužníka. Katastrální úřad bude navíc vyrozuměn i o nabytí právní moci exekučního příkazu. Je rozlišováno mezi osobami, kterých se exekuce přímo dotýká (dlužník, jeho manžel či manželka, spoluvlastníci nemovitosti a osoby přistouпивší do exekučního řízení jako *další oprávnění*) a osobami, kterým je exekuční příkaz zasílán pouze *na vědomí* (osoby s předkupním právem, zástavním či jiným zajišťovacím právem, nájemním právem). Exekuční příkaz se rovněž zveřejní standardním způsobem.

K § 219

K ocenění nemovitosti, jejího příslušenství a jednotlivých práv a závazků s ní spojených, ustanoví správce daně dle odstavce 1 znalce poté, co exekuční příkaz nabytí právní moci. Nové ocenění nemovitosti, která byla včetně shora uvedených práv a příslušenství oceněna znalcem v době jednoho roku přede dnem nabytí právní moci předmětného exekučního příkazu a pokud se okolnosti rozhodující pro ocenění nezměnily, se neprovádí.

Odstavec 2 zakládá povinnost dlužníka a dalších osob umožnit správci daně na jeho výzvu *ohledání* nemovitosti. Výzva ke splnění této povinnosti musí být dlužníkovi doručena nejméně osm dnů před termínem ohledání.

Dle odstavce 3 správce daně na základě znaleckého posudku stanoví obvyklou cenu nemovitosti, jejího příslušenství, jednotlivých práv a závad s ní spojených, cenu *právních závad*, které prodejem v dražbě nezaniknou a výslednou cenu.

Odstavec 4 pak zmiňuje způsob výpočtu výsledné ceny správcem daně. Správce daně tak činí rozhodnutím, ve kterém dále uvede i výši nejnižšího dražebního podání a právní závady, které prodejem nemovitosti v dražbě nezaniknou. Proti tomuto rozhodnutí je možné podat odvolání, které má odkladný účinek. Závady, které prodejem v dražbě nezaniknou, jsou vymezeny v § 336a odst. 2 občanského soudního řádu.

Kterým osobám správce daně rozhodnutí o výsledné ceně doručuje, stanoví odstavec 5.

K § 220

Nejnižší dražební podání, které lze učinit v průběhu dražby, se v souladu s odstavcem 1 stanoví na dvě třetiny výsledné ceny. Od této částky se případně i odvíjí stanovení výše dražební jistoty.

V odstavci 2 je výše dražební jistoty stanovena na polovinu nejnižšího dražebního podání na rozdíl od obecné úpravy občanským soudním řádem. Má se zato, že by nižší částka mohla zvýšit úspěšnost prodeje.

Odstavec 3 upravuje běh lhůty pro úhradu nejvyššího dražebního podání; ta běží ode dne právní moci o udělení příklepu a nesmí být delší 2 měsíců.

Dále v odstavci 4 jsou určeny osoby, kterým se musí doručit rozhodnutí o udělení příklepu.

K § 221

Toto ustanovení pojednává o odvolání proti rozhodnutí o udělení příklepu v případě dražby věcí nemovitých. Odvolací orgán buď svým rozhodnutím příklep potvrdí nebo původní rozhodnutí změní v tom smyslu, že se příklep neuděluje. Oproti obecné úpravě se zde rozšiřuje okruh subjektů oprávněných podat proti rozhodnutí o udělení příklepu odvolání. Rozhodnutí o odvolání se doručuje odvolateli a těm, kterým bylo doručeno rozhodnutí o udělení příklepu.

K § 222

Neúspěšným dražitelům se dražební jistota vrátí do třiceti dnů ode dne ukončení dražebního jednání, což platí za podmínky, že dražitel nepodá odvolání; jinak se dražební jistota vrací ve lhůtě patnácti dnů po právní moci rozhodnutí o odvolání. Při této platbě se nezkoumá vratitelnost přeplatku.

K § 223

Pokud podle odstavce 1 nebyla provedena dražba z důvodů, že při dražebním jednání nebylo učiněno ani nejnižší dražební podání, nebyla složena dražební jistota nebo došlo z jakýchkoliv důvodů ke zrušení rozhodnutí o příklepu, je správce daně po uplynutí tří měsíců oprávněn nařídit opakovanou dražbu.

Nejnižším podáním při opakované dražbě je podle odstavce 2 polovina výsledné ceny dražené nemovitosti.

Odstavec 3 řeší případ, kdy ani podruhé nedošlo k naplnění cíle dražby; tehdy lze dražbu dále opakovat za podmínky, že jsou dány předpoklady pro její úspěšné provedení.

Dojde-li v mezidobí ke změně skutečností rozhodných pro stanovení výsledné ceny, může ji správce daně v souladu s odstavcem 4 určit znovu.

K § 224

Předmětné ustanovení ruší *ex lege* rozhodnutí o příklepu v případě marného uplynutí lhůty pro úhradu nejvyššího podání. A to i v případě, že uplyne lhůta, která byla k žádosti vydražitele správcem daně prodloužena. Toto zrušení příklepu sdělí správce daně vydražiteli rozhodnutím, proti kterému se nelze odvolat.

K § 225

Tato část stanoví povinnosti vydražitele, který neuhradil nejvyšší dražební podání včas, čímž způsobil eventuelní škodu zvýšením nákladů exekučního řízení.

K § 226

Provedení daňové exekuce správcem daně i v případě prodeje nemovitosti sleduje jediný cíl, a to co nejrychlejší a nejbezpečnější zajištění prostředků veřejných rozpočtů. Při uspokojování nároků osob, v jejichž prospěch vážnou na nemovitosti závady, se zajistí soudní zhodnocení práv a rozhodnutí o nich tak, že správce daně ve smyslu odstavce 1 podá návrh na zahájení řízení o rozvrhu podstaty k obecnému soudu dlužníka. Jedná se o postup, kdy jsou již prostředky uloženy na depozitním účtu a eventuální časová prodleva, která nastane po dobu vedení řízení soudem, neohrožuje vlastní cíl správy daní a přitom zajišťuje vysokou ochranu práv při uspokojování nároků.

Povinnost správce daně realizujícího dražbu podat u příslušného soudu dlužníka návrh na provedení rozvrhového řízení upravuje odstavec 2; dále jsou zde prostřednictvím demonstrativního výčtu uvedeny náležitosti, které musí návrh na provedení rozvrhu soudem obsahovat.

V odstavci 3 se stanoví správci daně povinnost připojit k návrhu na provedení rozvrhu daňový spis, a to v takovém rozsahu, aby byl patrný předchozí průběh daňové exekuce a výše částky, která je určena k rozdělení.

Co tvoří rozdělovanou podstatu vymezuje odstavec 4.

V duchu odstavce 5 provede správce daně bezodkladně poté, co obdrží pravomocné usnesení soudu o výsledku rozvrhového řízení, rozdělení podstaty vymezené v odstavci 4, přičemž nebude vůči jiným osobám, než vůči dlužníku pro vymožení jehož nedoplatku byla exekuce zahájena, uplatňován postup pro vracení přeplatku.

3.6. Správa daně vybírané srážkou

Vybírání daně srážkou je speciální způsob plnění daňové povinnosti, obvykle uplatňovaný u daní z příjmů, kdy je plátcem daně uložena povinnost daň srazit z platby poskytované poplatníkovi a částku vybranou srážkou odvést ve stanovené lhůtě a výši správci daně. Obdobný algoritmus platí i v případě *zálohy na daň* (u daně silniční i u daně z příjmů). Rozdíl mezi srážkovou daní a zálohou na daň je v osobě daňového subjektu. Zálohy platí poplatník na daň, jestliže její skutečná výše ještě není známa. Srážkovou daň srazí a odvede plátcem daně. Návrh předpokládá obecnou úpravu procesních pravidel pro daně vybírané srážkou v rámci obecného procesního předpisu, neboť parciální úprava v jednotlivých daňových zákonech by byla z hlediska provázanosti s obecnými instrumenty nalézacího řízení nevhodná. Odpovídá to rovněž tradičnímu modelu dle stávajícího zákona o správě daní a poplatků.

Daň vybíraná srážkou (§ 227 až 230)

K § 227

Odstavec 1 obecně upravuje povinnost plátce daně daň srazit z platby poskytované poplatníkovi a částku vybranou srážkou odvést správci daně. Podle speciální úpravy procesu u jednotlivých typů daní z příjmů vzniká v některých případech plátcí daně povinnost podat *hlášení* o svém postupu v průběhu vybírání nebo srážení daně nebo úhrady na zajištění daně.

Odstavec 2 obecně upravuje povinnost plátce daně v případě, že tato povinnost nebyla splněna ve stanovené výši nebo lhůtě; plátce daně je povinen zjištěný rozdíl na dani popřípadě celou daň odvést, a to bez prodlení poté, co zjistil své pochybení. Pokud má uloženu povinnost podávat hlášení a vyúčtování, tak podle povahy prodlení s odvedením daně podává *následné hlášení a dodatečné vyúčtování*.

Plátce daně, který funguje jako prostředník mezi poplatníkem a správcem daně, odpovídá podle odstavce 3 za řádné plnění svých povinností, přičemž jejich nesplnění má za následek přenesení platební povinnosti přímo na plátce daně, tzv. *předepsání daně k přímé úhradě*.

K § 228

Odstavec 1 odkazuje na speciální právní úpravu v hmotně-právních zákonech, která podrobně upravuje postup plátce daně podle specifických podmínek jednotlivých daňových povinností.

Odstavec 2 konkretizuje údaje, které plátce daně zahrnuje do podaného vyúčtování s tím, že do tohoto daňového tvrzení již není potřeba zahrnout údaje za období, ve kterém došlo k autoritativnímu zásahu správcem daně z moci úřední, tzn. za období, kde došlo k dílčímu stanovení daně k přímé úhradě ještě před podáním vyúčtování.

Odstavec 3 řeší případ, kdy plátcí daně zanikne jeho povinnost vybírat daň srážkou, tj. případ, kdy přestane být plátcem této daně.

K § 229

Odstavec 1 upravuje postup správce daně v případě, že dospěje ke zjištění, že částky tvrzené v podaném vyúčtování odpovídají skutečné daňové povinnosti dané zákonem. V takovém případě není třeba vydávat platební výměr a správce daně tvrzení daňového subjektu autoritativně potvrdí úředním razítkem a podpisem oprávněné úřední osoby na podaném vyúčtování. Takto potvrzené vyúčtování je pak založeno ve spise a je považováno za rozhodnutí o stanovení daně vůči plátcí daně ve věci jeho daňové povinnosti, která byla předmětem vyúčtování. Ani takové rozhodnutí nezakládá překážku věci rozhodnuté a plátce daně je povinen, kdykoliv zjistí, že daň měla být sražena a odvedena v jiné výši, podat dodatečné vyúčtování. V případě, že správce daně v podaném vyúčtování opraví některé chybné údaje, aniž by to ovlivnilo výši výsledné daně, zašle kopii takto opraveného vyúčtování daňovému subjektu na vědomí, přičemž den stanovení daně, tj. den, kdy správce daně vyúčtování autoritativně potvrdil, zůstává stejný.

Odstavec 2 upravuje postup správce daně v případě, že dospěje ke zjištění, že částky tvrzené v podaném vyúčtování, popřípadě dodatečném vyúčtování, neodpovídají skutečné daňové povinnosti dané zákonem. V takovém případě správce daně vydá platební výměr, ve kterém uvede rozdíl mezi oběma částkami, který současně předepíše do evidence. Tímto rozhodnutím je výsledný rozdíl stanoven k úhradě přímo plátcí daně, který nese odpovědnost za správné sražení a odvedení daně, přičemž tento rozdíl může být kladný i záporný.

V odstavci 3 se upravuje lhůta splatnosti případného rozdílu mezi částkou uvedenou ve vyúčtování a částkou stanovenou správcem daně, kdy je tento rozdíl, předepsaný plátcem daně k přímé úhradě v případě, že dochází ke zvyšování povinnosti plátce daně odvést daň, splatný v *náhradní lhůtě* třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru.

V odstavci 4 se upravuje postup v případě, že je výše uvedeným rozdílem povinnost plátce daně odvést daň snižována. Dále je zde stanovena třicetidenní lhůta pro správce daně pro vrácení takto vzniklého přeplatku do třiceti dnů ode dne, kdy plátce prokáže, že částka byla vrácena poplatníkovi.

K § 230

Odstavce 1 a 2 upravují procesní odchylky od obecné úpravy penále a úroku z prodlení, přičemž je respektována obecná úprava, podle které, pokud plátce daně sám oznámí dodatečným vyúčtováním neodvedenou nebo i nesraženou daň, penále mu nevzniká. V případě úroku, který vzniká k pozdě odvedeným částkám před vyúčtováním, tedy v průběhu zdaňovacího období, dochází k jeho zjištění až na základě vyúčtování, a splatnost je stanovena lhůtou třiceti dnů po vyměření tvrzené daně ve vyúčtování.

K § 231 – Stížnost na postup plátce daně

Návrh zachovává specifický prostředek ochrany poplatníka proti nesprávnému postupu plátce daně. Vzhledem k univerzálnímu pojetí stížnosti v rámci společných ustanovení návrhu je tento typ ochranného prostředku pojat jako speciální instrument nazvaný *stížnost na postup plátce daně*, který bude možné dle odstavce 1 využít v případě, kdy poplatník má pochybnost o tom, zda plátce daně provedl správně srážku, či jinou formu vybrání daně. Poplatník může požádat ve lhůtě šedesáti dnů ode dne, kdy se o takovém jednání dozvěděl, plátce daně o vysvětlení žádostí, ve které uvede své pochybnosti.

Plátcem daně se v odstavci 2 ukládá povinnost písemně odpovědět na žádost poplatníka ve lhůtě třiceti dnů.

Nesouhlasí-li poplatník s vysvětlením plátce daně při srážení a vybírání daně (a poté, co u takového plátce byla uplatněna žádost, podaná poplatníkem podle odstavce 1), může podle odstavce 3 podat na takto závadný postup plátce stížnost u správce daně, v jehož obvodu má plátce daně sídlo nebo bydliště.

Odstavec 4 stanoví, že pro řízení o stížnosti na postup správce daně se obdobně použije procesní postup upravený v rámci odvolacího řízení. Správce daně vydá o stížnosti na postup plátce daně podané poplatníkem rozhodnutí, které musí být odůvodněno a které je doručováno jak poplatníkovi, který takové podání uplatnil, tak i plátcem daně, proti kterému stížnost směřovala. Toto rozhodnutí je možno příjemcem rozhodnutí, kterým je jak poplatník tak plátce daně, napadnout odvoláním.

3.7. Právní nástupnictví a vztah k insolvenční

V případech zániku daňových subjektů, ať již s právním nástupcem nebo bez něho, je nezbytné včas vypořádat jejich daňové nedoplatky v platební i nalézací rovině. Předmětné vypořádání se tedy týká jak daňového tvrzení, které již bylo správcem daně stanoveno, dosud však uhrazeno nebylo, tak i daňové povinnosti za zdaňovací období resp. za jeho část, za kterou nebylo o stanovení daně dosud správcem daně rozhodnuto. Jde o případy skonu fyzických osob nebo ukončení jejich podnikatelské činnosti a případy zániku právnických osob s likvidací, bez likvidace nebo případy řešení úpadku nebo hrozícího úpadku podle zvláštního zákona. Ustanovení upravující tyto speciální případy, které mohou nastat „v

životě“ daňového subjektu – fyzické nebo právnické osoby, se koncentrují do ucelené části návrhu zákona.

K § 232 – Ukončení činnosti

Daňovému subjektu, který je právnickou osobou a zaniká bez právního nástupce, je v odstavci 1 uložena povinnost předložit s žádostí o výmaz z obchodního rejstříku písemný souhlas správce daně, který správce daně vydá na žádost. Stejná povinnost je uložena právnické osobě, která zaniká bez právního nástupce, v případě žádosti o výmaz z evidence, kterou vede jiný orgán (např. registrace u Ministerstva vnitra podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů). Na rozdíl od současné právní úpravy již nebude vyžadován souhlas správce daně v případě ukončení podnikatelské činnosti, tj. zejména v případě žádosti o zrušení živnostenského oprávnění. Tato koncepční změna odpovídá i úpravám, ke kterým došlo v roce 2008 v rámci živnostenského zákona, který již souhlasem správce daně zmíněnou žádost nepodmiňuje.

V odstavci 2 je stanovena lhůta, ve které lze žádost o výmaz opakovat, jestliže původní žádosti nebylo správcem daně vyhověno.

V odstavci 3 je *právní fikce* vydání souhlasu za podmínky, že správce daně byl po dobu tří měsíců nečinný.

V odstavci 4 se řeší situace, kdy se správce daně dozví, že daňový subjekt přestane vykonávat činnost směřující ke vzniku daňové povinnosti. V tomto případě je správce daně povinen učinit nezbytné kroky při správě daní k jejímu urychlenému stanovení a zaplacení, popřípadě k vymození nedoplatků. Dále je zde stanoveno, že jestliže nečinnost daňového subjektu trvá delší dobu (3 roky), správce daně oznámí tuto skutečnost příslušnému orgánu veřejné moci, který vydal povolení, na jehož základě byl daňový subjekt registrován. Správce daně může v případě daňového subjektu zapsaného v obchodním rejstříku při jeho dlouhodobé nečinnosti podat soudu návrh na zrušení společnosti a provedení její likvidace. Jedná se o postup, který by měl odstranit z registrů „mrtvé duše“.

Přechod daňové povinnosti (§ 233 až 235)

K § 233

Odstavec 1 do jisté míry duplicitně, avšak s ohledem na pochybnosti vyslovované v praxi, jednoznačně stanoví, že při přechodu daňových povinností přecházejí na právního nástupce i oprávnění jeho předchůdce.

Odstavec 2 stanoví, že daňová povinnost v případě úmrtí *fyzické osoby* (zůstavitele) přechází na jejího dědice. V tomto ohledu je respektována úprava občanského zákoníku. Přechod daňové povinnosti, resp. povinnosti daň uhradit, je v souladu s občanským zákoníkem limitován výší nabytého dědictví. Dědic, na něhož přešla daňová povinnost v tomto rozsahu, získává procesní postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

Odstavec 3 stanoví, že povinnost podat daňové tvrzení a zaplatit daň stíhá podle odstavce 3 dědice do 6 měsíců od úmrtí zůstavitele. Existuje-li více účastníků dědického řízení, tedy osob, o nichž lze mít důvodně za to, že jsou zůstavitelovými dědici, a dosud nebylo autoritativně vyjasněno, v jakém rozsahu nabývají dědictví, a tedy v jakém rozsahu na ně přechází daňová povinnost zůstavitele (není tedy dosud jasné, kdo by měl jakožto dědic podat daňové tvrzení), je oprávněn podat daňové přiznání kterýkoli z nich. K podání takovéto osoby bude také daň stanovena s jasným vyjádřením, že se jedná o daň za zůstavitele. Za platbu takto stanovené daně odpovídají všichni účastníci dědického řízení solidárně. Pokud nedojde mezi účastníky dědického řízení k dohodě o podání tvrzení, určí správce daně jednoho z nich.

Pokud je ustanoven *správce dědictví* soudem nebo z listiny o správě dědictví, tedy z vůle zůstavitelovy, plní tento podle odstavce 4 daňové povinnosti namísto dědice. Jeho procesní postavení v rámci správy daní je zakotveno v § 21 odst. 3.

Pokud není dědic znám a nebyl-li ustanoven správce dědictví, je správci daně v odstavci 5 umožněno, aby podnětem upozornil soud na tuto situaci a z důvodu obecného zájmu na vypořádání daňových povinností zůstavitele ustanovil správce dědictví. Ode dne podání podnětu u soudu do doby než je ustanoven správce dědictví, popřípadě ukončeno dědické řízení, daňové řízení stojí, stejně jako běh příslušných lhůt pro stanovení či placení daní.

Odstavec 6 řeší situaci, kdy dědictví připadne státu.

Odstavec 7 stanoví *místní příslušnost* správce daně po přechodu daňové povinnosti na dědice, popřípadě na stát. Ustanovení vychází z předpokladu, že nejlépe tyto povinnosti, vzniklé před zánikem daňového subjektu, zná dosavadní správce daně. Nic však nebrání tomu, aby podle reálné situace došlo k delegaci správy těchto povinností na správce daně příslušného právnímu nástupci.

K § 234

Ustanovení odstavce 1 stanoví přechod daňové povinnosti vzniklé před zánikem *právnícké osoby* na právního nástupce zanikajícího daňového subjektu, dále upravuje procesní postavení právního nástupce. Současně stanoví správci daně povinnost na základě žádosti právního nástupce rozhodnutím osvědčit jeho nově získané postavení daňového subjektu na místo zaniklé právnícké osoby.

V odstavci 2 je řešen případ, kdy právnícká osoba, která je daňovým subjektem, *zanikne rozdělením*, přičemž není zřetelně vypořádán přechod daňové povinnosti na její právního nástupce. V takovém případě určí právního nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně. K plnění platební povinnosti ohledně nedoplatků zanikající právnícké osoby jsou nástupci zavázáni solidárně. Správce daně proto může žádat její plnění na kterémkoli z nich.

Odstavec 3 určuje pro snazší orientaci a provázanost s používáním pojmu právnícká osoba pro účely tohoto zákona i zánik tzv. *procesních subjektů*, tj. např. stálá provozovna, plátcova pokladna, které vznikají a po určitou dobu trvají, avšak stále pod přímou majetkovou odpovědností daňového subjektu, který je vytvořil. Nejedná se tedy v tomto případě o přechod daňové povinnosti, ale pouze o přechod povinností procesních, které v ostatních případech jsou důsledkem přechodu hmotně-právní daňové povinnosti.

Ustanovení odstavce 4 upravuje práva a povinnosti právního nástupce či orgánu veřejné moci, který rozhodl o zániku právnícké osoby *bez provedení likvidace*, a to včetně právnícké osoby, která zanikla bez provedení likvidace při změně právní formy tak, že jsou mu přiznána práva a uloženy povinnosti, jaké by měla zaniklá právnícká osoba.

Povinnosti právnícké osoby, která vstoupila do *likvidace*, ve vztahu k daňovému řízení, a to jak v průběhu likvidace, tak i při jejím ukončení, vymezuje odstavec 5, přičemž stejný postup se uplatní i v případě, že do skončení likvidace společnosti nebo výmazu v obchodním rejstříku byl zjištěn dosud neznámý majetek; vzniklá daňová povinnost se považuje za daňovou povinnost, která byla předmětem podání ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Stejná situace může nastat, objeví-li se potřeba jiných nezbytných opatření souvisejících s likvidací a je např. na základě těchto skutečností soudem rozhodnuto o obnovení likvidace.

Odstavec 6 pak řeší postup tzv. *zbytkových státních podniků*, kdy je poslední část privatizovaného majetku státního podniku převáděna po zániku Fondu národního majetku na stát.

Odstavec 7 stanoví *místní příslušnost* správce daně po přechodu daňové povinnosti na právního nástupce. Ustanovení vychází z předpokladu, že nejlépe tyto povinnosti vzniklé před

zánikem daňového subjektu zná dosavadní správce daně. Nic však nebrání tomu, aby podle reálné situace došlo k delegaci správy těchto povinností na správce daně příslušného právnímu nástupci.

K § 235

Toto ustanovení určuje neúčinnost případných dohod uzavřených s tím, že daňovou povinnost ponese namísto daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba. Toto pravidlo se však neuplatní, pokud jiný zákon např. z oboru obchodního práva pro konkrétní typ smlouvy předpokládá opak. Jedná se např. o ustanovení § 477 obchodního zákoníku, které stanoví, že při prodeji podniku předcházejí na kupujícího veškeré pohledávky a závazky. Nově zákon připouští zajištění daně na základě dobrovolného úkonu osoby odlišné od daňového subjektu. Je tedy nezbytné zdůraznit, že tyto nové způsoby zajištění nelze považovat za dohody vyloučené z přenosu daňové povinnosti.

K § 236 – Nedoplatky v insolvenčním řízení

Ustanovení vytváří „převodní můstek“ mezi terminologií úpadkového práva a daňového práva tím, že liší podle okamžiku vzniku daňového nedoplatku jeho podřazení pod tři základní typy *pohledávek*, se kterými pracuje zákon o úpadku. Je tak jednoznačně stanoven rozdíl mezi pohledávkami, které je nutné přihlásit, a pohledávkami, které vznikají *za majetkovou podstatou*. Rozhodným vodítkem pro jejich rozlišení je okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost. Dělicí čáru tvoří den účinnosti *rozhodnutí o úpadku*.

Současně se k odstranění případných pochyb o možnosti využití institutu občanskoprávního o započtení při posuzování převádění přeplatků v rámci evidence daní upřesňuje, že o majetek daňového subjektu se jedná až v případě zjištěného *vratitelného přeplatku*. Platí totiž obecné pravidlo, podle něhož se přeplatek dostává do dispozice daňového subjektu až v případě, kdy je *vratitelný*, tj. neexistují žádné nedoplatky, na které by mohl být převeden. Toto pravidlo je v souvislosti s insolvencí modifikováno tak, že od sebe odděluje přeplatky vzniklé v souvislosti s aktivitami před rozhodnutím o úpadku a přeplatky vzniklé v souvislosti s pozdější činností. Započtení na případné nedoplatky je pak možné pouze vůči těm nedoplatkům, které odpovídají té které skupině (přihlášené pohledávky či pohledávky za podstatou).

Je zde rovněž stanoveno, že v daňovém řízení ohledně přihlášených pohledávek nelze dočasně pokračovat (je přerušeno), a to od *přezkumného jednání* až do vydání rozhodnutí, které ukončí insolvenční řízení.

K § 237 – Účinky insolvenčního řízení

Odstavec 1 obecně stanoví povinnosti, které vznikají daňovému subjektu ve vztahu k daňovému řízení v souvislosti s *insolvenčním řízením*. Jedná se o povinnost podat ve lhůtě 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku daňové přiznání nebo hlášení, popř. vyúčtování, a to za uplynulou část zdaňovacího období, za kterou doposud nebyla podána. Osobou, která plní povinnosti daňového subjektu, je *insolvenční správce*, který má obdobné postavení jako daňový subjekt, k jehož dokladům má výlučné právo přístupu. Vzhledem k nutnosti přihlásit co nejdříve pohledávky do insolvenčního řízení (správce daně je v tomto případě vázán lhůtou, kterou stanoví soud v rozmezí od 30 do 60 dnů od účinnosti rozhodnutí o úpadku) a objektivním obtížím správců daní při převzetí dokladů, je zde stanovena povinnost přímo insolvenčnímu správci, aby v případě, že nemůže splnit povinnost jménem daňového subjektu, informoval správce daně ve stejné lhůtě o stavu dokumentace, a současně se předpokládá oprávnění správce daně stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, neboť

tímto vyrozuměním insolvenčním správcem bude mít správce daně za prokázané, že daňový subjekt ve věci dosud nepřiznaných nebo nestanovených daňových povinností neunesl *důkazní břemeno*.

V souladu s ustanovením odstavce 2 zůstávají lhůty pro podání daňového tvrzení, tj. daňového přiznání, hlášení, nebo vyúčtování a dodatečných podání v průběhu insolvenčního řízení, zachovány. Jde tedy o podání v daňových řízeních, která se týkají daňových povinností vzniklých po účinnosti rozhodnutí o úpadku, tj. daňové pohledávky z nich vznikají *za majetkovou podstatou*. Vychází se z toho, že daňový subjekt v úpadku dále hospodářsky funguje a plní daňové povinnosti standardním způsobem.

Odstavec 3 reflektuje nutnost neomezovat daňové řízení zahájená po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, s výjimkou exekuce, kterou lze pouze zahájit, ale nelze v ní pokračovat již od *účinnosti zahájení* insolvenčního řízení. Daňový subjekt v úpadku je tak chráněn před případnou exekucí z titulu přihlášených pohledávek, ale i pohledávek za majetkovou podstatou.

Odstavec 4 stanoví daňovému subjektu (*de facto* místo daňového subjektu bude plnit jeho povinnosti insolvenční správce) povinnost podat daňové přiznání, hlášení, popřípadě vyúčtování ke dni předložení konečné zprávy, ke dni podání návrhu na zrušení konkursu a ke dni zrušení konkursu nebo ke dni jiného způsobu řešení úpadku, a to za podmínek v tomto ustanovení vymezených. V těchto případech totiž správce daně potřebuje potřebné informace ze strany daňového subjektu mimo standardní lhůty dané zdaňovacími obdobími, aby jako věřitel mohl adekvátně reagovat na dění v insolvenčním řízení.

Odstavec 5 obsahuje pravidlo, podle kterého se *úrok z prodlení*, v průběhu insolvenčního řízení neuplatní u přihlášených pohledávek. Nadále však budou úročeny případné nedoplatky, které vzniknou jako pohledávky za majetkovou podstatou. Obdobně jako úrok z prodlení se neuplatní ani *úrok z posečkané částky*, neboť ve smyslu § 152 odst. 5 pozbývá rozhodnutí o posečkání okamžikem zahájení insolvenčního řízení účinnosti.

Odstavec 6 řeší situaci, kdy v průběhu insolvenčního řízení, vzhledem k prolínání různých druhů řešení insolvence, dojde k předání dispozice s majetkem a s doklady např. zpět daňovému subjektu. V takovém případě je zde založena povinnost podat daňové tvrzení. Vzhledem k tomu, že k přechodu oprávnění nakládat s majetkem dochází i v případě rozhodnutí o způsobu řešení úpadku, jehož účinnost může splývat s účinností rozhodnutí o úpadku, je oproti současné právní úpravě jednoznačně stanoveno, že v takovém případě platí režim podle odstavce 1, tedy povinnost podat daňové tvrzení do 30 dnů, nikoliv „k tomuto dni“.

K § 238 – Sjedení lhůt

Toto ustanovení zakládá povinnost podat v mezních situacích, kdy se podává speciální přiznání, hlášení a vyúčtování, ve stejných lhůtách i všechna dosud nepodaná přiznání, hlášení a vyúčtování. Tato povinnost se uplatní i na případná dodatečná přiznání, následná hlášení a dodatečná vyúčtování.

4. Následky porušení povinností při správě daní

Návrh předpokládá koncentraci ustanovení upravujících sankční následky porušení povinností při správě daní v ucelené části zákona. Jsou zde obsažena především ustanovení postihující delikt ní jednání ryze daňového charakteru. Jde jednak o *úrok z prodlení* vznikající jako sankce za porušení povinností daňového subjektu v rovině platební, a za druhé o *penále a pokutu za opožděné tvrzení daně* vznikající jako sankce za porušení povinností daňového subjektu v rovině tvrzení; speciální případ stíhající porušení povinnosti na straně správce daně

je *úrok z nesprávně stanovené daně*. Sankční ustanovení stíhající tato porušení povinností se vyznačují absencí *správního uvážení*, přičemž výše sekundárně vznikajícího peněžitého plnění je dána přímo ze zákona. Porušení povinností nepeněžitého charakteru (porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost či ztěžování součinnosti při správě daní) je sankcionováno v souladu se zásadami právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů uložením pokut v režimu přestupkového zákona, resp. správního řádu a v rámci standardního instrumentu pořádkové pokuty.

K § 239 – Přestupek za porušení povinnosti mlčenlivosti

V ustanovení se navrhuje upravit skutkovou podstatu protiprávního jednání, jehož subjektem může být pouze fyzická osoba, tedy přestupek spočívající v porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost uloženou daňovým řádem nebo jiným daňovým zákonem, nejedná-li se o trestný čin. Dále se určuje rozsah možné sankce za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost. Porušení povinnosti mlčenlivosti bude stíháno jako přestupek fyzické osoby v režimu zákona o přestupcích, resp. obecného správního řádu.

Príslušným k projednání přestupku bude ten orgán, který je nejbližší nadřízen správci daně, o jehož informacích, tedy informacích, které shromažďuje, byla povinnost mlčenlivosti porušena. V praxi to bude nejčastěji finanční ředitelství, což odpovídá i dosud platné konstrukci svěřující tuto pravomoc finančním ředitelstvím ve všech případech, tedy i v situacích, kdy se případ týká správce daně – obce. Navrhovaná úprava v případě, že se nejedná o územní finanční orgány, svěřuje pravomoc do rukou nadřízenému orgánu, tedy orgánu řídicímu dotýčný podřízený úřad, což umožní efektivnější výkon dozorcích pravomocí. V případě, že se porušení mlčenlivosti týká více správců daně, je rozhodující, který z nich porušení mlčenlivosti zjistil jako první.

Pořádková pokuta (§ 240 až 242)

V případě, kdy se jedná o ztěžování součinnosti při správě daní, je toto jednání postižitelné pořádkovou pokutou, která zahrnuje prvek donucení směřující k odstranění protiprávního stavu.

K § 240

V odstavci 1 se upravuje možnost pro správce daně uložit pořádkovou pokutu jak daňovému subjektu, tak i jiné osobě zúčastněné na správě daní, jestliže ztěžuje průběh jednání, které vede správce daně. Jsou zde taxativně uvedeny důvody vedoucí k uložení pořádkové pokuty a její výše. Jedná se o standardní prostředek ochrany řádného průběhu jednání.

Vzhledem k tomu, že daňové zákony stanoví osobám zúčastněným na správě daní řadu povinností nepeněžitého charakteru, jejichž nesplnění je nutno nějak sankcionovat, resp. pod hrozbou sankce je donutit k jejich splnění, zachovává odstavec 2 tradiční pravidlo, podle nějž lze pořádkové pokuty použít i na tyto případy. Správci daně se zde umožňuje, aby uložil pořádkovou pokutu každému, kdo neplní své povinnosti uložené daňovým řádem nebo jinými daňovými zákony, popřípadě rozhodnutím správce daně. To platí pouze v případě, že s nesplněním procesní povinnosti nespojuje zákon jiný důsledek; např. porušení platební povinnosti zakládá vznik úroku *ex lege*, při nepodání daňového přiznání vzniká ze zákona pokuta za opožděné tvrzení daně. Správci daně je tak 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.

V odstavcích 3 a 4 je stanovena prekluzivní lhůta, ve které lze pořádkovou pokutu uložit. V případě negativního chování v průběhu jednání je časový okamžik vázán přímo na dané jednání, neboť to odpovídá *zásadě rychlosti a procesní ekonomie*.

K § 241

V odstavci 1 se vymezuje prostor pro uvážení (*diskreci*) správce daně při ukládání pořádkové pokuty, tzn. při rozhodování, zda tuto pokutu uložit či neuložit, a při určení její výše. Správce daně musí přihlídnout zejména k závažnosti, době trvání a případným následkům protiprávního jednání.

V odstavci 2 je upravena možnost uložit pokutu i *opakovaně* za předpokladu, že po uložení pořádkové pokuty nebyla zjednána náprava a protiprávní stav i nadále trvá nebo se opakuje. Je tak reflektován smysl pořádkové pokuty, kterým je primárně vynutit splnění určitého úkonu či odstranění negativního stavu, nikoli trestat za spáchaný prohřešek. Možnost opakovat uložení pokuty a případné stupňování její intenzity, by měla být účinným nástrojem na ty případy, kdy dotyčná osoba nespolupracuje ani po předchozí „varovné“ sankci.

Podle odstavce 3 bude diskrece správce daně také předmětem odůvodnění rozhodnutí. Vzhledem k *diskreční pravomoci* správce daně má odvolání podané proti rozhodnutí, kterým se ukládá pokuta, odkladný účinek, a splatnost je tímto ustanovením stanovena až na patnáctý den poté, co rozhodnutí o uložení pokuty nabude právní moci.

V odstavci 4 se stanoví, který orgán veřejné moci spravuje placení pořádkové pokuty a rozpočtové určení příjmů plynoucích z uložených pokut.

K § 242

V tomto ustanovení je řešena situace, kdy v zájmu rychlosti a hospodárnosti bude účelné celou záležitost týkající se pořádkové pokuty vyřešit přímo na místě (dříve pomocí institutu *blokové pokuty*). K této situaci bude moci dojít pouze v případě přímé spoluúčasti obou stran, tj. při jednání. Navrhuje se proto umožnit správci daně uložit pořádkovou pokutu při jednání s osobou zúčastněnou na správě daní, a její zaplacení příjemcem v hotovosti. Tato možnost správce daně je limitována pouze tím, že se jedná o pokutu do 5 000 Kč, a že příjemce pokuty uzná důvody pro její uložení a zároveň ji na místě zaplatí. V takovém případě není nutno zaprotokolované rozhodnutí o uložení pokuty odůvodňovat a nelze proti němu uplatnit odvolání. Dále je v tomto ustanovení stanovena lhůta splatnosti takto uložené pokuty. Ustanovení rovněž obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání tiskopisů stvrzenek pořádkových pokut zaplacených na místě. Nadále se ve správě ani nepočítá s využitím tzv. *blokové pokuty*.

K § 243 – Pokuta za opožděné tvrzení daně

Navrhované ustanovení nově upravuje postih za opožděné podání daňového přiznání, hlášení, vyúčtování, a to i v případě dodatečných podání. Pokuta vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši, nastanou-li zde předpokládané skutečnosti. Vzhledem k tomu, že její výše je stanovena přímo v zákoně, správce daně ji sdělí daňovému subjektu platebním výměrem (*deklaratorním rozhodnutím*), bez nutnosti *diskrece*. Daňový subjekt je liberován z prvních pěti dní, které promešká.

Stanovená výše sankce je tvořena procentní částkou, která se počítá za každý den prodlení. Toto procento je pak „zastropováno“ jednak maximálním procentem (v případě nepodání daňového přiznání 5%), ale také maximální hodnotou 300.000,- Kč. Minimální suma, kterou lze předepsat je z důvodu hospodárnosti nastavena na 100,- Kč.

V případě, že výsledkem následného stanovení daně je daň ve výši 0 (a tedy vypočtená pokuta by byla nulová), eventuálně na základě daňového tvrzení nedojde ke stanovení daně

(např. jsou-li dány důvody pro osvobození), je správci daně přiznána *diskreční pravomoc* uložit pořádkovou pokutu do výše 1000,- Kč.

Správce daně dle odstavce 5 vyrozumí daňový subjekt o uložené pokutě platebním výměrem, přičemž třicetidenní lhůta splatnosti počne běžet až jeho oznámením. Tento platební výměr obsahuje způsob výpočtu ze zákona vzniklé pokuty.

K § 244 – Penále

V odstavci 1 je upraven institut penále, které je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně *doměří* daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny. Jde tedy o následek za *nesplnění povinnosti tvrzení*, která stíhá daňový subjekt a která má povahu *platebního deliktu*. Při aplikaci tohoto ustanovení není správci daně dán prostor pro uvážení (diskreci), neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Tato sankce se uplatní bez ohledu na stav osobního daňového účtu daňového subjektu a postupuje se obdobně jako za situace, kdy je správcem daně evidován u daňového subjektu daňový nedoplatek nebo přeplatek, protože se jedná o pochybení při tvrzení daně. Pokud by v rámci jednoho doměřovacího řízení došlo k přechodu od daňové ztráty, tedy záporného základu daně do kladné daňové povinnosti, uplatní správce daně penále v součtu částek podle odstavce 1 písm. a) + c), popřípadě a) + b). V rámci zmírnění dopadů na daňové subjekty se oproti současnému stavu zmírňuje sankce za případy, kdy daňový subjekt ve svém tvrzení uvede neoprávněně vyšší daňovou ztrátu a toto pochybení nezhojí ani dodatečně. Snižování se navrhuje zejména s ohledem na nejistotu, zda vůbec v budoucnu nastane možnost pro reálné uplatnění vyměřené ztráty.

Podle ustanovení odstavce 2 se na rozdíl od odstavce 1 penále zjištěné při zvýšení daně naopak sníží o penále vzniklé při zjištění snížení daňové ztráty v některém z předchozích zdaňovacích obdobích, byla-li předmětná ztráta uplatněna v nesnížené výši a snížení této ztráty bylo již v některém z těchto předchozích zdaňovacích obdobích penalizováno a penále uhrazeno.

V odstavci 3 je uloženo správci daně vyrozumět daňový subjekt o povinnosti uhradit penále dodatečným platebním výměrem a je zde také stanovena splatnost penále ve vazbě na právní moc tohoto platebního výměru.

V odstavci 4 se navrhuje výrazně preferovat daňové subjekty, jestliže dobrovolně podají dodatečné daňové přiznání, dodatečné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, neboť v tomto případě nevzniká penále, a to do výše částky, která je v takovém dodatečném podání uvedena. Jinými slovy, na daňový subjekt, který unese své *břemeno tvrzení*, byť se zpožděním, se tato sankce nevztahuje.

Úrok z prodlení (§ 245 a § 246)

K § 245

Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů.

Návrh upravuje výši úroku z prodlení, který vzniká ze zákona, a to za každý den prodlení z daňového nedoplatku, počínajíc pátým pracovním dnem, který následuje po dni splatnosti, ve kterém měla být uhrazena daň ve správné výši, tj. *původní den splatnosti*. Den splatnosti může být v důsledku doměření daně stanoven vícekrát (pro jednotlivé částky odpovídající rozdílu, který je doměřen). V takovém případě se jedná o tzv. *náhradní den splatnosti*, který pro počátek prodlení, a tudíž i pro vznik a výpočet úroku z prodlení nemá význam. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního

pololetí. Výše úroku se tedy mění maximálně dvakrát v průběhu roku i v případě, že by repo sazba podléhala častějším změnám. Takto se úročí nedoplatky, které jsou v prodlení nejdéle 5 let. 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.

V odstavci 3 se stanoví, že úrok z prodlení je splatný dnem, v němž jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a současně se stanoví také lhůta, ve které se úrok z prodlení nejpozději předepisuje do evidence daní. Dále se zde předpokládá předpis úroku z prodlení před stanovenou lhůtou, a to zejména v případě, jestliže byl úrok z prodlení již zcela uhrazen, nebo nedoplatek, na jehož základě úrok z prodlení vzniká, je vymáhán, nebo pro potřebu zjištění *vratitelnosti* přeplatku.

Odstavec 4 stanoví dobu, po kterou vzniká úrok z prodlení v důsledku nesplnění povinnosti platit zálohu.

V odstavci 5 je řešen postup správce daně v případě, že platba, kterou správce daně přijal, nebyla daňovým subjektem dostatečně označena, a je evidována správcem daně na *úctu nejasných plateb*.

V odstavci 6 je správci daně umožněno vyrozumět daňový subjekt o výši úroku vzniklého na základě zákona v případě, že to vyžaduje stav jeho osobního daňového účtu. Musí při tom ctít *zásadu přiměřenosti a hospodárnosti*.

K § 246

Z důvodu přiměřenosti a hospodárnosti se v odstavci 1 navrhuje zavedení limitní částky ve výši 200 Kč, která by vytvořila hranici, kterou musí překročit úrok z prodlení, aby mohl být správcem daně předepsán na osobní účet daňového subjektu. Tento limit by se vztahoval na každý *druh daně* u daného správce daně zvlášť. K předepsání úroku z prodlení by došlo v případě, kdy v daném zdaňovacím období úhrnná částka za tento úrok přesáhne limitní hranici. Cílem je liberovat daňové subjekty z placení drobných částek na úrocích z prodlení, ke kterým v praxi hojně dochází při menších zpožděních s platbou daně. Administrativa kolem těchto podlimitních částek navíc z hlediska hospodárnosti přináší náklady, které jsou často vyšší než dlužná částka.

V odstavci 2 je obsažena liberace z úročení po dobu běhu lhůty pro podání daňového přiznání dědicem. Je tak reflektována skutečnost, že přechod práv a povinností zůstavitele na dědice vyžaduje určitý časový prostor a bylo by nespravedlivé přičítat úrok z prodlení za tuto dobu k tíži právního nástupce.

V odstavci 3 jsou vymezeny případy, kdy úrok z prodlení nevzniká. Je zde jednoznačně stanoveno, že se neúročí příslušenství daně, což odpovídá obecnému principu, že úrok z úroku (tzv. *anatocismus*) není přípustný. Stejně tak se neúročí ani platby spravované v režimu *dělené správy*, pokud takový úrok není stanoven přímo daňovým zákonem, který peněžité plnění zakládá. Speciální pravidlo ve vztahu k úroku z prodlení je obsaženo v ustanoveních o vztahu k *insolvenčnímu řízení* (§ 237 odst. 5) a v případě *ručitele* (§ 168 odst. 4).

K § 247 – Úrok z neoprávněného jednání správce daně

Odstavec 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v *nalézacím řízení*, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, zde musí být naplněna podmínka „zavinění“ ze strany správce daně. To znamená, že pouze ta nezákonnost rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním), zakládá nárok na úrok z nesprávně stanovené daně. Tento úrok

vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nezákonného rozhodnutí uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně; zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně. Výše úroku z nesprávně stanovené daně je stejná jako výše *úroku z prodlení*. Pro posouzení vzniku nároku na úrok podle tohoto ustanovení se analogicky použije úprava zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Podle odstavce 2 náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce, nárok na úrok ve dvojnásobné výši, než je tomu v případech podle odstavce 1. Možnost této sankce, která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl, nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor), by měla zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje. Tato sankce se neuplatní v případě, že je exekuce provedena neoprávněně z důvodu, že bylo vyhověno žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení (§ 47) či žádosti o navrácení v předešlý stav (§ 35). V takovém případě dojde pouze k vrácení částky vymožené bez právního titulu. Správce daně by však před tím, než provede exekuci, měl zohlednit existenci případných žádostí tohoto druhu.

Správce daně podle odstavce 3 provede příslušné změny v evidenci do 15 dnů ode dne, kdy se zrušovací rozhodnutí (nadřízeného správce daně či soudu) stalo účinným, resp. byla prohlášena neoprávněnost vymáhání.

V případě, že daňový subjekt nemá u správce daně jiné nedoplatky převyšující částku, k jejíž úhradě došlo na základě nezákonného rozhodnutí, je podle odstavce 4 správce daně povinen daňovému subjektu vrátit do 15 dnů vzniklý vratitelný přeplatek bez ohledu na to, zda o to daňový subjekt požádal či nikoliv. Uplatní se zde však ustanovení § 151 odst. 2, podle něhož se částky nižší než 100 Kč vrací jen ve výjimečných případech.

Daňovému subjektu je v odstavci 5 přiznáno právo brojít námitkou podle § 154, kterou lze obecně uplatnit pouze na úkony správce daně související s placením daní proti postupu správce daně při přiznání, resp. nepřiznání nároku na úrok z nesprávně stanovené daně.

V odstavci 6 je vymezen vzájemný vztah institutu náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem k úroku z nesprávně stanovené daně. Smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše. V případě, že se daňový subjekt i přesto rozhodne požadovat náhradu škody, bude případná náhrada škody umenšena o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně.

5. Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná

K § 248 Zvláštní ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené advokátovi

Ustanovení zohledňuje specifické postavení advokátů, jakožto osob disponujících množstvím citlivých informací vzhledem ke svému postavení v trestním, civilním i daňovém řízení, ve vztahu k *vyhledávací činnosti a dokazování*. Důvodem pro zařazení této problematiky do závěrečné části návrhu je zejména snaha udržet jednotnou systematiku tohoto zákona a vyvarovat se textům, které svou povahou nemají charakter obecné procesní normy. Text zároveň reaguje na nesystematickou úpravu v platném zákoně o správě daní a poplatků, kde byl v rámci novelizace v roce 2006 uplatněn obdobný text pouze pro advokátskou profesi, avšak toliko na daňovou kontrolu (nikoliv tedy např. místní šetření). Z hlediska provázanosti a jednoty právního řádu si lze představit zařazení tohoto speciálního ustanovení do příslušného komorového zákona (zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů), avšak vzhledem k tomu, že analogická ustanovení již byla

implementována též do jiných procesních předpisů, by taková konstrukce byla spíše kontraproduktivní.

Příslušný text by měl být zobecněn tak, aby kromě daňové kontroly pamatoval zejména na situace, kdy je správce daně oprávněn dožadovat se údajů, které jsou potřebné pro správné a úplné zjištění daňových povinností, ale které jsou zároveň chráněny povinností mlčenlivosti advokáta podle příslušného zákona.

Výslovné zakotvení požadavku na přítomnost advokáta, kterého se případná daňová kontrola či místní šetření dotýká, sleduje zabezpečení spolupráce se správcem daně. Od účinnosti této spolupráce bude možné odvodit následnou součinnost České advokátní komory. V dispozici tohoto kontrolovaného advokáta pak je, do jaké míry bude se správcem daně spolupracovat bez nutnosti součinnosti komory (zejména při dokazování jeho vlastní daňové povinnosti). Pouze v případě, že by se dospělo k závěru, že požadavky správce daně jsou v rozporu se zájmy jeho klientů chráněnými mlčenlivostí advokáta, bude možné uplatnit proces popsaný v odstavcích 2 až 4.

K § 249 – Opatření při mezinárodním zdanění

Toto ustanovení zakládá pro Ministerstvo financí zmocnění k zajištění vzájemnosti ve vztahu k zahraničí, včetně možnosti uplatňovat retorzní opatření, a zmocnění rozhodovat u zahraničních daňových subjektů o způsobu zdanění ve sporných případech.

Převod výnosu daní (§ 250 a § 251)

K § 250

Do společných ustanovení je rovněž zařazena problematika převodu výnosu daní, vybírá-li správce daně prostředky, které náleží do jiného veřejného rozpočtu, než toho, jehož účty spravuje. Správce daně musí v takových případech převést výnos podle daného rozpočtového určení, a to ve lhůtách stanovených zákonem určujícím rozpočtové určení.

Pro případy, kdy daňový subjekt je současně příjemcem celého výnosu odváděné daně, se jeví jako efektivní umožnit, aby správce daně mohl od daňové úhrady upustit. Proti rozhodnutí správce daně ve věci převodu výnosu daní může být uplatněna *námitka* a poté odvolání s odkladným účinkem, nebylo-li námitce vyhověno. Správce daně je vázán informační povinností vůči příslušnému příjemci výnosu daně.

K § 251

Obdobně se jeví jako racionální zakotvit zde ustanovení týkající se převodu výnosu daní, resp. uzákonit nárok na vrácení případného přeplatku na dani (včetně řešení způsobu a výše úroků z tohoto vratitelného přeplatku), příslušným daňovým subjektům u daní, jejichž příjemcem není státní rozpočet tak, aby zákonné rozpočtové určení bylo i v těchto případech zachováno. Pravidla pro vrácení tohoto přeplatku, nebo jeho převedení na úhradu jiného nedoplatku, jsou založena na principu umožňujícím použití jakýchkoliv ještě nepřevedených prostředků. Při jejich nedostatku se o vrácení vratitelného přeplatku postará příjemce převedeného výnosu daně. Pro daný proces jsou stanoveny lhůty vyplývající z ustanovení § 150 a § 151.

K § 252 – Prominutí daně

Návrh předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí jednotlivé hmotně-právní normy v jiných právních předpisech (např. např. zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích).

V daňovém řádu by pak měla být obsažena pouze procesní pravidla normující, jak postupovat v případě promíjení. Návrh oproti současné úpravě opouští instrument *prominutí nedoplatku*, čímž odstraňuje zbytečnou dualitu mezi prominutím daně, prominutím nedoplatku a posečkáním.

Instrument prominutí daně lze uplatnit ve smyslu odstavce 2 od vzniku daňové povinnosti až do jejího zániku. Převážně se bude jednat o prominutí daně v průběhu konání daňového řízení. Mohou však nastat případy, že důvody pro prominutí daně, resp. jejího příslušenství, budou dány již před zahájením daňového řízení (např. pro živelné události). Lze tedy promíjet i daň, která nebyla dosud stanovena. Možnost prominout daň je časově omezena zánikem daňové povinnosti, tj. uplynutím objektivní lhůty pro placení daní (§ 155), tedy okamžikem, kdy končí možnost vstoupit do daňového řízení ohledně platebních povinností.

Postup při podání opětovné žádosti je upraven v odstavci 3. Podat novou žádost pro případ, že původní žádost o prominutí daně byla zamítnuta, bude možné nejdříve po uplynutí 60 dnů ode dne doručení zamítavého rozhodnutí, přičemž opětovná žádost musí obsahovat důvody odlišné od těch, které byly uplatněny v žádosti původní. Důsledkem setrvání na původních důvodech bude odložení nové žádosti, o čemž bude žadatel vyrozuměn.

Institut promíjení daně není dalším opravným prostředkem, což vyplývá i z jeho systematického zařazení mimo část věnovanou *opravným a dozorčím prostředkům*, jakož i z důvodů, pro které je tento institut uplatňován. Na prominutí daně není právní nárok. Oproti současné právní úpravě se v návrhu předpokládá povinnost odůvodnit rozhodnutí ve věci prominutí daně. Proti tomuto rozhodnutí však není možné uplatnit řádné ani mimořádné opravné prostředky. Je však umožněno revidovat rozhodovací činnost správce daně v rámci dozorčích prostředků.

K § 253 – Stížnost

Do společných ustanovení se, obdobně jako je tomu u správního řádu, navrhuje zařadit institut *stížnosti*, tj. obecného prostředku ochrany osob zúčastněných na správě daní, setkají-li se v úředním styku s nevhodným postupem správce daně či nevhodným chováním jeho zaměstnanců. Navrhovaný zákon, který je z hlediska *subsidiarity* nezávislý na správním řádu (§ 254), tak poskytuje osobám zúčastněným na správě daní podobný prostředek ochrany jako správní řád v ustanovení § 175, na který odkazuje i současná úprava zákona o správě daní a poplatků.

Podmínkou pro využití stížnosti je nutnost předchozího vyčerpání všech prostředků ochrany, které daňový zákon obsahuje. Půjde především o využití řádných a mimořádných opravných prostředků, o možnost domáhat se ochrany před nečinností (§ 36), o uplatnění námítky proti úkonu správce daně při placení daní (§ 152) či stížnost na postup plátce daně (§ 231). Z uvedeného je patrné, že stěžejní využití institutu stížnosti se bude týkat naplnění zásady, spočívající v nutnosti vyvarovat se na všech stupních řízení nezdvořilému chování, zakotvené již v ustanovení § 6 odst. 4.

Podání stížnosti nesmí být pro stěžovatele spojeno s žádnou újmou, s výjimkou odpovědnosti za spáchání trestného činu či správního deliktu

Lhůta pro vyřízení stížnosti je 60 dnů s tím, že počíná běžet ode dne, kdy byla doručena příslušnému správci daně. Speciální případ představuje stížnost proti excesům ze strany správce daně při daňové kontrole, která musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Tímto obecným prostředkem ochrany práv je tak nahrazen institut námítky proti postupu pracovníka správce daně podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.

V rámci vyřízení stížnosti správce daně provede nezbytná šetření. O vyřízení stížnosti, bez ohledu na to zda byla shledána oprávněnou či nikoliv, vyrozumí stěžovatele. Pokud

stěžovatel nebude s výsledkem šetření spokojen, má právo obrátit se na nejbližší nadřízeného správce daně s žádostí o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti. Byla-li stížnost správcem daně akceptována, provede nezbytná opatření k nápravě, o nichž bude stěžovatel, zřejmě úředním přípisem, vyrozuměn spolu s výsledkem šetření.

K § 254 – Vztah ke správnímu řádu

Toto ustanovení upravuje jednoznačně vyloučení správního řádu pro správu daní, a to včetně jeho ustanovení § 2 až 8. Pojednání o vzájemném vztahu obou zmiňovaných právních úprav je obsaženo v obecné části důvodové zprávy.

K § 255 – Zmocňovací ustanovení

Obsahuje shrnutí jednotlivých zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích právních předpisů tak, jak jsou uvedeny jednotlivých částech návrhu zákona. Jedná se o vyhlášku, kterou se upravuje rozsah, v němž příslušný orgán hradí hotové výdaje a náhradu ušlého výdělku třetím osobám, zejména v souvislosti s výkonem jejich funkce zástupce při daňovém řízení, a o vyhlášku, kterou se vydávají kolkové známky a upravuje způsob placení touto formou. Vzhledem k přiměřenosti věcných změn nebude mít navrhovaná úprava komplexnější dopad na systematiku právního řádu v tom smyslu, že by vyžadovala větší počet prováděcích právních předpisů.

K § 256 – Přechodná ustanovení

V návrhu je kladen náležitý důraz na problematiku přechodu z „dosavadních“ podmínek na „nové“. V tomto směru se navrhuje zajistit určité přechodové lhůty, zejména v souvislosti s novinkami, které se od nové právní úpravy očekávají. Z přechodných ustanovení by mělo být zřejmé, ve kterých případech se použije nová právní úprava a kdy se bude po přechodnou dobu vycházet z dosavadního textu zákona o správě daní a poplatků.

Bod 1 řeší vymezení působnosti nového daňového řádu ve vztahu k řízením, která byla zahájena ještě před nabytím účinnosti nové právní úpravy, a stanoví zachování účinků příslušných procesních úkonů. To platí i pro *plné moci* uplatněné před účinností nové právní úpravy s tím, že jejich účinky se posuzují již podle nové úpravy. V případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci vyzve správce daně zmocnitele k předložení jejího nového vyhotovení.

Bod 2 reaguje na změnu, kterou navrhovaná úprava způsobí v oblasti *vedení spisu* a nahlížení do jeho obsahu. Z důvodů náročnosti a nesnadnosti nelze vyžadovat, aby se dosud vedené spisy přizpůsobily nové úpravě, tudíž jejich vedení bude nadále zabezpečováno podle ustanovení § 23 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném do dne účinnosti navrhovaného zákona.

Bod 3 reaguje na situaci, kdy podle dosavadní právní úpravy není výslovně upravena možnost prohlášení *nicotnosti rozhodnutí*, přičemž zde existuje institut tzv. neplatnosti rozhodnutí, který je svým obsahem prakticky totožný. Rozhodnutí vydaná do dne účinnosti navrženého zákona bude moci správce daně osvědčit jako neplatná z důvodů, které navrhovaný zákon vyžaduje pro nicotnost rozhodnutí.

Bod 4 určuje zachování stávajících pravidel pro výpočet lhůt pro vrácení *vratitelného přeplatku*, pokud tyto započaly běžet před účinností nové právní úpravy. Na tom závisí i skutečnost, od kdy se uplatní nově pojatý úrok související s vratitelným přeplatkem.

Body 5 až 8 obsahují řešení přechodu na novou soustavu postihů za porušení povinností při správě daní tak, aby nedošlo k *retroaktivnímu* působení. Stávající institut „zvýšení daně“ je nahrazen pokutou za opožděné tvrzení daně (§ 243) v závislosti na uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. Působení navržené úpravy ohledně institutu penále (§ 244) a úroku

z prodlení (§ 245 a násl.) je vázáno na *původní den splatnosti*, resp. lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení tak, aby se navržené změny projevily až u daní, jejichž splatnost nastane po nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z bodu 9 vyplývá, že *zástavní právo* zřízené přede dnem účinnosti tohoto zákona zůstává zachováno i po nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že zachovány zůstávají i všechny účinky tohoto zástavního práva.

V bodě 10. se navrhuje zánik a výmaz dosavadních nedoplatků, jejichž úhradu nebude v budoucnu možno objektivně zajistit.

Dle bodu 11 dosud vydané kolkové známky zůstávají v platnosti i po nabytí účinnosti tohoto zákona.

K § 257 – Zrušovací ustanovení

Tímto ustanovením se výslovně zrušuje 7 vyjmenovaných právních předpisů, které nahrazuje tento zákon. Jde o zrušení zákona o správě daní a poplatků, a některých s ním souvisejících právních předpisů.

K § 258 – Účinnost

Vzhledem k časově náročným legislativním procesům a nutnosti zajistit dostatečně dlouhou *legisvakanční lhůtu* potřebnou pro přípravu přechodu ze stávající právní úpravy na úpravu novou, ať již na poli vzdělávání, či podpůrných informačních systémů, lze reálně předpokládat, že s nabytím účinnosti nové právní úpravy lze spojovat termín od 1. ledna 2010.