

www.pwc.com

Petra Nováková

Daňový řád II.

Opravné a dozorčí prostředky



Opravné prostředky (§§ 108 až 124)

Opravný prostředek

= prostředek ochrany proti nezákonnému rozhodnutí správce daně, ke kterému je aktivně legitimován příjemce rozhodnutí

- **řádný** = směřuje proti nepravomocnému rozhodnutí (*odvolání, rozklad*)
- **mimořádný** = směřuje proti pravomocnému rozhodnutí (*návrh na povolení obnovy řízení, návrh na zahájení přezkumného řízení*)

Dozorčí prostředky (§§ 108 až 124)

Dozorčí prostředek

= prostředek ochrany proti nesprávnému nebo nezákonnému rozhodnutí při správě daní iniciovaný z moci úřední

- ***nařízení obnovy řízení*** - pouze proti pravomocnému rozhodnutí
 - pouze proti nesprávnosti (skutkovým vadám) rozhodnutí
- ***nařízení přezkoumání rozhodnutí*** - lze i proti nepravomocnému rozhodnutí
 - pouze proti nezákonnosti (právním vadám) rozhodnutí

Opravné a dozorčí prostředky (§§ 108 až 124)

Další „zvláštní typy“ prostředků ochrany

- stížnost (nevhodné chování úřední osoby nebo postup při správě daní)
- námitka (úkon správce daně při placení daní)
- prominutí daně či příslušenství daně
- námitka na podjatost
- stížnost na postup plátce daně
- žádost o prodloužení lhůty
- žádost o navrácení lhůty v předešlý stav
- žádost o vyslovení neúčinnosti doručení

Odvolání (§ 109 a násl.)

- podání, kterým příjemce rozhodnutí žádá správce daně vyššího stupně o skutkové i právní přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně
- zásada dvouinstančnosti
- podmínky podání:
 - proti rozhodnutí
 - nelze jen proti odůvodnění
 - nelze proti výzvě
- lhůta – 30 dní od doručení rozhodnutí
- obecně nemá odkladný účinek
(posun splatnosti nově vyměřené daně)

Odvolání (§ 109 a násl.)

- náležitosti:
 - mj. i důvody, proč je rozhodnutí vadné a označení důkazních prostředků
- podává se u správce daně, který rozhodnutí vydal
 - ten může sám rozhodnout v případě, že:
 - › v plném rozsahu vyhoví
 - › vyhoví částečně a ve zbytku zamítne
 - › zamítne a zastaví řízení
- v případě, že nerozhodne sám, postupuje odvolacímu orgánu (finančnímu ředitelství); součástí spisu je i názor FÚ na důvodnost odvolání

Odvolání (§ 109 a násl.)

postup správce daně druhého stupně:

- princip **úplné apelace**
- dokazování před odvolacím orgánem
- může dojít ke změně i v neprospěch odvolatele
- může zkoumat i jiné skutečnosti než ty, které daňový subjekt uvedl v odvolání
- může provádět dokazování (sám či s pomocí FÚ) – v tom případě je jeho povinností seznámit s výsledky dokazování daňový subjekt
- v případě, že má odvolací orgán na věc odlišný právní názor, musí s ním rovněž seznámit daňový subjekt

Odvolání (§ 109 a násl.)

- výsledkem odvolacího řízení je vydání rozhodnutí, které
 - napadené rozhodnutí změnit
 - napadené rozhodnutí zrušit (a zastavit řízení)
 - odvolání zamítno a napadené rozhodnutí potvrdit
- rozhodnutí obsahuje odůvodnění

Rozklad (§ 108 odst. 2)

- proti rozhodnutí, které vydal ústřední orgán (tj. např. MF)
- tj. v prvním i ve druhém stupni rozhoduje stejný orgán (resp. ve druhém stupni osoba stojící v jeho čele na návrh komise)
- obdobné použití ustanovení o odvolání

Obnova řízení (§ 117 a násl.)

Obnova řízení

- nástroj iniciovaný mimořádným opravným nebo dozorčím prostředkem umožňující skutkové přehodnocení pravomocně ukončeného řízení
- 2 fáze
 1. Obnovovací řízení
 2. Obnovené řízení

Obnova řízení (§ 117 a násl.)

I. fáze - obnovovací řízení

- správce daně rozhoduje, zda obnovu povolí či nikoli
- návrh podává daňový subjekt u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni
- subjektivní lhůta 6 měsíců

Obnova řízení (§ 117 a násl.)

- správce daně obnovu povolí pokud:
 - vyšly na jeho nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být uplatněny dříve
 - rozhodováno na základě pozměněného dokladu či dokladu s nepravdivým údajem
 - rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem
 - změna výsledku předběžné otázky

Obnova řízení (§ 117 a násl.)

II. fáze - obnovené řízení

- zahájeno vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení
- příslušný k provedení obnoveného řízení je správce daně, který ve věci rozhodoval v prvním stupni
- výsledek řízení: **nové rozhodnutí ve věci**, kterým se původní rozhodnutí ruší
 - možnost uplatnit standardní opravné prostředky

Přezkumné řízení (§ 121)

Přezkumné řízení

=dozorčí prostředek umožňující právní přezkoumání ukončeného řízení

důvody k nařízení: **nezákonnost rozhodnutí**

- nezkoumá se pouze obsah rozhodnutí, ale celé řízení, které jeho vydání předcházelo
- posuzuje se podle právního stavu v době vydání rozhodnutí

Přezkumné řízení (§ 121)

- přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni
- přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni

výsledek řízení:

- původní rozhodnutí se **zruší**
- původní rozhodnutí se **změní**
- přezkumné řízení se **zastaví**, nejsou-li důvody ke změně nebo zrušení původního rozhodnutí

Prominutí daně (§ 259 a násl.)

- jen pokud tak stanoví zvláštní zákon
 - podmínky: žádost daňového subjektu nebo z moci úřední, po zamítnutí lze novou žádost podat po 60ti dnech (jiné důvody)
- Ministr financí promíjí daň či příslušenství
 - nesrovnalost či při mimořádných událostech
 - platí pro všechny daňové subjekty, kterých se to týká
 - zveřejnění ve finančním zpravodaji

Placení daní



Placení daní (§ 149 a násl.)

- evidence daní
 - k evidenci vzniku, stanovení, splnění či zániku daňové povinnosti
 - systém ADIS
- osobní daňový účet
 - odděleně podle druhů daní (či jejich částí)
 - eviduje se na základě dokladů (předpisný, odpisný, platební, opravný)
 - debetní strana (MD) – předpisy a odpisy daní
 - kreditní strana (D) – platby a vratky

Placení daní (§ 149 a násl.)

- pořadí úhrady daně
 - a) nedoplatky na dani a splatná daň,
 - b) nedoplatky na příslušenství daně,
 - c) vymáhané nedoplatky na dani,
 - d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně

Placení daní (§ 149 a násl.)

- přeplatek
- nedoplatek
- vratitelný přeplatek
 - pakliže daňový subjekt nemá nedoplatek na žádném osobním daňovém účtu ani předpoklad povinnosti úhrady daně
 - použití vratitelného přeplatku (žádost daňového subjektu)
 - na úhradu nedoplatku u jiného správce daně / jiného daňového subjektu
 - vrácení daňovému subjektu (i ex lege)
 - úrok z vratitelného přeplatku

Posečkání (§ 156 a násl.)

- žádost daňového subjektu
- posečkání úhrady daně nebo povolení splátek
- jen ze zákonných důvodů (lze i zpětně)
- v průběhu posečkání neběží úrok z prodlení ale úrok z posečkání (repo plus 7)
 - v případě posečkání platby příslušenství úrok neběží
 - finanční úřad může upustit od předepsání úroku z posečkání (žádost, důvod – ekonomické či sociální poměry zakládající tvrdost)

Vybírání daní (§ 163 a násl.)

- daň se hradí v CZK (u cizí měny je zaevidováno tolik, kolik je v CZK připsáno správci daně na účet)
- daň lze platit:
 - a) bezhotovostně
 - b) v hotovosti (případě vkladu na pokladnu správce daně limit max 500tis. denně)
 - c) kolkovými známkami, stanoví-li tak zákon,
 - d) přeplatkem na jiné dani.
- daňový subjekt je povinen uvést, na jakou daň je platba určena (jinak účet nejasných plateb – posunutí dne platby)

Vybírání daní (§ 163 a násl.)

- správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, a to i když není provedena daňovým subjektem (a zachází s ní stejně, jako by ji provedl daňový subjekt)
- den platby:
 - připsání na účet správce daně
 - v případě hotovostní platby pak den, kdy úřední osoba převzala platbu

*Následky
porušení
povinností
při správě
daní*



Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 246)

- § 9 odst. 1 DŘ správa daní je neveřejná
- § 52 a násl. DŘ ochrana poskytování informací
- povinnost mlčenlivosti
 - Kdo: úřední osoby, osoby zúčastněné na správě daní
 - obsah: co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob
- mlčenlivost v případě poradců
 - správce daně může vstoupit do prostor poradce jen za jeho přítomnosti
 - obsah vybrané písemnosti v případě advokáta jen se souhlasem ČAK

Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 246)

- správce daně může poskytovat informace např.
 - MF (praní špinavých peněz)
 - ÚOHS
 - soudům
 - MPSV a orgánům sociálního zabezpečení
 - NKÚ
 - KDP
 - KVOP
 - pro účely trestního řízení

Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti (§ 246)

- Porušení povinnosti je přestupek
- Fyzická osoba
- Správní orgán nejbližší nadřízený „původnímu“ správci

- Pokuta
 - Až do 500 000 Kč

Následky porušení povinností při správě daní

Pořádková pokuta (§ 247 až § 249)

- Skutkové podstaty:
- 1) Závažně ztěžování průběhu řízení
 - Tím, že ruší pořádek
 - Neuposlechne pokynu úřední osoby
 - Chová se urážlivě
- 2) Nevyhovění povinnosti nepeněžité povahy stanovené výzvou
- Pokuta
 - Do 50 tis Kč v obou případech

Následky porušení povinností při správě daní

Pořádková pokuta (§ 247 až § 249)

- Lze ukládat i opakovaně, pokud protiprávní stav trvá
- Pokutu ad 1) lze uložit pouze při jednání
- Proti uložení pokuty možné odvolání s odkladným účinkem
- Pokutu do 5tis Kč možno hradit „blokem“
- Souvisí s § 6 odst. 4 DŘ – úřední osoby jsou při správě daní povinny se vyvarovat nezdvořilostí

Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250)

- v případě, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání vůbec nebo ho podá více jak 5 pracovních dnů po lhůtě
 - 0,05% stanovené daně za každý den prodlení, max. 5% daně
 - 0,05% stanoveného daňového odpočtu, max. 5%
 - 0,01% stanovené daňové ztráty, max. 5%
- v případě, že plátce daně nepodá hlášení nebo vyúčtování vůbec nebo ho podá více jak 5 pracovních dnů po lhůtě
 - 0,05% z celkové částky daně, max. 0,5%
- celková výše pokuty max. 300tis Pokuta se nepředepíše, pakliže je menší než 200 Kč

Následky porušení povinností při správě daní

Pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250)

Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud

a) daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a

b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Následky porušení povinností při správě daní

Penále (§ 251)

- z doměřené částky daně
 - 20% při zvýšení daně
 - 20% při snížení daňového odpočtu
 - 1% při snížení daňové ztráty
- v případě podání dodatečného přiznání nebo vyúčtování se penále neuplatní
- důvodová zpráva – souběh snížení ztráty a zvýšení daně

Následky porušení povinností při správě daní

- **Úrok z prodlení (§ 252 a § 253)**
 - od pátého pracovního dne po splatnosti nejdéle za 5 let prodlení
 - repo sazba ČNB platná na začátku kalendářního pololetí plus 14 procentních bodů
- **Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254)**
 - při zrušení či změně rozhodnutí hradí úrok správce daně
 - u neoprávněného vymáhání je to dvojnásobek

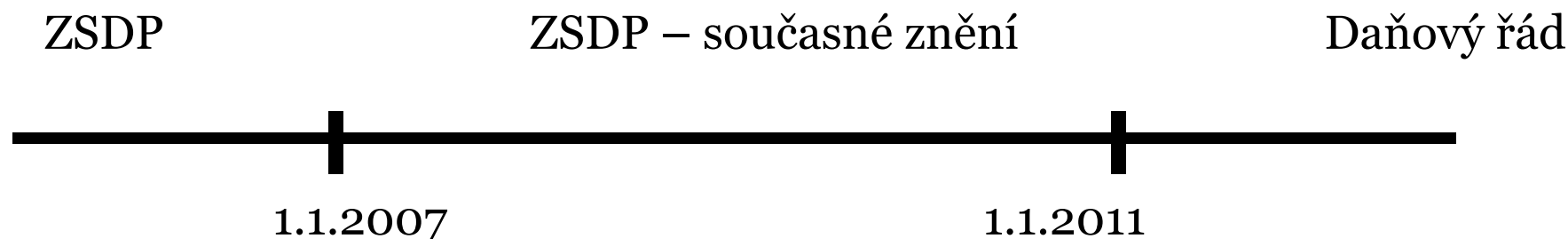
Následky porušení povinností při správě daní – daňový řád

- Přechodná ustanovení

Úprava do konce roku 2006

Úprava od 1.1.2007 do 31.12.2010

Úprava od 1.1.2011



- Lhůta pro podání přiznání (resp. splatnost daně) do 31.12.2006 (Přechodná ustanovení k zákonu 230/2006 Sb.)
- Lhůta pro podání přiznání (resp. splatnost daně nebo den porušení povinnosti) do 31.12.2010 (Přechodná ustanovení k daňovému řádu)

*Hranice
daňové
optimalizace*



Důvody porušování daňových předpisů

- „Vnější“ důvody chyb
 - Nejasná daňová legislativa
 - Mění se judikatura
 - Rozložení důkazního břemene
 - Nejednotný přístup daňové správy
 - Absence všeobecné editační povinnosti
- „Vnitřní“ důvody chyb, tj. chyby na straně daňového subjektu
 - Velikost společnosti – management nemůže mít pod kontrolou vše
 - Nedostatečná komunikace uvnitř společnosti
 - Složité a unikátní transakce
 - Pozornost věnovaná jen materiálním částkám
 - Nesprávně posouzená hranice legálního daňového plánování

Vybrané zákonné principy stanovující hranice daňové optimalizace

1. „Substance over form“ (§ 8 odst. 3 DŘ)
Rozhodující je skutečný obsah úkonu, nikoliv jeho formální zachycení
Příklady: „Švarc systém“
2. Převodní ceny (§ 23 odst. 7 ZDP)
Spojené osoby by ve vzájemných obchodech měly používat obdobné ceny, jaké by si dohodly nezávislé osoby za srovnatelných podmínek.
Příklad: umělé nastavování cen mezi společnostmi v koncernu, nízko úročená půjčka společnosti společníkovi
Praktické aspekty:
 - komplikované nalezení „nezávislé tržní ceny“ (směrnice OECD)
 - unikátnost transakcí v rámci skupiny společností
 - možnost získání závazného posouzení

Vybrané zákonné principy stanovující hranice daňové optimalizace

3. Omezení přenosu daňové ztráty (§ 38na ZDP)
Při změně vlastnictví společnosti nebo při fúzi je využití kumulovaných daňových ztrát omezeno pravidly.
Příklad: obchodování se ztrátovými společnostmi
Praktické aspekty:
 - nejasná aplikace testu „výnosů ze stejné činnosti“

4. Nízká kapitalizace (§ 25 odst .1 písm. w) ZDP)
Celkový objem půjček od spojených osob nesmí přesáhnout čtyřnásobek vlastního kapitálu.
Praktické aspekty:
 - různé možnosti výpočtu (prostý x vážený denní průměr)
 - nejasná judikatura ohledně půjček od minoritních společníků/akcionářů

Vybrané zákonné principy stanovující hranice daňové optimalizace

5. Krácení daně jiným způsobem (§ 23 odst. 10 ZDP)

Daň lze doměřit při transakcích, které jsou pro společnost ekonomicky nevýhodné a při nichž je zjevně hlavním účelem snížení daňové povinnosti.

Příklad: ???

Praktické aspekty:

- velmi vágní definice
- možnost různé interpretace správcem daně

6. Zneužití práva

Postup, který je formálně v souladu se zákonem, ale využívá zákona způsobem, který je v rozporu s účelem zákona a s rozumným společenským uspořádáním, je nedovolený.

Příklad: založení nadace financující sportovní potřeby členů rodiny

Praktické aspekty:

- podobné jako u „krácení daně jiným způsobem“

Daňová optimalizace

*Racionálním ekonomickým chováním podnikatele je i **snaha o minimalizaci nákladů a maximalizaci zisku**. Přírozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně, tedy v souladu nejen s obchodním zákoníkem a daňovými předpisy, ale i např. zákonem o zaměstnanosti, nelze za to podnikatele postihovat.*

NSS sp. zn. 2 Afs 173/2005

Daňová optimalizace – smysl transakce

*Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj **samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní postup, od situace, kdy právě jediným smyslem** dané činnosti je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.*

NSS, sp. zn. 1 Afs 35/2007

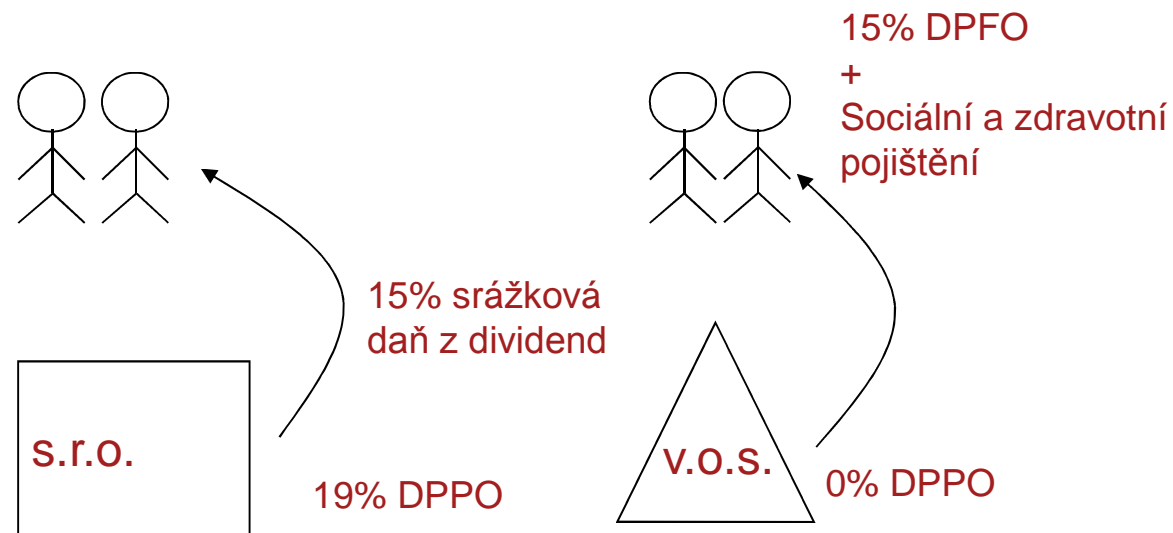
Daňová optimalizace – racionální účel

*Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které **sleduje racionální účel**, které tedy není samoučelné, resp. **jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů.***

NSS, sp. zn. 1 Afs 35/2007

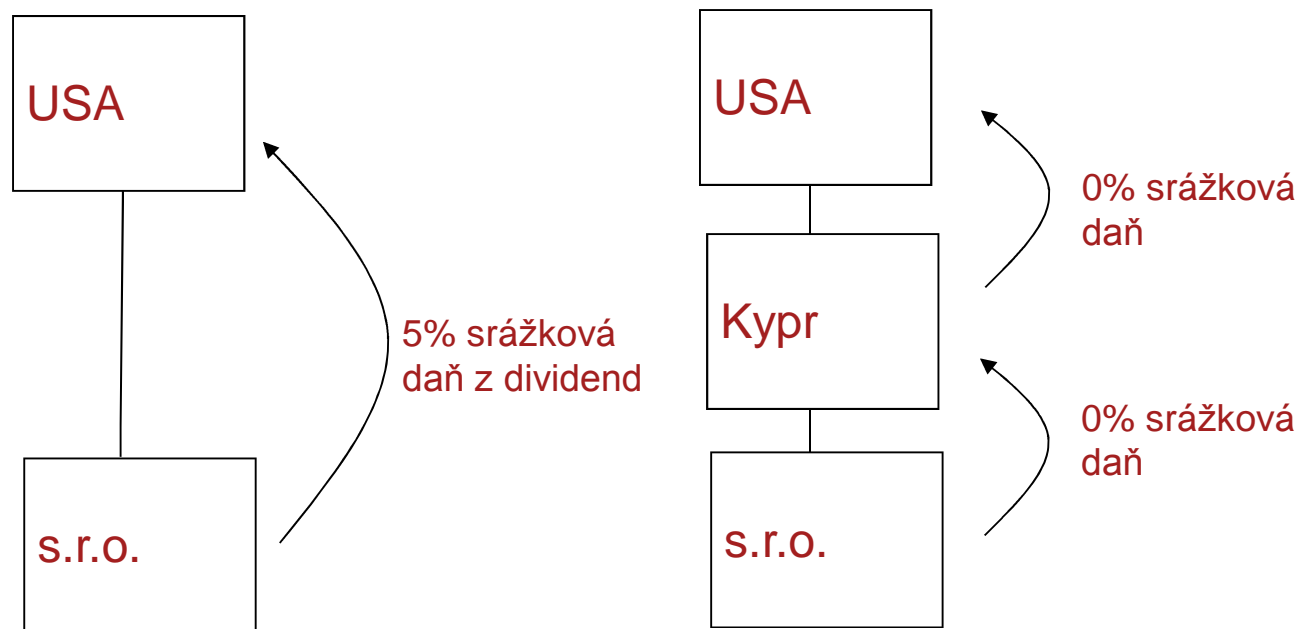
Jak nalézt hranici legální optimalizace?

- Podnikatel zakládá s manželkou novou společnost.
- Z daňových důvodů se rozhodnou založit v.o.s. namísto s.r.o., neboť zaplatí celkově méně na DzP a pojistném.
- I pokud připustíme, že toto byl jediný důvod volby, porušují tím daňové předpisy?



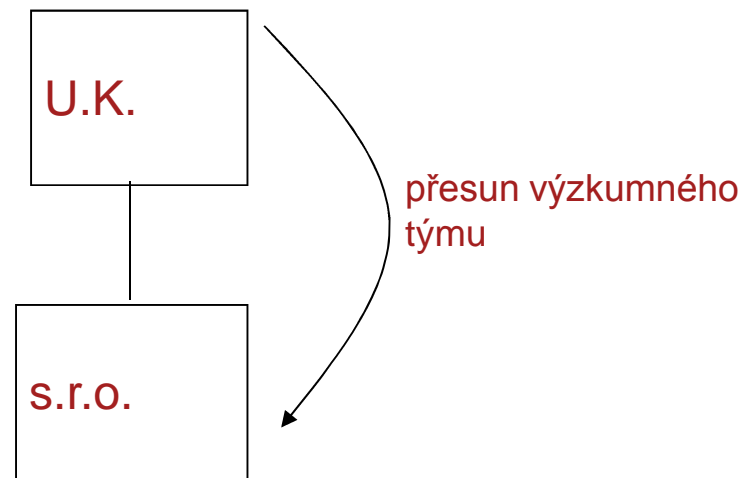
Jak nalézt hranici legální optimalizace?

- Investor z USA hodlá koupit českou společnost.
- Investor již vlastní několik dalších společností v různých zemích.
- Z daňových důvodů se rozhodne, že podíl v české společnosti nekoupí jeho společnost v USA ale dceřiná společnost na Kypru.
- Je taková volba „nelegální“?



Jak nalézt hranici legální optimalizace?

- Společnost se sídlem ve Velké Británii se rozhodne přesunout svůj výzkumný tým (např. farmaceutický) do české dceřiné společnosti.
- Jediným důvodem je, že ZDP umožňuje české společnosti z nákladů na výzkumný tým uplatnit zvláštní daňovou odčitatelnou položku, která ve Velké Británii není.
- Znamená absence jiných důvodů, že položka se v ČR uplatnit nesmí?



Jak nalézt hranici legální optimalizace? De lege ferenda?

- Příprava

Jednání, které záleží v úmyslném **vytváření podmínek pro spáchání** zvláště závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu.

- Manželský pár navštíví za účelem zjištění možností daňové optimalizace daňového poradce. Ten jim „namaluje“ výše uvedené schéma.
- Kyperská společnost koupí podíl v CZ společnosti
- UK společnost přesune výzkum do CZ, odčitatelnou položku nakonec neuplatní

Děkuji za pozornost



JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

Advokátka spolupracující s PwC Legal

E-mail: petra.novakova@pwclegal.cz

Tel.: +420 724 373 647

Informace obsažené v této publikaci mají obecný charakter a neslouží jako zdroj odborného poradenství. Nedoporučujeme, abyste na základě těchto informací podnikali konkrétní kroky bez dodatečné odborné konzultace. Neposkytujeme žádná prohlášení ani záruky (výslovné ani učiněné mlčky), pokud jde o úplnost a přesnost informací obsažených v této publikaci. Pricewaterhouse Coopers Česká republika, s.r.o., její členové, zaměstnanci a spolupracovníci, v rozsahu povoleném příslušnými právními předpisy, neodpovídají za jakékoliv následky způsobené případným jednáním, zdržením se jednání, spoléháním se na informace obsažené v této publikaci či jakýmkoliv rozhodnutím učiněným na základě informací v této publikaci.

© 2013 PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. Všechna práva vyhrazena. "PwC" je značka, pod níž členské společnosti PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) podnikají a poskytují své služby. Společně tvoří světovou síť společností PwC. Každá společnost je samostatným právním subjektem a jednotlivé společnosti nezastupují síť PwCIL ani žádnou jinou členskou společnost. PwCIL neposkytuje žádné služby klientům. PwCIL neodpovídá za jednání či opomenutí jednotlivých společností sítě PwC, ani nemůže kontrolovat výkon jejich profesionální činnosti či je jakýmkoli způsobem ovlivňovat.